

# نظام حسابداری و گزارشگری مالی در ژاپن

دکتر محسن خوش‌طینت

عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

آمریکا... طبقه‌بندی نوبز دارای دو طبقه اصلی است که ریشه‌ی هر دو در نظام‌های حقوقی کشورها قرار دارد. هم‌چنین چهار زیر طبقه‌ی نوبز با چهار الگوی توسعه‌ی مولر مرتبط می‌باشد.<sup>۱</sup>

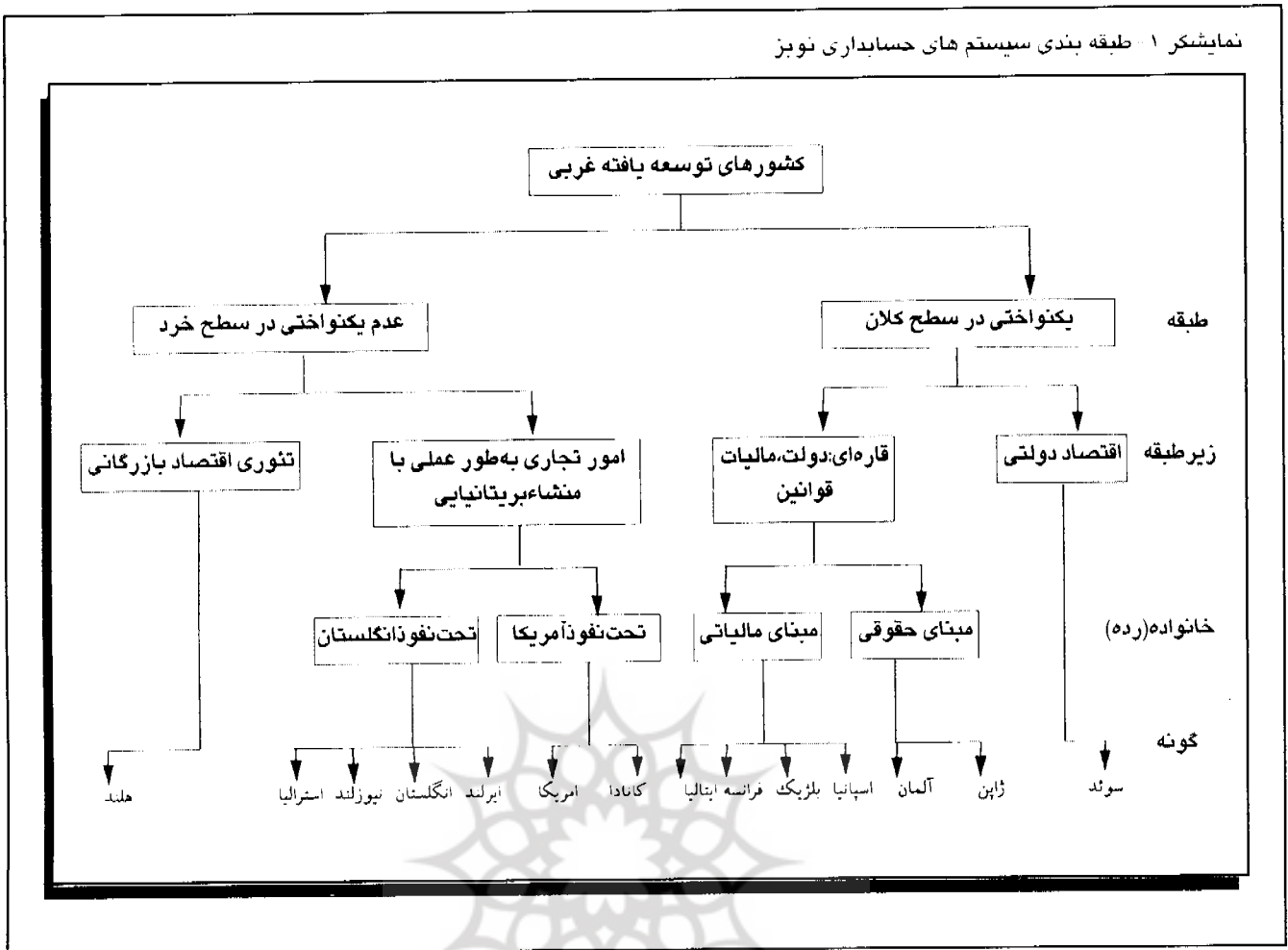
گزارشگری مالی و حسابداری ژاپنی‌ها آمیزه‌ای از تأثیرات بین‌المللی و بومی است. دو نهاد دولتی به‌طور مجزا در تنظیم مقررات حسابداری و آثار قوانین مالیاتی بر آن نقش دارند. در نیمه‌ی نخست قرن بیستم تفکرات و خط مشی‌های حسابداری متأثر از رویه‌های آلمانی بود ولی در نیمه‌ی دوم قرن، نظرات و دیدگاه‌های ایالات‌متحد رایج گردیده است. هر چند اخیراً تحرکاتی در نظام حسابداری ژاپن جهت هماهنگی با حسابداری بین‌المللی احساس می‌شود ولی باید اذعان داشت که نفوذ و تأثیرات خارجی به تدریج به این نظام وارد می‌گردد. به‌رحال می‌توان ادعا کرد که تحولات حسابداری و گزارشگری مالی در ژاپن در مقایسه با سطح جهانی از سرعت کم‌تری برخوردار است.

به منظور فهم حسابداری ژاپنی، یک شخص باید فرهنگ، مقررات تجاری و تاریخ ژاپن را بداند. ژاپن دارای یک بافت اجتماعی سنتی، توأم با فرهنگ و ریشه‌های مذهبی مستحکمی است. این عوامل در روابط شخصی و حتی تجاری آنها بسیار تأثیر دارد، برخلاف ملل غرب که روابط تجاری بین آنها مستقل از هرگونه احساسات و وابستگی‌های شخصی و گروهی است. شرکت‌های ژاپنی منافع مالکان را نزد یکدیگر نگه می‌دارند و اغلب به‌طور متقابل در موسسات یکدیگر مشارکت دارند. این‌گونه سرمایه‌گذاری مشترک منجر به صنایع زنجیره‌ای معظمی مانند کرتسو (keiretsu) می‌گردد. بانک‌ها اغلب قسمتی از این گروه‌های صنعتی به‌شمار می‌روند. تأمین مالی گسترده‌ی شرکت‌ها از محل اعتبارات و استقراض بانکی در ژاپن بسیار رایج و در مقایسه با شرکت‌های غربی

در حسابداری ۱۵۱ و ۱۵۲ با نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی در کشورهای فرانسه و هلند آشنا شدیم. با توجه به الگوی توسعه که در مقدمه‌ی نوشتار مندرج در حسابداری ۱۵۱ مطرح گردید، هر یک از این کشورها در طبقه‌بندی‌های مختلف قرار می‌گیرند. فرانسه کشوری است که از نظام حسابداری یکنواخت ملی تبعیت می‌کند. در این الگو حسابداری به صورت استاندارد در می‌آید و به عنوان افزاری برای کنترل اداری، توسط دولت‌ها به کار می‌رود. در حالی که در هلند حسابداری به عنوان شاخه‌ای از اقتصاد بازرگانی است یعنی حسابداری مفاهیم و کاربردهایش را از تحلیل‌های اقتصادی برمی‌گیرد.

