



نهادینه شدن فرآیند استاندارد گذاری حسابداری و حسابرسی

دکتر جمال رودکی*



چکیده

استاندارد گذاری در دیگر کشورها این واقعیت را نشان می دهد که تنها راه برخورداری از استانداردهای ملی مورد قبول و مناسب، نهادینه شدن فرایند تهیه آنها است. برای این کار اعضای هیأت استاندارد گذار باید دارای استقلال مالی و برخوردار از پشتیبانی همه ارگان ها و گروه های مسلط و سودبرنده از استانداردها باشند تا استقلال، دقت و سرعت در فرایند تهیه استانداردها ایجاد گردد. کمیته بین المللی استانداردهای حسابداری (IASB) با تجدید سازمان هیأت استاندارد گذاری خود کوشش فراوانی را برای تهیه استانداردهای فراگیر بین المللی به عمل آورده است. در این مقاله به این موضوع نیز پرداخته می شود.

استانداردهای مورد استفاده حسابداران و حسابرسان برای تهیه و تأیید گزارشگری های مالی در ایجاد قابلیت اطمینان، صحت و درستی اطلاعات مالی نقش اساسی دارند و یکی از عوامل مهم برنامه ریزی توسعه اقتصادی هستند. این مقاله با طرح موضوع نهادینه شدن^۱ و تأثیر فرهنگ در فرایند استاندارد گذاری بر اهمیت تهیه استانداردهای حسابداری و حسابرسی برای توسعه پایدار تأکید دارد. در این راستا به بررسی اهمیت هیأت استاندارد گذار، اهمیت روش استاندارد گذاری، و دلیل تهیه استانداردهای حسابداری و حسابرسی پرداخته می شود. بررسی تجربیه طولانی



مقدمه

بعد از جنگ دوم دولت‌ها کوشیدند تا سطح رفاه اقتصادی-اجتماعی را بالا ببرند. در این مدت ارگان‌های برنامه ریز با استفاده از ابزارها و روش‌های متعدد، بی‌وقفه برای ارتقای کیفی و کمی سطح زندگی در جوامع مختلف تلاش نمودند. یکی از ابزارهایی که همواره مورد توجه برنامه ریزان است سیستم‌های حسابداری و روش‌های حسابرسی برای تنظیم امور مالی، مالیاتی و تهیه اطلاعات مالی به هنگام و اتکاء پذیر برای تصمیم‌گیری در برنامه ریزی است.

حسابداران (تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی) و حساب‌برسان (گواهی‌کنندگان گزارش‌های مالی) با استفاده از استانداردهای حسابداری و حسابرسی با تهیه اطلاعات موثق مورد نیاز ارگان‌های برنامه ریز خدمات ارزنده‌ای را به اقتصاد کشورهای در حال توسعه نموده‌اند. هیأت‌های استانداردگذار با تلاش همه‌جانبه استانداردهای (ابزارهای) لازم را برای حسابداران و حساب‌برسان تدوین و در اختیار آنان قرار داده‌اند. کوشش‌های این هیأت‌ها پس از آن که فرایند استانداردگذاری نهادینه شد، ثمربخش‌تر گردید. لذا نهادینه شدن فرایند استانداردگذاری از منظر چارچوب مفهومی و نظریه حسابداری در توسعه حرفه حسابداری دارای جایگاه ویژه‌ای است.

پیشینه

نهادینه شدن فرایند تدوین استانداردهای اندازه‌گیری اطلاعات مالی یکی از نیازهای ضروری برای توسعه پایدار اقتصادی است. از آن جا که این فرایند متأثر از محیط اجتماعی، فرهنگی، اقتصادی و سیاسی هر جامعه می‌باشد لذا دارای پیچیدگی خاصی است. در فرایند استانداردگذاری باید منافع همه گروه‌های ذی‌نفع جامعه در جای خود و با توجه به برقراری عدالت نسبی در نظر گرفته شود. این فرایند در صورتی بدون جانبداری از منافع گروهی خاص خواهد بود که با نهادینه شدن از سیطره گروه‌های سالاری به دور باشد. در این حالت، فرایند نهادینه شده بر اساس اصول منطقی و پیش‌فرض‌های پذیرفته شده، معیارها و استانداردهایی را تهیه و برای اجرا ارائه می‌نماید. در چنین حالتی با کنش و واکنش‌های اجتماعی و اقتصادی منافع همه گروه‌ها تأمین می‌شود و مردم سالاری در قانون‌گذاری حسابداری و حسابرسی، فرایند توسعه پایدار را سامان می‌دهد.

حساب‌برسان با گواهی گزارش‌های مالی از اطلاعات حسابداری اطمینان به دست می‌دهند. چون داشتن اطلاعات دقیق، قابل اطمینان و تأیید شده یکی از ضروریات برنامه ریزی توسعه اقتصادی است، بنابراین استانداردهای حسابرسی مهم‌ترین ابزار برای اظهار نظر حرفه‌ای در حسابرسی به حساب می‌آیند. با نهادینه

شدن فرایند تهیه استانداردها، حساب‌رسان (تهیه کنندگان اظهار نظر حرفه ای) ابزار لازم و برنامه ریزان اقتصادی و سایر استفاده کنندگان از گزارش های مالی (اتکاء کنندگان به اطلاعات مالی گزارش های مالی) اطمینان کافی به دست می آورند.

