

مسئولیت تدوین استانداردهای حسابداری:

دولت یا بخش خصوصی؟

دکتر موسی بزرگاصل

یکی از مباحثی که جامعه به‌طور عام و حرفه حسابداری به‌طور خاص با آن درگیر بوده است، مسئولیت تدوین استانداردهای حسابداری است. آیا اساساً در حوزه حسابداری باید مقرراتی وجود داشته باشد یا خیر؟ اگر مقررات مورد نیاز است، کدام بخش (بخش دولتی یا بخش خصوصی) باید مسئولیت آن را به‌عهده گیرد؟

ضرورت وجود مقررات در حوزه حسابداری

یکی از موضوعاتی که در سطح تئوری مطرح است، توانایی‌های بازار در سامان دادن به گزارشگری مالی است. در این سطح، اطلاعات حسابداری همانند یک کالا قلمداد می‌شود که عرضه و تقاضای بازار آزاد سرنوشت آن را مشخص می‌کند و دخالت در سازوکار بازار مردود شمرده می‌شود. یعنی بازار خود اطلاعات مورد نیاز را دیکته می‌کند و نیاز به دخالت و مقررات‌گذاری نیست. در اینجا قصد ورود به جزئیات نارساییهای سازوکار بازار نیست، اما به نکات کلی آن اشاره می‌شود.

گفته می‌شود اطلاعات حسابداری شباهتهایی با کالاهای عمومی دارد. دفاع عمومی نوعی کالای عمومی محض است که استفاده یک شخص از آن مانع بهره‌مندی دیگری نمی‌شود. سازوکار قیمتگذاری بازار نمی‌تواند این کالای عمومی را در راستای منافع جامعه هدایت کند. گزارشگری مالی اگر چه یک کالای عمومی محض نیست اما شباهتهایی به

آن دارد. یعنی یک نفر نمی‌تواند با پرداخت قیمت خاصی، مالک شخصی اطلاعات مالی شود و دیگران را از آن محروم کند و به‌همین دلیل هم تن به سازوکار بازار نمی‌دهد.

از سوی دیگر، این گزارشها در دسترس افرادی قرار می‌گیرد که هزینه‌ای برای تهیه آن نمی‌پردازند. سرمایه‌گذاران بالقوه، نهادهای نظارتی، و متخصصان از این جمله‌اند. پس این خطر وجود دارد که تولید اطلاعات مالی کمتر از آن میزانی باشد که جامعه به آن نیاز دارد؛ در نتیجه دخالت در بازار اطلاعات مالی و تدوین مقررات لازم است. تجربه تمام دنیا هم این موضوع را اثبات کرده است. هیچ کشوری نیست که تولید اطلاعات حسابداری را به سازوکار بازار سپرده و در این زمینه مقررات تدوین نکرده باشد. حال که تدوین مقررات در حوزه اطلاعات مالی یک ضرورت است چه کسی باید آن را به‌عهده بگیرد؟ بخش دولتی یا بخش خصوصی؟

دولت یا بخش خصوصی

این موضوع را بلکویسی (Belkaoui) در فصل چهارم کتاب تئوری حسابداری مطرح کرده است و مزایا و معایب تدوین استاندارد توسط دولت و بخش خصوصی در محیط امریکا را تشریح کرده است. براساس مندرجات این کتاب گروهی عقیده دارند اگر بخش خصوصی مسئولیت تدوین استانداردها را به‌عهده گیرد، منافع عمومی به‌نحو بهتری تامین می‌شود. طرفداران این رویکرد دلایل زیر

را ارائه می‌کنند:

- هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) گروه‌های ذینفع مختلفی را پوشش می‌دهد و خود را در برابر نیازهای آنها پاسخگو می‌داند،
- هیئت استانداردهای حسابداری مالی می‌تواند متخصصان لازم برای تدوین استانداردهای حسابداری را جذب کند،
- هیئت استانداردهای حسابداری مالی در گردآوری نظر گروه‌های ذینفع موفق بوده است.
- مخالفان این رویکرد، توجیه‌های زیر را ارائه می‌کنند:
- هیئت استانداردهای حسابداری مالی فاقد قدرت قانونی لازم است و مجلس و یا سازمانهای دولتی می‌توانند نظریات آن را نادیده بگیرند،
- هیئت استانداردهای حسابداری مالی متهم است که تحت نفوذ گروه‌های ذینفع، بخصوص موسسه‌های حسابرسی و شرکتها قرار می‌گیرد و استقلال ندارد،
- هیئت استانداردهای حسابداری مالی در واکنش به موضوعهای حیاتی کند عمل می‌کند.
- حامیان رویکرد تدوین استانداردها توسط بخش دولتی دلایل زیر را می‌آورند:
- خلاقیت در حسابداری عمدتاً متکی به نقش یک سازمان دولتی مانند کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) بوده است،
- طبق قانون اوراق بهادار باید از سرمایه‌گذاران در برابر فریبکاریها حمایت شود بنابراین، مقررات حسابداری باید در راستای حمایت منافع عمومی باشد و

استانداردهای حسابداری دچار تحولات اساسی شد و شورای گزارشگری مالی تشکیل شد که رئیس آن را دولت تعیین می‌کند. در سال ۱۹۹۰ تشکیل شورای گزارشگری مالی به ریاست دیرینگ از سوی دولت اعلام شد. این شورا اعضای هیئت استانداردهای حسابداری را تعیین می‌کند.

تجربه دو کشور آمریکا و انگلستان جالب توجه است. یعنی ابتدا انجمنهای حرفه‌ای مسئولیت تدوین استاندارد را به عهده داشته‌اند و با گذشت زمان این مسئولیت به مجموعه‌های مستقل از حرفه واگذار شده و نقش دولت پررنگتر گشته است.

در آلمان
در آلمان حسابداری بخشی از چارچوب قانونگذاری است و فرایند تدوین ضوابط حسابداری وظیفه دولت و مجلس است. در این کشور مجمع تدوین استاندارد خصوصی حتی به صورت مشورتی وجود ندارد. مهمترین قوانین حاکم بر حسابداری در آلمان شامل قانون تجارت، قانون مالیاتهای عمومی، و قانون مالیات بر درآمد است.

در فرانسه
در فرانسه الزامات حاکم بر حسابداری مالی اساساً در قوانین و آیین‌نامه‌های دولتی مشخص می‌شود و بیشتر وزارت امور اقتصادی و دارایی درگیر این الزامات است. اغلب الزامات در قانون ۳۰ آوریل ۱۹۸۳ و آیین‌نامه ۲۹ نوامبر ۱۹۸۳ تعیین شده است. در حال حاضر کمیته مقررات حسابداری ضوابط تفصیلی را تدوین می‌کند که پس از تصویب وزرای ذیربط لازم‌الاجرا می‌شود.

در فنلاند
در فنلاند تنها نهادهای رسمی بخش دولتی می‌توانند استانداردهای حسابداری الزامی را تدوین کنند. این نهادها به این شرح است:

- مجلس (در قالب قانون)،
- دولت،
- وزارت صنایع و بازرگانی،
- وزارت دارایی،

اطلاعات حسابداری چون شباهتهایی به کالاهای عمومی دارد بازار نمی‌تواند تولید آن را تنظیم کند و در نتیجه نیاز به مقررات‌گذاری دارد

بنیاد حسابداری مالی (FAF) تشکیل شد که اعضای هیئت استانداردهای حسابداری مالی را تعیین می‌کند. در آمریکا کمیسیون بورس و اوراق بهادار در حوزه استانداردهای حسابداری تدوین شده توسط هیئت استانداردهای حسابداری مالی حق وتو دارد و می‌تواند آنها را نقض کند. این کمیسیون سازمانی دولتی است و بارها در کارهای هیئت یادشده دخالت کرده است.

در انگلستان
در سال ۱۹۷۰ کمیته استانداردهای حسابداری (ASC) توسط شورای انجمن حسابداران رسمی انگلستان و ویلز تشکیل شد. در سال ۱۹۷۰ انجمن حسابداران رسمی ایرلند، در سال ۱۹۷۱ انجمن حسابداران رسمی (CACA) و در سال ۱۹۷۶ انجمن حسابداری و مدیران مالی عضو این کمیته شدند. سرانجام در سال ۱۹۷۶ با یک تجدید ساختار، ۶ سازمان حرفه‌ای اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابداری را تعیین می‌کردند.