در این شماره با نظام حسابداری و گزارشگری مالی در ژاپن آشنا خواهیم شد. برای مقایسه‌ی حسابداری ژاپن با سایر کشورها به سیستم طبقه‌بندی نوبز (Nobes, ۱۹۸۲) که در نمایشگر ۱ آمده است توجه می‌کنیم.<sup>۱</sup> نوبز کشورها را از نظر سنجش اعمال گزارشگری مالی طبقه‌بندی می‌کند و هم‌چنین میزان نزدیکی یا دوری این طبقات را از یکدیگر مشخص می‌سازد. برای مثال، حسابداری استرالیا به عنوان عضوی از خانواده‌ی گروه انگلستان به حسابداری انگلستان نزدیک‌تر است تا به حسابداری کانادا یا آمریکا، با این وجود با توجه به این که حسابداری کانادا و آمریکا و حسابداری انگلستان هر دو منشعب از یک زیر طبقه هستند، پس نسبت به حسابداری هلند به یکدیگر نزدیک‌ترند با همین استدلال چون حسابداری هلند و کانادا و آمریکا و انگلستان تحت یک طبقه هستند بنابراین نسبت به حسابداری کشورهای چینی فرانسه و ژاپن که به طور کلی در طبقه‌ی دیگری هستند به هم نزدیک‌ترند.

به همین ترتیب ملاحظه می‌شود که حسابداری ژاپن و آلمان که در یک خانواده قرار دارند، نسبت به حسابداری کشور فرانسه به لحاظ قرارگرفتن در یک زیر طبقه نزدیک‌تر است تا به حسابداری هلند یا



غیرمعمول است. مدیران شرکت‌ها قبل از سهامداران باید پاسخگویی بانک‌ها و سایر موسسات اعتباری و مالی باشند. دولت مرکزی در ژاپن بسیاری از فعالیت‌ها را کنترل می‌کند و به واسطه‌ی اعمال همین کنترل قوی اداری در بسیاری از امور تجاری و به تبع آن در حسابداری نقش عمده‌ای به عهده دارد. به این دلیل اطلاعات مربوط به فعالیت‌های تجاری نخست بین شرکت و سایر نهاد‌های وابسته از قبیل بانک‌ها و دولت حفظ و نگهداری می‌شود.

مبنای مقررات حسابداری بر پایه‌ی سه مجموعه‌ی قانونی شامل قانون تجارت، قانون بورس اوراق بهادار و قانون مالیات بردرآمد شرکت‌ها استوار است. این سه قانون بسیار برهم تاثیر می‌گذارند و از هم تاثیر می‌پذیرند یک معلم و دانشمند ژاپنی این وضعیت را سیستم قوانین مثلثی<sup>۳</sup> نام نهاده است.

نظارت بر حسن اجرای قانون تجارت با وزارت دادگستری است. قانون تجارت قلب مقررات حسابداری در ژاپن است و نافذترین تاثیر را دارد. این قانون براساس قانون تجارت آلمان شرح و بسط یافته است. اولین ویراست قانون تجارت در ۱۸۹۰ وضع گردید. ولی عملاً تا

۱۸۹۹ به اجرا گذاشته نشد. و طبق این قانون حمایت از بستانکاران و سهامداران از اصول اولیه به شمار می‌آید و به قیمت‌های تاریخی به عنوان مبنای اندازه‌گیری رویدادها اتکای زیادی می‌شود. افشای حُسن اعتبار شرکت و توانایی در توزیع سود اهمیت به‌سزایی دارد. همه‌ی شرکت‌ها براساس قانون تجارت مکلفند کلیه‌ی مفاد دستورالعمل‌های حسابداری را که شامل مقررات مربوط به ترازنامه، صورت سود و زیان، گزارش فعالیت‌های تجاری شرکت، جداول مربوط به دارایی‌های وثیقه‌گذاشته شده را رعایت کنند.

شرکت‌های سهامی عام باید الزامات مربوط به قانون بورس اوراق بهادار را که توسط وزارت دارایی وضع شده است، رعایت کنند. قانون بورس اوراق بهادار ژاپن از مقررات بورس اوراق بهادار ایالات متحد اقتباس شده است این قانون را ایالات متحد در طول اشغال ژاپن پس از جنگ جهانی دوم به اجرا گذاشت. هدف اصلی این قانون ارائه‌ی اطلاعات لازم برای تصمیمات سرمایه‌گذاری است. اگر چه الزامات قانون بورس اوراق بهادار برپایه‌ی ناظر بر همان صورت‌های مالی استوار است که در قانون تجارت آمده است ولی قانون بورس اوراق بهادار از لحاظ عناوین حساب‌ها، شکل و محتوی صورت‌های مالی به‌صورت دقیق‌تر<sup>۵۷</sup> تعریف شده است و اقلام صورت‌های مالی را با جزئیات بیشتری

طبقه‌بندی و ارائه می‌کند. با این حال باید توجه داشت که محاسبه‌ی رقم سود خالص و حقوق صاحبان سهام طبق هر دو قانون یکسان است.

**شورای مشورتی حسابداری بازرگانی**<sup>۴</sup> (BADC) یکی از اعضای طرف مشاوره وزارت دارایی است که در خصوص شرح و بسط استانداردهای حسابداری تحت عنوان، "قانون بورس اوراق بهادار" مسئولیت دارد. این شورا امروزه یکی از منابع اصلی تدوین اصول حسابداری پذیرفته شده در ژاپن به حساب می‌آید. ولی باید توجه داشت که این شورا مجاز به انتشار استاندارد نیست که در چارچوب قانون تجارت یا قانون مالیات قرار نگیرد. اعضای شورای مشورتی حسابداری بازرگانی را وزارت دارایی انتخاب می‌کند و به صورت پاره وقت انجام وظیفه می‌نمایند. آنان مانند اعضای انجمن حسابداران رسمی ژاپن<sup>۵</sup> از میان انجمن‌های بازرگانی، دولتی و افراد برجسته‌ی علمی برگزیده می‌شوند. اعضای شورا باید دارای سوابق حسابداری و پیشینه اشتغال در زمینه‌های حقوقی و قانون تجارت در وزارت دادگستری باشند. شورا را یک سازمان پژوهشی به نام "موسسه پژوهش‌های مالی شرکت‌های سهامی"<sup>۶</sup> حمایت می‌کند.

تاثیر قانون مالیات بسیار مهم و چشمگیر است. همانند فرانسه، آلمان و کشورهای دیگر هزینه‌ها فقط در صورتی می‌تواند برای مقاصد مالیاتی مورد ادعا قرار گیرد. که به طور کامل ثبت شود درآمد مشمول مالیات، همان مبلغی است که براساس قانون تجارت محاسبه می‌شود. اما اگر در قانون مذکور رویه‌ی حسابداری خاصی معلوم و مقرر نشده باشد آنگاه براساس قانون مالیات عمل می‌شود.