بدین علت است که دولت، برنامه ریزان اقتصادی و جامعه حسابداران همیشه توجه خاصی به سلامت، دقت و سرعت در فرایند تهیه استانداردها دارند. تنها راهکار انجام این مهم نهادینه شدن فرایند استاندارد گذاری است.

فرایند نهادینه شدن استانداردهای حسابداری در جوامع توسعه یافته سال هاست که با تشکیل جوامع حسابداران رسمی و تشکیل هیأت های استاندارد گزار انجام پذیرفته است.

اهمیت گزارش های مالی در فرایند تهیه آن ها متجلی می شود. سیستم های حسابداری برای تهیه گزارش های مالی با خواص بیان شده به استانداردهایی نیاز دارند تا در بهترین حالت ممکن کمیت های ریالی را به کیفیت های گزارشگری تبدیل کنند. کیفیت استانداردها در مرحله اول به هیات استاندارد گزار و سپس به روش استاندارد گذاری و در نهایت به دلایل استاندارد گذاری بستگی دارد.

نمازی (۱۳۷۲) چند پارامتر را در تدوین استانداردها مهم می داند. برخی از این عوامل عبارت اند از: (۱) ایجاد تشکیلات سازمانی، (۲) تعیین اهداف، (۳) مشارکت مدیران و حساب‌رسان، (۴) تعیین گروه های مسلط در تدوین استانداردها و (۵) وضعیت ساختار اقتصادی-اجتماعی-سیاسی جامعه (۱۳۷۲، ص ۲۶). در این مقاله با توجه به تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران و نیاز به تهیه استانداردهای حسابداری (اصول و ضوابط فنی قابل قبول حسابداری و حسابرسی)، و با توجه به پارامترهای یاد شده به بررسی سه عامل: (۱) اهمیت هیات استاندارد گزار، (۲) اهمیت روش استاندارد گذاری، و (۳) دلایل استاندارد گذاری و سپس بررسی تاریخ تطور فرایند نهادینه شدن استانداردهای حسابداری پرداخته می شود.

در فرایند نهادینه شدن تشکیلات سازمانی تدوین استانداردها شکل گرفته و همکاری مدیران، حساب‌رسان و سایر گروه های مسلط در محیط سازمان یافته جلب و هماهنگ می گردد. بررسی تجربه سایر کشورها نشان می دهد که نهادینه شدن فرایند استاندارد گذاری زمینه ساز استقرار و دستیابی به عوامل یاد شده است و کشورهایی مثل آمریکا از این طریق به اهداف استاندارد گذاری دست یافته اند.

قبل از ورود به بحث، اهداف گزارشگری مالی در ارتباط با فرایند تهیه استانداردها و با دقت نظر در ارزش های فرهنگی از دیدگاه نظری بررسی می گردد تا آثار متقابل خرده فرهنگ حسابداری و ارزش های فرهنگی مسلط بر جامعه روشن تر گردد.



اهداف گزارشگری، تهیه استانداردها و ارزش های فرهنگی

اندازه گیری و شناخت دو جنبه مهم و جداناپذیر نظریه حسابداری است. در تمام مراحل حسابداری تخصیص مبالغ (اعداد ریالی) بین دوره ها بر اساس معیارهای شناخت به اشکال مختلف اجرا می گردد. در این حالت گزارش های مالی نمودگر شناسائی و اندازه گیری هائی است که حسابداران انجام داده اند. (عبدل مجید^۲، ۱۹۷۹، ص ۳۴۷).

اندازه گیری خود وابسته به عوامل زیادی مانند، تجربه شخص اندازه گیر (حسابدار)، صفت و شیء مورد اندازه گیری (واحد پول و پیکره های مالی)، عملیات و وسیله اندازه گیری (مراحل حسابداری و روش های حسابداری)، و محدودیت های موثر بر عمل اندازه گیری (شرایط محیط اقتصادی، سیاسی و اجتماعی) می باشد.

در نتیجه فرآیند شناخت بسیار پیچیده و از عوامل بسیاری از جمله ارزش های فرهنگی تأثیر پذیر است (ولک^۳ و همکاران، ۲۰۰۱، ص ۹-۶). در ۱۹۸۸، گری^۴ بر اساس ارزش های اجتماعی هافستد^۵ (۱۹۶۷) آثار چهار ارزش خرده فرهنگ حسابداری شامل: (۱) حرفه گرایی و کنترل قانونی حرفه، (۲) یکسانی و قابلیت انعطاف پذیری، (۳) محافظه کاری و خوشبینی و (۴) رازپوشی و شفافیت را در جوامع مختلف دنیا بررسی نمود (رادبوگ^۶ و همکاران، ۲۰۰۶). وی نتیجه گرفت که ارزش های حسابداری یعنی کنترل قانونی حرفه، یکسانی، محافظه کاری و شفافیت تحت تأثیر عوامل بیان شده قرار دارند و بر همین اساس کشورها و جوامع را دسته بندی نمود.

