

اولین گام

بحثی پیرامون ضرورت تدوین و انتشار اولین مجموعه استانداردهای حسابداری

ابراهیم نعمت‌پژوه

آنچه که در زیر می‌آید، برای پاسخگویی به مطالب مطرح شده و مقالات مربوط به نقد استانداردهای حسابداری نیست، بلکه در مقام فتح بابی برای هدایت این گونه مطالب و مباحث در مسیری است که در نتیجه، دستاوردهای مناسبتری از تلاشهای مربوط عاید گردد. دیگر اینکه این مقاله لزوماً منعکس‌کننده نظرات سازمان حسابرسی و یا سایر اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابداری نیست، بلکه فقط دیدگاههای نگارنده را در محدوده برخی مطالب و مقالات در این خصوص، بیان می‌کند.

مدخل کلام

در پی تشکیل کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری در آذرماه ۱۳۷۱ (که بعدها به کمیته تدوین استانداردهای حسابداری تغییر نام داد) و انتشار تدریجی رهنمودهای تدوین شده در قالب نشریات شماره ۹۶، ۱۰۶ و ۱۲۲ و سپس انتشار مجموعه‌ای تجدیدنظر شده تحت عنوان **استانداردهای حسابداری** در نشریه شماره ۱۴۵ سازمان حسابرسی و الزامی شدن اجرای آن از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱، بحثهایی در این خصوص در جامعه مطرح شد که بخشهایی از آن در نشریات تخصصی و بعضاً نیز در نشریات کثیرالانتشار به چاپ رسیده و یا در سایر رسانه‌های جمعی بیان شده است. در این مباحث که بیشتر در اطراف مفاهیم نظری گزارشگری مالی بوده استادان مربوط، به بیان نقطه نظرات خود و بررسی نقادانه متون مزبور دست یازیده‌اند.

از آنجا که این باور وجود دارد که بررسی نقادانه هر موضوع چنانچه با توجه به محیط پیرامونی حاکم و شرایط موجود (ونه آرمانی) و از سر دلسوزی و با هدف خیرخواهی صورت گیرد، می‌تواند نقش بسیار موثری در بهبود کیفی و کمی موضوع مورد نقد داشته باشد، لذا برآن شدم مطالبی

چند در رابطه با مفاهیم نظری و استانداردهای منتشر شده و انتقادات مطرح شده در مورد آنها بنگارم.

ذکر دو خاطره و یک نتیجه‌گیری

در اوایل انقلاب اسلامی ایران و در یکی از جلسات ستاد انقلاب فرهنگی در خصوص بررسی وضعیت حسابداری، جمعی از استادان فن و تعدادی دیگر (از جمله نمایندگان از دانشجویان) گرد هم آمده بودند. در میانه بحث، صحبت از کمبود متون درسی به میان آمد و چند تن از استادان جوان به استاد پیر فرزانه، مرحوم سجادی نژاد تاختند که تا کی ما باید شاهد تجدید چاپ مکرر کتابهای قدیمی شما باشیم و... که استاد ارجمند با متانتی که همواره در ایشان سراغ داشتیم به آرامی فرمودند: **مگر تو بهتر می‌زنی بستان بزن ... و کسی جلوی شما و هیچکس دیگر را نگرفته است که متون بهتر و جدیدتری را تهیه و ارائه کنید...**

دیگر اینکه به خاطر دارم چند سال قبل به دلیل نقص فنی، برق ساختمانی بزرگ قطع شده بود و برای رفع این ایراد دو نفر با ابزار و وسایل لازم در گرمای طاقتفرسای تابستان و در زیر آفتاب سوزان در جلوی درب ورودی ساختمان (که قطع برق از آنجا

