

عوامل مؤثر در تدوین استانداردهای پذیرفته شده حسابداری

دکتر محمد نمازی
دانشگاه شیراز

خلاصه

این مقاله پارامترهای مهمی را که هنگام تدوین استانداردهای حسابداری باید در نظر گرفته شوند از طریق « رویکرد قیاسی » مورد مطالعه قرار می دهد. پنج پارامتر مورد بررسی قرار می گیرند: ۱) ایجاد مکانیزم یا تشکیلات سازمانی مناسب ۲) تعیین اهداف گزارشات مالی ۳) مشارکت مدیران ۴) مشارکت حسابداران و حسابرسان ۵) تعیین گروههای مسلط. چنین نتیجه گیری خواهد شد که تدوین استانداردهای مطلوب حسابداری، در هر جامعه، نمی تواند با بررسی یک عامل مهم صورت پذیرد، بلکه باید از طریق ایجاد « سیستم » عوامل مؤثر در برقراری استانداردها انجام شود. در این مورد نقش تحقیقات، بخصوص تحقیقات حسابداری، بسیار حیاتی است.

مقدمه

متجاوز از یک قرن است که اشخاص و مجامع حرفه ای حسابداری، در کشورهای پیشرفته، اقدامات وسیعی در مورد تدوین اصول یا استانداردهای حسابداری نموده اند. این اقدامات منجر به پیدایش دهها استاندارد مالی حاکم بر موارد مختلف از جمله نحوه تعیین سود و زیان، ارزشیابی دارایی ها و بدهی ها، روش های قابل قبول سرمایه گذاریها و تعیین حقوق صاحبان سهام، ادغام شرکت ها و نحوه تهیه و گزارشگری اقلام صورتهای مالی، شده است. از سال ۱۹۷۳، «کمیته استانداردهای بین المللی حسابداری» با همکاری کشورهای استرالیا، کانادا، فرانسه، آلمان، ژاپن، مکزیک، هلند و ایالات متحده آمریکا تاسیس گشته است، و در حال حاضر بیش از ۴۷ کشور در این کمیته عضویت دارند. این کمیته تا پائیز ۱۹۹۰ موفق به انتشار ۳۰ استاندارد بین المللی حسابداری شده است که فهرست آنها در جدول ۱ خلاصه گردیده است.

جدول ۱

استانداردهای بین المللی حسابداری

تاریخ صدور	موضوع	شماره استاندارد
ژانویه ۱۹۷۵	افشاء روش های حسابداری	۱
اکتبر ۱۹۷۵	ارزشیابی و نحوه ارائه موجودی ها در چارچوب بهای تمام شده تاریخی	۲
ژوئن ۱۹۷۶	صورتهای مالی تلفیقی	۳
اکتبر ۱۹۷۶	حسابداری استهلاك	۴
اکتبر ۱۹۷۶	اطلاعاتی که باید در صورتهای مالی افشاء گردند	۵
—	استاندارد ۱۵ جایگزین آن شده است	۶
اکتبر ۱۹۷۷	صورتهای تغییرات در وضعیت مالی	۷
	اقلام غیر مترقبه، اقلام مربوط به دوره های قبل و تغییر روش حسابداری	۸
فوریه ۱۹۷۸		

۱۹۷۸	ژوئیه	حسابداری فعالیت های تحقیق و توسعه	۹
۱۹۷۸	اکتبر	پیش آمدهای احتمالی و رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه	۱۰
۱۹۷۹	مارس	حسابداری قراردادهای بیمانکاری	۱۱
۱۹۷۹	ژوئیه	حسابداری مالیات بر درآمد	۱۲
۱۹۷۹	نوامبر	نحوه ارائه دارائی های جاری و بدهی های جاری	۱۳
۱۹۸۱	اوت	گزارشگری اطلاعات مالی بر حسب واحد (قسمت)	۱۴
۱۹۸۱	نوامبر	اطلاعاتی که تاثیرات تغییرات قیمتها را منعکس می سازد	۱۵
۱۹۸۲	مارس	حسابداری اموال، تجهیزات و ماشین آلات	۱۶
۱۹۸۲	سپتامبر	حسابداری اجاره های بلند مدت	۱۷
۱۹۸۲	دسامبر	شناخت در آمد	۱۸
		حسابداری مزایای بازنشستگی در صورت های مالی صاحب کاران	۱۹
۱۹۸۳	ژانویه	حسابداری کمکهای بلا عوض دولت و افشای کمکهای دولت	۲۰
۱۹۸۳	آوریل	حسابداری اثرات تغییر در نرخ ارز	۲۱
۱۹۸۳	ژوئیه	حسابداری ترکیب شرکت های تجاری	۲۲
۱۹۸۳	نوامبر	سرمایه گذاری نمودن هزینه های وام (معاملات)	۲۳
۱۹۸۴	مارس	افشاهای اشخاص وابسته	۲۴
۱۹۸۴	ژوئیه	حسابداری سرمایه گذاری ها	۲۵
۱۹۸۶	مارس	حسابداری و گزارش های برنامه های مزایای بازنشستگی	۲۶
۱۹۸۷	ژانویه	صورت های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه گذاری در شرکت های فرعی	۲۷
۱۹۸۹	آوریل	حسابداری سرمایه گذاری در شرکتهای وابسته	۲۸
۱۹۸۹	آوریل	گزارشگری مالی در اقتصادهای فوق العاده تورمی	۲۹
۱۹۸۹	اوت	افشاها در صورتهای مالی بانگها و مؤسسات مشابه	۳۰

یکی از معضلاتی که همواره در زمینه تدوین اصول و استانداردهای حسابداری وجود داشته است، تهیه و ارائه استانداردهای مالی است که مورد پذیرش عامه حسابداران باشد. علت اصلی پیدایش این مشکل ناشی از تعدد و فراوانی پارامترهای موثر در امر تهیه این استانداردها است. هدف اصلی این مقاله، بررسی و مطالعه عوامل مهمی است که در تدوین استانداردهای پذیرفته شده حسابداری نقش موثری را ایفاء می نمایند. اهمیت این مطالعه این است که نشان می دهد:

- ۱- چه عواملی در امر تدوین استانداردهای پذیرفته شده حسابداری تاثیر بسزایی دارند؟
- ۲- تاکنون چه اقداماتی در زمینه تدوین این استانداردها بعمل آمده است و این اقدامات به چه میزان منجر به پیدایش استانداردهای حسابداری و یا ایجاد تغییرات در این استانداردها گشته است؟
- ۳- چگونگی مسئولین و دست اندرکاران تهیه استانداردها باید عوامل گوناگون موثر در تدوین استانداردها، را شناسایی و تلفیق نمایند تا بتوانند استانداردهای مناسب تری را که مقبولیت عامه داشته باشند تدوین نمایند؟
- ۴- عمل تدوین استانداردهای حسابداری بسیار پیچیده و دشوار و در عین حال از اهمیت بسیار زیادی برخوردار است و به حیات و زندگی میلیونها سازمان و اشخاص وابسته به آنها ارتباط پیدا می کند.