در جدول تهیه شده به وسیله هافستد که گری آن را نقل نموده است ایران در مقام یک کشور شرق نزدیک در کنار یونان، ترکیه، یوگسلاوی و کشورهای عربی قرار گرفته است. (گری، ۱۹۸۸، ص ۶) بر اساس تحلیلی که گری انجام داد این کشورها از جمله ایران دارای بعد جمع گرایی از مجموعه ارزش های خرده فرهنگ حسابداری هستند. وی بیان می دارد که در این کشورها جمع گرایی به معنی نفی استقلال حرفه ای، قابلیت انعطاف، خوشبینی شفافیت و قبول کنترل قانونی حرفه، یکسانی، محافظه کاری و رازپوشی در مسایل حسابداری می باشد. (رادبوگ، و همکاران، ۲۰۰۶).

نباید فراموش کرد که ارزش های فرهنگی و ارزش های حسابداری مثل هر فرهنگ و خرده فرهنگ دیگر دارای آثار متقابل هستند. در نوشته های پررا^۷ (۱۹۸۹) فرهنگ یکی از قدرتمندترین عوامل محیطی موثر بر ارزش های حسابداری به حساب آمده است (ص ۴۳). مهرانی (۱۳۷۵ و ۱۳۷۶، ص ۱۱۱) عقیده دارد که در ایران ارزش های حسابداری به سوی کنترل قانونی، یکسانی، محافظه کاری و پنهان کاری متمایل است.



با این مفروضات این نتیجه عاید می شود که نهادهای قانونی و سیاسی از یک طرف، و نیازهای بازار سرمایه و انجمن های حرفه ای حسابداری از طرف دیگر، در کنار نحوه مالکیت شرکت ها و ارزش های مذهبی که به ارزش های حسابداری شکل می دهند، اولین محصول این تعامل فرهنگی است. لذا هیات استانداردها باید به نحوی شکل گیرد که قادر به رهبری فرهنگی و فرهنگ سازی باشد. این مهم با نهادینه شدن فرایند استاندارد گذاری که تهیه استانداردهای حسابداری را در محیطی مردم سالار که نیازهای همه گروه های ذی نفع و مسلط (برنامه ریزان اقتصادی، مدیران مالیاتی، حسابرسان و مدیران) را تأمین نماید امکان پذیر است.

شناخت، جنبه مهم دیگر نظریه حسابداری است. به رغم کوشش های سازمان یافته حسابداران و دانش پژوهان رشته حسابداری برای حل مشکل شناخت تاکنون نتیجه قاطعی حاصل نشده است. بیانیه های حسابداری به صورت قراردادی با وضع استانداردهای حسابداری به منظور ایجاد یکسانی، پیش بینی هایی را برای فرایند شناخت نموده اند. با توجه به این موضوع حسابداران گزارش های مالی را باید به نحوی تهیه کنند که باز نمای دقیق وضعیت مالی (ترازنامه) و چگونگی نتیجه فعالیت های مالی (سود و زیان) مؤسسه باشد.

نظریه های متعددی در حسابداری مانند: نظریه حقوق مالی، و نظریه های سود در فرایند شناخت برای تهیه گزارش های مالی نقش عمده ای ایفا می کنند. به سبب این که استفاده کنندگان از گزارش های مالی برای تصمیم گیری های بلند مدت و کوتاه مدت استفاده می کنند و بسا توجه به طیف وسیع استفاده کنندگان و علائق متنوع آنان گزارش های مالی باید از نقطه نظر تصمیم گیری فایده مند باشند. به بیان دقیق تر گزارش های مالی باید دارای ویژگی ربط پذیری به موضوع مورد تصمیم گیری و اتکاء پذیری برای تصمیم گیر باشند تا در فرایند تصمیم گیری فایده مند باشند.

از یک طرف تأیید پذیری، باز نمایی دقیق، و بی طرفی به اعتماد پذیری در گزارش های مالی می انجامد و از طرف دیگر به هنگامی، ارزش بازخورد، و پیش بینی پذیری، ربط پذیری گزارش های مالی را برای استفاده کنندگان به ارمغان می آورد. تمام موارد بیان شده دارای بار فرهنگی است و بر فرایند استاندارد گذاری موثر واقع می شوند.

با این استدلال اهمیت هیات استاندارد گذار و روشی که به کار می گیرد تا فرایند استاندارد گذاری را سامان بخشد و دلائلی که این هیات برای استاندارد گذاری به آن توجه می کند از اهمیت خاصی برخوردار است. نهادینه سازی فرایند استاندارد گذاری پاسخی منطقی برای کنترل و هدایت تعامل فرهنگی در فرایند استاندارد گذاری است.



اهمیت هیأت استانداردها، اهمیت روش استاندارد گذاری، و دلایل استاندارد گذاری

برای برقراری قوانین و مقررات باید به تمام گروه های تأثیر پذیر، علاقه مند و استفاده کننده (ذی نفع و مسلط) توجه شود. رعایت اصل مردم سالاری ایجاب می کند که تمام گروه های نامبرده در تهیه قانون شرکت کنند. در نتیجه باید فرایند قانون گذاری چنان نهادینه شود که منافع مشروع تمام این گروه ها تأمین گردد، و نهایتاً منافع جامعه در کل بیشینه شود. بنابراین هیأت استاندارد گذار در مرتبه اول و اهمیت قرارداد، در مرتبه بعد روش هایی که این هیأت برای استاندارد گذاری به کار می برد از اهمیت خاصی برخوردار است. در مرتبه سوم اهمیت، دلیل استاندارد گذاری قرار می گیرد. گرچه، در جوامعی که کار استاندارد گذاری را سال هاست انجام می دهند، سعی شده است که فرایند استاندارد گذاری غیرسیاسی جلوه کند ولی به سبب ارتباط استانداردهای حسابداری با محیط اقتصادی، سیاسی و اجتماعی این فرایند به طور ذاتی سیاسی می شود یا لاقلاً از محیط سیاسی - اجتماعی اطراف متأثر می گردد. (بسی لینگ^۸، ۱۹۹۶، ص. ۳۱۸-۳۱۷).

