

# نقش چارچوب نظری در گزارشگری مالی

احمد بدری

ویژگیهای دائماً در حال تغییر حسابداری و عوامل و وقایع مؤثر بر آن، مدتهاست مورد توجه دانشگاهیان، محققین و محافل حسابداری بوده است. «دین کرینگین» دوران توسعه حسابداری را به هفت عصر تقسیم نموده است:

۱- دوران سادگی کامل (The Age of Innocence): در این دوران حسابداری فاقد هرگونه ضابطه یا استانداردی بود. حسابداران آنچه را که خود می‌دانستند انجام می‌دادند. برای مدت زمانی طولانی حسابداری، دفترداری بود و ترازنامه، و تقریباً چیزی برای بحث وجود نداشت.

۲- دوران بهینه‌سازی (The Age of Improvisation): این دوران زمانی آغاز شد که حسابداران به خاطر وجود برخی مشکلات نظیر تعدد رویه‌ها و بی‌توجهی به برخی واقعیتها در اعمالی که انجام می‌دادند، مورد سؤال واقع شدند. این مؤاخذه موجب وضع استانداردهای محدودی گردید که تا حد زیادی بدیهی بود، با این هدف که به کارگیری برخی رویه‌های

آشکارا نادرست را محدود یا متوقف سازد. مشکلات صرفاً در زمانی که نمود می‌یافت و طرح می‌شد، مورد توجه قرار گرفته و بر مبنای تکنیکهای موجود حل و فصل می‌گردید. طرز تفکر رایج این دوران حاکی از این بود که اگر حسابداری نواقصی دارد و یا حتی خیلی سودمند نیست، این استفاده کننده است که باید خود را با وضع موجود تطبیق دهد.

۳- دوران یکنواختی (The Age of Uniformity): آغاز این دوران مقارن بود با زمانی که استفاده کنندگان حسابداری دریافتند که عمده ارقام و اطلاعات حسابداری به طور تکنیکی محاسبه و گزارش می‌شود و فاقد جامعیت لازم است. بنابراین حسابداران ناگزیر به قبول رسالت جدیدی شدند، انجام این وظیفه به وضع استانداردهای یکنواخت تعبیر شد. طرح مسایلی مانند تجمع منافع، مزایای مالیاتی سرمایه‌گذارها، نیازمند بیش از یک راه حل منطقی و معتبر بود. به هر حال در مدت زمان کوتاهی بیانیه‌های حرفه‌ای پذیرش عمومی یافت.

۴- دوران تورم (The Age of Inflation): پدیده تورم برخی از باورهای عمیق و سنتهای حسابداری را به شدت مورد سؤال قرار داد. مشکلات مالی ناشی از مثلث «بهای تمام شده - مالیات - سود سهام» شرکتها را گرفتار مسایل جدیدی نمود. عدم رضایت از روشهای حسابداری موجود نیز فضا را آشفته‌تر نمود. یکی دیگر از ویژگیهای درخور توجه این دوره، تشدید گرایش به ملی کردن حسابداری بود، به گونه‌ای که هر کشور روشهای تکنیکی خاصی را پیشنهاد نمود.

۵- دوران مداخله (The Age of Intervention): عصر مداخله تدوین و توسعه استانداردهای حسابداری را از حرفه به مجامع قانونگذاری یا شبه قانونگذاری انتقال داد. عکس‌العمل حرفه به این مداخله ابراز نوعی ناخوشنودی بود. در یک تعبیر عمومی، حرفه حسابداری واحدهای دولتی را بورکراسیهای بالقوه خشک و غیرمسئول نسبت به نیازهای عمومی لقب داد، واحدهایی که صرفاً بر اساس منافع خودشان قانون وضع می‌کنند.

حرفه حسابداری خیلی دیر اثرات اقتصادی استانداردهای پیشنهادیش را دریافت. مشکل به نظر می‌رسد که بتوان ماهیت سیاسی غیرقابل اجتناب آثار استانداردهای حسابداری را از پیش دریافت نمود، به خصوص در وضعیتهایی که متضمن تضاد منافع گروه‌های رقیب باشد. حرفه حسابداری به خاطر رویای کمتر ممکن (و یا غیرممکن) دست یافتن به مجموعه

استانداردهایی که از یک سو، خوشایند همه باشد و تمامی نیازها و الزامات استفاده کنندگان را تأمین نماید و در عین حال منصفانه، عینی و مربوط نیز باشد و از سوی دیگر مشکلات زیادی هم برای مدیریت یا حسابرسان ایجاد ننماید، تحت فشار قرار گرفته بود.

۶- **دوران همگرایی (The Age of Intergration):** عصر همگرایی، زمان حاضر می‌باشد. گمان می‌رود که ارتباط ایجاد شده بین حرفه حسابداری و دولت، حسابداران را قادر ساخته است که نقش مؤثر و بدون چالشی را به عنوان مشاور و یا محقق ایفا نمایند، به گونه‌ای که تعرض به نقش سیاسی و یا حکومتی دولت هم نشده باشد. اصطلاح همگرایی از این نظر به کار رفته است که مفهوم شناخت بیشتر منافع عمومی را برساند. در این دوره، حرفه حسابداری مشاور با نفوذ و اولیه دولت و مردم شد. اما نقش وضع الزامات معین برای حقوق خودش را تقبل نکرد.

۷- **دوران ابداع (The Age of Innovation):** عصر ابداع زمانی است در آینده، پس از آنکه همگرایی به اوج خود برسد. پیش‌بینی می‌شود در آن شرایط، حسابداران از تحمیل الزامات وضع شده به افرادی که تمایل پذیرفتن آن را ندارند اجتناب خواهند کرد، و در مقابل تخصص حرفه‌ای و توان تحقیقی بالقوه خود را به تهیه و ارزیابی روشهای جدید و بهبود یافته و جمع‌آوری و انتقال اطلاعات اختصاص خواهند داد.

### نیاز به توسعه نظری

زندگی در عصری که استدلال و استنتاج علمی توسعه یافته و نسبت به تجزیه و تحلیل منطقی یک اعتقاد عمومی وجود دارد، درک این واقعیت را آسان می‌سازد که چرا طی سالیان متمادی منابع مهمی صرف کوششهای بی‌وقفه در مطالعات تئوری حسابداری گردیده و کتب مختلفی تحت عنوان تئوری حسابداری به رشته تحریر در آمده است. اما به دلایلی که هنوز هم بر ناظران آگاه و دست‌اندرکار روشن نیست، توسعه تئوری حسابداری سنتی موفقیت زیادی نداشته است.

شواهد دیگری مؤید آن است که توسعه تئوری حسابداری هنوز هم به عنوان یک زمینه

مطلوب مطالعاتی باقی مانده است. به نظر می‌رسد یک تغییر جهت از «تئوری سازی»<sup>۱</sup> به «نظریه پردازی»<sup>۲</sup> در حال شکل‌گیری و تکامل است. از واژه تئوری در فرهنگهای مختلف تعاریف زیر قابل استخراج است.

۱- مجموعه‌ای منسجم از اصول اساسی که مبنای یک علم و یا کاربردهای علمی است.

۲- آگاهی مطلق که در مقابل عمل قرار می‌گیرد.

۳- مجموعه‌ای از قضایای دقیقاً استدلالی که از آن شواهد و مدارکی برای توضیح و تشریح گروهی از پدیده‌ها استخراج می‌شود.

۴- ترتیب منظمی از استدلالها و نتایج که دید سیستماتیک از موضوعی را ارائه نماید.

در طرف مقابل «نظریه» تصور ذهنی به خصوص از یک ایده تعمیم یافته است که از ترکیب عناصر یک گروه از مفاهیم کلی در یک موضوع شکل گرفته است. نظریه‌گرایی به شرح زیر تعریف شده است:<sup>۳</sup>

دکترین واسط بین دو مرز «نومینالیسم» و «رنالیسم» که جامع (جهان شمول) است. یا خصوصیات انتزاعی که واقعیت مستقل نداشته و فقط به عنوان یک ایده در ذهن وجود دارد. یا نشانه‌ای که در برگیرنده پدیده‌های خاص است.

از دیدگاه فلسفه علم، توسعه نظری کمتر از توسعه تئوری مورد توجه بوده است. نظریه‌ها (مفاهیم) نسبت به تئوریها کمتر انتزاعی می‌باشند. نظریه‌گرایی تا حدی بین رنالیسم قوی از یکسو و نومینالیسم ضعیف از سوی دیگر قرار گرفته است. به نظر می‌رسد در مورد برخی رشته‌ها نظیر حسابداری، شاید توسعه نظری از توسعه تئوری سودمندتر باشد.<sup>۴</sup> شاید همین امر دلیل توجه به چارچوب نظری طی سه دهه قبل بوده است.