استفاده از مکانیزم یا تشکیلات سازمانی مناسب

استانداردهای به اصطلاح « پذیرفته شده » حسابداری، نه تنها برای شرکتهایی که تحت تاثیر مقررات این استانداردها قرار می گیرند، بلکه برای کلیه سازمانها و جوامع بین المللی، اثرات مالی، اقتصادی و اجتماعی قابل توجهی دارند و چنانچه این استانداردها بدرستی تنظیم گردند می توانند حداقل هفت نقش زیر را ایفاء نمایند:

- ۱- نمایان سازند که از میان روش های مختلف حسابداری، کدامیک ارجحیت دارند و باید در عمل بکار گرفته شوند و کدامیک غیر قابل استفاده بوده و باید ملغی گردند.
- ۲- مشخص نمایند که در بین روش های مختلف حسابداری مربوط به یک فعالیت، کدامیک بیش از بقیه مقبولیت عامه یافته است حتی اگر این روش، مطلوبترین روش حسابداری هم نباشد.
- ۳- باعث گردند که میزان « تولید » اطلاعات مالی و غیر مالی سازمانها تغییر پیدا کنند و

در نتیجه سبب افزایش یا کاهش هزینه های سیستم های اطلاعاتی، از جمله سیستم های حسابداری سازمانها گردند.

۴- می توانند میزان « مصرف » جریان اطلاعات مالی و غیر مالی منتشره از طرف سازمانها را بوسیله اشخاص حقیقی و حقوقی، تا حدود زیادی، تعیین و کنترل نمایند.

۵- می توانند مکانیزمی را بوجود آورند که میزان دقیق و طرز تعیین اقلام درآمدها، هزینه ها، دارایی ها، بدهی ها، حقوق صاحبان سهام و سایر اطلاعات مهم مربوط به سازمانها را روشن سازند.

۶- می توانند مبنایی را بوجود آورند که بر آن مبنای، افشای اطلاعات و تهیه گزارش های مالی بصورت صحیح و یکنواخت در شرکتهای مشابه انجام پذیر باشد و تجزیه و تحلیل صورتهای مالی شرکتهای نیز بدرستی صورت پذیرد.

۷- می توانند منابع محدود شرکتهای را بین نیازهای کثیر و گوناگون آنها، بنحو مطلوب و مفید تقسیم نمایند، منافع مالی افراد و گروههای مختلف جامعه را تامین کنند و از سوء استفاده های احتمالی شرکتهای جلوگیری بعمل آورند.

بمنظور دسترسی به موارد فوق الذکر، لازم است مکانیزم مناسبی جهت تهیه استانداردهای حسابداری مورد قبول بوجود آید. اما مسئله مهمی که در اینجا مطرح می شود این است که: چه مکانیزم یا اقدامی می تواند در تدوین استانداردهای پذیرفته شده حسابداری مورد استفاده قرار گیرد؟ در پاسخ به این سؤال باید گفت که بطور کلی دو نوع مکانیزم مهم وجود دارد که در این زمینه می تواند مورد استفاده قرار گیرد:

۱- استفاده از بازار

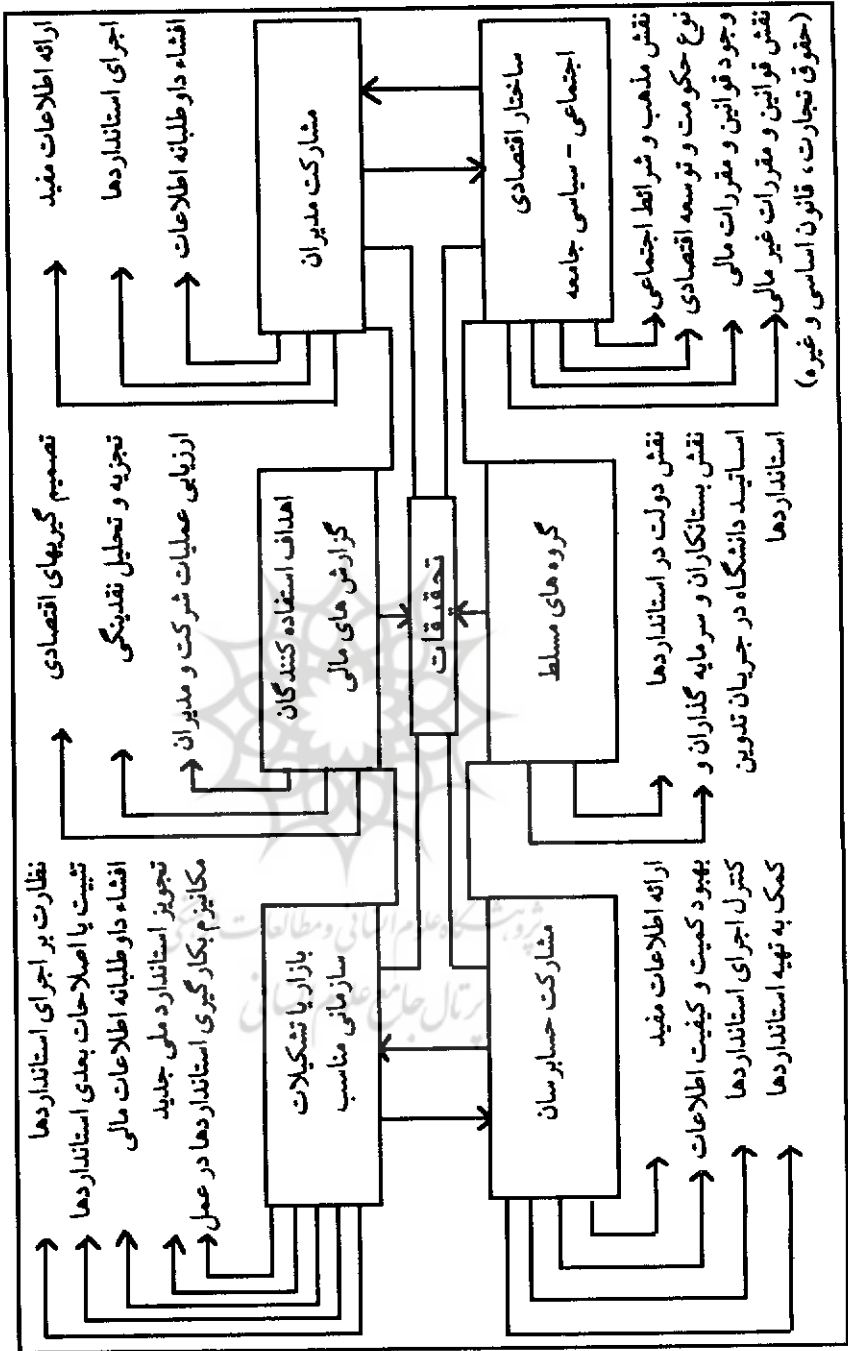
۲- ایجاد تشکیلات و سازمانهای مسئول تدوین استانداردها

این مکانیزم ها در شکل ۱ نشان داده شده است، و بعنوان اولین عاملی که در تدوین استانداردهای حسابداری نقش موثری دارد، در زیر مورد بحث قرار می گیرد.