بدیهی است که استانداردهای حسابداری و حسابرسی باید به نحوی از انحاء مورد موافقت همه استفاده کنندگان از جمله مقامات مالیاتی، مدیران شرکت ها، و برنامه ریزان اقتصادی کشور قرار گیرد. زیرا این موضوع بار ارزشی سیاسی خاصی برای فرایند استاندارد گذاری دارد. از طرف دیگر فرایند استاندارد گذاری نمی تواند محرمانه باشد، چون اولین شرط استاندارد شدن مقبولیت آن برای استفاده کنندگان است. استفاده کنندگان بدون پی بردن به دلایل توجیهی استانداردها از آن ها استفاده نمی کنند و این مهم وقتی اتفاق می افتد که در محیطی مردم سالار همه استفاده کنندگان در مراحل مختلف استاندارد گذاری حضوری فعال و اثر بخش داشته باشند. نهادینه سازی روش های استاندارد گذاری با تشکیل هیأت استاندارد گذار مستقل شکل می گیرد.

هیأت استانداردها باید به طور غیر مستقیم از طرف استفاده کنندگان و ذی نفعان استانداردها تأمین مالی و پشتیبانی معنوی شود و کار استاندارد گذاری شغلی تمام وقت به حساب آید. در محیطی که کار گروه های استانداردها با بودجه تحقیقاتی کافی به مطالعه بپردازند می توان انتظار داشت استانداردهای به موقع و دقیق و بدون جانبداری صادر شود.

تجربه سایر کشورها نشان داده است که با تغییر در روش های استاندارد گذاری و هماهنگی آن با شرایط محیطی و با تأمین مالی هیأت استانداردها و تشکیل گروه های تحقیق، این فرایند نهادینه می شود. به طور مثال در کشور آمریکا حدود ۷۰ سال است که هیأت های مختلف استاندارد گذاری تحت عناوین مختلف شکل گرفته اند تا امروزه که فرایند استاندارد گذاری در آن کشور در نهایت نهادینه شدن است. در این کشور



ابتدا کمیته رویه های حسابداری^۱ و پس از آن هیأت اصول حسابداری^۲ و در سال های اخیر هیأت استانداردهای حسابداری مالی^۳ و هیأت استانداردهای حسابداری دولتی^۴ فرایند نهادینه شدن روش های تهیه استانداردها را تکمیل نموده اند که هر یک به اختصار معرفی می شوند. این معرفی کوششی است که جهت کسب تجزیه فرایند نهادینه شدن استاندارد گذاری و نشان دادن اهمیت هیأت استاندارد گذار و روش استاندارد گذاری.

تشکیل کمیته رویه های حسابداری

تولد کمیته رویه های حسابداری به دنبال کوشش انجمن حسابداران رسمی آمریکا برای تشکیل کار گروه ویژه ی شرح و بسط رویه های حسابداری در سال ۱۹۳۶ تحقق یافت. اگرچه این کمیته تا سال ۱۹۳۸ کار چندانی انجام نداد، ولی از آن به بعد با افزایش اعضای از ۷ عضو به ۲۱ در جهت خواسته های کمیسیون اوراق بهادار آمریکا فعالیت چشم گیری را شروع نمود. (ولک ۱۳ و همکاران، ۲۰۰۱، ص. ۷۵ و زف ۱۴، ۱۹۸۴، ص ۴۶۵) کمیته رویه های حسابداری هدف اصلی خود را تهیه راهنمای کامل حسابداری قرار داد و مدت آن را ۵ سال تعیین نمود. این مدت به نظر اعضای کمیسیون اوراق بهادار آمریکا طولانی رسید، لذا کمیته رویه ها تصمیم گرفت که با مسائل حاد حرفه حسابداری به طور مقطعی برخورد کند. نتیجه این شد که در طول سال های ۱۹۳۸ و ۱۹۳۹ تعداد ۱۲ خبرنامه پژوهشی حسابداری ۱۵ به وسیله کمیته رویه های حسابداری انتشار یافت. به رغم کوشش های کمیته رویه ها و مشاوره با اعضای کمیسیون اوراق بهادار آمریکا برای تهیه خبرنامه های پژوهشی، همه نهادها و انجمن های حسابداری راضی نبودند. از جمله انجمن حسابداران رسمی آمریکا اظهار داشت که روش کمیته رویه های حسابداری در غالب موارد قیاسی است. در حالی که باید از روش استقرایی مسایل را بررسی و اصول را تدوین نماید. اگرچه کمیته رویه های حسابداری در اواخر دهه ۱۹۵۰ به اتهام کم کاری جای خود را به هیأت اصول حسابداری داد ولی دو دستاورد مهم داشت. اول آن که موضوع هماهنگی حرفه ای حسابداری رشد بسیار کرد و دوم آن که بخش خصوصی به عنوان منبع تهیه استانداردهای حرفه ای حسابداری شناخته شد.