طبق قانون تجارت، صورت‌های مالی و دیگر گزارش‌های شرکت‌های کوچک و متوسط را حسابرسان قانونی<sup>۷</sup> حسابرسی می‌کنند. شرکت‌های بزرگ را حسابرسان مستقل و حسابرسان قانونی حسابرسی می‌کنند. صورت‌های مالی شرکت‌های سهامی عام را حسابرسان مستقل بر طبق قانون بورس اوراق بهادار حسابرسی می‌کنند.

حسابرسان قانونی الزاماً نباید دارای مدرک حرفه‌ای خاص باشند و توسط شرکت به صورت تمام وقت استخدام می‌شوند. آنان اساساً بر عملکرد مدیریتی و هیات مدیره تمرکز دارند و کنترل این که آیا مدیران وظایف خود را مطابق با قانون و مقررات انجام می‌دهند به عهده آنها می‌باشد. حسابرسان مستقل به حسابرسی صورت‌های مالی و اسناد و مدارک می‌پردازند و باید از مقررات حسابداران رسمی<sup>۸</sup> پیروی نمایند. انجمن حسابداران رسمی ژاپن یک سازمان حرفه‌ای در ژاپن محسوب می‌شود و کلیه‌ی حسابداران رسمی باید عضو باشند.<sup>۹</sup> انجمن علاوه بر تهیه‌ی راهنماهای اجرایی پروژه‌های حسابرسی، اقدام به انتشار و راهنمای اجرایی و عملی موضوعات گوناگون حسابداری می‌نماید و به شورای مشورتی حسابداری بازرگانی در خصوص شرح و بسط استانداردهای حسابداری مشاوره می‌دهد. استانداردهای حسابرسی<sup>۱۰</sup> پذیرفته شده‌ی همگانی همانند آنچه در ایالات متحد وجود دارد به جای آن که توسط انجمن حسابداران رسمی ژاپن منتشر شود توسط شورای مشورتی حسابداری بازرگانی تدوین و لازم‌الاجرا می‌گردد.

کلیه‌ی شرکت‌ها براساس قانون تجارت ملزم می‌باشند تا گزارش حسابرس قانونی را شامل: ۱- ترازنامه، ۲- صورت سود و زیان، ۳- گزارش فعالیت‌های تجاری، ۴- طرح پیشنهاد تخصیص سود باقی مانده، و ۵- جداول ضمیمه، برای تصویب به مجمع عمومی سالانه‌ی سهامداران ارائه دهند.

یادداشت‌های ترازنامه و صورت سود و زیان به منظور توضیح رویه‌های حسابداری و ارائه‌ی جزئیات بیشتر اقلام، همانند سایر کشورها منتشر می‌شود. گزارش فعالیت‌های تجاری شامل رنوس مطالب و نکاتی پیرامون فعالیت‌های تجاری در خصوص عملکرد، وضعیت مالی و نتایج حاصل از فعالیت‌ها می‌باشد. بخشی از جداول ضمیمه که انتشار آن الزامی است و مستقل از یادداشت‌ها می‌باشد شامل موارد زیر است:

- ۱- تغییرات در سهام - سرمایه و اندوخته‌های قانونی،
- ۲- تغییرات در اوراق قرضه و سایر بدهی‌های کوتاه و بلندمدت،
- ۳- تغییرات در دارایی‌های ثابت و استهلاک انباشته،
- ۴- دارایی‌های رهنی،
- ۵- هرگونه تضمین بدهی‌ها،
- ۶- تغییرات ذخایر،
- ۷- مبلغ طلب از سهامداران یا بدهی آنها به شرکت،
- ۸- میزان حقوق و تعداد سهام تحت مالکیت در شرکت‌های فرعی،
- ۹- مطالبات از شرکت‌های فرعی،
- ۱۰- معاملات با مدیران، بازرسان قانونی، سهامداران و اشخاص ثالث که منجر به تضاد منافع می‌شود،
- ۱۱- کل پرداختی به مدیران و حسابرسان قانونی.

این اطلاعات برای یک سال و بر مبنای فعالیت‌های شرکت اصلی تهیه و حسابرسی می‌شود. قانون تجارت تهیه‌ی صورت جریان‌های نقدی را الزامی نمی‌داند.

شرکت‌های فهرست شده در بورس، باید صورت‌های مالی را براساس قانون بورس اوراق بهادار تهیه نمایند که این امر عموماً براساس الزامات قانون تجارت می‌باشد. (اما به دلیل این که ساختار و پیکره‌ی الزامات بعضاً متفاوت است، این نیازها، شرکت‌ها را ملزم به ارائه‌ی مجموعه‌ی دوم از صورت‌های مالی می‌نماید). گروه شرکت‌ها باید صورت‌های مالی تلفیقی را تهیه و در قالب گزارش‌های قانون بورس اوراق بهادار منتشر کنند. ارائه‌ی یادداشت‌های توضیحی و جداول ضمیمه (شامل رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه، ذخیره‌ی بازخرید خدمت کارکنان، توقف فعالیت‌های خاتمه یافته، اوراق بهادار قابل دادوستد، دارایی‌های مشهود و نامشهود، سرمایه‌گذاری‌ها و بدهی یا طلب از شرکت‌های وابسته، اوراق قرضه پرداختنی و سایر استقراض‌های بلندمدت و ذخایر و اندوخته‌ها) الزامی است. صورت‌های مالی و جداول ضمیمه که طبق قانون بورس اوراق بهادار تهیه می‌شود باید توسط حسابرسان مستقل حسابرسی شود. صورت جریان و وجه نقد شامل جریان‌های نقدی پیش‌بینی شده‌ی شش ماهه‌ی بعد به عنوان اطلاعات مکمل در شرکت‌های دولتی تهیه و به

کشف منابع یا توسعه‌ی بازارها بینجامد. در صورتی که هزینه‌های تحقیق و توسعه به دوره‌های آتی انتقال یابد حداکثر طی ۵ سال مستهلک می‌شود. اجاره‌های تامین مالی، و اجاره‌هایی که همراه با انتقال مخاطرات یا اعطای حق مالکیت به مستاجر باشد، سرمایه‌ای تلقی می‌شود. در حالی که کلیه پرداخت‌های مربوط به اجاره‌های عملیاتی، هزینه هستند و در زمان پرداخت به حساب سود و زیان منظور می‌شود. مالیات‌های تعویقی در مورد شرکت‌ها اعمال نمی‌شود. تنها در صورت‌های مالی تلفیقی، گروه شرکت‌ها اجازه دارد از مالیات‌های تعویقی استفاده کند، اما عمدتاً در این حالت هم شرکت‌ها از مالیات‌های تعویقی استفاده نمی‌کنند. زیان‌های احتمالی تنها زمانی که محتمل‌الوقوع باشد و بتوان مبلغ آن را برآورد نمود، ارائه می‌گردد. مقررات مالیاتی، حداکثر مبلغ کسورات بازنشستگی کارکنان و بدهی‌های ناشی از پاداش پایان خدمت را تا سطح چهل درصد مبلغ محدود نموده و قطعاً زمانی قابل قبول است که پرداخت شود. مخارج بازنشستگی در سال پرداخت به حساب هزینه منظور می‌گردند و تعهدات مربوطه تحقق یافته تلقی نمی‌شود. اندوخته‌های قانونی ضروری است و شرکت‌ها هر سال باید حداقل ده درصد از سود سهام نقدی و پاداش پرداختی به مدیران و بازرسان قانونی را مادامی که میزان اندوخته‌ی قانونی به ۲۵ درصد مبلغ سرمایه برسد اندوخته کنند.