حادث شده بود) تلاش کنان و عرقریزان مشغول کار بودند و تعدادی نیز در گرداگرد محل کار (وبعضی‌ها نیز در زیر سایه‌ای در آن حوالی) ایستاده و مشغول نظارت و گاه اظهارنظر بر کار در حال انجام بودند. این جانب به اتفاق یکی از دوستان که از طبقه سوم ساختمان ناظر بر این صحنه بودیم شروع به شمارش کردیم. دو نفر در حال کار و یازده نفر در حال نظارت و اظهارنظر بودند (البته ما دو نفر خودمان را به حساب ناظران حاضر در صحنه محسوب نکردیم). پس از مدتی، برق وصل شد و همه آن سیزده نفر راضی از نتیجه کار و مشارکتشان در این امر، هر یک به سراغی رفتند. البته نقش نظارت و مشاوره فنی را نباید هیچگاه نادیده گرفت، لیکن به نظر می‌رسد در موضوع بالا تعداد نفرات لازم اگر نگوییم **جا به جا**، حداقل باید بگوییم **نابجا** بوده است.

کشور، برای توسعه و پیشرفت در همه زمینه‌ها (از جمله حسابداری) نیاز به کار و تولید دارد، و در زمینه استانداردنویسی برای حسابداری نیز ایجاد استانداردهایی هر چند ناقص یا حاوی ابهامات (هر چند که اینجانب معتقدم چنین نیست و استانداردهای طراحی شده با سازوکارهایی که برای طراحی آن در نظر گرفته شده است و

در ادامه این مقاله به طور خلاصه به برخی از آنها اشاره خواهد شد، حاوی کمترین ایراد و اشکال می باشد، به مراتب بهتر از نبود استانداردها و فقدان معیارهایی یکنواخت و هماهنگ جهت سنجش و گزارش فعالیت‌های اقتصادی است.

معرفی یک جایگاه ارزشمند

اگر از نتایج تحقیقات مربوط به حسابداری در ایران کهن بگذریم، متون به جا مانده با چاپ سنگی (که در آنها از مفاهیم مدرن حسابداری سخن به میان رفته است) حکایت از وجود سابقه‌ای قریب به یک قرن در این زمینه در مملکت ما دارد. با این حال می‌توان گفت کشور ما تا دهه ۶۰ (بجز چند کتاب و جزوه تهیه شده توسط چند تن از استادان دلسوز و متعهد)، از بابت متون و مطالب درسی و حرفه‌ای مربوط به حسابداری، در فقر کامل به سر می‌برد. اگر از بازی با الفاظ و عبارات فراتر رفته و عملکردها را نظاره کنیم، از بطن موسسات خودجوش حسابرسی پس از انقلاب اسلامی ایران (که بعداً در سازمان حسابرسی ادغام شدند)، نهادی پا به عرصه وجود گذاشت به نام **مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی**، که با تلاش ستودنی گردانندگان آن به جرئت می‌توان ادعا کرد که بزرگترین خدمت را در تهیه و در اختیار گذاشتن متون فنی و حرفه‌ای در حیطه علوم مالی را به جامعه نموده و کتب و نشریات آن در سطح وسیعی در دانشگاه‌ها تدریس می‌شود و گذشته از موارد متعدد استفاده، من جمله به عنوان مرجع، در انجام تحقیقات علمی و فنی (به دلیل اعتبار قابل توجه مطالب آنها) بارها و بارها مورد استناد محققان مربوط قرار گرفته و می‌گیرد. در عین حال می‌توان ادعا کرد که در حال حاضر کمتر مطلبی وجود دارد که مورد نیاز جامعه حرفه‌ای ما باشد و به نحوی در

کتب و نشریات مرکز مزبور مورد بحث قرار نگرفته باشد.