سازمان دهی هیأت اصول حسابداری

کمیته رویه های حسابداری در سال ۱۹۵۷ به علت کم کاری و عدم توجه به نظرات ارگان های فعال در حرفه حسابداری منحل شد. انتشار ۵۱ خبرنامه ی پژوهشی حسابداری و نشریه های مطالعات پژوهشی حسابداری^۵ ظرف ۲۰ سال حاصل کار بخش پژوهش های حسابداری این هیأت است. با تشکیل هیأت



اصول حسابداری دو موضوع مهم در دستور کار قرار گرفت. در مرحله اول به فرضیه های مبنایی حسابداری توجه گردید. هیات اصول حسابداری ۲۱ عضو داشت که همه حسابدار رسمی عضو انجمن حسابداران رسمی آمریکا بودند. هیات اصول حسابداری پس از سال ها که سال های شک و تردید نسبت به عملکرد آن بود، نتایج مطالعات در مورد دو موضوع پیش گفته را در نشریه های مطالعات پژوهشی حسابداری (۱) و (۳) منتشر کرد. نشریه شماره (۱) فرضیه های مبنایی حسابداری و نشریه شماره (۳) فهرست کامل اصول حسابداری برای موسسات تجاری را ارائه نمود که مخالفت های شدیدی را از طرف حرفه حسابداری برانگیخت. همین موضوع سبب شد که فکر جایگزین کردن هیات اصول حسابداری مطرح گردد. به رغم انتشار تعدادی نشریه و استاندارد برای حسابداری و حسابرسی، نظر اکثریت حسابداران حرفه این بود که نظرنامه های هیات اصول حسابداری ابتدایی و محدود هستند و به کندی تهیه می شوند. این هیات نیز مانند سلف خود نتوانست کار نهادینه کردن استانداردگذاری را سامان دهد و نیروهای موثر بر ارزش های حسابداری نشأت گرفته از ارزش های اجتماعی مقدمات برکناری آن را فراهم آورند.

توافق در تشکیل هیات استانداردهای حسابداری مالی

تشکیل دو کارگروه برای بررسی تغییرات لازم در هیات اصول حسابداری به وسیله انجمن حسابداران رسمی آمریکا، مبنایی برای تشکیل هیات استانداردهای حسابداری مالی شد. مأموریت کارگروه اول که به نام رئیس آن به کارگروه ویت^{۱۷} مشهور شد، مطالعه برای تأسیس نهاد اصول حسابداری تعیین گردید. مأموریت کارگروه دوم به ریاست تروبلد^{۱۸}، مطالعه اهداف گزارش های مالی بود. کارگروه اول نتایج مطالعات خود را در سال ۱۹۷۲ منتشر کرد و پیشنهاد نمود که بنیاد حسابداری مالی^{۱۹} با ۹ عضو با پشتیبانی ۶ سازمان (انجمن حسابداری آمریکا، انجمن حسابداران رسمی آمریکا، فدراسیون تجزیه و تحلیل کنندگان گزارش های مالی، انجمن مدیران مالی، انجمن حسابداران مدیریت و انجمن اوراق بهادار صنعتی) تشکیل شود که وظیفه انتخاب اعضاء و تأمین مالی هیات استانداردهای حسابداری مالی را انجام دهد. بر اساس نظرات کمیته برای اولین بار ۷ عضو تمام وقت هیات استانداردها تعیین شدند و برای آنان منابع مالی در نظر گرفته شد. پیشنهاد دیگر کارگروه مذکور تشکیل شورای رایزنی استانداردهای حسابداری مالی^{۲۰} برای کمک به هیات استانداردهای حسابداری مالی در تعیین الویت ها بود (ولک و همکاران ۱۷، ۲۰۰۱، ص ۷۹). بدین ترتیب در ۱۹۷۳ موضوع نهادینه شدن فرایند استانداردگذاری تکمیل شد. نمایشگر ۱ ساختمان و روابط اساسی هیات پیشنهاد شده به وسیله کمیته ویت را نشان می دهد. نباید فراموش کرد که در تمام مراحل استانداردگذاری کمیسیون بورس اوراق بهادار به عنوان نماینده دولت نظارت دقیق دارد.



کارگروه بررسی اهداف (کمیته تروبلند) با تأخیر، یک ساله اهداف ۱۲ گانه گزارش های مالی را ارایه نمود تا چارچوب مفهومی و مبانی نظری فرآیند استانداردگذاری روشن تر گردد. این اهداف را "سورتر" و "گنز"^{۳۳} (۱۹۷۵) به پنج طبقه تقسیم نمودند. در طبقه اول اهداف کلی گزارش های مالی در طبقه دوم به استفاده کنندگان و نیاز آنها، و در طبقه سوم نیازهای استفاده کنندگان در ارتباط با گزارش های مالی، موسسات تجاری قرار گرفتند. در طبقات چهارم و پنجم به ترتیب به اطلاعات مالی موسسات که نیاز استفاده کنندگان را برآورد می نمایند و گزارش هایی که این اطلاعات را فراهم می آورند اشاره شده است.

ریدر^{۳۳} (۱۹۷۵) عقیده دارد که روش هیات استانداردهای حسابداری مالی برای تهیه و تدوین استانداردها در حقیقت موضوع نهادینه شدن فرآیند استانداردگذاری را به عنینت متبلور ساخته است. (ریدر، ۱۹۷۷، ص ۹۲).