استفاده از بازار

استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، صرفاً، نتیجه فعالیتهای یک فرد نمی باشند بلکه این

شکل ۱ سیستم عوامل موثر در تدوین استانداردهای حسابداری



استانداردها حاصل تلاش دستجمعی افراد مختلفی بوده و به اشخاص گوناگونی نیز ارتباط پیدا می نماید. این استانداردها را از بسیاری جهات می توان شبیه محصولاتی دانست که در بازارها مورد معامله قرار می گیرد. در این صورت عرضه و تقاضا و یا تولید و مصرف آنها در چار چوب مکانیزم بازار قابل بررسی است. در این بازار، حداقل از نظر تئوری، فرض بر این است که تعدادی اشخاص (یا عوامل) وجود دارند و این اشخاص (یا عاملها)، در بازارهای رقابت کامل، اطلاعات مالی و حسابداری و حتی اطلاعات غیر مالی را با یکدیگر مبادله می نمایند و هیچ نوع اطلاعات داخلی بوسیله مدیران و سایر افراد مسئول در داخل سازمانها نگاهداری نمی شود. در نقطه تعادل، جایی که میزان عرضه و تقاضا برابر می گردد و قیمت تعیین می شود، تولیدکنندگان و استفاده کنندگان اطلاعات مالی به نحوی عمل می نمایند که نرخ نهایی جانشینی (مصرف) برابر با نرخ نهایی انتقال (تولید) و برابر با کسر قیمتها می شود. در چنین حالتی هر شخصی در بازار تا آنجایی اطلاعات مالی را جمع آوری و خریداری می نماید که فایده نهایی جمع آوری اطلاعات اضافی برابر با هزینه نهایی آن گردد. در این نقطه کسر قیمت برابر با نرخ می باشد که عامل مایل به جانشینی یک اطلاع به جای اطلاع دیگری باشد.^۱

از نقطه نظر عملی و تاریخی، بازار اولین مکانیزم تولید و انتقال استانداردها و اطلاعات و گزارش های مالی بوده است. حتی تا قرن نوزدهم و اوایل قرن بیستم، بازار بر مبنای روش به اصطلاح «دست نامرئی» که توسط اقتصاد دانان بیان شده و طی سالیان دراز از آن حمایت شده بود، عملاً در حسابداری بکار گرفته شده است. حسابداران نیز که اکثراً تحصیلات و مدارک علمی شان در زمینه اقتصاد بوده است، به شدت از بازار حمایت می کردند و این موضوع تا بدانجا رسید که حتی انستیتوی حسابداران رسمی امریکا (که امروزه بنام AICPA فعالیت می نماید) در یکی از انتشارات خود صراحتاً اعلام نمود که بهترین طریقه عملی جهت ایجاد استانداردها و انتخاب تکنیکهای حسابداری این است که به هر شرکتی اختیار داده شود تا روش های حسابداری مورد نیاز خود را رسماً انتخاب کند. اما می بایستی در مورد رعایت اصل افشاء روش های انتخاب شده توسط شرکتها و یکنواختی در کاربرد آن روش ها و ثبات رویه آن شرکتها از یک سال به سال بعد، اطمینان حاصل گردد.^۲

بطور کلی در اوایل دهه ۱۹۳۰، AICPA توسط هیئت بررسی اصول حسابداری (APB)^۳

در زمینه تدوین استانداردها اقدام نمود و کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC)^۴ هم تا قبل از سال ۱۹۳۳ وجود خارجی نداشت. ولی بسیاری از شرکتها علیرغم عدم وجود استانداردهای پیشرفته در زمینه افشاء اطلاعات مالی ترجیح می دادند که بعضی از اطلاعات مهم را به منظور جلب اعتماد عمومی و جذب سرمایه بطور داوطلبانه منتشر نمایند. به عنوان مثال «بنستن»^۵ گزارش می دهد که حتی قبل از وضع قانون افشاء اطلاعات در سال ۱۹۳۴ توسط SEC، بسیاری از شرکتها اطلاعات مالی مهمی را از قبیل فروش، قیمت تمام شده کالای فروش رفته، سود خالص، دارایی های جاری و بدهی های جاری را داوطلبانه منتشر می نمودند و شرکتهایی هم از قبیل «مودیز»^۶ اقدام به جمع آوری صورتها و گزارشهای مالی شرکتها می نمودند. بنابراین میتوان نتیجه گرفت که تا اوایل دهه ۱۹۳۰ در امریکا، بازار، به عنوان تنها مکانیزم جهت تهیه استانداردها و اطلاعات حسابداری شرکتها، محسوب می شده است.

وضع استانداردها توسط سازمانهای حسابداری

بتدریج بر اثر گذشت زمان، مشکلات استفاده از بازار به عنوان تنها مکانیزم برقرار کننده استانداردها و رویه های حسابداری شرکتها آشکار شد. بروز این مشکلات سبب وضع قوانین و مقررات حسابداری توسط سازمانهای حسابداری گردید و موجب شد که برای نخستین بار، استانداردهای حسابداری به جای آنکه، آزادانه بوسیله شرکتها وضع و اجرا گردد و بطور داوطلبانه نیز همراه با سایر اطلاعات مالی افشا شود، تحت کنترل سازمانهای حسابداری خصوصی و حتی دولتی در آید. پس از سقوط بی سابقه بازار سهام نیویورک و پیدایش SEC، برای نخستین بار، تدوین استانداردهای حسابداری بعهدہ SEC که یک سازمان دولتی است سپرده شد. دخالت سازمانهای حسابداری در امر وضع استانداردهای حسابداری و افشاء اطلاعات مالی ظاهراً به خاطر دو دلیل زیر بوده است:

- ۱- از نقطه نظر اقتصادی، استفاده از بازار منجر به تقسیم منابع مالی محدود شرکتها بطور موثر و مفید و کارآ نمی گردد.^۷
- ۲- از نقطه نظر اخلاقی، استفاده از بازار منجر به تقسیم منابع مالی محدود شرکتها بطور مطلوب نمیشود.^۸

در مورد دلیل اول، اقتصاددانان نشان داده اند که فقط تحت شرایط^۹ خاصی است که بازارهای رقابتی کامل اعم از بازار سهام یا سایر بازارها می توانند به نقطه تعادل برسند و به تقسیم منابع مالی محدود شرکتها بطور مطلوب و کارا دسترسی یابند. ولی هرگاه بعضی از این شرایط در نظر گرفته نشود، مکانیزم بازار منجر به تقسیم منابع مالی شرکتها بطور مفید و مطلوب نمی گردد و پدیده ای را دنبال می کند که اصطلاحاً «شکست بازار»^{۱۰} نامیده می شود. بدنبال این بحث، حسابداران در صدد یافتن شرایطی افتاده اند که شکست بازار را در رابطه با استانداردهای حسابداری و گزارش های مالی تعیین نمایند. بعنوان مثال «گندیس» و «دویچ»^{۱۱} نشان دادند که عدم توانایی شرکتها در خارج کردن «سوار شدگان مجانی»^{۱۲} از صحنه (یعنی اشخاصی که بدون تقبل هزینه، از اطلاعات تولیدشده شرکتها در بازار سهام استفاده می نمایند) باعث شکست بازار گردیده و موجب شده است که منابع مالی محدود شرکتها برای تولید اطلاعات مالی به نحو مطلوب توأم با کارایی، تقسیم نگردد. «دمسکی» و «فلتوم»^{۱۳} با استفاده از مثالهای عددی نشان دادند که مصرف اطلاعات بوسیله یک شخص، تاثیر خارجی در میزان استفاده از اطلاعات توسط اشخاص دیگر به جای می گذارد و اگر در بازار معامله مشترک، سیستم های مالیاتی مناسب و یا مکانیزم تخصیص منابع مالی مشخصی وجود نداشته باشد، بازار به نقطه مطلوب نخواهد رسید. «دمسکی»^{۱۴} نشان داد که هنگامی که در بازار سهام، تولید اطلاعات مالی بمنظور استفاده عامه مردم صورت می گیرد با توجه به هزینه های تهیه اطلاعات، در مجموع اطلاعات مالی منتشره توسط شرکتها کاهش می یابد و شرکتها در زیر نقطه مطلوب تولید اطلاعات مالی قرار می گیرند. مطالعات «بی ور»^{۱۵} نیز همین نتیجه گیری را در مورد حق الاختراع و حق الامتیاز بدست می دهد و بطور خلاصه نشان می دهد که به علت وجود هزینه های تهیه اطلاعات، مواردی وجود دارد که در آنها می توان شکست بازار را در زمینه اطلاعات مالی، ملاحظه نمود.