- ۱- خوش‌طینت محسن، "حسابداری بین‌المللی، نقش و جایگاه آن"، مطالعات حسابداری، دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبائی، شماره ۱ بهار ۱۳۸۲.
- ۲- همان منبع

- 3- triangular legal system
- 4- the Business Accounting Deliberation Council
- 5- the Japanese Institute of Certified Public Accountants
- 6- the Corporation Finance Research Institute
- 7- statutory auditors
- ۸- آدرس اینترنتی این موسسه [www.jicpa.or.jp](http://www.jicpa.or.jp) می‌باشد.
- 9- generally accepted auditing standards

- 1- Choi, Frost, Meek, "International Accounting", Prentice Hall, 1999.
- 2- Lee H.Radebaugh, Sidneggray "International Accounting & Multinational Enterprises", Prentice Hall, 1997.
- 3- Muller, Green, Meek, "Accounting, an International Perspective", Prentice Hall, 1997.
- 4- Mahmud Hossain, John Blake "Readings in International Accounting", Thomson Business Press, 1996.
- 5- Shahrokh Sodagaran, "International Accounting", Prentice Hall, 2001.
- 6- Zafar Eabak, "International Accounting" Thomson Learning, 2002.

وزارت دارایی تسلیم می‌گردد. با این وجود این صورت به عنوان یک صورت مالی اساسی به‌شمار نمی‌رود و حسابرسی نمی‌شود. سایر اطلاعات پیش‌بینی شده مانند سرمایه‌گذاری‌های جدید، سطوح تولید و فعالیت‌ها گزارش می‌شود. کلاً میزان گزارش‌های پیش‌بینی شرکت‌ها در ژاپن نسبتاً گسترده و حجیم است. به هر حال این اطلاعات در پرونده‌های قانونی گزارش می‌شود و در گزارش سالیانه به سهامداران به ندرت به آنها اشاره می‌شود.

تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی بر مبنای قانون بورس اوراق بهادار الزامی است و مبنای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، حساب‌های هر یک از شرکت‌های گروه می‌باشد و طبیعتاً اصول حسابداری یکسانی در هر دو سطح به کار گرفته می‌شود. شرکت‌های فرعی زمانی که شرکت اصلی چه مستقیم چه غیرمستقیم بیش از ۵۰ درصد از سهامشان را داشته باشد، مشمول تلفیق می‌شوند (با این وجود، مقررات ژاپنی آستانه‌های اهمیت دیگری را الزامی می‌داند تا با مستثنی نمودن شرکت‌های فرعی خاص به امر تلفیق بینجامد). روش حسابداری خرید برای ترکیب‌های تجاری استفاده می‌شود. سرفق‌لی بر مبنای مازاد منبع سرمایه‌گذاری از ارزش دفتری دارایی‌های خالص محاسبه می‌شود. در حالی که در اغلب کشورهای دیگر سرفق‌لی بر مبنای ارزش منصفانه‌ی بازار تعیین می‌شود. سرفق‌لی حداکثر طی پنج سال مستهلک می‌شود. هر چند که یک دوره‌ی ۲۰ ساله بر مبنای استانداردهای حسابداری بین‌المللی پیشنهاد شده است و ممکن است در آینده نیز کاربرد یابد. در صورت‌های مالی تلفیقی از روش ارزش ویژه برای شرکت‌های فرعی که مشمول تلفیق نمی‌شوند و نیز شرکت‌های وابسته که درصد مالکیت در آنها بین ۲۰ تا ۵۰ درصد می‌باشد استفاده می‌شود. اما در صورت‌های مالی هر یک از شرکت‌ها، از روش بهای تاریخی استفاده می‌شود. هم چنین روش ارزش ویژه در مشارکت‌های خاص کاربرد دارد. از سال ۱۹۹۶ مقرر گردید در ترجمه‌ی صورت‌های مالی، دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت‌های فرعی خارجی با نرخ تاریخ ترازنامه و درآمدها و هزینه‌ها یا با نرخ تاریخ ترازنامه یا نرخ میانگین سال استفاده شود و کلیه‌ی تفاوت‌های ناشی از تسعیر ارز به عنوان دارایی یا بدهی در ترازنامه منعکس شود. در ژاپن اندازه‌گیری رویدادهای مالی بر مبنای بهای تاریخی صورت می‌گیرد. موجودی‌های جنبی ممکن است بر مبنای اقل بها یا ارزش بازار ارزیابی شود، ولی روش بهای تمام شده کاربرد بیشتری دارد. با این وجود در صورت کاهش تدریجی و قابل توجه در قیمت‌ها، موجودی‌های جنبی براساس قیمت بازار منعکس می‌شود. اولین صادره از اولین وارده (FIFO)، اولین صادره از آخرین وارده (LIFO) و میانگین موزون و روش موجودی پایه تماماً جزء روش‌های پذیرفته به‌شمار می‌روند. دارایی‌های ثابت براساس بهای تاریخی ارزیابی و مطابق با قوانین مالیاتی مستهلک می‌گردند.

هزینه‌های تحقیق و توسعه ممکن است سرمایه‌ای تلقی شود به شرطی که مربوط به محصولات جدید یا فناوری‌های تازه باشند یا به

## حسابداران رسمی، برداشت باژگونه از قانون

دولت؛ ۲) تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی منطبق با موازین اسلامی؛ و ۳) تحقیق و تتبع در روش‌های علمی و عملی به منظور اعتلای دانش تخصصی منطبق با نیازهای کشور.