فرآیند نهادینه شدن اهداف

در فرآیند استاندارد گذاری، نهادینه شدن اهداف گزارشگری مالی از اهمیت والایی برخوردار است. در محیط حرفه ای حسابداری و حسابرسی کشورهای توسعه یافته و بیش تر کشورهای در حال توسعه این امر با انتشار بیانیه های اهداف شکل گرفته است و این بیانیه ها به تعریف و تعیین استفاده کنندگان گزارش های مالی و نیازهای اطلاعاتی آن ها از بعد مالی، اقتصادی، اجتماعی و سیاسی می پردازند. بیانیه ها با پی ریزی چارچوب مفهومی به نحوه پاسخگویی به نیازهای استفاده کنندگان اهتمام ورزیده اند و برای اعتلای حرفه حسابداری و حسابرسی کوشش نموده اند. تشکیل گروه های تحقیق از ضروریات اولیه نهادینه شدن است که جوامع مختلف در فرآیند توسعه پایدار به آن نیاز دارند. به عنوان پیش درآمد و کسب تجربه در این موضوع، به بیانیه های چارچوب مفهومی گزارشگری، ارگان های حرفه ای حسابداری آمریکا به طور مختصر اشاره می شود.

بیانیه ها و گزارش های مهم انجمن حسابداران رسمی آمریکا، دو بیانیه ی هیات اصول حسابداری، یک بیانیه، و یک گزارش انجمن حسابداری آمریکا (که طی سال ها ۱۹۶۶ و ۱۹۷۷ منتشر شده اند) به اهداف حسابداری پرداخته اند (ولک و همکاران، ۲۰۰۱، ص ۲۰۷). بیانیه اول که با عنوان بیانیه نظریه بنیادی حسابداری در سال ۱۹۶۶ منتشر شد، نقش مهمی در تغییر امور حرفه ای حسابداری ایفا نمود و مبنایی برای تحقیقات بعدی انجمن حسابداران رسمی آمریکا گردید.

مرکز ثقل این بیانیه اهداف حسابداری بود و به علت توجه خاص به نیاز استفاده کنندگان و ایجاد نظریه مورد توجه زیاد استادان و حسابداران حرفه ای قرار گرفت. بیانیه "مفاهیم اساسی و اصول حسابداری مورد



نیاز گزارش های مالی موسسات تجاری "گامی مهم در تعیین اهداف حسابداری بود. این بیانیه تعریف جدیدتری از حسابداری، دارایی، بدهی، حقوق مالی، درآمد و هزینه به عنوان تعاریف پایه ای برای گزارشگری مالی بیان گردید. هم چنین در آن، حسابداری به عنوان یک علم کاربردی در ارتباط با اندازه گیری مطرح شد و بر ربط پذیری، فهم پذیری، تأیید پذیری، عینیت، به هنگامی، مقایسه پذیری، و کامل بودن گزارش های مالی تأکید گردید.

مهم ترین نشریه ای که به موضوع اهداف پرداخته است، گزارش کارگروه تروبلد است که با عنوان اهداف گزارش های مالی انتشار یافت. در این گزارش اهمیت اهداف حسابداری مالی که در گزارش های مالی متبلور می شود تشریح شده اند. بیانیه دیگر "بیانیه نظریه حسابداری و پذیرش نظریه" است که حاصل مأموریت کارگروه پژوهش های انجمن حسابداری آمریکا به می باشد. این کارگروه به روش های ارزیابی در حسابداری توجه نمود و به این نتیجه رسید که نمی توان یک روش ارزیابی خاص را تعیین کرد. لذا نتیجه گرفت که حسابداران با توجه به شرایط از میان روش های ارزیابی یکی را بر حسب موقعیت انتخاب و اجرا می کنند. در این بیانیه دیدگاه ها و نحوه ی برخورد با مسایل از دیدگاه نظریه به سه دسته تقسیم شدند: اول رویکرد کلاسیک، دوم رویکرد مدل تصمیم گیری، و سوم رویکرد اقتصاد اطلاعات.