عیب دیگر استفاده از بازار جهت تعیین استانداردها و ارائه اطلاعات مالی شرکتها، که به عنوان دومین دلیل مطرح گردید، این است که مکانیزم بازار منجر به تقسیم منابع مالی محدود شرکتها بطور مطلوب نمی گردد. این بحث غالباً پیرامون محدود نمودن فعالیت های مالی مدیران و مسئولین اجرایی طبقات رده بالای سازمان دور می زند و تحت عنوان «معاملات افراد درون سازمانی» و یا «اطلاعات داخلی»^{۱۶} در مقالات و تحقیقات حسابداری ظاهر شده است. در این

زمینه چنین استدلال می شود که مدیران و مسئولین اجرایی رده بالای شرکتها به اطلاعات داخلی و غیر عمومی (خصوصی)، در مورد وضعیت مالی گذشته، حال و آینده شرکتها تحت کنترل خود، دسترسی داشته و این اطلاعات موجب فراهم گردیدن موقعیت برتری برای آنان در مقابل سرمایه گذاران خارج از شرکتها می شود، و اگر برای خرید و فروش سهام، محدودیتی برای مدیران وجود نداشته باشد، منابع مالی شرکتها بنحو نامطلوبی بین مدیران و اشخاصی که به اطلاعات داخلی شرکتها دسترسی دارند تقسیم می گردد. در این شرایط، هیچگاه، نقطه مطلوبی توسط بازار بدست نخواهد آمد.

به منظور برقراری توازن بین میزان اطلاعات مدیران و سرمایه گذاران خارج از شرکتها و در نتیجه، کاسته شدن از موقعیت برتر مدیران در زمینه دسترسی به اطلاعات داخلی، سازمانهای مسوول تدوین استانداردهای حسابداری، طی بیانیه های مختلفی، مدیران را تشویق و یا ملزم به انتشار برخی از اطلاعاتی نموده اند که معمولاً در صورت های مالی سالانه منعکس نمی شود. تهیه بودجه، پیش بینی مدیریت از آینده و تهیه صورتهای مالی فصلی و میان دوره ای مثالهایی از اینگونه اطلاعات هستند.

اگر چه در تئوری، مثالهای متعددی از شکست بازار در ارتباط با استانداردها و گزارش های مالی در مقالات و کتب حسابداری عرضه شده است و حتی در بعضی موارد نیز مدارکی در این زمینه ارائه گردیده است، اما پاره ای از تحقیقات تجربی انجام شده در زمینه EMH^{۱۷} نشان می دهند که لااقل بازار سهام و بورس اوراق بهادار کارا هستند و مکانیزم مناسبی را جهت تقسیم منابع مالی شرکتها بوجود می آورند. این تحقیقات، مبین این نکته است که اگر شرکتها، اطلاعات مالی را، به اندازه کافی افشاء نمایند، دیگر مدیران و سایر اشخاصی که دسترسی به اطلاعات داخلی دارند، برتری اطلاعاتی نسبت به سرمایه گذاران خارج از شرکتها نخواهند داشت. اگر چه این نتایج بر اساس تحقیقات متعدد تجربی بدست آمده است، ولی عده ای از جمله «نمازی»^{۱۸} و «دایک من»، «دونز» و «مگی»^{۱۹} اشکالات عمده اینگونه تحقیقات را بیان نموده و نتایج بدست آمده از تحقیقات فوق را قطعی و نافذ نمی دانند. اما اگر نتیجه تحقیقات EMH پذیرفته شود، یکی از نقایص عمده بازار در این زمینه مرتفع گردیده است و علاوه بر این یکی از عوامل مهمی که باعث پیدایش سازمانهای تدوین کننده استانداردهای حسابداری گردیده بود، حذف می گردد.

از سوی دیگر، به هیچ عنوان معلوم نیست که بتوان دو دلیلی را که فوقاً، بعنوان نقاط ضعف بازار، در امر تدوین استانداردهای حسابداری، مطرح گردید، بوسیله ایجاد سازمانهای مسئول تدوین استانداردها، از قبیل FASB^۲ و SEC از میان برداشت. بنابراین، ممکن است، عوامل شکست بازار، به خودی خود، دلایلی کافی جهت پیدایش سازمانهای مسئول تدوین استانداردهای حسابداری محسوب نگردد. بعلاوه هنگامی که وضع استانداردهای حسابداری و افساء اطلاعات مالی شرکتها از مکانیزم بازار به سازمانهای مسئول، انتقال می یابد، بسیاری از مشکلات و سوالات جدید مطرح می گردد که بایستی بطور جدی بررسی گردیده و به آنها پاسخ داده شود. برخی از مهمترین این سوالات به قرار زیر است:

- ۱- اصولاً چرا سازمانهای تدوین کننده استانداردهای حسابداری بوجود می آیند و ضرورت ایجاد این استانداردها چیست؟
 - ۲- آیا تنها، وجود یک سازمان مشخص جهت بررسی، تعیین و تصویب کلیه استانداردهای حسابداری و افساء اطلاعات مالی شرکتها کافی است و یا اینکه باید سازمانهای حسابداری متعدد باشند؟ در صورت ضرورت تعدد این سازمانها، رابطه بین آنها، به چه نحو باید باشد؟
 - ۳- چه نوع سازماندهی و تشکیلات اداری برای این منظور لازم است؟ وسعت سازمان از نظر سطوح افقی و عمودی چقدر باید باشد؟ چگونه باید مسائل اداری و سازمانی مربوط به تدوین استانداردها، عنوان، بررسی و حل و فصل شود؟
 - ۴- چه نوع تخصص‌هایی باید در این تشکیلات سازمانی بکار گرفته شود؟ چگونه تخصص‌های مختلف باید با یکدیگر هماهنگ و ترکیب گردد.
 - ۵- چه عواملی در تعیین و تصویب استانداردهای مورد قبول عموم موثر است؟
 - ۶- چگونه این سازمان یا سازمانها می توانند به استانداردهای به اصطلاح «مورد قبول عموم» دسترسی پیدا کنند؟ مراحل تعیین و تصویب و نظارت بر اجرای استانداردها به چه صورت خواهد بود؟
- طبیعتاً اینگونه سوالات بایستی در راستای «هدف» از ایجاد چنین سازمانهایی، بررسی و حل و فصل گردد. ولی نکته جالب توجه اینجاست که غالباً هدف از ایجاد چنین سازمانهایی مشخص نیست و یا مواردی که ذکر می گردد با واقعیت موجود در عمل تطبیق نمی نماید. به عنوان

مثال APB، بعنوان یک سازمان پیشرو مسئول تهیه و تدوین استانداردهای حسابداری، ظاهراً به این دلیل بوجود آمد که از کاربرد اصول حسابداری متفاوت در شرایط یکسان در شرکتهای مختلف و همچنین از سوء استفاده ها جلوگیری کند و یکنواختی و هماهنگی در استانداردهای حسابداری را در شرکتهای مشابه حاکم سازد. ولی ظرف مدت ۱۳ سال (۱۹۷۳-۱۹۵۹) موفق نگردید که به اهداف اساسی و اولیه خود، برسد و به همان دلیلی که بوجود آمد از بین رفت. پس از انحلال APB، در سال ۱۹۷۳، FASB بوجود آمد و این سازمان پنج تغییر عمده را بشرح زیر ایجاد نمود:

۱- کاهش تعداد اعضا سازمان

۲- بکارگیری اعضا تمام وقت

۳- اعطاء اختیارات بیشتر به اعضا

۴- افزایش استقلال اعضا

۵- لغو قانون دارا بودن گواهینامه CPA برای بعضی از اعضا

این تغییرات ظاهراً به این دلیل بوجود آمد که FASB را در راه رسیدن به اهدافی که APB توفیق دستیابی به آنها را نیافت، یاری نماید. ولی تحقیقات انجام شده توسط برخی از حسابداران از جمله «ای جی ری»^{۲۱} و «دویچ» و «ساندر»^{۲۲} حاکی از این است که FASB هم مانند APB تاکنون موفق به انتخاب تکنیکهای حسابداری مناسب جهت جلوگیری از سوء استفاده های مالی بعضی از شرکتهای نگشته است و نتوانسته است به اهداف اعلام شده خود برسد.