بررسی نقادانه هر موضوع

چنانچه با توجه به محیط

پیرامونی حاکم و شرایط

موجود (و نه آرمانی) و از

سر دلسوزی و با هدف

خیرخواهی صورت گیرد،

می‌تواند نقش بسیار مؤثری

در بهبود کیفی و کمی

موضوع مورد نقد داشته

باشد

این موضوع از آن جهت عنوان شد که تصور نشود (و این تصور نیز القا نشود) که چون سازمان حسابرسی یک نهاد دولتی است و لذا در پی رفع مشکلات دستگاه‌های دولتی (خصوصاً دستگاه مالیات‌ستانی) است، نمی‌تواند اعتلا دهنده حرفه حسابداری در کشور باشد (و اگر هم باشد جهتدار است). در این قبیل قضاوتها نباید با موضوع به صورت مکانیکی برخورد کرد بلکه شایسته‌تر آن است که عملکردها و نتایج کار مورد بررسی و ارزیابی قرار گیرد. گروه‌های تحقیقاتی و کمیته‌های حرفه‌ای تشکیل شده، بررسی و ارزیابی شود. گروه‌های تحقیقاتی و کمیته‌های حرفه‌ای تشکیل شده در سازمان حسابرسی (از قبیل کمیته فنی، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، کمیته قوانین،...) را نیز باید از همین مقوله دانست، چرا که عملکردها و نتایج کار آنها بسیار با چیزی که سعی شده است در مقالات یا مطالب مطرح شده، تشریح شده و نتیجه‌گیری شود،

بسیار متفاوت است.

اطلاعات مالی و شفاف‌سازی

اطلاعات

اغلب مقالات و مطالب مطرح شده مورد بحث، شامل مضامینی در رابطه با رفاه عمومی و اقتصاد، اقتصاد و بازار سرمایه، بازار سرمایه و تصمیمات اقتصادی، تصمیمات اقتصادی و اطلاعات مالی و گروه‌های علاقمند به اطلاعات، گروه‌های علاقمند و تضاد منافع، تضاد منافع و همسان سازی روش‌های حسابداری، و... است. هر چند موارد مزبور که در برخی موارد زیربنا و بدنه اصلی بحث این قبیل مقالات را تشکیل داده است اطلاعات مفیدی به دست می‌دهد، لیکن بخشی از آن خارج از موضوع و بی‌ارتباط با بحث اصلی است، بخشی دیگر همان مطالبی است که در مفاهیم نظری گزارشگری مالی مطرح شده و بخشی نیز حاوی نتیجه‌گیریهای نادرست است. آنچه در این زمینه اهمیت دارد اینست که **آیا اطلاعات مالی مبنای اتخاذ تصمیم‌گیریهایی اقتصادی واقع می‌شود یا خیر؟** اگر جواب مثبت باشد باید همان راهی را رفت که اکثریت قریب به اتفاق کشورهای جهان در این مورد رفته‌اند (یعنی ایجاد زمینه‌هایی برای تهیه اطلاعات قابل اتکا و مربوط) و در همین حیطه است که بحث شفاف بودن اطلاعات و... مطرح می‌شود. اما اگر چنانچه جواب منفی باشد (یعنی بخواهیم با تحلیلی سلسله مراتبی چنین نتیجه‌گیری کنیم که در کشور ایران بنابه دلایلی، از قبیل عدم تفکیک مالکیت از مدیریت و... اصولاً" اطلاعات مالی مبنای تصمیم‌گیریهایی اقتصادی قرار نمی‌گیرد) که در این حالت تکلیف روشن است و بحث تمام (بدین ترتیب که دیگر نه لازم است و نه قابل توجیه که بیهوده منابع مالی و نیروی انسانی را صرف تهیه اطلاعات

مالی بکنیم و مالا" بحث در مورد استانداردهای جدید نیز بیهوده‌تر از بیهوده می‌شود).