پس از ارائه گزارش دیرینگ (Ron Dearing) در سال ۱۹۸۸ تدوین

دولت بهتر می‌تواند این نقش را ایفا کند،

- کمیسیون بورس و اوراق بهادار این انگیزه را دارد که افشای اطلاعات کافی و لازم را برای تصمیم‌گیری الزامی کند،
- کمیسیون بورس و اوراق بهادار قدرت قانونی بیشتری نسبت به هیئت استانداردهای حسابداری مالی دارد،
- بعضی معتقدند که تضاد منافع بخش خصوصی با منافع عمومی، نظارت و کنترل را ضروری می‌سازد.
- مخالفت با تدوین مقررات حسابداری توسط دولت نیز متکی به این دلایل است:

- مقررات دولتی در زمینه افشای اطلاعات برای شرکتها هزینه بالایی دارد،
- ممکن است سازمانهای دولتی در تدوین مقررات منافع جامعه را در نظر نگیرند بلکه بیشتر به منافع خود، نظیر افزایش بودجه، توجه کنند،
- این خطر وجود دارد که مقررات حسابداری به دام سیاست‌زدگی بیفتد،
- قدرت پلیسی می‌تواند به انجام تحقیقات در حوزه حسابداری خدشه وارد کند.

این مباحث در محیط آمریکا که آزادترین اقتصاد دنیا را دارد در جریان است. بنابراین تدوین مقررات توسط بخش دولتی یا بخش خصوصی حتی در چنین محیطی به‌عنوان یک چالش مطرح است.

تجربه سایر کشورها

برای تامل بیشتر، به تجربه سایر کشورهای دنیا نگاه می‌کنیم، و به بررسی تجربه‌های کشورهای مختلف در حوزه تدوین استاندارد می‌پردازیم و نقش بخش دولتی و بخش خصوصی را مطالعه می‌کنیم.


در آمریکا

در ایالات متحد آمریکا تدوین استاندارد تا اوایل دهه ۷۰ توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) صورت می‌گرفت اما با انجام یک مطالعه مشخص شد که وضعیت تدوین استاندارد ضعفهای اساسی دارد و به همین دلیل بنیاد مجزایی به نام

هم‌اکنون در دنیا در اکثر قریب به اتفاق کشورها بخش دولتی مسئول تدوین استانداردهای حسابداری است

در این مجموعه مشارکت داشته باشند. برای نمونه اعضای هیئت استانداردهای حسابداری کانادا هم اکنون شامل چهار عضو از شرکتهای مختلف، دو عضو از موسسه‌های حسابرسی، یک عضو از انجمن حسابداران رسمی کانادا و یک نفر دانشگاهی است. در کمیسیون اصول حسابداری بلژیک دو مسئول ارشد مالیاتی، یک نماینده از کمیسیون بانکداری، یک نماینده از انجمن حساب‌برسان، یک نماینده از انجمن حسابداران و مشاوران مالیاتی، یک نماینده از سازمان واحدهای کوچک و متوسط و هشت نفر دیگر (که براساس دانش و تجربه فنی انتخاب می‌شوند) عضویت دارند.

پیشنهاد

در سطح تئوری برای تدوین استاندارد توسط بخش دولتی یا بخش خصوصی، مزایا و معایبی شمرده می‌شود. اما تجربه کشورهای دنیا نشان می‌دهد که اساساً مسئولیت تدوین استانداردهای حسابداری به عهده بخش دولتی است. بخش دولتی باید استانداردهای حسابداری را با مشارکت موثر گروه‌های مختلف ذینفع تدوین کند و در کمیته‌های تدوین استاندارد باید نمایندگان گروه‌های ذینفع حضور داشته باشند. در ایران این وظیفه هم اکنون به عهده سازمان حسابرسی است و این همان حالتی است که هم‌اکنون در بسیاری از کشورها نیز تجربه می‌شود. اما آنچه لازم به نظر می‌رسد این است که باید سازوکارهای لازم برای مشارکت موثر دیگر گروه‌های ذینفع در فرایند تدوین استاندارد‌های حسابداری ایجاد شود. این کار از طریق تقویت فرایند نظرخواهی و مشارکت موثر گروه‌های ذینفع در کمیته تدوین استانداردهای حسابداری می‌تواند جامه عمل به‌خود بپوشد. 