دلایل مختلفی مبنی بر عدم موفقیت FASB جهت نیل به اهدافش وجود دارد. دلیل اول تسلط بعضی از گروه های با نفوذ و کمکهای مالی شرکتهای بزرگ به بودجه سالانه این سازمان است که استقلال و حاکمیت آن را به مخاطره می اندازد. دلیل دوم به اصطلاح «تئوری عاملیت»، افزایش مطلوبیت مورد انتظار عامل هایی است که در درون سازمان فعالیت می نمایند. دلیل سوم، نحوه برخورد این سازمان با حل مسائل و مشکلات حسابداری است. این سازمان به جای آنکه مسائل حسابداری را به صورت برنامه ریزی شده، بنیادی و اصولی مورد بررسی قرار داده و در مورد آنها اقدام نماید، بصورت «موردی» عمل می نماید. و جالب توجه اینجاست که این موارد، اکثراً، بر اساس خواسته و نظرات سیاستمداران و صاحبان شرکتهای بزرگ امریکایی به مرحله

اجرا در می آید. « واتس » و « زیمرمن »^{۲۳} مثالهای متعددی را ذکر کرده اند که نشان می دهند FASB دقیقاً بر اساس خواست سیاستمداران و به پیروی از نظرات آنان، مسائل مختلف حسابداری را مطرح و تصویب نموده است. « دویچ » و « ساندر »^{۲۴} مواردی را (از جمله تهیه استانداردهای مربوط به صنایع نفت و گاز) ذکر می کنند که نشان می دهند FASB صرفاً به خاطر وحشت از مداخله SEC و سازمانهای دولتی عمل نموده است، و معتقدند که عدم قدرت قانونی FASB در اجرای استانداردهای حسابداری است که این سازمان را مجبور به انتشار نشریات متعددی در زمینه « چارچوب مفاهیم حسابداری » نموده است. « فاستر »^{۲۵} مثالهایی در موارد مختلف از جمله تهیه صورتهای مالی بر اساس سطح عمومی قیمتها و معافیتهای مالیاتی مربوط به سرمایه گذاریها را ارائه می دهد که در آنها FASB و (APB) قبلاً تصمیمی را اتخاذ نموده و سپس بر اثر فشارهای خارجی، مجبور به اتخاذ تصمیم دیگری در مورد تجویز تکنیکهای حسابداری گردیده اند. « بنستن »^{۲۶} مدارکی را ارائه می نماید که نشان می دهند SEC، استانداردهای حسابداری را، بهیچوجه بمنظور تامین منافع افراد و گروههای مختلف جامعه، تدوین ننموده است. با این وصف، چنین سازمانهایی نمی توانند جهت وضع و تدوین استانداردهای حسابداری مفید واقع شوند و قادر نمی باشند که حداکثر کارایی را در استفاده از منابع مالی شرکتها بوجود آورند. نتایجی را که می توان از مجموعه بحثهای فوق گرفت به شرح زیر است:

۱- در حال حاضر، حسابداری، فاقد مکانیزم و یا سازمان مناسبی است که قادر باشد وظیفه خطیر تدوین استانداردهای حسابداری را با توجه به اولویتهای حسابداری انجام دهد و استانداردهایی را بوجود آورد که بتواند جوابگوی نیازهای مالی جامعه باشد. در صورت عدم وجود چنین مکانیزم و یا سازمانی، نمی توان انتظار داشت که استانداردهای حسابداری مورد قبول عامه، بنحو مطلوبی، تدوین گردد.

۲- از نقطه نظر تئوری، بازار به عنوان مکانیزم تولید کننده استانداردها و اطلاعات مالی ممکن است دارای خصوصیت « شکست » باشد ولی این شکست بازار در بسیاری از تحقیقات تجربی به اثبات نرسیده است. از سوی دیگر هیچگونه دلیلی در دست نمی باشد که بتواند اثبات نماید که سازمانهایی که در حال حاضر، جهت وضع استانداردهای حسابداری وجود دارند

می توانند پدیده شکست بازار را از میان بردارند. بنابراین نقش بازار را در تدوین استانداردها و افشای اطلاعات مالی نباید کاملاً نادیده گرفت.

اهداف استفاده کنندگان از گزارش های مالی

دومین عامل موثر در امر تدوین استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، که در شکل ۱ نشان داده شده است، تعیین هدف های گزارش های مالی و اهداف اشخاصی است که از این گزارش ها، در حال حاضر استفاده می نمایند و یا در آینده از آنها بهره مند خواهند شد. در این زمینه تحقیقات و بررسیهای گوناگونی توسط اشخاص مختلفی از جمله «کستر»^{۲۷} «هنسن»^{۲۸} «پیتون» و «لیتلون»^{۲۹} «مونیتز»^{۳۰}، «اسپراوس» و «مونیتز»^{۳۱} و «استرلینگ»^{۳۲} و همچنین مجامع حسابداری گوناگونی از جمله AAA^{۳۳} AICPA، APB و FASB انجام گرفته است. ولی یکی از اقدامات جدی در این مورد توسط گروه تحقیقی موسوم به «ترویلا» از سازمان AICPA^{۳۴} انجام گرفته است که این گروه نتیجه تحقیقات خود را در اکتبر ۱۹۷۳ منتشر نموده است. هدف اصلی «گزارش های مالی» که «صورت های مالی» جزئی از آنها تشکیل میدهد، فراهم نمودن اطلاعات مفیدی است، که تصمیم گیرهای اقتصادی را تسهیل نماید. این گزارش جزئیات اهداف صورت های مالی را مشخص می نماید و بر پیش بینی، مقایسه و ارزیابی جریان نقدی آینده جهت تصمیم گیری اقتصادی سرمایه گذاران و بستانکاران شرکتها تاکید دارد.

اقدام مهم دیگری که در این زمینه صورت گرفته است انتشار بیانیه SFAC^۱ بوسیله FASB بوده است.^{۳۵} بر اساس این بیانیه، گزارش های مالی باید اطلاعاتی به بستانکاران، سرمایه گذاران و سایر استفاده کنندگان فعلی و آتی، جهت تصمیم گیری در مورد مبلغ، زمان و عدم اطمینان دریافتها و پرداختهای نقدی خالص ارائه نماید. جریانهای نقدی مستقیماً به ارائه اطلاعاتی در زمینه های منابع اقتصادی شرکت، تعهدات شرکت در انتقال منابع مالی به سایر شرکتها و اشخاص و سرمایه گذاران، اثرات مربوط به معاملات و حالاتی که منابع مالی را تغییر می دهد، می گردد. (پاراگراف ۴۰). اما هدف اصلی از گزارش های مالی فراهم نمودن اطلاعاتی در باره عملکرد عملیات مالی شرکت است که بوسیله درآمدها یا سود و زیان و اجزا آن اندازه گیری می شود. این اطلاعات هنگامی که بر مبنای روش حسابداری تعهدی تهیه گردد در

مقایسه با زمانی که بر اساس روش حسابداری نقدی تهیه شود، معمولاً شاخص بهتری برای اندازه گیری عملیات مالی شرکتها محسوب می گردد. (پاراگراف ۴۳ و ۴۴).