به طوری که مشاهده می‌شود در اصلی‌ترین ماده‌ی اساسنامه کماکان وظایف حاکمیتی تدوین اصول و تصدی‌گری حسابرسی و ارائه‌ی خدمات مالی توأمآ دیده شده است و از حق نباید گذشت که تاکنون در بخش حاکمیتی و تدوین اصول (صرف‌نظر از چگونگی مراحل تصویب و اجرا) سازمان وظیفه‌اش را تمام و کامل انجام داده است. در بخش ارائه‌ی خدمات حسابرسی هم وضع به همین گونه است. اما اینک شرایط زمانی و مکانی دیگری فراهم آمده است، جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران تاسیس شده است و حسابداران رسمی پا به عرصه‌ی وجود گذاشته‌اند. با وجود این، تصمیم دولت آن است که خدمات قابل ارائه به بخش دولتی را (با توجه به حجم عظیم کار به سبب دولتی بودن اکثر امور) حتی در بخشی که کم‌تر از ۵۰ درصد آن متعلق به دولت است (بند ب ماده ۷) هم چنان دولتی نگاه دارد. پس فراهم آوردن امکانات برای بخش غیردولتی که خود ایجاد کرده است جایگاهش کجا است؟ اساساً در شرایط به وجود آمده‌ی فعلی، متن ماده‌ی مزبور نباید با توجه به شرایط تعدیل شود؟

از مهم‌ترین مواد اضافه یا جایگزین شده ماده‌ی ۷ می‌باشد که به اصطلاح جایگزین متن ماده‌ی ۷ قبلی شده است. در این ماده حدود و ثغور فعالیت سازمان به‌طور موسع مورد توجه قرار گرفته و قلمرو انحصاری‌اش مشخص شده است. در بادی امر سوال این است که با توجه به بند (د) ماده واحده لایحه‌ی مصوب ورود حسابداران رسمی به محدوده‌ی ممنوعه، شرکت‌ها و موسسات

اختصاصی تعیین شده و دامنه‌ی قلمرو بسیار دورتر از نیاز دولت در بخش دولتی به شرکت‌ها و موسسات با ۵۰ درصد مشارکت و حتی شرکت‌های فرعی بانک‌ها که به صراحت در قانون عملیات بانکی غیررئوبی و تبصره ماده ۴ قانون محاسبات عمومی غیردولتی شناخته شده و نهادهای عمومی غیردولتی متسری شده است. اگر پاسخ این است که این موضوع منوط به تصویب مجامع عمومی آنها است آن‌گاه باید گفت: حدود و ثغور فعالیت به‌موجب ماده‌ی ۶ به بخش دولتی یا تحت نظارت دولت محدود می‌شود و جز این نیست. بنابراین نه تنها این مطلب نباید در اساسنامه درج شود که باید با درج متنی ورود سازمان به این قلمرو نهی شود.

در بند و ماده‌ی ۷ می‌بینیم شرکت‌هایی طبقه‌بندی شده‌اند و با به‌کارگیری واژه‌های اهمیت، حساسیت و حجم بالا این امکان به‌وجود آمده است که هر شرکتی اعم از دولتی یا غیردولتی با استفاده از این واژه‌ها و کسب مجوز از مجمع سازمان (مجمع خود سازمان، یا للعجب) می‌تواند در برنامه‌ی سازمان قرار گیرد. چرا روشن و صریح نمی‌گوییم تعاریف اهمیت، حساسیت و حجم بالا چیست و چرا تشخیص دهنده صرفاً مجمع سازمان است؟ در بند ی این ماده به موارد قابل تأملی برمی‌خوریم. سازمان تدوین‌کننده‌ی اصول و ضوابط حسابرسی در سطح کشور است که علی‌العین، بسیار موجه و پذیرفته‌ی همگان است.

سازمان در تدوین اصول و ضوابط مزبور به تشخیص خود از مراجع ذی‌صلاح و جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران نظرخواهی می‌کند. این موضوع را چگونه باید تفسیر کرد؟ اگر سازمان تشخیص نداد می‌تواند از جامعه نظرخواهی نکند؟ اساساً استفاده‌کنندگان در کجای این مختصات قرار

دارند و جالب آن که رعایت نشدن این موارد موجب نمی‌شود اطلاعات ارائه شده در هیچ یک از مراجع قابل استناد نباشد.

اساسنامه در تبصره‌ی ۲ همین ماده، سازمان را برای انجام و ارائه‌ی خدمات به سایر دستگاه‌ها (دیگران به‌جز موارد برشمرده در بندهای ماده ۷، یعنی موسسات خصوصی) مجاز دانسته است.

اگر طبق ماده‌ی ۶ سازمان برای رفع نیازهای اساسی دولت است درج این تبصره چیست؟ در این تبصره می‌بایست به علت آن که قلمرو فعالیت سازمان بخش دولتی است ورود او را به بخش‌های غیردولتی منع می‌کرد نه آن که مجاز می‌شود.

در تبصره‌ی ۳ سازمان حسابرسی می‌تواند برای اجرای کار از خدمات اشخاص حقیقی و حقوقی استفاده نماید (این خط مقررط نه تو دانی و نه من). این همان موضوع ارجاع کار دست دوم است که در قاموس کار حرفه‌ای که قائم به ذات حسابدار است اساساً مذموم دانسته شده است و حقیقتاً باید مانع از آن شد. به عبارت بهتر یعنی سازمان حسابرسی می‌تواند با تکیه بر جایگاه دولتی خود فعالیت‌های بخش خصوصی را هم با اجبرکردن برخی از حسابداران به انجام برساند. مرحباً! دیگر چه باقی خواهد ماند؟ بیاییم قضیه را طوری دیگر مطرح کنیم.

هم اینک ۱۱۴ موسسه‌ی حسابرسی و تعداد کثیری حسابدار رسمی شاغل انفرادی وجود دارند. در هر موسسه با توجه به مدیران موسس ۱۲ نفر باید مشغول کار باشد تا بتواند برخی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار را هم حسابرسی کند به عبارت دیگر ایجاد شغل توسط این موسسات و حسابدار رسمی شاغل منفرد حدوداً ۱۶۶۸ نفر شغل است.

اگر هم چنان که در جراید و دیگر موارد مطرح است هزینه‌ی ایجاد اشتغال برای هر

# سیستم اخبار و حسابداری اخبار آرک

آموزش محدود سه ماه پشتیبانی کاراقتی مادام العمر

ARK

شرکت آرک

آدرس: رایانه کهنک (مهرشهر)

دفتر مرکزی: ۲۲۵۶۵۱۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

سازمان تغییر می‌یابد؟

در خاتمه، با توجه به جمیع جهات برگشته شده، در چنین شرایطی قلمرو فعالیت حسابداران رسمی باریکه‌ای فقرآلود خواهد بود. این محدوده‌ی فعالیت خرد آن یادآور آموزه‌ای عمومی است که می‌گوید صنار جگرک سفره قلمکار نمی‌خواد.

قدر متیقن در چنین محیطی برای بقا هرگونه اقدامی متصور است. بنابراین تدوین اصول و موازین اخلاقی و عدم مشارکت در مناقصه و لاغیرالفاظی است تهی و هم اینک باید به فکر چاره بود.

من آنچه را که به عنوان یک همشهری متعصب در حرفه لازم بود گفته‌ام و نباید موجبات تکدر خاطر را فراهم سازد. با در نظرگرفتن عوامل و عناصر لازم برای فعالیت چاره‌ای نیست جز آن که شرکای موسسات حسابرسی و شاغلبینی منفرد در دفاتر خود بنشینند و رباعی و دوبیتی بخوانند:

اگر دستم رسد بر چرخ گردون

از و پرسم که این چونست و آن چون

یکی را داده‌ای صدناز و نعمت

یکی را قرص جو آلوده در خون

## تسلیت

آقای میراسکندری

مصیبت وارده را تسلیت عرض نموده. بقای عمر شما و بازماندگان را آرزو مندیم.