ما به تعبیری در عصر اطلاعات زندگی می‌کنیم و جهان با سرعتی هر چه تمامتر به سمت کوچکتر شدن پیش می‌رود و خواه ناخواه باید در مناسبات اجتماعی و اقتصادی قبلی و فعلی خود تجدیدنظر کنیم و چنانچه تا به حال در تصمیم‌گیریهای اقتصادی به اطلاعات مالی تکیه نمی‌کردیم (که این نتیجه‌گیری نیز نادرست و غیر واقع‌بینانه است) از این پس باید این کار را بکنیم و در این راه اطلاعاتی را با ویژگیهای خاص مورد نظر داشته باشیم و گرنه محکوم به شکست و نابودی هستیم. پس ملاحظه می‌شود که در این زمینه در تمام جهان هدف یکی است، ولی مسیرها و وسایل طی طریق بنابه شرایط وابسته به مورد، متفاوت است.

راهی که رفته‌ایم و راهی که باید رفت

بحث برسر اینکه FASB, APB, CAP, SEC, NYSE, AICPA و... در امریکا چه کرده‌اند یا در انگلستان، یا فدراسیون استانداردهای بین‌المللی و... چه راههایی را پیموده‌اند، هر چند از نظر تاریخی و تجربی می‌تواند برای گروه تدوین‌کننده استانداردها مفید باشد، اما هیچگاه نباید الگو قرار گیرد، چرا که جوامع مختلف از لحاظ تقدم و تأخر حوادث و شرایط و پیشینه تاریخی، اهداف و نیازهای اطلاعاتی، ساختار و تشکیلات اقتصادی و اجتماعی، عادات و رفتارهای اقتصادی فردی و گروهی و غیره و غیره، که نه مجال بحث درمورد آنها در این مختصر وجود دارد و نه بحث درمورد آنها هدف این مقاله است، با یکدیگر متفاوتند و هر یک با توجه به اهداف، شرایط و نیازهای موجود و منابع مالی و زمانی در دسترس، مسیری متفاوت

از دیگری پیموده‌اند، ولی بررسی تطبیقی نتایج همه این کارها بیانگر این واقعیت مهم است که در تمام اینها، نتایج کار، اختلافات زیاد و درخور توجهی با یکدیگر ندارد و حتی

برخورد صحیح در این

مقطع این است که

راهکارهای ارائه شده

در استانداردهای

حسابداری، چه از

لحاظ مباحث تئوریک

و چه از جنبه‌های

اجرایی آن موشکافی و

محک زده شوند

در بسیاری از موارد (البته بجز در استثنائات) می‌توان گفت که اختلافات موجود، ناچیز و درحد قابل چشمپوشی است (ضمن اینکه سیاست جهانی براین قرار گرفته است که همین مقدار اختلافات موجود نیز تا حد امکان مرتفع شود).

در ایران نیز در سنوات اخیر با بهره‌گیری بجا از فرصت قانونی به دست آمده و فراهم آمدن شرایط مناسب، **اولین گامها** جهت تدوین مفاهیم نظری گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری برداشته شده و در این راه سعی شده است تا حد مقدرات موجود، با توجه کامل و وافر به شرایط و احوال و مناسبات واحدهای تجاری داخل کشور، از تجربیات مجامع بین‌المللی و سایر کشورها و نیز از همکاری با تعدادی از استادان دانشگاهها (به عنوان نمایندگان دانشجویان) و از

نظرخواهیهای محدود یا گسترده از مجامع حرفه‌ای و دست اندرکاران حرفه و شرکتهای واحدهای اقتصادی بهره‌گیری شود و به یاری خداوند، دوران دو ساله اجرای آزمایشی رهنمودهای منتشر شده سپری شده و متون موجود با انجام آخرین اصلاحات با توجه به نتایج حاصل از اجرای آزمایشی آنها و نظریات جدید دریافتی، مورد تجدید نظر قرار گرفته و تحت عنوان **استانداردهای حسابداری** منتشر شده است.