اگر چه FASB اهدافی را در SFAC 1 مشخص نموده است، ولی این اهداف شامل مطالب جدیدی نیستند و اکثر آنها در سایر اقدامات دیگر مربوط به این زمینه بخصوص در گزارش «ترویلاد» ذکر شده است و همانگونه که اقدامات قبلی نتوانسته است اهداف گزارش های مالی را بنحوی ارائه دهد که توسط آنها بتوان مسائل و معضلات حسابداری را حل نمود، بنظر می رسد که احتمال موفقیت SFAC 1 هم در این زمینه، بسیار ناچیز باشد. لذا بایستی در پی یافتن راه حلی بود که توسط آن بتوان اهداف واقعی استفاده کنندگان گزارش های مالی را دریافت. این امر مستلزم آن است که اولاً استفاده کنندگان گوناگون گزارش های مالی مشخص شوند و ثانیاً اهداف هر یک از گروههای تعیین شده در جهت استفاده از گزارش های مالی به روشنی تعیین گردد.

یکی از راههای رسیدن به این هدف این است که حسابداری بعنوان یک فعالیت اجتماعی در نظر گرفته شود که به افراد و گروههای مختلفی در جامعه ارتباط پیدا می کند و معنی و مفهوم «اهداف» گزارشات مالی به یکی از صورتهای زیر تعبیر شود.^{۳۶}

۱- اهداف عملیاتی

۲- اهداف مشترك

۳- اهداف مسلط

در زیر هر یک از این اهداف به اختصار مورد بررسی قرار می گیرد:

اهداف عملیاتی

طبق تعریف مجموعه اهداف کلیه اشخاص یا گروههای مختلف جامعه، زمانی که این اهداف قابلیت اجرا داشته باشند و بتوان آنها را به عنوان فعالیت اجتماعی قلمداد نمود، اهداف عملیاتی نامیده می شود.

این تعریف بیانگر آن است که اهدافی که اشخاص را جهت انجام فعالیتهایی بطور مداوم بر می انگیزد، الزاماً باید قابلیت اجرا و عمل را داشته باشد و نتیجه همان فعالیت ها باشد. مجموعه اهداف افراد یک جامعه می تواند بدون آنکه در انگیزه افراد کاوشی صورت پذیرد، بوسیله ملاحظه

نتیجه فعالیت‌های انجام شده، توسط آنان، شناسایی گردد و لذا نتایج حاصله، خود نیز، بعنوان اهداف اجتماعی جامعه در نظر گرفته می‌شود. بدلیل اینکه این نتایج حاصله، عوامل قابل ملاحظه ای است لذا بسادگی قابل تعیین می‌باشد، اما مجموعه این نتایج ممکن است بقدری وسیع باشد که فهرست‌های متعددی از آنها بدست آید. به عنوان مثال، لیست زیر نمونه ای از اهداف عملیاتی گزارش‌های مالی را ارائه می‌دهد:

- ۱- ارائه اطلاعات مفید جهت تصمیم‌گیریهای اقتصادی سرمایه‌گذاران و بستانکاران فعلی شرکتها.
- ۲- ارائه اطلاعات لازم جهت تصمیم‌گیری‌های مدیران و کارمندان و سایر افراد شاغل در درون شرکتها.
- ۳- کاستن از میزان مالیات پرداختنی شرکتها.
- ۴- فراهم نمودن اطلاعات مالی شرکتها جهت استفاده سازمانها و ارگانهای دولتی.
- ۵- افزایش اشتغال برای حسابداران، حساب‌رسان، استادان و معلمین حسابداری.
- ۶- افزایش ثروت و جلب سرمایه‌گذاران و بستانکاران آتی.
- ۷- ارائه اطلاعات مالی جهت استفاده در کتب و مقالات و منابع حسابداری.
- ۸- کنترل تورم و برنامه ریزی برای آینده.
- ۹- حفظ بیت‌المال و جلب اعتماد عمومی.
- ۱۰- خدمت به مشتریان و انجام مسئولیت اجتماعی در قبال جامعه.
- ۱۱- ارزیابی عملکرد مالی شرکتها و مدیران آنها.
- ۱۲- سایر اهداف.

هریک از این اهداف برای اشخاص یا گروههای خاصی ممکن است بسیار مهم و در اولویت قرار داشته، در حالیکه همین اهداف، برای گروهی دیگر، بسیار کم اهمیت و در اولویتهای آخر باشد. بعلاوه این اهداف، غالباً با یکدیگر در تضاد می‌باشند، زیرا این امکان وجود دارد که منافع یک گروه با منافع گروهی دیگر منطبق و یکسان نباشد.

بنابراین، این لیست، حتی اگر تهیه آن در جامعه امکان‌پذیر باشد نمی‌تواند به عنوان وسیله‌ای که هدف مشخصی را در دسترس مقامات و مسئولین تدوین استانداردهای حسابداری قرار

می دهد، بکار برده شود. با این وجود، اگر چنین لیستی بطور کامل تهیه شود، اهدافی را بدست می دهد، که اطلاعات ما را در زمینه نقش گزارش های مالی در کل جامعه افزایش خواهند داد.

اهداف مشترك

دومین تعبیر ممکن از اهداف گزارش های مالی، تعیین «اهداف مشترك» استفاده کنندگان مختلف است. طبق تعریف، اهداف مشترك، زیر مجموعه ای از کلیه اهداف افراد جامعه است که در میان اقشار مختلف، به عنوان فعالیت های اجتماعی مشترك شناخته می گردد. اگر تمام گروه های جامعه دارای اهداف کاملاً یکسانی باشند، اهداف مشترك معادل اهداف عملیاتی خواهد بود و اگر هر یک از این گروه ها، دارای اهداف کاملاً متفاوتی باشند اهداف مشتركی بوجود نخواهد آمد. اما انتظار می رود که در میان گروه های مختلف جامعه تعدادی اهداف مشترك وجود داشته باشد، متنها این تعداد، کمتر از تعداد اهداف عملیاتی می باشند.

یکی از مثالهایی که در این مورد وجود دارد مقاله «سیرت» و «ای جی ری»^{۳۷} است. آنها با استفاده از مفهوم ریاضی زیر مجموعه و رسم نمودارهای مختلفی «اطلاعات مشترك» بین مدیران، حسابرسان و سایر استفاده کنندگان گزارش های مالی را مورد بررسی قرار داده اند. اگر چه آنها در این بررسی، میزان «اطلاعات مشترك» را مد نظر قرار دادند، اما می توان بجای «اطلاعات مشترك» مجموعه «اصول حسابداری» را، که هر گروهی ترجیح می دهد مورد استفاده قرار دهد، بررسی نمود. در این صورت، میزان اطلاعات متشبه از «اطلاعات مشترك» به «اصول حسابداری» کاهش می یابند. و چنانچه بجای «اصول حسابداری» از «اهداف مشترك» هر گروه استفاده گردد، میزان اطلاعات باز هم کمتر و فشرده تر خواهد شد. بطور کلی، هر چه میزان اطلاعات ارائه شده به گروه ها کمتر گردد، منطقه مشترك بین آنها کوچکتر می گردد. بنابراین، هنگامی که به سمت اطلاعات خلاصه تر حرکت شود و از «اطلاعات مشترك» به «اصول حسابداری» و از آنجا به سمت «اهداف مشترك» حرکت شود، منطقه مشترك بین گروه های مختلف معمولاً کوچکتر می شود. اما هنوز بلدرستی معلوم نگردیده است که آیا محل تلاقی اهداف گروه های مدیران حسابرسان و سایر استفاده کنندگان گزارش های مالی، کوچکتر و یا بزرگتر می گردد زیرا نتایج متفاوتی در این زمینه، گزارش شده است و لذا احتیاج به تحقیقات و مطالعات