انجمن حسابداران خبره ایران

نفر را در جامعه ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بگیریم، اعضای جامعه حسابداران رسمی (موسسه و منفرد) ۳۳۶ میلیارد ریال از بار دولت را می‌کاهند و اگر مقرر است پرداخت ۳۰ میلیون ریال وام برای استخدام هر نفر بیکار را هم اضافه کنیم (۵۰,۰۴۰,۰۰۰ ریال) حدوداً ۳۸۶ میلیارد ریال می‌شود آیا درخواست دریافت کار به میزان فوق از دولت غیراصولی است؟ (سرمایه‌گذاری ثابت برای تجهیز دفاتر را هم فراموش می‌کنیم.)

در بند ۱۱ ماده‌ی ۹ علاوه بر مسایل مرتبط با اداره‌ی امور سازمان حسابرسی تصویب اصول و ضوابط حسابرسی و حسابداری برعهده‌ی مجمع عمومی سازمان حسابرسی قرار گرفته است. از آنجا که شمولیت موضوع اصول و ضوابط سرتاسری و بسیار وسیع است هم چنین اساساً تدوین‌کننده‌ی اصول هم سازمان است که به تشخیص خود می‌تواند نظرخواهی کند ضرورت دارد تصویب این موضوع از حیثه اختیارات مجمع خارج و به نهاد یا شورایی دیگر با مشارکت سازمان و ... قرار داده شود.

در تبصره‌ی ماده ۲۲ با ظرافت تمام انتصاب رییس و یکی از اعضای هیات عالی نظارت از پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارایی و تصویب هیات وزیران و سه عضو دیگر را که نمایندگان دیوان محاسبات و دادستان کل کشور می‌باشند (اساسنامه قدیم)، به سه نفر با تصویب مجمع که می‌باید ۵ سال تجربه در سمت مدیر حسابرسی داشته باشند تغییر یافته و جالب‌تر آن که پس از محدودیت در وظایف هیات، اجرای وظایف بازرسی قانونی سازمان، به اجرای سایر وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی تغییر یافته است.

سوال این است که اگر این شیوه مناسب‌تر است چرا در ساختار جامعه مورد نظر قرار نمی‌گیرد و اگر نیست چرا در

## نتایج اجرای ABC در یک شرکت تولیدی

جدول ۱

واحد تولید: هزار عدد و مبلغ: میلیون ریال

گروه محصول	عنوان محصول	تعداد تولید	سهم سربار به روش ABC	سهم سربار به روش VBC	انحراف جذب سربار
قطعات خودروهای بنزینی	A	۸۶	۸۴۳	۶۱۹	۲۲۴
	B	۱۱۰	۱,۳۸۶	۷۹۲	۵۹۴
	C	۶۱۲	۳,۴۶۵	۳,۴۷۲	-۱,۰۰۷
	D	۳۴۷	۲,۶۷۷	۳,۲۶۷	-۵۹۰
	E	۲۰	۷۰۹	۱۴۶	۵۶۳
	F	۲۸	۵۰۵	۲۷۷	۲۲۸
	G	۲۴	۳۲۱	۱۷۱	۲۵۰
جمع هزینه سربار			۱۰,۰۰۶	۹,۷۴۳	۲۶۲

سبد تولید و در نتیجه فروش به گونه‌ای که سود ناخالص شرکت ماکزیمم گردد، تفکیک فعالیت‌های ارزش‌زا از فعالیت‌هایی که فاقد ارزش افزوده می‌باشند، بسترسازی به‌کارگیری مدیریت بر مبنای فعالیت به‌عنوان یکی از حلقه‌های بهبود مستمر در سازمان‌ها، واگذاری فعالیت‌ها به پیمانکاران با نرخ‌های متضمن سود عادلانه شرکت و پیمانکار باشد، و بررسی سیستم فعلی و دقت بخشیدن به محاسبات و استانداردها.

هزینه‌های اجرای سیستم هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت

از جمله مهم‌ترین هزینه‌های اجرای این روش می‌توان به افزایش حجم اطلاعات مورد نیاز جهت اجرای این سیستم اشاره نمود. این هزینه در سازمان‌هایی که از سیستم‌های رایانه‌ای جهت تهیه اطلاعات استفاده می‌نمایند شامل ایجاد تغییر در این سیستم‌ها می‌باشد و در خصوص سازمان‌هایی که از سیستم‌های رایانه‌ای استفاده نمی‌نمایند تهیه فرم‌های مورد نیاز توسط پرسنل شرکت عمده‌ترین هزینه‌ی اجرای آن می‌باشد.

بیشتر در نسیم هزینه‌ها گردد.  
۴- میزان استفاده از خدمات: چنانچه محصولات مختلف به‌طور یکسان از خدمات مشابه استفاده نمایند یا حجم تولید محصولات باهم یکسان نباشد به‌کارگیری سیستم هزینه‌یابی مبتنی بر حجم (Volume Based Costing) می‌تواند موجب جابجایی (انحراف) بهای تمام شده محصول (با توجه به عدم تخصیص صحیح هزینه‌های سربار) گردد.

۵- امکان تهیه اطلاعات مورد نیاز: با توجه به تأثیر اجرای سیستم هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت در نحوه جمع‌آوری و حجم اطلاعات مورد نیاز توانایی سیستم‌های اطلاعاتی شرکت در تأمین اطلاعات مربوطه یکی از عوامل با اهمیت در تصمیم‌گیری مدیران در استفاده از سیستم هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت می‌تواند باشد.

عربانه‌ای به‌کارگیری سیستم هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت

مهم‌ترین آثار مثبت به‌کارگیری این روش عبارت‌اند از: شناسایی دقیق‌تر قیمت تمام شده و در نتیجه سود ناخالص هر محصول، انتخاب

دهد یکی از نکات با اهمیت در این امر تنوع محصول و در نتیجه امکان جابجایی هزینه‌ها (یا انحراف بهای تمام شده محصولات) می‌باشد.  
۲- ساختار بهای تمام شده: از جمله عوامل مؤثر در تصمیم‌گیری استفاده از سیستم هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت درجه‌ی اهمیت هزینه‌ی سربار در مقایسه با سایر عوامل بهای تمام شده (مواد و دستمزد) است چنانچه نسبت هزینه‌های سربار به کل هزینه‌های تولید قابل ملاحظه باشد به‌کارگیری این سیستم (باتوجه به اصل اهمیت) می‌تواند زمینه‌ای مناسب را جهت کنترل فعالیت‌ها فراهم نماید. در نوشته‌های مربوطه عموماً پیشنهاد می‌شود که چنانچه هزینه‌های سربار بیش از ۳۰٪ بهای تمام شده باشد آن‌گاه به‌کارگیری این سیستم می‌تواند مفید واقع گردد.