1- Theorizing

2- Conceptualizing

3- Choi, Op. Cit.

4- Choi, Op. Cit.

5- Choi, Op. Cit.

## تلاش برای دست یافتن به یک چارچوب نظری<sup>۱</sup>

### تاریخچه مختصر مطالعات

طی سالیان متمادی، کوششهای فراوانی، به منظور شناخت ماهیت و اهداف گزارشگری مالی به منظور تدوین چارچوب نظری انجام شده است. اغلب این مطالعات مربوط به دانشگاهیان است که علاقه‌مند به تدریس موضوعات حسابداری بر مبنای زمینه‌تئوریک صحیح بوده‌اند. در سالهای بعد، مجامع حرفه‌ای نیز تمایل خود را به مشارکت در این زمینه نشان داده‌اند. این مطالعات عمدتاً در کشورهای آمریکا، انگلیس و کانادا انجام شده است. مجامع حرفه‌ای حسابداری در این کشورها هر از چندگاهی این فرصت را بدست آورده‌اند که بیانیه‌هایی در مورد ماهیت، هدف و محدودیتهای صورتهای مالی منتشر نمایند. اما تاکنون هیچ‌کس به طور جدی اظهار نظر نکرده است که کدامیک از این بیانیه‌ها شایستگی عنوان «چارچوب نظری» را دارد. FASB چارچوب نظری را اینگونه تعریف می‌نماید:

«چارچوب نظری یک منشور، یک سیستم منسجم از اهداف و مبانی بهم پیوسته است که می‌تواند منجر به استانداردهای سازگار و توصیف ماهیت، نقش و محدودیتهای حسابداری مالی و صورتهای مالی شود. اهداف عبارت است از شناسایی مقاصد حسابداری. مبانی، مفاهیم زیربنایی حسابداری می‌باشد، مفاهیمی که راهنمای انتخاب وقایع، اندازه‌گیری آن و ابزار تلخیص و انتقال آنها به اشخاص ذی‌نفع می‌باشد.»

از میان تمامی مطالعات انجام شده برای توسعه چارچوب نظری، پنج مورد در خور توجه است. اولین مطالعه به پیشنهاد انستیتوی حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) انجام شد که منجر به دو تک‌نگاری (منوگراف) بهم پیوسته شد. یکی توسط مدیر تحقیقات حسابداری

۱- آنچه تحت این عنوان خواهد آمد برگرفته از مقاله زیر است:

K.V. Peasnell, "The Function of a Conceptual Framework for Corporate Financial Reporting", *Accounting and Business Research*, Autumn, 1982.

2- Financial Accounting Standard Board

3- American Institute of Certified Public Accountants

AICPA، موریس مونیتر (۱۹۶۱) و دیگری توسط مونیتر و اسپاروس (۱۹۶۲) به انجام رسید. دومین مطالعه از طریق AICPA و به منظور تدوین و توسعه مجموعه‌ای از اهداف صورتهای مالی و با هدف کمک به منظور ایجاد معیارهایی برای بهبود حسابداری و گزارشگری مالی انجام و به عنوان «گزارش ترویلاد» منتشر شد (۱۹۷۳). سومین مورد به پیشنهاد کمیته هدایت استانداردهای حسابداری انگلیس در اکتبر ۱۹۷۴ انجام و گزارش آن تحت عنوان «گزارش شرکتها» منتشر شد (۱۹۷۵، ASSC). چهارمین و گسترده‌ترین تلاش توسط FASB انجام گردید که سعی در عملیاتی نمودن گزارش ترویلاد داشت. به دنبال فراگرد یک بررسی طولانی که از سال ۱۹۷۴ با یک نشست عمومی آغاز گردید، پیش‌نویسی در دسامبر ۱۹۷۷ منتشر شد (۱۹۷۷، FASB). اولین بخش این پیش‌نویس به اهداف گزارشگری مالی مربوط می‌شد که یکسال بعد تحت عنوان بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۱ (SFAC1) منتشر شد (۱۹۷۸، FASB). دومین بخش عناصر صورتهای مالی مؤسسات انتفاعی را مطرح کرد و به عنوان (SFAC3) در اواخر سال ۱۹۸۰ منتشر شد (۱۹۸۰، FASB). پنجمین مطالعه و جدیدترین آنها توسط یک دانشگاهی به نام ادوارد استامپ برای انستیتوی حسابداران خبره کانادا انجام شده است (۱۹۸۰، CICA). تمامی کوششهای AICPA برای تأثیرگذاری بر توسعه اصول پذیرفته شده حسابداری با

۱- این گزارش کار گروهی بود متشکل از سه شریک هشت مؤسسه حسابرسی بزرگ، دو استاد حسابداری، دو نفر مدیر مالی، یک تحلیل‌گر سرمایه‌گذاری و سرپرستی گروه را یک اقتصاددان به نام رابرت. م. ترویلاد که فردی حرفه‌ای و رئیس سابق انجمن حسابداران بود، به عهده داشت.

۲- گزارش شرکتها (The Corporate Report) کار یک گروه یازده نفری از کمیته هدایت استانداردهای حسابداری (Accounting Standard Steering Committee, Assc) بود.

3- Statement of Financial Accounting Concept

4- Canadian Institute of Chartered Accountants

انتقادات بسیاری مواجه شد. هیأت اصول حسابداری (APB) در سال ۱۹۵۹ در نتیجه مستقیم این انتقادات تأسیس شد. APB انجام مطالعه در خصوص «مفروضات اساسی» و «اصول فراگیر» حسابداری را در اولویت قرار داد، مطالعاتی که منجر به تک‌نگاریهای مونیتر و مونیتر - اسپاروس گردید. واکنش حرفه به این دو تک‌نگاری جالب توجه است. مطالعه مونیتر (۱۹۶۱) در مورد مفروضات اساسی تقریباً هیچ عکس‌العملی را در پی نداشت، به نظر می‌رسد دلیل آن سطح بالای انتزاع و تعمیم در مطالعه مورد نظر بود و مانند آتش زیر خاکستر بود و ناظران منتظر مطالعات بعدی ماندند. زمانی که دومین تک‌نگاری منتشر شد، این آتش زبانه کشید.

منوگراف اسپاروس - مونیتر که حاوی پیشنهادات و عقاید نه نفر از دوازده نفر عضو کمیته مشورتی پروژه بود، یک شروع مناسب اما سنگین به نظر می‌رسید. اسپاروس و مونیتر در «اصول فراگیر» خواستار ارائه داراییها به ارزشهای جاری شده بودند و این چیزی نبود که حرفه حسابداری در آن زمان آمادگی صحه گذاشتن بر آن را داشته باشد. در حالی که انتشار مفروضات اساسی تقریباً مورد پذیرش واقع گردیده بود، قاعدتاً می‌باید اصول فراگیر نیز که از مفروضات اساسی (به طور قیاسی) استنتاج شده بود مورد قبول واقع گردد، اما چرا این چنین نشد؟ پاسخ خیلی ساده است! یعنی تا زمانی که بُعد عملیاتی مفروضات روشن نیست و آثار آن نمود عینی نیافته (اصول و استانداردهای مشخصی از آن مشتق نشده) مورد توجه و مذاقه قرار نمی‌گیرد. انتقادات زمانی آغاز می‌شود که اصول معین از مفروضات (حتی در مستدل‌ترین شکل آن) استنتاج و نتیجه‌گیری شود.

انتقادات یک مسأله عادی روزمره شد و APB این امید را که تحقیقات بنیادی ممکن است مبنایی منطقی برای بیانیه‌های اصول حسابداری فراهم کند را از دست داده بود. مشکلات APB به تدریج افزایش یافت. چندین نظریه آن در حین تهیه و یا بلافاصله پس از انتشار با مشکلاتی مواجه گردید. در سال ۱۹۶۵ یک کمیته تشکیل و مسؤول تهیه مبنای گزارشگری مالی گردید. پنج سال بعد هیأت بیانیه شماره ۴ (APBS4) را تحت عنوان «مفاهیم اساسی و

اصول حسابداری ناظر بر تهیه صورتهای مالی مؤسسات بازرگانی» (۱۹۷۰، AICPA) را تصویب نمود. مأموریت این بیانیه ایجاد مبنایی با دو هدف بود. اولین هدف، ایجاد منطقی بود برای روشهای پذیرفته شده حسابداری که در کاهش روشهای مختلف جاری نیز سودمند واقع شود و تفاوتهای اساسی را در شرایط واقعی توجیه نماید و دومین هدف، بهبود در درک اهداف، توانایی و محدودیتهای صورتهای مالی. APBS4 موفق شد اندکی از انتقادات حرفه‌ای را کاهش دهد، اما نتوانست پایه‌ای برای چارچوب نظری باشد. در خوشبینانه‌ترین برداشت، این بیانیه یک سند توصیفی - دفاعی بود و حرفه آن را یک پاسخ غیرکافی برای مشکلات مبتلا به تعبیر نمود. انتقادات و همزمان تلاشهای تازه‌ای شکل گرفت که دو نتیجه در پی داشت، یک نتیجه ایجاد FASB بود که در گزارش ویت (۱۹۷۲، AICPA) پیشنهاد شد و دومی انتشار گزارش تروبلارد (۱۹۷۳، AICPA). این گزارشها کار دو گروه تحقیق بود که مستقل از یکدیگر کار می‌کردند.