بیشتری می باشد. بعلاوه بعضی از مدارك تجری وجود دارد که نشان می دهد اهداف استفاده کنندگان گزارش های مالی، اکثراً، بصورت غیر مشترك است. به عنوان مثال زمانی که FASB در سال ۱۹۷۶، تحقیقی از استفاده کنندگان مختلف گزارش های مالی، بعمل آورد تا دریابد که آیا آنها موافقت دارند که هدف اصلی گزارش های مالی بهمان گونه ای است که در گزارش «ترویلاد» بیان گردیده است یا خیر؟ با کمال تعجب دریافت که تنها ۳۷٪ این افراد عقیده دارند که هدف اصلی گزارش های مالی، فراهم نمودن اطلاعات مفیدی جهت تصمیم گیرهای اقتصادی بوده است. ۳۸

بنابراین می توان نتیجه گرفت که اولاً در حال حاضر، اطلاعاتی در دست نیست که بر مبنای آن دقیقاً بتوان کلیه گروههای استفاده کننده از صورت های مالی را معین نمود. ثانیاً بهیچ وجه معلوم نیست که چه اهدافی بین تمام گروههای شناخته شده علاقمند به گزارش های مالی، مشترك است؟ و اصولاً آیا اهداف استفاده کنندگان مختلف گزارش های مالی مشترك است یا خیر؟ ثالثاً مشخص نیست که آیا با تعبیر «اهداف مشترك» می توان به یک لیست عملی از اهداف، دست یافت که قابل استفاده مسئولین تدوین استانداردهای حسابداری باشد؟

اهداف مسلط

سومین تعبیر ممکن از اهداف گزارش های مالی «اهداف مسلط» می باشد. اهداف زیر مجموعه ای از گروههای جامعه که بدلیل نیاز و ارتباط آنها با گزارش های مالی نقش موثری را در تهیه و تنظیم و یا استفاده از گزارش های مالی ایفا می نمایند، اهداف مسلط نامیده می شود. از مشخصات بارز گروههای فوق الذکر در این تعریف، تسلط و نفوذ آنها در تعیین اهداف است. طبیعتاً در صورت عدم تسلط یک گروه، این تعریف از اهداف، ممکن نخواهد بود و در صورت وجود تسلط، اهداف گروههایی که مسلط نیستند، نامربوطند و اهداف گروههای مسلط به عنوان اهداف اجتماعی جامعه تعیین می گردند. بر اساس این تعبیر بجای آنکه اهداف کلیه اشخاص یا گروههای جامعه نسبت به گزارش های مالی جمع آوری شود (و مفهوم اهداف عملیاتی دنبال شود) و یا اهداف یکسان گروههای مختلف جامعه تعیین گردد (و اهداف مشترك تعقیب گردد)، فقط اهداف گروههای مهمی که ارتباط نزدیک و موثری با گزارش های مالی دارند، تعیین می گردد. فایده تکیه بر مفهوم «اهداف مسلط» این است که:

۱- امکان تعیین گروههای ذینفع و استفاده کنندگان اصلی گزارش های مالی را افزایش می دهد و تشخیص و یافتن آنها را تا حد زیادی عملی می سازد.

۲- بدنبال شناسایی گروههای مسلط، دسترسی به اهداف آنها امکان پذیر می گردد.

۳- با صرف وقت و هزینه کمتری، تعیین اهداف گروههای مهم جامعه عملی می گردد.

بنابراین بطور خلاصه باید گفت که اگر چه با استفاده از مفهوم اهداف مسلط نمی توان به کلیه اهداف گزارش های مالی در جامعه دسترسی پیدا نمود اما بدینوسیله، اهداف مهم، قابل شناسایی می گردد. ولی لازمه چنین امری، این است که اقدامات جدی جهت کشف گروههای مسلط و اهداف آنها بعمل آید.

ظاهراً SFAC¹ همانند گزارش «ترویلا» در تعیین اهداف گزارش های مالی از مفهوم «اهداف مسلط» استفاده نموده و سرمایه گذاران، بستانکاران و مدیران شرکتهای را به عنوان گروههای مسلط، معرفی کرده است. همچنین اخیراً بسیاری از نویسندگان حسابداری روی همین مفهوم تکیه نموده اند. به عنوان مثال، «بی ور» و «دمسکی»^{۳۹} مدل ریاضی تعیین اهداف استفاده کنندگان مختلف گزارش های مالی را با داشتن سلیقه های مختلف ارائه نموده اند، بر این اساس که این گروهها جزء اولین گروههایی هستند که اهدافشان در صورتهای مالی و استانداردهای حسابداری، ظاهر می گردند. «سپرت» و «ای جی ری»^{۴۰} هم مدل ریاضی اهداف استفاده کنندگان گزارش های مالی را بر اساس سه گروه مدیران، حسابرسان و سایر استفاده کنندگان، که به تشخیص آنها، گروههای مسلط هستند، بنا نهاده اند. بنابراین، احتمال دستیابی به لیستی از اهداف عملی گزارش های مالی از طریق مفهوم «اهداف مسلط» بسیار زیاد است. اما این امر مستلزم صرف وقت، هزینه و انجام اقدامات جدی خواهد بود.

نقش مدیران در تدوین استانداردهای حسابداری

یکی از گروههای مسلط معرفی شده در شکل ۱، که تاثیر مهمی در تعیین اهداف گزارش های مالی و تدوین استانداردهای حسابداری دارد، مدیران سازمانها می باشند. نقش مسلط مدیران در بسیاری از متون حسابداری، از جنبه های مختلف مورد بررسی قرار گرفته است و بحث در باره آنها از حوصله این مقاله خارج است تنها به عنوان نمونه ذکر می شود، «آل چاین» و «دمست»^{۴۱}

به نقش مدیران در سازمانهای توجه نموده و نشان دادند که می توان بوسیله انعقاد قراردادهای رسمی و کتبی و بخصوص قراردادهای بلند مدت، مکانیزمی بوجود آورد که قادر باشد اهداف مدیران و سهامداران را بر هم منطبق سازد. «بال» و «براون»^{۴۲} رابطه بین عوامل مهم در گزارش مالی مدیریت و متغیرهای غیر قابل کنترل را بررسی نمودند و اهمیت اطلاعات مندرج در صورت حساب سود و زیان را مورد تحقیق قرار دادند. «کالینز»، «روزف» و «دهیوال»^{۴۳} تاثیر حذف متد حسابداری «تمام هزینه» را بر عملکرد مدیران در شرکتهای گاز و نفت که بوسیله FASB در سال ۱۹۷۷ به تصویب رسیده بود، مطالعه نمودند. «دمسکی» و «فلتوم»^{۴۴} با استفاده از یک مدل ریاضی، نحوه انتخاب یک روش متداول حسابداری را (از قبیل طریقه استهلاك خط مستقیم یا نزولی و یا روش FIFO، LIFO و میانگین) توسط مدیران، در شرایط عدم اطمینان مورد بررسی قرار دادند. «بیمن»^{۴۵} رابطه متقابل مدیران و سهامداران و «نمازی»^{۴۶} رابطه بین مدیران و کارمندان را در چارچوب «تئوری نمایندگی» مورد مطالعه قرار دادند. بالاخره «واتس» و «زیمرمن»^{۴۷} در مطالعات مختلفی به اهمیت تکنیکهای حسابداری بوسیله مدیران پرداخته اند. نتیجه ای را که می توان از این تحقیقات گرفت این است که بدون تردید مدیران یکی از مهمترین گروههای مسلط هستند، و به همین دلیل تحقیقات مختلفی در زمینه رابطه مدیران با سهامداران، نحوه انتخاب تکنیکهای حسابداری بوسیله مدیران، عکس العمل مدیران در رابطه با انتخاب یا حذف تکنیکها و روش حسابداری، و تاثیر استفاده از تکنیکهای حسابداری بر عملکرد مدیران انجام پذیرفته است.