۳- استفاده محصولات از خدمات (هزینه‌های سربار) مشترک: چنانچه محصولات مختلف از خدمات مشترکی استفاده می‌کنند و در نتیجه به‌منظور هزینه‌یابی ضرورت دارد که هزینه‌های مراکز خدماتی بین محصولات مختلف تسهیم گردد، به‌کارگیری سیستم هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت می‌تواند موجب دقت

# سیستم حسابداری مالی آرک

آموزش نامحدود همه ماه پیشبینی کاراختی مادام العمر

آن که بخشی از خدمات مورد نیاز خطوط تولید به مشتریان خارج از شرکت نیز ارائه می‌شوند در روش هزینه‌یابی سنتی (یا هزینه‌یابی مبتنی برحجم) سهم این خدمات از هزینه‌های مراکز خدماتی محاسبه نمی‌گردد در صورتی که با توجه به محاسبه بهای تمام شده خدمات در روش هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت می‌توان سهم هزینه‌ی این گروه از خدمات را به دقت محاسبه نمود و در نتیجه سود حاصل از ارائه‌ی خدمات را محاسبه کرد.

۱- به کارگیری سیستم هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت در واحدهای اقتصادی که دارای تنوع محصول هستند و سهم هزینه‌ی سربار با اهمیتی از کل هزینه‌های تولید را تشکیل دهد، می‌تواند محاسبات بهای تمام شده محصولات را دقیق‌تر کند.

۲- در سیستم هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت علاوه بر محصولات می‌توان بهای تمام شده‌ی خدمات را نیز محاسبه کرد.

۳- استقرار سیستم می‌بایست به تدریج و براساس جدولی اولویت‌بندی شده صورت گیرد که براساس درجه‌ی اهمیت خدمات در بهای تمام شده‌ی محصولات و امکان استقرار روش‌های شناسایی میزان خدمات ارائه شده تهیه می‌گردد.

۴- واگذاری عملیات به پیمانکاران می‌تواند با نرخ‌ی عادلانه که متضمن سود طرفین باشد انجام شود.

۵- شناسایی فعالیت‌هایی که فاقد ارزش افزوده می‌باشند امکان‌پذیر است و در نتیجه سعی در کاهش یا حذف این‌گونه عملیات گردد. نتیجه‌ی این اقدام موجب کاهش هزینه‌ها و در نتیجه افزایش سود می‌گردد.

۶- استقرار سیستم هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت موجب فراهم شدن ابزار شناسایی منابع بلااستفاده (Idle Resources) می‌شود و مدیریت را قادر می‌سازد تا نسبت به استفاده‌ی بهینه از منابع سازمانی اقدام نماید.

۷- استقرار سیستم هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت مستلزم همکاری گروهی و فعالانه‌ی کلیه‌ی سطوح عملیاتی (کارکنان، مسئولین، مدیران و ...) و مدیریت می‌باشد.

همان‌گونه که اشاره گردید مطالب مندرج در این نوشتار، حاصل تجربه‌ی اجرای سیستم هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت در یک شرکت تولیدکننده‌ی قطعات خودرو می‌باشد. نتایج حاصل از اجرای این سیستم شامل دوبخش می‌باشد که بخش اول تحت عنوان معیارهایی کلی جهت تصمیم در به کارگیری، مزایا و هزینه‌های اجرای سیستم هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت تشریح گردید و در این بخش نتایج مقدراری مورد توجه قرار می‌گیرد.

به منظور تشریح نتایج مقدراری توجه به نکات زیر جهت آشنایی کلی با شرکت مورد نظر مفید می‌باشد.

الف) شرکت مورد نظر به تولید محصولاتی اشتغال دارد که در خودروهای بنزینی (سبک) و خودروهای دیزلی (سنگین) کاربرد دارد.

ب) محصولات تولیدی شرکت (در سطح گروه بنزینی و دیزلی) دارای روش‌های تولید مشابه است و در تولید آن‌ها از موادی یکسان با ترکیب متفاوت استفاده می‌گردد.

ج) خدمات مورد استفاده در تولید گروه محصولات بنزینی و دیزلی مشابه است.

د) مقادیر تولید مندرج در جدول ۱ واقعی است. هم چنین عنوان محصولات و مبالغ مندرج در جداول براساس مبالغ واقعی است که تنها با درصد ثابتی تغییر ارائه شده‌اند.

ه) محصولات مورد نظر در جدول ۱ جزء محصولات میانی شرکت می‌باشند.

و) شرکت دارای خطوط تولید مشابه و موازی است و در هر خط تولید تنوعی از محصولات تولید می‌شوند.

این اطلاعات در جدول ۱ خلاصه شده است.

همان‌گونه که در جدول فوق ملاحظه می‌گردد: ۱- محصولات C و D که حجم تولید بیشتری دارند در روش هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت سهم سربار کم‌تری دریافت می‌کنند. از جمله عواملی که می‌توان در تخصیص کم‌تر هزینه‌ی سربار به محصولات با حجم بالا مورد اشاره قرار داد هزینه‌ی تنظیم (SET UP) خطوط تولید می‌باشد که برای محصولات با حجم تولید بالا کم‌تر تحقق می‌یابد، و ۲- به دلیل



## قانون‌مند نمودن اندازه‌گیری افشاگردی در حسابداری

سرمایه‌گذاران، آنها قادر به درک روش‌های متفاوت و تمایز بین آنها نمی‌باشند. استدلال می‌شود که وضع مقررات افشاء و ایجاد یکنواختی باعث افزایش رفاه اجتماعی (از طریق کاهش هزینه‌های افشاء و استفاده از اطلاعات) می‌گردد.

۴- فقدان عینیت. طبق رویه‌ی جاری، روش‌های مختلف حسابداری منجر به ارقام متفاوت در خصوص واقعیت‌های مشابه می‌گردد. دلیلش آزادی عمل حسابداران در انتخاب روش‌های مختلف می‌باشد. وضع مقررات باعث ایجاد یکنواختی می‌گردد و اطلاعات انعکاسی از واقعیت خواهد بود.

با عنایت به موارد فوق ضرورت دارد استانداردهای حسابداری که راهنمای عمل حسابداران است تهیه و به‌مورد اجرا گذاشته شود. معیارهای تدوین استاندارد در بخش بعد ارائه شده است.

معیارهای تدوین استاندارد

تدوین استانداردها علاوه بر کسب مقبولیت عمومی بایستی برپایه‌ی معیارهای زیر صورت گیرد:

۱- سودمندی برای تصمیم

معیار سودمندی تصمیم اساس رویکرد اطلاعاتی و اندازه‌گیری در گزارشگری مالی و نیز مطالعات تجربی بازار سرمایه است. یکی از روش‌های آزمون تجربی سودمندی تصمیم این است که واکنش بازار سهام به اطلاعات حسابداری ارزیابی شود. اگر چه قبل از اجرای استاندارد مشکل است که واکنش بازار سنجیده شود، ولی نظریه‌ی تصمیم‌گیری منطقی سرمایه‌گذاران را می‌توان برای پیش‌بینی سودمندی استانداردها به کار برد. اطلاعات جدید

چنانچه باعث کاهش پارازیت‌های اطلاعاتی شود منجر به تصمیم‌گیری بهتر سرمایه‌گذاران می‌گردد.