گزارش تروبلارد در واقع به FASB که جدیداً تأسیس شده بود، منتقل شد. FASB سریعاً وارد عمل شد و گزارش مذکور را در صدر دستور کارش قرار داد و متعاقب آن یک نشست عمومی ترتیب داده شد. به هر حال از این نقطه به بعد پیشرفت خیلی کند شد، تا حدی که برنامه تدوین استانداردها منتظر نتایج حاصل از مطالعه اهداف نشد. به این ترتیب FASB خودش را در وضعیتی کاملاً مشابه APB یافت، بگونه‌ای که مجبور شد استانداردهای حسابداری را بدون سود جستن از چارچوب نظری تهیه نماید.

گزارش تروبلارد گرچه از داخل حرفه حامیان بیشتری (در مقایسه با مطالعه اسپاروس - مونیتزر) یافت. اما خالی از انتقاد هم نبود. نشست عمومی که توسط FASB ترتیب داده شد، نشان داد که مخالفتهای قابل توجهی از داخل صنعت در برابر تأکید گزارش بر نیاز استفاده کنندگان و برخی از حالت‌های افشاء که در گزارش آمده بود، وجود دارد. به خصوص انتقادات بیشتر، متوجه اهداف ۱۰، ۱۱ و ۱۲ گزارش بود که به ترتیب به پیش‌بینی مالی، حسابداری غیرانتفاعی و حسابداری اجتماعی مربوط می‌شد. SFACI نیز آنها را حذف و هیچ اشاره‌ای به این مسائل نکرد. FASB چیزی نداشت که برای چهار سال کار سنگین بر روی پروژه چارچوب نظری ارائه نماید. همانگونه که ساندر و دوپیچ (۱۹۸۰) به این موضوع اشاره



کرده‌اند:

از نظر شکل و محتوا، SFACI کمی جدید و یا متفاوت است. FASB به قسمتهایی از گزارشهای موجود نظیر APBS4 و گزارش تروبلاد اشاره می‌کند. یعنی با قسمتی موافق و بر عدم توافقیها نیز تأکید کرده است. ساندر و دویچ معتقدند علی‌رغم اینکه SFACI در مقایسه با شکست سایر مطالعات دارای موفقیتی نسبی بوده است اما خاطر نشان می‌سازند که هیچ چیزی در چارچوب نظری FASB که به حل مسائل افشاء در زمان حال کمک کند، دیده نمی‌شود. آنها به شواهدی مانند، مالیاتهای انتقالی به دوره‌های آتی، نحوه عمل در خصوص هزینه‌های اکتشاف در صنایع نفت و گاز و گزارش ارزش جاری داراییها و بدهیها، اشاره می‌کنند و نتیجه می‌گیرند که:

- ۱- تعریف FASB از بدهی آنچنان کلی است که ما را قادر نمی‌سازد تا موضع هیأت را در مورد مالیاتهای انتقالی به دوره‌های آتی پیش‌بینی کنیم (Dopuch & Sunder, ۱۹۸۰).
  - ۲- این واقعیت که چارچوب از دو روش متضاد حسابداری حمایت می‌کند (روش هزینه‌یابی کامل و روش کوششهای ناموفق برای هزینه‌های اکتشاف نفت و گاز) نشانه‌ای است از سودمند نبودن رهنمودها برای حل یک مسأله.
  - ۳- نه SFACI و نه پیش‌نویس اولیه، هیچ یک مسایل تخمین (برآورد) را عنوان نکرده‌اند، در حالی که مشکلات عملی قابلیت اتکاء برآوردها، کوششهای گذشته را برای تشویق به انتشار ارزشهای جاری بی‌نتیجه گذاشته است.
- البته تمامی منتقدین در مورد سودمندی چارچوب نظری FASB، به بدبینی ساندر و دویچ نیستند. اسکات و دکلز (۱۹۸۰) معتقدند که یک مزیت SFACI این است که از ایجاد ارتباط معین بین اهداف حسابداری و گزارشگری مالی خاص اجتناب کرده و به این ترتیب زمینه را برای توسعه آتی باز گذاشته است و این نشان دهنده تفکر FASB در مورد موضوعات است.

تنها کوشش انجام شده در انگلیس برای تهیه چارچوب نظری، اعلامیه سال ۱۹۷۵ ASSC تحت عنوان «گزارش شرکتها» است. این اعلامیه در مدت زمان بسیار کوتاهی تهیه شد. گروه کارش را در اکتبر ۱۹۷۴ شروع و گزارشش را در ژوئای ۱۹۷۵، چند هفته قبل از

اینکه گزارش کمیته منتخب دولت در مورد حسابداری تورمی به رئیس خزانه‌داری ارائه شود، منتشر نمود. گزارش شرکتها مباحثات زیادی را در جامعه تجاری و حرفه‌ای حسابداری باعث شد، به خصوص تأکید اعلامیه بر افشاء بیشتر شامل «صورت‌های مالی آتی» (پیش‌بینی شده) و «اهداف شرکت» با انتقادات زیادی مواجه شد. اعلامیه مورد بحث به مرور از یاد رفت و امیدهایی که گشایش بزرگی را در حرفه تصور می‌کرد، کم رنگ شد. در عین حال کمیته استانداردهای حسابداری (ASC) وظایفش را بدون استفاده از چارچوب نظری پیش برد. مشکلات ASC قابل ملاحظه می‌باشد. برای مثال مباحثات گسترده در ارتباط با ایجاد استانداردهای حسابداری تورمی قابل قبول به جایی نرسید.

آخرین تلاش برای تهیه یک چارچوب نظری مستقل مربوط به کانادا (CICA ، ۱۹۸۰) می‌باشد. اعلامیه «گزارشگری شرکتها» در برخی موارد شبیه به گزارش شرکتها (در انگلیس) می‌باشد. البته این موضوع بی‌دلیل نیست، زیرا تنها عضو مؤثر این مطالعه ادوارد استامپ، عضو کمیته‌ای بود که اعلامیه ASC (در انگلیس) را تدوین نمود. گزارشگری شرکتها با سرعت و هزینه کمی تهیه شد. برخلاف گزارش‌های قبلی، گزارشگری شرکتها به این موضوعات اشاره می‌کند که چارچوب نظری چیست؟ برای چه کسانی است؟ و چگونه به تدوین کنندگان استاندارد کمک می‌کند؟ این گزارش توجه خاصی را به محیط تجاری و حسابداری کانادا مبذول داشته است. استمپ رویکرد تکاملی (Evolutionary) را که متمایز از رویکرد هنجاری FASB است انتخاب و نقش چارچوب نظری را فراهم کننده اهداف و معیارهایی می‌داند که کمیته تحقیقات حسابداری (CICA) می‌تواند از آن نه به شکل قیاسی صرف، بلکه به عنوان ابزاری جهت تهیه استانداردها و به شکلی شبیه به قانون عام (منظور عرف است) استفاده نماید. واکنش اولیه در مقابل این گزارش عمدتاً بر بخشی از طرح استمپ متمرکز است که مدعی است کانادا نیازمند یک چارچوب نظری متناسب با نیازهای فرهنگی و نهادی خودش می‌باشد. بعضی از منتقدین این دیدگاه را مطرح نموده‌اند که با توجه به عوامل هزینه - اثربخشی، برای حرفه و جامعه تجاری کانادا، ساده‌تر این است که از استانداردهای

FASB به جز در مواردی که صریحاً با قانون مغایر است، تبعیت شود.