پانوشته:

۱- فرایند تدوین استانداردهای حسابداری در چین در مقاله‌ای به نام «بررسی توسعه حسابداری در چین» در مجله حسابرس (شماره ۱۰) چاپ شده است.

مشخصاً به عهده وزارت دارایی است و از سال ۱۹۸۸ این وزارتخانه با تدوین پیش‌نویس استاندارد بنیادی حسابداری کار خود را شروع کرده است.

نتیجه‌گیری

هم‌اکنون در دنیا در اکثر قریب به اتفاق کشورها بخش دولتی مسئول تدوین استانداردهای حسابداری است و حتی در کشوری مانند آمریکا، بخش دولتی حق وتوی استانداردهای حسابداری مالی را برای خود محفوظ نگه‌داشته است. تدوین استانداردهای حسابداری به‌وسیله بخش دولتی در ایران پدیده‌ای جدید یا منحصر به فرد نیست و در مابقی کشورها نیز دارای سابقه است.

تجربه دیگر کشورها نشان می‌دهد که یک انجمن حرفه‌ای مانند جامعه حسابداران رسمی به دلایل مختلف از جمله تجارب کشورهای هم‌مانند آمریکا و انگلستان نباید استانداردهای حسابداری را تدوین کند بلکه باید در تدوین آن مشارکت موثر داشته باشد، یعنی اگر دولت مسئولیت تدوین استانداردهای حسابداری را به عهده دارد باید تعداد درخور توجهی از اعضای هیئت یا کمیته تدوین استانداردهای حسابداری از اعضای جامعه باشند و دیگر گروه‌های ذینفع نیز

- وزارت بهداشت و تامین اجتماعی،
- هیئت حسابداری فنلاند (یک سازمان دولتی).
- در بلژیک
- در بلژیک نیز فرایند تدوین استاندارد به‌عهده بخش دولتی است و شامل سطوح زیر است:
- قوانینی که در مجلس تصویب می‌شود؛
- فرمان پادشاه که توسط وزارتخانه‌ها (بویژه وزارت امور اقتصادی و دارایی) تهیه و به‌وسیله پادشاه صادر می‌شود. این فرمانها به‌نوعی آیین‌نامه اجرای قوانین است، مثلاً در قانون ۱۹۷۵ بیان شده است «شکل و محتوای صورتهای مالی سالانه را پادشاه تعیین می‌کند»؛
- پیشنهادیهای کمیسیون اصول حسابداری، این کمیسیون نیز توسط دولت ایجاد شده است.

در برزیل

در برزیل قوانین و سازمانهای مختلفی در بخش دولتی در زمینه تدوین ضوابط حسابداری ایفای نقش می‌کنند. طبق قانون کمیسیون بورس و اوراق بهادار (۱۹۷۶)، این کمیسیون مسئول تدوین استانداردهای حسابداری شرکتهای سهامی عام است. بسیاری از الزامات حسابداری در قانون شرکتهای مشخص می‌شود و قانون مالیاتها نیز اصول حسابداری را به‌شدت تحت تاثیر قرار می‌دهد.

در ژاپن

قانون تجارت، قانون بورس و اوراق بهادار و قانون مالیات شرکتهای سه ضلع مثلثی هستند که حاکم بر گزارشگری مالی در ژاپن است. در قانون تجارت، اصول اساسی شناسایی و اندازه‌گیری تعیین می‌شود، قانون بورس و اوراق بهادار بیشتر به حوزه ارائه و افشای گزارشگری مالی در مالیات شرکتهای قواعد تفصیلی شناسایی و اندازه‌گیری را مشخص می‌کند. در این کشور از قاره آسیا نیز تدوین استاندارد به‌عهده بخش دولتی است.

در چین

تدوین استانداردهای حسابداری در چین