اگر چه سودمندی تصمیم معیار ضروری برای موفقیت استاندارد می‌باشد، ولی کافی نیست به دلیل این که اطلاعات حسابداری بعضی از ویژگی‌های کالای عمومی را دارد، ما نمی‌توانیم مطمئن باشیم که استاندارد که بالاترین سودمندی تصمیم را دارد، ضرورتاً برای جامعه نیز بهترین باشد. از آنجا که سرمایه‌گذاران مستقیماً از بابت اطلاعات حسابداری پرداختی را متحمل نمی‌شوند، ممکن است از آن بیش استفاده نمایند. بنابراین، استانداردها می‌تواند برای تصمیم ظاهر شود و با این وجود وضع (رفاه) جامعه بدتر شود، زیرا هزینه‌های تولید اطلاعات در نظر گرفته نشده است. به علاوه، تغییر در استانداردها می‌تواند هزینه‌های قراردادی بر شرکت‌ها و مدیران آنها تحمیل نماید. این یکی دیگر از هزینه‌هایی است که بایستی مورد ملاحظه قرار گیرد.

۲- انتقال دهنده‌ی اطلاعات

نیروهای بازار عموماً به نحوی عمل می‌کنند که مدیران و سرمایه‌گذاران را به ایجاد و ارائه‌ی اطلاعات تشویق می‌کند. استانداردگذاران به این عوامل آگاهند و از مزایایشان تا حد امکان برای کاهش نیاز به استاندارد استفاده می‌نمایند. متأسفانه، عوامل بازار به تنهایی نمی‌توانند اطمینان ایجاد کنند که میزان صحیحی از اطلاعات تولید می‌شود. یکی از دلایل عبارت از ناقصی اطلاعاتی است. در نتیجه، استانداردها بایستی کاهش

ناقصی اطلاعاتی در بازارهای سرمایه و مدیریت را به عنوان معیاری برای تدوین استانداردهای جدید به کار گیرند. کاهش ناقصی اطلاعات باعث بهبود عملیات بازارها خواهد شد. این به نوبه‌ی خود به توسعه‌ی عمق بازار و منافع اجتماعی حاصل از کارکرد مناسب بازارها منجر می‌شود.

استانداردگذاران هم چنین بایستی از آگاهی بخشی قیمت‌های بازار به عنوان انتقال دهنده‌ی اطلاعات آگاه باشند. قیمت‌های بازار کارا تا حد زیادی منعکس کننده‌ی اطلاعات عمومی می‌باشند. به علاوه آگاهی عمومی در خصوص شرکت‌های بزرگتر نسبت به شرکت‌های کوچکتر بیشتر است. زیرا آنها زیر نگاه عموم می‌باشند و تحلیل‌گران و رسانه‌ها دائماً پی‌گیر اطلاعات آنها هستند. بنابراین انتظار می‌رود که ناقصی اطلاعات بین مدیران و سرمایه‌گذاران شرکت‌های کوچکتر بیشتر باشد. به همین دلیل باید به آنها نیز همانند شرکت‌های بزرگتر توجه شود.

لازم به ذکر است که کاهش ناقصی اطلاعات نیز شرط لازم نه کافی برای موفقیت استانداردهاست. ارزیابی هزینه - منفعت استانداردها به لحاظ کاهش ناقصی اطلاعاتی مشکل می‌باشد.

۳- انعکاسی بودن اطلاعات

اگر چه استانداردها بایستی منعکس کننده پیامدهای اقتصادی باشند و خود موجب پیامدهای اقتصادی ناگوار نگردند، با این وجود استانداردهای جدید هزینه‌هایی را به شرکت‌ها و

# سیاستمدار دیرینه خانها . باجکانی . تألیف از ک

آموزش نامحدود همه ماه بهشتیانی کارآفرینی مادام العمر

سیاسی می شود. صدق فنی و نظری یک استاندارد قطعاً برای اطمینان از موفقیت آن کافی نیست. در واقع، استانداردها گذاران بایستی به نحو کافی از اجماع قوی در بین گروه‌های ذی‌نفع اطمینان به دست آورند.

لزوم تدوین استانداردهای حسابداری و مقررات‌گذاری برای اندازه‌گیری و افشاگری در حسابداری ناشی از کنترل انحصاری اطلاعات توسط مدیریت، ثبات کارکردی (جزم‌اندیشی) استفاده‌کنندگان، تنوع روش‌های حسابداری قابل استفاده و فقدان عینیت بعضی از این روش‌ها می‌باشد. برای شناسایی حوزه‌هایی که تدوین استاندارد ضرورت دارد به چهار عامل سودمندی در تصمیم، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، پیامد اقتصادی اجرای استاندارد و جنبه‌های سیاسی (پذیرش عمومی) توجه شود.

این که تا چه حد دلایل فوق‌الذکر توجیه‌کننده‌ی فرآیند فعل تدوین استانداردها در ایران است و چه معیارهایی در تدوین استانداردهای انتشار یافته مورد عنایت است، شایسته‌ی بررسی و پژوهش می‌باشد.

1- IASC, International Accounting Standards 1994 (Basingstoke, Hants: Burgess Ascience Press, 1994).

2- Watts, R.L. and J.L.Zimmerman, Positive Accounting theory (USA: Prentice-Hall, 1986), pp.156-178.

3- Scott, W.R., Financial Accounting Theory (USA: Prentice-Hall, 1997), pp.356-372.

مدیران تحمیل می‌کنند. هزینه‌هایی نیز از طریق محدودیت‌های قراردادهای نظیر افزایش احتمال نقض قراردادهای یا تغییرپذیری میزان پاداش آتی مدیران ایجاد می‌شود. این هزینه‌ها می‌تواند خط مشی‌های مالی و عملیاتی را متاثر نماید. به‌علاوه، تا حدی که استانداردهای جدید مستلزم انتشار اطلاعات اختصاصی باشد، سودآوری آتی شرکت می‌تواند به نحو مساعد یا نامساعد متاثر از کاهش مزیت‌های رقابتی شود.

کاهش در آزادی انتخاب مدیران از بین روش‌های مختلف حسابداری که اغلب ناشی از وضع استانداردهای جدید می‌باشد نیز منبع دیگر پیامدهای اقتصادی است. شرکت‌ها از طریق انتخاب خط مشی‌های حسابداری یا مدیریت سود می‌توانند در خصوص اطلاعات داخلی به بازار علامت دهند و محدود نمودن دامنه‌ی انتخاب روش‌های حسابداری منجر به کاهش توانایی عمل این عوامل خصوصی برای تولید اطلاعات می‌شود.

تحقیقات تجربی نشان داده است که در صنایعی که رقابت بیشتر است، افشاگری بهتر انجام می‌شود و در نتیجه نیاز کم‌تری به استانداردهای حسابداری وجود دارد. این ملاحظات بیانگر آن است که استانداردها گذاران بایستی پیامدهای اقتصادی استانداردهای جدید را به عنوان یک منبع مهم ایجاد هزینه بسنجند که هم نیاز به استاندارد و هم مقبولیت و پذیرش آن را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

پیامدهای اقتصادی مستقیماً منجر به آخرین معیار ما، یعنی ملاحظات