### بررسی مختصر متون دانشگاهی

دانشگاهیان نیز از موضوع تدوین استانداردهای حسابداری مالی و توسعه تئوری غافل نبوده‌اند. اما به نظر می‌رسد امروزه یک نوع بدبینی در بین دانشگاهیان در رابطه با مفید بودن کوششهایی که به منظور ایجاد یک چارچوب نظری برای تدوین استانداردهای حسابداری به عمل می‌آید، وجود دارد. رویکرد اقتصادی اطلاعات، فرض می‌کند که گروه‌های مختلف درگیر در تدوین استانداردها (مدیریت، حرفه، استفاده‌کنندگان و سایرین) به منافع و اهداف خودشان توجه دارند و این اعتقاد به چشم نمی‌خورد که آنها به دنبال تدوین استانداردهایی هستند که «اهداف اصلی گزارشگری مالی» را تأمین کند. در راستای این نحوه تفکر، دوپیچ و ساندر معتقدند شواهد اندکی وجود دارد که بیانیه رسمی اهداف گزارشگری مالی تأثیر مستقیمی بر تدوین استانداردهای حسابداری مالی را داشته باشند، هرگاه که APB یا FASB قصد تدوین یک استاندارد حسابداری مالی داشته باشد، گروه‌های ذی‌نفع دست به کار شده و به حمایت از روشهایی می‌پردازند که منافع آنان را به بهترین نحو ممکن تأمین نماید. بنابراین استانداردهای منتشر شده توافقی است بین گروه‌های رقیب پیشنهادات ارائه شده شرکتها به FASB در ارتباط با اعلامیه «گزارشگری اثرات تغییرات سطح عمومی قیمتها بر صورتهای مالی» که توسط واتز و زیمرمن (۱۹۷۸) انجام شده یکی از شواهد مؤید این دیدگاه بدبینانه است. واتز و زیمرمن (۱۹۷۹) عنوان کردند که در یک اقتصاد قانونمند (Regulated) گزارشهای حسابداری مالی می‌تواند تأثیر مهم و متفاوتی بر ثروت افراد و سازمانها از طریق عواملی چون، تعیین نرخ، قوانین ضد تراست، مذاکرات کارگری و غیره داشته باشد، بنابراین هر گروه آن دسته از روشهای حسابداری را می‌پسندد که منافعش را تأمین کند.

### مقایسه تدوین استانداردهای حسابداری در انگلیس و ایالات متحده آمریکا

اگر بپذیریم که چارچوب نظری مبنایی است که استانداردهای حسابداری مورد پذیرش عموم باید به طریقی منطقی از آن استخراج شود، اجتناب از این نتیجه‌گیری مشکل است که چارچوب نظری عمدتاً با خط مشی ASC به نحوی که در حال حاضر سازماندهی شده است، نامازگار است. در سیستمی که تا حد زیادی به همکاری و مساعدت شرکتهای گزارشگر متکی است، ASC نیازمند یک درجه آزادی برای حفظ امکان توافق است و از همین جاست که نکات مبهمی ایجاد می‌شود. از دیدگاه ASC چارچوب نظری بیشتر به یک مانع می‌ماند تا یک هدایت‌کننده، زیرا قابلیت انعطاف در این فراگرد مهم است و این چیزی است که چارچوب نظری به دنبال حذف آن است.

استانداردهای حسابداری انگلیس با سیستمی که اساساً یک فراگرد توافق است، ایجاد می‌شود. ASC کم و بیش خصوصیات مجامع حرفه‌ای حسابداری را دارد و دارای قدرت زیادی برای ضمانت اجرایی استانداردهایش نیست. بنابر این ASC دارای حق انتخاب زیادی نیست و بیشتر تلاش می‌کند که همکاری شرکتهایی را که از استانداردها متأثر می‌شوند و نیز موافقت بخش عمده‌ای از حسابداران حرفه‌ای را کسب کند، ضعف مواضع ASC را می‌توان در مخالفت اعضاء ICAEW (انجمن حسابداران خیره انگلستان و ویلز) با پیش‌نویس استاندارد شماره ۱۸ (ED، ۱۸) مشاهده نمود. تجربه نشان داده است که ASC دوست‌دردمندی برای کسانی که در جستجوی یک حامی در زمان بروز مشکلات می‌باشند، نیست.

وضعیت کمی متفاوت است. البته این واقعیت دارد که FASB فاقد قدرت بوده و اغلب به نظر می‌رسد که دوستان با نفوذی ندارد اما در تحلیل نهایی FASB مشروعیتش را از قدرتی که قانون بورس در سالهای ۱۹۳۳ و ۱۹۳۴ به SEC بخشیده، بدست می‌آورد. در واقع درگیری حرفه حسابداری آمریکا در تدوین استانداردهای افشاء اطلاعات می‌تواند مستقیماً از طریق فشارهای سیاسی پیگیری و دنبال شود. قبل از ۱۹۳۰، روشهای حسابرسی و واژه‌شناسی کار اصلی حرفه حسابداری بود (Zeff، ۱۹۷۲). اما قوانین سالهای ۱۹۳۳ و ۱۹۳۴ همه چیز را عوض کرد. قوانین انتشار و مبادله اوراق بهادار به SEC اختیارات

گسترده‌ای را برای وضع رویه‌های حسابرسی و حسابداری اعطاء نمود و شرکتها طبق قانون ملزم به رعایت آنها در تهیه صورتهای مالی شدند.

امروزه SEC این قدرت را عمدتاً به FASB تفویض نموده است و کنترلش را از طریق مدیریت بر مبنای استثناء اعمال می‌نماید. این امکان همواره وجود دارد که هر گاه FASB استانداردی منتشر کند که مخالفت‌های زیادی را برانگیزد و منجر به فراخوانی حمایت‌های سیاسی شود (که احتمالاً مشکلاتی را نیز برای SEC به همراه دارد) و یا اصولاً با دیدگاه‌های SEC همخوانی نداشته باشد، مداخله آغاز شود. SEC بر رفتار شرکت‌های پذیرفته شده (در بورس) اعمال نفوذ می‌کند بنابراین آزادی عمل FASB برای توافق محدود است و SEC (یا گاهی اوقات یک کمیته از سنا) با آن رقابت می‌کنند.

در انگلیس دوایر دولتی نقش کمی در تدوین استانداردها ایفا می‌کنند. البته دولت قدرتی است برای ارزیابی استانداردها همانگونه که دخالت اداره Health در موضوع حسابداری تورمی نشان داد. با این وجود دولت فقط یکی از طرف‌هایی است که ASC باید آن را در نظر بگیرد. در ایالات متحده خط مشی‌گذاری حسابداری ذاتاً یک فعالیت سیاسی است اما در انگلیس بخش عمده‌ای از موضوع، توافق بین گروه‌های ذی‌نفع است.

تفاوتها در مقایسه موقعیت FASB و ASC بیش از مشابهت‌هاست، اما بررسی این موضوع کمک زیادی در این بحث نمی‌کند، برای اهداف ما در اینجا کافی است اشاره کنیم که به هر حال FASB نسبت به ASC علاقه‌مندی بیشتری به چارچوب نظری نشان می‌دهد. این تفاوت ممکن است ناشی از طبیعت‌های ناهمسان این دو و یا مسائلی نظیر آموزش در این دو کشور باشد و اینکه ناشی از نیازها و فشارهای مختلفی باشد که تدوین‌کنندگان استاندارد در یک محیط قانونمند سیاسی در مقابل یک محیط نسبتاً آزاد با آن مواجه هستند.

### راه کارهای مختلف

بحث در باره نقش چارچوب نظری در تدوین استانداردها به میزان زیادی به روش‌هایی بستگی دارد که گزارشگری مالی را سازماندهی می‌کند. به عبارت دیگر فضای حاکم بر خط مشی‌گذاری، شرایط متفاوتی را ایجاد می‌نماید. به نظر می‌رسد شرایط سه‌گانه‌ای در این رابطه

وجود دارد:

- ۱- آزادی امور (گزارشگری مالی)<sup>۱</sup>
- ۲- کنترل و نظارت دولتی
- ۳- تفویض اختیار به حرفه حسابداری.