لذا ملاحظه می‌شود که برخلاف برداشتهای یا ادعاهای مطرح شده درخصوص نقش و جایگاه سازمان حسابداری در امر تدوین استاندارد (که حداقل در یکی از این موارد و به نحوی غیرعادلانه تدوین این ضوابط تا حد صدور یک آیین نامه تنزل داده شده است)، نه تنها بدون توجه به آنچه در برخی از این مقالات و مطالب، از ضروریات تدوین استاندارد دانسته شده است نبوده، بلکه فرایند انجام کار از انسجام لازم و کافی و شایسته جامعه حرفه‌ای ایران برخوردار بوده است. هر چند همچنانکه در بخش **مقدمه‌های بر مجموعه استانداردهای حسابداری** اشاره شده است، بدون شک کار انجام شده خالی از اشکال و ایراد نیست و کمیته تدوین استانداردهای حسابداری همواره پذیرای نقطه نظرات سازنده صاحب نظران صلاحیتدار و فرزانه بوده و خواهد بود.

برخورد صحیح در این مقطع این است که راهکارهای ارائه شده در استانداردهای حسابداری، چه از لحاظ مباحث تئوریک و چه از جنبه‌های اجرایی آن موشکافی و محک زده شوند تا چنانچه موارد ایرادی در آنها مشاهده شود نسبت به اصلاح آنها اقدام گردد. گذشته از این، همان گونه که در **مقدمه‌های بر استانداردهای حسابداری** نیز ذکر شده است، "این استانداردها... در پاسخ به نیازهای

متغیر تجاری و اقتصادی... و در پرتو نیازها و تحولات جدید، مورد تجدید نظر قرار خواهد گرفت یا استاندارد حسابداری جدیدی تدوین و منتشر خواهد شد."

زمینه‌های بحث سازنده

در برخی مقالات و بیانات نیز مفاهیم نظری گزارشگری مالی مورد بحث و بررسی قرار گرفته است که لازم می‌دانم در این رابطه چند نکته زیر را خاطر نشان کنم:

الف) بحث و بررسی مطالب مطرح شده و یا قابل طرح در مفاهیم نظری، موضوعی نیست که بتوان آن را در سطح جامعه به طور اعم مطرح ساخت (مگر اینکه هدف از طرح آن، چیزی غیر از بحث و بررسی علمی موضوع باشد)، بلکه موضوعی است که اصولاً و معمولاً در مراجع آکادمیک و مجامع ذیصلاح و صاحب علم و تجربه کافی، مورد بحث و تبادل نظر قرار می‌گیرد و امیدوارم که در دانشگاهها به این مهم توجه شود.

ب) بخشهایی از مفاهیم نظری گزارشگری مالی، تقریباً مورد توافق همگان است و نیاز به بحث ندارد. بخشهایی هم از طریق بحث و بررسی قابل نتیجه‌گیری نیست و بسته به بستر تاریخی، اجتماعی، فرهنگی و اقتصادی و از طریق انجام تحقیقات آکادمیک و ضابطه مند، نتیجه مناسب و سازگار با جامعه مورد بررسی از آنها استخراج و استنتاج می‌شود(که این بخش با توجه به هزینه گزاف و زمان طولانی جهت انجام آن از یک سو و روند شتاب‌آمیز کنونی تغییرات و تحولات جامعه از سوی دیگر، که بازنگریهای مکرر و زود هنگام در نتایج تحقیقات قبلی را ایجاب می‌کند، به دلیل تصور فزونی هزینه بر منافع آن، در جوامع دیگر - بجز در چند مورد استثنایی- مورد استقبال و استفاده قرار نگرفته و سعی شده است از طرق ساده‌تر و ارزانتر استنتاجهای قیاسی

گرفته شود). بخشهای دیگری نیز مربوط به موضوعاتی است که اصولاً بحث‌انگیز است و بین علما و صاحب‌نظران مختلف درخصوص آنها اختلاف نظر وجود دارد و هر یک از مفاهیم پیشنهادی حاوی مزایا و معایبی است که به هر حال در این خصوص می‌باید دست به انتخاب زد.