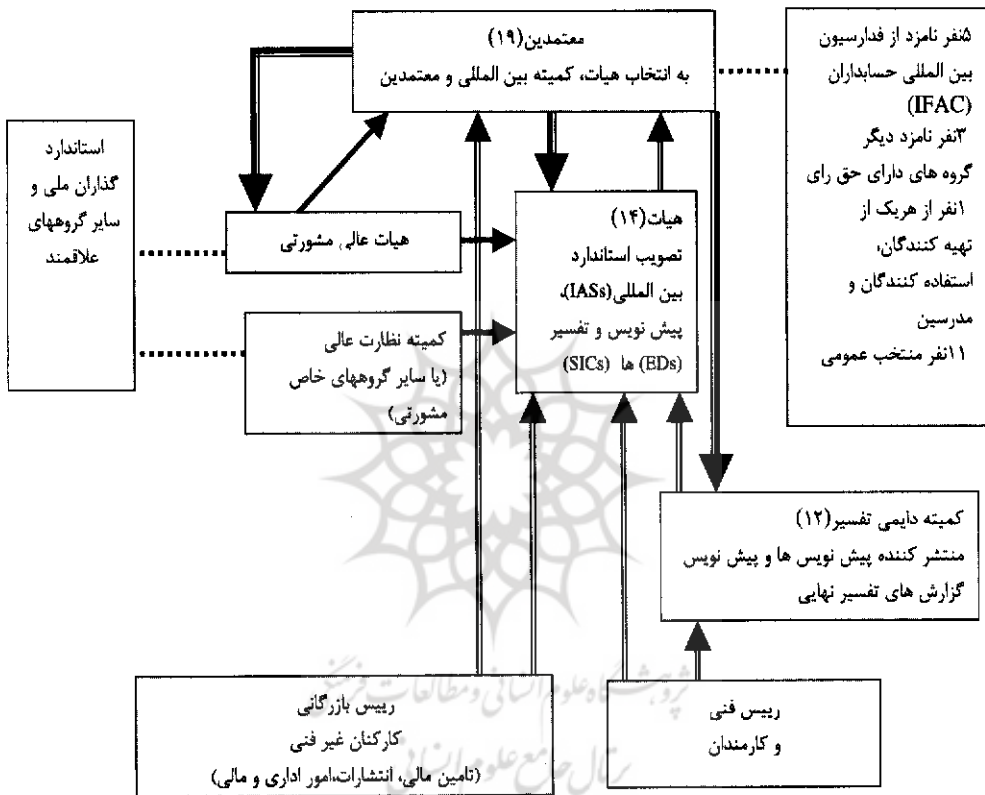
در این بیانیه روش های قدیمی تحت عنوان کلاسیک و توجه به نیاز تصمیم گیرندگان به صورت رویکرد مدل تصمیم گیری دسته بندی شد. این رویکرد مدل تصمیم گیری به دو بخش (۱) تصمیم گیری - از منظر تصمیم گیرنده و (۲) تصمیم گیری - از منظر مدل تصمیم گیری تقسیم شد. در تصمیم گیری از منظر تصمیم گیری، نوع و میزان اطلاعاتی که برای تصمیم گیری لازم است مورد توجه قرار گرفت. توصیه بیانیه این بود که در این خصوص باید تحقیقات بیشتری انجام گیرد. تاروش های ارزیابی منسجم تر و تکامل یافته تری پیدا شوند. بدین ترتیب راه پر فراز و نشیب تهیه چارچوب مفهومی در نظریه حسابداری برای تهیه استانداردها ادامه دارد.

کمیته بین المللی استانداردهای حسابداری (IASB)

تازه ترین تلاش برای نهادینه کردن فرایند استانداردگذاری مربوط به کمیته بین المللی استانداردهای حسابداری است. از ۱۹۷۳ که سال تأسیس کمیته بین المللی استانداردهای حسابداری است تا سال ۲۰۰۰ که این کمیته تجدید سازمان شد تلاش فراوانی برای تهیه استانداردهای فراگیر بین المللی در این کمیته به عمل آمد. در سال ۱۹۹۷، کمیته ی استانداردهای بین المللی حسابداری، کار گروهی را به منظور تشکیل هیات امناء ایجاد کرد. در سال ۱۹۹۹ تلاش های کارگروه مذکور به ثمر رسید و در سال ۲۰۰۰ کارگروهی



نمایشگر (۲) جدیدترین روابط سازمانی کمیته بین المللی استانداردهای حسابداری



- کلید:
- انتخاب
 - گزارش به
 - رابطه عضویت
 - مشورت



مذکور اقدام به تشکیل هیات امناء نمود. هیات امناء نسبت به انتخاب اعضای هیات استانداردها، هیات تفسیر استانداردها و هیات عالی مشورتی اقدام نمود. هیات امناء بر کمیته بین المللی استانداردهای حسابداری نظارت می کند و تأمین مالی و تصویب بودجه آن را به عهده دارد. این هیات متشکل از ۱۹ نفر عضو از مناطق جغرافیایی دارای سوابق متمایز می باشد. شش نفر از اعضای هیات امناء از آمریکای شمالی، شش نفر از اروپا و ۴ نفر از اقیانوسیه می باشند. کمیته بین المللی حسابداران یا آیفک ۵ نامزد، سازمان های بین المللی استفاده کنندگان و تهیه کنندگان صورت های مالی و استادان دانشگاه هر یک نامزدهایی را برای انتخاب شدن به عنوان عضو هیات امناء معرفی می نمایند.

هیات مسئول استانداردهای کمیته بین المللی استانداردهای حسابداری دارای ۱۴ عضو تمام وقت و ۲ عضو پاره وقت می باشد. حداقل ۵ نفر از اعضای این هیات باید دارای سوابق حسابرسی، ۳ نفر با سابقه تهیه گزارش های مالی، ۳ نفر متخصص تحلیل گزارش های مالی و یک نفر با سابق تدریس دانشگاهی باشند. تعدادی از اعضای این هیات (حداکثر ۷ نفر) باید دارای مسئولیت در هیات های استاندارد گذار کشورهای عضو باشند. برای انتشار استانداردها، پیش نویس استانداردها و تصویب نهایی تفسیر استاندارد به حداقل ۸ رای از ۱۴ رای نیاز است. نمایندگان ۲ شمای کامل و فشرده ای از آخرین تغییرات در کمیته بین المللی استانداردهای حسابداری برای ایجاد زمینه لازم برای فرایند نهادینه شدن استاندارد گذاری را نشان می دهد.