ذیلاً سه محیط مفروض به اختصار مورد بررسی قرار می‌گیرد:

### آزادی امور (گزارشگری مالی)

در این چنین محیطی، اصولاً هیچ‌گونه تلاشی برای سازماندهی افشاء اطلاعات مالی شرکتها به عمل نمی‌آید. هیچ نوع روش افشاء قانونی وجود ندارد، حتی قوانینی که بر افشاء برای سهامداران در مجمع عمومی حاکم است (نظیر آنچه در قانون شرکتها در انگلیس و آمریکا آمده است). در این چنین محیطی هدف اساسی از توافقات افشاء بین گروه‌های مختلف ذی‌نفع نظیر مدیران، مدیر - مالکان، سرمایه‌گذاران برون سازمانی، اعتبار دهندگان و اتحادیه‌ها، کاهش «هزینه‌های نمایندگی»<sup>۴</sup> است. همانگونه که واتز و زیمرمن (۱۹۷۹) اشاره می‌کنند:<sup>۵</sup>

هزینه‌های نمایندگی از آنجا ناشی می‌شود که منافع مدیران (نمایندگان) لزوماً با منافع سهامداران برون سازمانی و یا اعتبار دهندگان (عمدتاً دارندگان اوراق قرضه) منطبق نمی‌باشد. به عنوان مثال اگر مدیر سهامدار هم باشد، انگیزه بیشتری دارد که داراییهای شرکت را به سود سهام تبدیل نموده و استوانه‌ای تو خالی از شرکت را برای دارندگان اوراق قرضه باقی بگذارد. بطریق مشابه مدیران انگیزه دارند که ثروت را به هزینه سهامداران و دارندگان

1- Laissez - Faire

2- State Control

3- Delegation to the Profession

4- Agency Costs

5- Watts & Zimmerman, *Positive Accounting Theory*, PP. 182 - 185

اوراق قرضه به خودشان منتقل نمایند (به عنوان مثال از طریق درآمدهای اضافه بر حقوق) همانگونه که هزینه‌های نمایندگی از نظر مبلغ و خصوصیت از شرکتی به شرکت دیگر متفاوت است، روشهای افشایی هم که دنبال می‌شود متفاوت خواهد بود (حتی برای یک شرکت در دوره‌های مختلف). در واقع قابلیت مقایسه ممکن است مطلوب هیچیک از طرفهای ذی‌نفع نباشد (Watts, 1977).

در یک محیط آزاد، حسابرسی یک فعالیت با اهمیت تلقی می‌شود. در واقع حسابرسی یکی از طرق اصلی کاهش هزینه‌های نمایندگی است، زیرا اگر افشاء مالی انجام شده توسط مدیریت قابل اعتماد تلقی نشود هزینه‌های نمایندگی کاهش نمی‌یابد. همانگونه که مونیر و استمپ گفته‌اند: «هدف حسابرسی اعتبار بخشیدن به صورتهای مالی است». البته از دید افراد دیگری حسابرسی مستقل یک تحمیل قانونی عموماً غیر مفید است که یکی از دستاوردهای محیط آزاد است. به عنوان مثال می‌توان به دیدگاه پرک و بریستون (1977) اشاره نمود:

به اعتقاد ما، سهامداران و یا مدیران از فراگرد حسابرسی مستقل استفاده مشهودی نمی‌برند. حسابرس به این موضوع که صورتهای مالی عمدتاً برای سهامدارانی است که به اطلاعاتی در مورد طرحها و پیش‌بینیهای آتی شرکت و ارزیابی کارایی آن در گذشته و حال نیاز دارند، بی‌توجه است. به اضافه هزینه‌های حسابرسی، جریانات نقدی را نیز کاهش می‌دهد. به هر حال به نظر می‌رسد که تعبیر درست‌تر این است که حسابرسی را یک هزینه «رعایت قرارداد» بنامیم (Demski & Feitham, 1972).

در دیدگاهی وسیع‌تر حتی در یک محیط آزاد می‌توان انتظار داشت که فشارها باعث رشد بنیانهای حسابداری حرفه‌ای شده و برخی «رهنمودها» را موجب شود. بسیار مشکل به نظر می‌رسد (اگرچه غیر ممکن نیست) که در شرکتنامه و یا قراردادهای استقراض جزئیات کاملی از آنچه باید افشاء شود را بگنجانیم لذا نیاز به وجود رهنمودهای عمومی احساس شده و به احتمال زیاد یک انجمن (تشکیلات) به موازات ASC در یک اقتصاد باز تشکیل خواهد شد، تا حدی شبیه به آنچه که در تدوین استانداردهای انگلیس به چشم می‌خورد، جایی که استانداردها عمدتاً توسط حرفه حسابرسی و جامعه تجاری شکل می‌گیرد و دولت نقش بسیار ناچیزی دارد.

## کنترل دولتی

پس از بحث در یک محیط آزاد، زمینه مناسبی فراهم می‌آید که به جبهه مخالف رفته و بینیم زمانی که محیط کاملاً قانونمند است (یعنی حتی بر تهیه و انتشار صورتهای مالی شرکتها نیز قانون حاکم است) اوضاع چگونه خواهد بود.

بعضاً معتقدند که صورتهای مالی منتشره تا حدی که مورد توجه عموم سرمایه‌گذاران است، یک کالای اجتماعی بوده است. اگرچه در این ارتباط جای بحث زیادی است (Benston, ۱۹۷۶). این نوع تفکر مبنایی برای ایجاد SEC در ایالات متحده است. «افشای کامل» به منظور کاهش انگیزه خرید و فروش (مبادله) داخلی ضروری است، زیرا وقوع این گونه مبادلات برای سرمایه‌گذاران برون سازمانی ضدانگیزه است.

کنترل و سرپرستی دولتی تولید غالباً یکی از راه‌حلهای پیشنهادی برای حل مشکل کالاهای اجتماعی است. این راه حل تا حدودی در مورد حسابداری در انگلیس و آمریکا انتخاب شده است. شرکتها براساس قانون ملزم هستند اطلاعات مشخصی را در دسترس عموم قرار دهند. همچنین مواد قانونی، حسابرسی اطلاعات منتشر شده را اجباری نموده است. به علاوه در آمریکا SEC مسؤل و ناظر افشاء مالی مناسب است و قدرت قانونی قابل توجهی را به این منظور در اختیار دارد. یکی از دلایل دیگری که برای قانونگذاری و کنترل دولتی مطرح می‌شود، ایجاد تغییر در توزیع درآمد و ثروت در جامعه است. از یک دید خاص، SEC مسؤل حمایت از سرمایه‌گذار است و مادامی که این عمل ماهیت شدیداً سیاسی داشته باشد، روشن است که مسؤلیت و کنترل در عرصه سیاسی باقی می‌ماند. در چنین حالتی نقش روشنی برای حرفه حسابداری دیده نمی‌شود، بنابراین هیچ دلیلی هم برای ایجاد چنین ملاحظاتی در چارچوب نظری وجود ندارد.

وضعیتی را در نظر بگیرید که حسابداری مالی شرکتهای بخش خصوصی، شدیداً تحت کنترل یک نهاد قانونگذار دولتی باشد که در آن صورت مقررات و استانداردهای حسابداری با تفصیلی قابل توجه توسط این نهاد رسمی وضع می‌شود، ممکن است برای عدم رعایت قوانین و استانداردها جرائمی نیز تعیین شود و حداقل انتظار می‌رود که حسابرسان نظرشان را در مورد ارائه درست و منصفانه، بر حسب رعایت مقررات و استانداردها بیان نمایند. حال



این پرسش مطرح می‌شود که نقش چارچوب نظری در راستای آنچه که SFACI می‌گوید چیست؟ مطمئناً پاسخ مؤید نقش ضعیفی است. در این حالت، استانداردها به طور داخلی از طریق بوروکراسی دولتی ایجاد می‌شوند و بعضاً به عنوان نتیجه فشارهای خارجی که از طریق فراگرد سیاسی اعمال می‌شود، تغییر می‌یابند.