با توجه به مطالب فوق و موارد دیگری که تشریح آنها در این مختصر نمی‌گنجد، ضمن تایید موضوع نیاز به بحث و بررسی بیشتر و عمیقتر مفاهیم نظری گزارشگری مالی، پیشنهاد می‌شود این امر توسط صاحب‌نظران مربوط و زیرنظر استادان صاحب تجربه و در مراکز علمی و دانشگاهی به تحقیق گذاشته شود و نتیجه امر در اختیار مراجع تدوین کننده استانداردهای ملی و جامعه قرار گیرد. در غیر این صورت چنانچه کسانی بخواهند بدون انجام مراحل تحقیقاتی لازم و صرفاً براساس مطالعات کتابخانه‌ای و برداشتهای شخصی به بحث و بررسی در این خصوص بپردازند بنا بر حکم معروف "**هر کسی از ظن خود شد یار من**"، بسته به اینکه منابع مطالعاتی ایشان چه باشد و تجربیاتشان را در کجا و چه زمینه‌ای کسب کرده باشند، اگر صحیح هم استنتاج کنند هریک گوشه‌ای از واقعیت را خواهند گفت لیکن همگی از اشراف به کلیت موضوع باز خواهند ماند. لذا بحثهایی از این قبیل اولاً زمان و مکان خود را می‌طلبند و ثانیاً هر چند طرح و گفتگو درخصوص موضوعات آن می‌تواند جالب و جذاب نیز باشد، لیکن تاملین کننده هدف مورد نظر نیست.

ختم کلام و یک درخواست

نگرانی اصلی این است که حرفه حسابداری با حدود یک قرن پیشینه علمی و عملی در این کشور، به دلیل کشمکشها، دلم‌شغولیهها و مشغله صاحبان حرفه، هنوز دوران طفولیت و

جوانی را طی نکرده به پیری گراییده باشد و بدون انباشتن سرمایه حاصل از تلاشهای دوران کودکی و نوجوانی، با توشه باری تهی یا حداقل کم بار، دچار ناتوانی دوران پیری شده باشد. حرفه‌ای با سابقه‌ای حدود صد ساله هنوز فاقد استانداردها و ضوابط خاص خود باشد و دست‌اندرکاران حرفه بسته به اینکه تحصیلاتشان را در کدام کشور انجام داده باشند یا کتب و مقالات کدام کشور را مطالعه کرده باشند و یا عضو کدام انجمن حرفه‌ای بین‌المللی باشند، به جای استناد به استانداردهای ملی، هر یک به استانداردها و ضوابط متبوع خودشان استناد کنند و حال که فرصتی تاریخی فراهم آمده و تلاشهایی درحد قابل قبول انجام شده و شالوده‌ای قابل اتکا برای استناد به عنوان استاندارد ملی (هر چند که **گام اول** و مقدمه کار است) به دست داده شده است، نتیجه‌کار، در ورطه کشمکشهای توجیه‌ناپذیر، به ناحق و به گونه‌ای نادرست، فاقد اعتبار لازم تلقی یا عنوان شود و در این میان این **حرفه** است که صدمه می‌بیند و **دیگر کو فرصتی برای جبران مافات.**

در خاتمه انتظار این است که صاحبان فکر و اندیشه و صاحب‌نظران حرفه و فن، به جای پرداختن به کلیات که آن هم محل پرداختن مخصوص به خود را دارد - مثلاً دانشگاهها - و در جای خود، بسیار هم مفید خواهد بود، نکات، راهکارها و رهنمودهای مطرح شده در متن استانداردهای حسابداری را مورد نقد و بررسی قرار دهند و با انعکاس نقطه نظرات خود، زمینه بحث و تبادل نظر درخصوص مطالب کاربردی را در میان اهل حرفه فراهم آورند تا در نتیجه این تقابل افکار، اندیشه‌ها و تجربیات، در آینده شاهد تغییرات مناسب یا تجدیدنظرهای لازم در استانداردهای حسابداری باشیم؛ انشاءالله.