نتیجه گیری

در این مقاله نشان داده شد که ارزش های فرهنگی و خرده فرهنگ حسابداری دارای آثار متقابل هستند. ترکیب اعضای هیات استاندارد گذار، روش استاندارد گذاری که به کار گرفته می شود و دلیل تهیه استانداردهای حسابداری و حسابرسی در شکل دهی ارزش های فرهنگی متقابل نقش تعیین کننده دارند و نهادینه شدن فرایند استاندارد گذاری به فرایند شکل دهی کمک فراوانی می نماید. در این میان نقش جامعه حسابداران رسمی بسیار با اهمیت است.

حرفه حسابداری باید منسجم، با علاقه و پیگیرانه در فرایند نهادینه شدن فرایند استاندارد گذاری فعالانه شرکت کند. اکنون که کمیته فنی سازمان حسابرسی بر آن است که فرایند استاندارد گذاری را تسریع بخشد و گزارشگری مالی را به صورت یکنواخت و افشَاء گرانه در آورد، جا دارد که به نهادینه کردن فرایند استاندارد گذاری برای توسعه پایدار کشور توجه خاص بشود. از مباحث این مقاله چنین نتیجه گیری می شود که، استاندارد گذاری به عنوان یک شغل موظف تمام وقت با تأمین مالی کافی و پشتیبانی معنوی



همه گروه های مسلط و ذی نفع از نتایج استاندارد گذاری، راه حلی است که هیات های استاندارد های حسابداری پس از سال ها تجربه به آن رسیده اند. از این راه فرایند استاندارد گذاری در جهت تامین نظرات همه گروه های ذی نفع، اعتدالی حرفه حسابداری و حسابرسی و در نهایت ایجاد ارزش های فرهنگی برای توسعه پایدار شکل می گیرد. از طرف دیگر تدوین و تبیین اهداف گزارشگری در کشور از مبانی مهم فرایند استاندارد گذاری است. تعیین استفاده کنندگان عمده و بالقوه باید در زمانی مناسب مورد تحقیق قرار می گیرد و نتایج برای استاندارد گذاران و تهیه کنندگان گزارش های مالی منتشر شود تا پایه بحث های تهیه چارچوب مفهومی مبتنی بر فرهنگ ملی کشور قرار گیرد. همگام با تبیین چارچوب مفهومی فرایند تهیه استانداردهای ملی سرعت می گیرد و همه گروه های ذی نفع مبانی مشترکی برای بحث در مورد استانداردها به دست می آورند.

◀ پی نوشت ها

* استادیار حسابداری بخش مدیریت و حسابداری دانشکده ادبیات و علوم انسانی دانشگاه شیراز و استادیار حسابداری شعبه ی دومی دانشگاه ولنگونگ استرالیا

1. Institutionalization
2. Abdel Majid
3. Wolk
4. Gray
5. Hofsted
6. Radebaugh
7. perera
8. Bealing
9. Committee on Accounting procedures - CAP
10. Principles Board Accounting- APB
11. Financial Accounting Standard Board
12. Government Accounting Standads Board
13. Wolk
14. Zeff
15. Accounting Research Bulletin
16. Accounting Research Studies
17. Wheat committee
18. Trueblood
19. Finanacial Accounting Foundation



20. Financial Accounting Advisory Council

21. Sorter

22. Gans

23. Reither

۲۴ این شکل از صفحه ۷۷ کتاب زیر ترجمه شده است.

Wolk, H.I, Tearney, M.G & Dodd, J.L. (2001) "Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach" 5th ed. South- Western College Publishing, USA. p.77

منابع

مهرانی کاوه، تاثیر فرهنگ بر حسابداری " فصلنامه پژوهشی بررسی های حسابداری، سال چهارم، شماره ۱۴ و ۱۵ زمستان ۱۳۷۴ و بهار ۱۳۷۶. ص.ص ۱۱۴-۸۷

نمازی، محمد، ۱۳۷۲، "عوامل موثر در تدوین استانداردهای پذیرفته شده حسابداری" مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، دوره نهم، شماره اول، پاییز ۱۳۷۲، ص.ص ۳۲-۱

Abdel- Majid, Moustafa, F. (1979), "Toward a better Understanding of the Role of Measurement in Accounting", The Accounting Review, April, Vol. LIV. Number 2. pp.346-357.

Bealing, Jr, W, E, Dersmith, M. W. And Fogarty, T. (1996), "Early Regulatory Actions by the SEC: An Institutional Theory Perspective on the Dramaturgy of Political Exchanges" Accounting Organization and Society, Vol. 21, No. 4, pp. 317-338.

Gary, S. J. (1998) "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally" Abacus, March, p1-15

International Accounting Standard Committee, (IASC), (2000), International Accounting Standards Explained, John Wiley & Sons, England.

Perera M. B., (1989), "Towards a Framework to Analyze the Impact of Culture on Accounting", The International Journal of Accounting, pp. 24-42.

Radebaugh, I., H. S. Gary, and L. B. Black, (2006), International Accounting and Multinational Enterprises. John Wiley & Sons, USA.

Reither, C. (1997), "How the FASB Approaches Standard-Setting Issue", Accounting Horizons, pp. 91-104.

Sorter, G. H. and Gans, M. S. (1974), "Opportunities and Implications of the Report on the Objectives of Financial Statements Studies of Financial Accounting Objectives"