### تفویض اختیار و مسؤولیت به حرفه

تفویض اختیار یکی دیگر از سه محیطی است که به آن اشاره شد. تفویض می‌تواند از طریق یک واحد دولتی مسؤول به حرفه حسابداری صورت گیرد و واحد دولتی قدرتش را حفظ کند. این نوع در آمریکا وجود دارد که FASB و AICPA در وضع استانداردهای حاکم برگزارشگری شرکتها مسؤولیت مشترک دارند اما به هر حال قدرت واقعی در اختیار SEC و سایر واحدهای دولتی باقی می‌ماند. طریق دیگری وجود دارد که قدرت در دست حرفه حسابداری باقی می‌ماند اما مسؤولیت به عهده واحد دولتی است (این حالت غیرمنطقی به نظر می‌رسد، صرفاً به منظور کامل شدن بحث به آن اشاره می‌شود). راه کار سوم این است که هم مسؤولیت و هم قدرت در دست حرفه باشد نمونه‌ای برای این حالت کانادا می‌باشد. قانون فدرال کانادا شرکت‌های کانادایی را (که طبق قوانین فدرال تأسیس شده‌اند) ملزم می‌سازد که استانداردهای حسابداری را که توسط انستیتو حسابداران کانادا وضع می‌شود در تهیه گزارشهای مالی رعایت نمایند. (Stamp، ۱۹۷۹)

به نظر می‌رسد بخش قابل ملاحظه‌ای از حرفه در آمریکا راضی نیستند زیرا AICPA و FASB کم و بیش اما به طور مداوم از طریق کمیته‌های سنا و واحدهای دولتی دیگر و سیاستمداران ذی‌نفع برای انجام اقدامات مشخصی تحت فشار هستند. همواره این تهدید وجود دارد که اگر FASB وضعیت گزارشگری شرکتها را بهبود نبخشد، SEC مدیریت تدوین استانداردهای حسابداری را به دست گیرد. جامعه تجاری و بخشی از حرفه اعتقاد دارند که این چیز مطلوبی نیست. از طرف دیگر برخی از شرکت‌های تجاری خاص و مؤسسات حسابرسی دارای انگیزه‌هایی هستند که منافع عمومی شناخته شده را نادیده گرفته و منافع بخصوصی را تعقیب کنند. مخصوصاً که FASB نیز قدرت لازم را برای متوقف ساختن این

قبیل حرکات در اختیار ندارد. البته FASB می‌تواند از SEC برای اجرای استانداردهایش کمک بگیرد اما معلوم نیست که چنین درخواستی تا چه اندازه مفید و مطلوب FASB باشد. شرکتها و مؤسسات حسابرسی نیز در مخالفت با FASB می‌توانند مستقیماً و یا از طریق یک فراگرد سیاسی گسترده‌تر به SEC متوسل شوند. سایرین نیز ممکن است قادر به فراهم نمودن یک حمایت سیاسی قدرتمند شوند، مثلاً از طریق ارتباط موضوع مورد بحث با موضوعی دیگر که شاید کاملاً هم بی‌ربط باشد، اما برای سیاستمداران با اهمیت تلقی می‌شود. (مانند پیشنهاد حمایت مالی و غیر آن در انتخابات). در این چنین حالتی FASB در خواهد یافت که حمایت SEC کاهش می‌یابد و حتی ممکن است در برخی موارد علیه FASB مداخله کند. نتیجه چنین قصوری از جانب SEC، لطمه زدن به موقعیت FASB است. بنابراین به نظر می‌رسد FASB از یک طرف به علت نداشتن قدرت کافی برای تدوین استانداردها مورد انتقاد عمومی است و از طرف دیگر ممکن است از سوی SEC و سایر دواير دولتی هم مورد مواخذه قرار گیرد. به این ترتیب «FASB بدترین سازمان در تمام دنیا است».

جای تعجب نیست که FASB بر اهمیت تدوین یک چارچوب نظری تأکید می‌کند، زیرا از این طریق می‌تواند برای بخشی از انتقادات پاسخی فراهم نماید. هرگاه «اهداف و عناصر» صورت‌های مالی تعیین شود، یعنی خواست عمومی معین شده است. از یک دیدگاه بدبینانه ممکن است استدلال شود که موضوع چارچوب نظری چیزی جز یک حرکت تاکتیکی - تعللی نمی‌باشد. چنین بدبینانی قطعاً اشتباه می‌کنند زیرا اگر انگیزه این بود، FASB هیچ‌گاه در عمل اقدام به تدوین چارچوب نظری‌اش نمی‌کرد. به نظر می‌رسد توضیح منصفانه‌تر این است که FASB فاقد قدرت کافی، (یا دوستان قدرتمند) است و تصور می‌کند که لازم است نشان دهد فکر و دلش در جهت درستی است، او سعی دارد نشان دهد که تلاش می‌کند تا استانداردهای حسابداری را از یک طریق منطقی و بر مبنای اصول مورد درخواست عموم تدوین نماید.

ترتیب کار در کانادا که مسؤولیت و اختیار به حرفه تفویض شده است، شایسته‌تر به نظر

می‌رسد. البته تا زمانی که حرفه و جامعه تجاری به طور کلی به آن علاقه‌مند باشند. ممکن است استدلال شود که انستیتوی حسابداران کانادا عمدتاً تحت نفوذ علایق حسابداران و حساب‌برسان (و جامعه تجاری که با آن سروکار دارد) قرار گرفته و علایق عمومی از این طریق به نحو مناسبی در نظر گرفته نمی‌شود، ممکن است چنین باشد اما نباید این واقعیت را نادیده انگاشت که حرفه پزشکی نیز دارای این چنین تفویض اختیاری است، بدون اینکه مورد ملامت قرار گیرد.

جمع شدن قدرت و مسؤلیت در دست حرفه جای انتقادات عمومی را باز می‌گذارد اما، اگر به نیازها و علایق برخی گروه‌ها توجه نشود به هر حال آنها نیز به نوعی به فراگرد سیاسی دسترسی دارند. لذا همواره این احتمال وجود دارد که در این صورت به همان طریق که قانون قدرت را به انستیتوی حسابداران کانادا بخشیده، آنرا بازپس گیرد.

به هر حال انستیتوی حسابداران کانادا نیاز وسیعی به چارچوب نظری دارد، زیرا مایل است نشان دهد که کوششهایش در تهیه و تدوین استانداردهای حسابداری به طریق منصفانه، منطقی و حرفه‌ای بوده است لذا بهترین راه این است که در محدوده یک چارچوب نظری حرکت کند. همانگونه که استدلال اصلی ارائه شده برای تفویض اختیار به حرفه این است که حسابداران دارای مهارتهای تکنیکی و اساسی برای استانداردگذاری هستند و لذا ناچارند استانداردهایی وضع نمایند که با اظهارات قانونی (چارچوب نظری) منافات نداشته باشد.

### خلاصه

کوششهای زیادی توسط حرفه حسابداری و محققین دانشگاهی برای تدوین یک چارچوب نظری به عمل آمده است، اغلب این تلاشها مربوط به دورانی است که برنامه تدوین استانداردها با مشکلاتی مواجه بوده است اما به نظر نمی‌رسد این کوششها تأثیر مشهودی بر استانداردگذاری و روند آن داشته باشد.

سه محیط حسابداری متفاوت مورد بررسی قرار گرفت، فقط در یکی از این سه محیط نقش روشنی برای یک چارچوب نظری قابل تصور است، محیطی که در آن هم مسؤلیت و هم قدرت به یک واحد تفویض شده باشد، نظیر ASC در کانادا. در تمامی مباحثی که گذشت

همواره این فرض مدنظر بوده که هدف از تهیه یک چارچوب نظری فراهم نمودن مبنایی برای ایجاد استانداردهای حسابداری است.

به هر حال روشهای دیگری نیز برای بررسی نقش چارچوب نظری وجود دارد. این امکان هم وجود دارد که نقش دیگری برای چارچوب نظری قایل شویم، به جای اینکه فرض کنیم چارچوب نظری باید شامل اهداف عمومی - بسیار کلی باشد، به گونه‌ای که هیچ مخالفت جدی را ایجاد ننماید و هدف از آن صرفاً ارتقاء وضعیت عمومی - اخلاقی حرفه باشد. در آن صورت ASC با فشارها و تضادهای مهمی مواجه نخواهد بود. زیرا چارچوب آن قدر کلی است که محدودیتی را برای ASC ایجاد نمی‌نماید.

تجزیه و تحلیل‌های انجام شده تصویری ناخوشایند از انگیزه‌ها و علایق سازمانهایی که مستقیم یا غیرمستقیم از استانداردهای حسابداری تأثیر می‌پذیرند، ارائه می‌داد. تضاد منافع یک مشکل جدی به نظر می‌رسد ASC با آن سروکار دارد. مسأله تضاد همواره مورد تأکید بوده است. دو منبع اصلی برای تضاد وجود دارد، تضاد ناشی از اختلاف نظرات در مورد نتایج و تضاد منافع. لازم است بین این دو منبع تضاد تا حد ممکن تمایز قائل شویم. بحث حاضر بر مسأله تضاد منافع تمرکز داشته است. به هر حال به نظر می‌رسد بسیاری از تضاد دیدگاه‌ها در حسابداری ناشی از فقدان آگاهیهای درست و روشن در مورد نتایج انواع مختلف افشاء می‌باشد. چارچوب نظری نمی‌تواند تضاد نتایج را مرتفع سازد، احتمالاً تنها راه حل مناسب برای دست یافتن به یک پاسخ صحیح، انجام تحقیقات است.

### دو فرضیه بدیل برای بررسی نقش چارچوب نظری

با مروری بر آنچه گذشت و با اندکی تأمل در آراء و نظرات ارائه شده، یک ابهام اساسی به چشم می‌خورد که ناشی از عدم تفکیک فرضیه‌های مشخص در پاسخ به این سؤال است که علل عدم توفیق چارچوب نظری و عدم گسترش نقش آن در تدوین استانداردهای حسابداری چیست؟ (در صورتی که اصولاً به این عدم توفیق معتقد باشیم). به نظر می‌رسد فرضیه‌های مورد اشاره می‌باید در دو گره اصلی به شرح زیر طبقه‌بندی شود:

۱- اصولاً برای تدوین استانداردهای حسابداری، نیازی به وجود چارچوب نظری نمی‌باشد.

۲- چارچوبهای نظری موجود، تاکنون قابلیت، توان و یا مهلت مؤثر واقع شدن بر فراگرد تدوین استانداردهای حسابداری را نداشته است.

این دو دسته پاسخ (دو فرضیه) منطقاً مستقل از یکدیگر بوده و آمیختن این دو با یکدیگر آگاهانه و یا ناآگاهانه بحث و نتیجه‌گیری را مغالطه‌آمیز خواهد نمود (واقمیتی که بعضاً و در برخی از استدلالهای منتقدین به چشم می‌خورد). زیرا اگر فرضیه اول صادق باشد، هرگونه تلاش و یا استدلال برای رد یا قبول فرضیه دوم مورد نداشته و منتفی خواهد بود. همچنین دلایل و استدلالهایی که در محدوده هر یک از فرضیات عنوان می‌شود هیچ ارتباطی به رد یا قبول دیگری نخواهد داشت.

### بررسی فرضیه اول

به نظر می‌رسد قبول این فرضیه به عنوان پاسخی برای پرسش مطرح شده با روشهای علمی ناسازگار است. توماس کوهن در ارتباط با نقش نظریه‌ها در علوم، معتقد است که «نظریه‌های موفق به ما «سرمشق» (Paradigm) می‌دهند. این نظریه‌ها مدلهایی را به ما می‌آموزند که از آن طریق تحقیق و تجربه را حول محورهایی مجتمع سازیم که آن محورها به هیچ طریق دیگری قابل تحصیل نیست». به عبارت دیگر اگر ندانیم قصه حوادث طبیعی یا

۱- در دایره منطق برای تفسیر پدیده‌ها دو گونه پرسش قابل طرح است که یکی به ساختمان منطقی و اعتبار و استحکام درونی آن مربوط می‌شود و دیگری به درستی یا نادرستی قضایا و نتایج حاصل از آن یعنی تطابق و یا عدم تطابق آنها با واقعیات عینی، هم آگاهی به وجود این دو پرسش مهم است و هم توجه به استقلال آن دو از یکدیگر، هیچگاه دقت در استحکام منطقی استنتاج، جبران نادرستی مقدمات را نمی‌کند و هم هیچگاه پژوهش و دقت در ماده قضایا، ضعف در ساختمان استدلال را نمی‌پوشاند.

۲- توماس کوهن، ساختار انقلابهای علمی، (ترجمه احمد آرام) - چاپ اول، ۱۳۶۹.

اجتماعی را چگونه باید سرود موفق نخواهیم شد دریا بیم (جز از طریق دریافتهای عرفی که البته به جای خود مهم است) که دنبال چه چیزی باید بگردیم و یا طالب دانستن چه باشیم. واقعیت این است که برخی از علوم اجتماعی، امروزه به دلیل نداشتن سرمشقی آشکار برای تحقیق «علمی‌شان» مورد تهدید قرار گرفته است.

به اعتقاد کوهن، کار سرمشقا در افکندن معماها و معضلات و بدست دادن موازینی است برای حل آنها، تعمیمات کم ارزش و واقعیت‌های بی‌شماری در اطراف ما وجود دارد، و اگر مدلی در اختیار نداشته باشیم که اطلاعات مناسب و مربوط برای پژوهش را با توسل به آن جدا کرده و بقیه را رها سازیم، در اقیانوسی از اطلاعات تدوین نشده و آشفته غرق خواهیم شد. گاهی سرمشقا در علوم اجتماعی (و یا علوم انسانی) با ناتوانی متهم می‌شوند، در پاسخ باید گفت که سرمشق ناتوان هم بالاخره سرمشق است و حداقل به اندازه مکانیک بازنده نیوتونی قابل دفاع است.

به بحث اصلی باز می‌گردیم، به نظر می‌رسد وجود یک چارچوب برای توضیح و تشریح آنچه که انجام می‌دهیم و راهنمایی، برای انتخاب درست آنچه که باید انجام بدهیم و نیز مواجهه با آنگونه وقایعی که به تازگی واقع خواهد شد یک ضرورت علمی و منطقی است. اگر معلوم شود که در برخی کشورها تدوین استانداردها بدون بهره جستن از چارچوب نظری عملی گردیده است و حتی اگر معتقد باشیم که مشکلی هم در این ارتباط وجود نداشته است (که این گونه نیست) باز هم دلیل لازم و کافی برای این مدعا که نیازی به وجود چارچوب نظری نمی‌باشد، نیافته‌ایم.

به لحاظ علمی و کاربردی نیز همچون هر موضوعی که آثار اجتماعی دارد، استانداردهای حسابداری نیز به لحاظ آثار اجتماعی نهایتاً با افکار عمومی برخورد نموده و ناگزیر از توضیح، تشریح و استدلال خواهد بود، به بیانی دیگر به نظر می‌رسد حسابداری نهایتاً مجبور به تدوین یک چارچوب به منظور تعیین اصول اساسی و منبع اختیارات و مسؤولیتها برای «حساب‌دهی» از یک طرف و «حق حساب‌خواهی» از طرف دیگر باشد.

تعویض‌ها و تغییرات در سازمانهای استانداردگذار (به عنوان مثال در آمریکا و انگلیس) که دلیل اساسی آن فقدان یک خط مشی و مبنای قابل قبول در فراگرد استانداردگذاری بوده

است، شاهد مثال خوبی است بر این ادعا که حرکت و فعالیت بدون اتکاء به پشتوانه علمی - منطقی (مفاهیم نظری) در درازمدت ناپایدار است. به نظر می‌رسد، تصور این موضوع مشکل نباشد که تدوین استانداردهای حسابداری بدون سود جستن از یک چارچوب نظری، در محیط پیچیده و چند بُعدی حسابداری امروز تا چه اندازه بی‌محتوی، سلیقه‌ای، متناقض و غیرقابل دفاع خواهد بود. همچنین این واقعیت درخور تعمق است که تاریخ دانش بشری و افکار عمومی، صرف‌نظر از اینکه اختیار و مسؤلیت چگونه توزیع شده و یا دست چه کسانی بوده، سرانجام جامعه حسابداری را به خاطر وجود این گونه نارساییها و بی‌توجهی‌های آشکار مسؤل خواهد شناخت.

### بررسی فرضیه دوم

با کاهش احتمال قبول فرضیه اول (در صورت پذیرفتن لزوم یک چارچوب نظری)، اهمیت بررسی فرضیه دوم افزایش می‌یابد. همانگونه که اشاره شد این فرضیه تا حدی کلی است و حداقل به دو فرضیه فرعی قابل تفکیک است. فرضیه اول این است که چارچوبهای نظری موجود، قابلیت و توان لازم را برای حاکمیت بر فراگرد تدوین استانداردها نداشته‌اند و فرضیه دوم این خواهد بود که مؤثر واقع نشدن این چارچوبها ناشی از مهلت (فرصت) ندادن به آنها بوده است. (البته ممکن است هر دو فرضیه نیز تماماً صادق باشند).

به نظر می‌رسد هر دو فرضیه قابل تعمق و بررسی است. درستی فرضیه اول به نارساییهای موجود در تئوریهها و مفاهیم حسابداری برمی‌گردد و این موضوعی است که صاحب‌نظران بسیاری در حسابداری به آن اشاره داشته‌اند. فرضیه دوم بیشتر بر تأثیر نفوذ خط مشی سیاسی در فراگرد تدوین استانداردها تأکید دارد، که برخی از صاحب‌نظران حسابداری نظیر، ساندر و دوپیچ، هورن گرن، زف، و واتز و زیمرمن به این زمینه توجه داشته‌اند.

۱- هورن گرن می‌گوید: فرضیه من این است که بسیاری از آراء نهایی متأثر از چارچوب تکنیکی انفرادی است که بر هر چارچوب عمومی ارجح شمرده می‌شود. ضمناً، درست مثل امور سیاسی، افراد ممکن است منت یا منفی رأی دهند تا به عنوان گامی از

به هر حال ضعف و نارساییهای موجود در تئوریه‌ها و مفاهیم و اصول حسابداری واقعیتی است که امروزه کمتر کسی رغبت به دفاع از آن را دارد. مسائلی نظیر دیدگاه‌های کلان اقتصادی - سیاسی دولت‌ها، فرضیات بازار کارای سرمایه، حسابداری منابع انسانی، حسابداری اجتماعی، تغییرات در سطح قیمتها و عدم ثبات واحد اندازه‌گیری و نظایر آن، سالهاست با مدل حسابداری سنتی درگیر است و به نظر می‌رسد، با ظهور مسائل جدید هر روز عرصه بر ساختار سنتی حسابداری تنگتر می‌شود.

تا حدی روشن است که مدل فعلی حسابداری فضای لازم را برای جای دادن (هضم) موضوعاتی که اشاره شد در خود ندارد. بنابر این نیاز به مطالعات و تحقیقات گسترده‌ای برای ایجاد یک «مدل باز» و با توان علمی بالاتر برای در برگرفتن پدیده‌های جدید، ایجاد ارتباطات مناسبتر محیطی و سازگاری با سایر علوم نظیر اقتصاد، مدیریت، جامعه‌شناسی و ... اجتناب‌ناپذیر می‌نماید. بنابر این فرضیه‌ای که عدم توفیق چارچوب نظری در فراگرد تدوین استانداردها را ناشی از نقص در توان و قابلیت این چارچوبها می‌داند، درخور تعمق و بررسی است.

در ارتباط با فرضیه دوم، به نظر می‌رسد که اعمال نفوذهای سیاسی و گروهی (گروه‌های ذی‌نفع)، همانگونه که به آن اشاره شد در تضعیف نقش مناسب چارچوبهای نظری بر تدوین استانداردها دخیل بوده است، اما لازم است دو نکته مهم و نسبتاً ظریف مورد توجه قرار گیرد:

نکته اول - اغلب منتقدین با اشاره به موارد معدودی نظیر، حسابداری ارزشهای جاری، مزایای مالیاتی سرمایه‌گذارها، استانداردهای مربوط به صنایع نفت و گاز و ... نقش اول در تدوین استانداردها را به اعمال نفوذهای سیاسی، دولتی و گروهی داده‌اند و از این رهگذر نتیجه‌گیری کرده‌اند که چارچوب نظری نتوانسته است در تدوین استانداردهای FASB و ASC (در انگلیس) نقشی داشته باشد. بدون اینکه قصد دفاع و یا رد این مدعا را داشته باشیم، لازم

یک رشته اقدامات، قدرتی را تثبیت کنند، حفظ کنند و یا آن را گسترش دهند. (به نقل



است اشاره کنیم که به لحاظ علمی، ذکر چند شاهد مثال دلیل محکمی برای رد یا قبول یک فرضیه نمی‌باشد و ممکن است شواهد دیگری خلاف این ادعا را نشان دهد.

نکته دوم - حتی اگر ادعای مورد بحث کاملاً هم درست باشد، موضوع ارتباطی به نقش علمی - منطقی چارچوب نظری در فراگرد تدوین استانداردها نداشته و در حقیقت عوامل محدودکننده خارجی نقش واقعی چارچوب نظری را تضعیف نموده است. بنابر این ضروری است در نتیجه درگیریها این دو موضوع به وضوح از یکدیگر تمیز داده شود.

در یک جمع‌بندی واقع بینانه به نظر می‌رسد هم عدم قابلیت و توان چارچوب نظری موجود (نارس بودن آنان) و هم نفوذ یک خط مشی سیاسی و یا تأثیر گروه‌های ذی‌نفع قدرتمند در فراگرد تدوین استانداردها در کشورهای مورد بحث نقش واقعی چارچوب نظری در فراگرد مزبور را تضعیف نموده باشند. همچنین تأثیر متقابل این موضوعات بر یکدیگر نیز قابل بررسی است. یعنی این احتمال هم وجود دارد که رویکرد سیاسی مانع رشد بالقوه چارچوب نظری شده باشد و بالعکس نارس بودن چارچوب نظری زمینه را برای رشد رویکرد سیاسی فراهم ساخته باشد. مسلماً درجه تأثیر هر یک از عوامل یاد شده و اصولاً قضاوت روشنتر در این مورد نیاز به تحقیقات و مطالعات بیشتری دارد. همچنین لازم است اشاره شود که این تحقیقات زمانی ارزشمند خواهد بود که خود به نوعی تحت تأثیر یک رویکرد سیاسی دیگر واقع نشده باشد.

### نگرشی متفاوت

نظریه‌ای متفاوت از آنچه که تاکنون به آن پرداختیم نیز وجود دارد، در مقایسه با دیدگاه‌های قبلی این نظریه را می‌توان این‌گونه مطرح نمود که «اصولاً توقعات از چارچوب نظری می‌باید تعدیل شود». به نظر می‌رسد هندریکسون یکی از معتقدین به این نظریه باشد. ذیلاً به نقل بخشی از دیدگاه‌های وی می‌پردازیم:

گاهی اوقات تدوین استانداردهای حسابداری به وضع قانون تشبیه می‌شود، قانون اثرات

توزیمی دارد. بنابر این قانون توسط کنگره در چارچوب قانون اساسی ایالات متحده وضع می‌شود. چارچوب نظری نیز حکم قانون اساسی را دارد. استانداردهای حسابداری لزوماً به طور مستقیم از چارچوب نظری استخراج نمی‌شوند، همانگونه که بیشتر قوانین جدید نیز مستقیماً از قانون اساسی استخراج نمی‌شوند. کافی است استانداردهای حسابداری با چارچوب نظری سازگار باشد، همانگونه که قوانین باید با قانون اساسی سازگار باشند. لذا جای تعجب نیست که بر مبنای این تشبیه، بعضی پیشنهاد تشکیل یک دادگاه استیناف حسابداری را نموده‌اند.

در بحث دیگری پیرامون سیاست در مقابل اصول، هندریکسون معتقد است که:<sup>۲</sup>  
 نباید رویکرد سیاسی را در مقابل رویکرد تکنیکی قرار داد، این دو رویکرد نه تنها متضاد نیستند بلکه از یکدیگر حمایت می‌کنند. نقش FASB انجام تحقیقات و تدوین قواعد اندازه‌گیری است اما لازم است توجه کنیم که این نقش از طریق یک فراگرد سیاسی به FASB ارجاع شده است.

گاهی اوقات قواعد اندازه‌گیری پیامدهای اقتصادی را به دنبال دارد که خارج از حوزه قابل قبول گروه‌های ذی‌نفع قرار می‌گیرد در این گونه موارد، استفاده‌کنندگان فراگرد تکنیکی را رها کرده و فراگردهای سیاسی را دنبال می‌کنند. این امر در یک جامعه مدعی دموکراسی حق افراد محسوب می‌شود بنا بر این استفاده از فراگرد سیاسی به منزله شاخصی برای شکست فراگرد تکنیکی تدوین استانداردها تلقی نمی‌شود، بلکه نتیجه طبیعی این واقعیت است که استانداردها دارای پیامدهایی هستند که این چرخش را باعث می‌شوند. بنابر این بر اساس این نگرش نقش چارچوب نظری ایجاد تفاهم و سازگاری اصولی در فراگرد تدوین استانداردها تعبیر می‌شود.

۱- این پیشنهاد توسط Leonard Spacek از مؤسسه حسابرسی Arthur Andersen ارائه شده است.

## فهرست منابع و مآخذ

- 1- Peasnell K.V., "The Function of a Conceptual Framework for Corporate Financial Reporting", **Accounting and Business Research**, Autumn, 1982.
- 2- Choi D.S. and Mueller G., "**International Accounting**", Rev. ed., Prentice - Hall, 1984.
- 3- Dopuch N. and Sunder., "FASB,S Statment on Objective and Elements of Financial Accounting: A Review", **Accounting Review**, Jan. 1980.
- 4- Hopwood A. and Pagrem M., "**The Future of Accounting Standards**", **Accountancy**, Sep. 1987.
- 5- Hendriksen Eldon S., "**Accounting Theory**", 5th ed., Richard D. Irwin, 1992.
- 6- Belkaoui Ahmed., "**Accounting Theory**", 2th ed., HBJ, 1985.
- 7- Charles T.Horngren., "**Uses and Limitations of a Conceptual Framework, Reprinted in Financial Accounting Theory**", 3td ed., Edited by Stephen A. Zeff and Tomas F.Keller, Mc GrawHill International Edition, 1987.