بطور کلی، نقش های مهم مدیران را در تعیین اهداف گزارش های مالی و استانداردهای حسابداری به چهار گروه به شرح زیر می توان تقسیم بندی نمود:

- ۱- انتخاب تکنیکها و روش های مناسب حسابداری بصورت آزاد و داوطلبانه.
- ۲- کمک و مساعدت به سازمانها و موسسات مسوول تدوین استانداردهای حسابداری، پیش از وضع استانداردها.

۳- اجرای دستورالعملها، مقررات و اصول حسابداری مدون توسط سازمانهای مسوول

حسابداری.

۴- فراهم ساختن اطلاعاتی در مورد نقاط قوت و ضعف استانداردهای حسابداری تدوین

شده.

مدیران، مسئولیت انتخاب تکنیکها و روش حسابداری را، حتی سالها قبل از پیدایش سازمانهای مسئول تدوین استانداردهای حسابداری، بهعهده داشته اند. مدارکی نیز در دست است که نشان می دهد، مدیران به دلایل متعددی از جمله کسب اعتبار، جلب اعتماد عمومی و حسن انجام وظیفه مدیریتی خویش، اطلاعات مالی را آزادانه و بطور داوطلبانه، در اختیار سهامداران می گذارند، و اشخاص را از وضعیت مالی موسسه، استانداردهای حسابداری بکار گرفته شده و تکنیکهای حسابداری مورد استفاده آگاه می کردند. امروزه نیز علیرغم پیدایش سازمانهای مسوول تدوین استانداردهای حسابداری، مدیران تا حدی این وظیفه خطیر را انجام می دهند. انتشار گزارش های فصلی ماهنامه ها، فصلنامه ها و بودجه ها مثالهایی از اینگونه اقدامات هستند.

با پیدایش سازمانهای مسوول تدوین استانداردهای حسابداری قدرت و اختیار مدیران در انتخاب تکنیکها و اصول حسابداری کاهش یافته است، معهدا در بسیاری از جوامع، هنوز این اختیار، بطور کامل از مدیران سلب نشده است. بطور کلی مدیران، در حال حاضر می توانند به سه صورت نقش فعال خود را در تدوین استانداردهای حسابداری ایفا نمایند:

اول: فراهم کننده اطلاعات اولیه مالی برای موسسات تدوین کننده استانداردها باشند، و قبل از تهیه اصول و استانداردهای حسابداری، به این سازمانها مساعدت نمایند.

دوم: پس از اینکه اصول و استانداردهای حسابداری بوسیله موسسات مسئول وضع گردید و به مرحله نهایی رسید، این اصول و استانداردها را با جدیت کامل، در عمل تعقیب و اجرا نمایند و کنترل های لازم را اعمال کنند.

سوم: چنانچه استانداردهای وضع شده دارای نقاط قوت و ضعفی باشند، وضعیت موجود را به اطلاع سازمانهای مسئول تدوین کننده استانداردها برسانند، تا در صورت لزوم، اصلاحات لازم را در مورد آنها انجام دهند. بنابراین، مدیران می توانند نقشهای متعدد و مهمی را در مراحل مختلف تهیه استانداردهای حسابداری، بهعهده داشته باشند و دور نگاه داشتن آنها از هر یک از مراحل بالا ممکن است منجر به وضع استانداردهای نامطلوب، و شکست یا عدم اجرای صحیح استانداردهای حسابداری گردد.

نقش حسابرسان در تعیین اهداف و تدوین استانداردهای حسابداری

یکی دیگر از گروههای مسلط جامعه که نقش عمده ای را در تدوین اصول و استانداردهای حسابداری و حسابرسی به عهده دارند، حسابرسان می باشند. میزان تحقیقات و مطالعاتی که در زمینه نقش حسابرسان در امر تدوین استانداردهای حسابداری انجام یافته است، بمراتب کمتر از تحقیقات و مطالعاتی است که در این زمینه در مورد نقش مدیران صورت پذیرفته و در متون حسابداری ظاهر گشته است. زیرا همواره، مسئولیت اولیه و مستقیم تهیه و تنظیم گزارش های مالی، بر عهده مدیران گذارده شده است نه حسابرسان. بعلاوه، با استفاده از منابع اطلاعاتی مختلفی مانند صورتهای مالی، قیمت بازار سهام در بازار، تجزیه و تحلیل نسبتها و سایر تکنیکهای علمی، عملکرد مدیران در انتخاب تکنیکهای حسابداری تا حدود زیادی قابل سنجش می گردد. اما با استفاده از این اطلاعات به سادگی نمی توان نقش حسابرسان را در تدوین این استانداردها تعیین نمود. مشکل اصلی در تعیین نقش حسابرسان، کمبود اطلاعات موجود در مورد حسابرسان می باشد. به عنوان مثال، هنوز بطور کامل مشخص نگردیده است که حقیقتاً، حسابرسان چه انگیزه هایی را در حسابرسی یک سازمان دنبال می نمایند؟ هدف اصلی آنها از حسابرسی چیست؟ رابطه آنها با مدیریت، به چه نحو است؟ چگونه اطلاعات جمع آوری شده در باره شرکتها، از قبیل ارزیابی کنترل داخلی، رسیدگی به موجودیها، حسابرسی اقلام دارایی های ثابت و سایر روشها و رویه های حسابرسی، از نقطه نظر «تئوری تصمیم گیری و مدل سازی» مورد استفاده و ارزیابی حسابرسان قرار می گیرد؟ و بالاخره بر مبنای حسابرسی های انجام شده توسط حسابرسان، چگونه می توان دقیقاً، به عملکرد آنان پی برد و آن را مورد ارزیابی قرار داد. با این وجود، تحقیقات انجام شده در زمینه حسابرسی، بویژه تحقیقاتی که توسط «نگ» ۴۸ و «آنتول» ۴۹، صورت پذیرفته و در متون «تئوری نمایندگی» ظاهر گشته است، نشان می دهند که حسابرسان، تضاد منافع مالی بین مدیران و سهامداران را از بین می برند و یا اینکه آن را به مقدار زیادی کاهش می دهند، و در نتیجه بین اهداف آنان، انطباق بوجود می آورند. همچنین ارزش و اعتبار گزارش های مالی را افزایش می دهند و در نتیجه باعث تقویت و جلب اعتماد عمومی می گردند.

بنابراین حسابرسی، به عنوان عامل مهمی که هم کیفیت و هم کمیت اطلاعات را بالا می برد، تلقی می گردد و از این طریق نیز، اعتبار گزارش های مالی را افزایش می دهد. بطور کلی، بکارگیری حسابرسان در امر تدوین استانداردهای حسابداری (و البته حسابرسی) دارای شش خاصیت و امتیاز عمده بشرح زیر است:

۱- اطلاعاتی را در زمینه وضعیت مالی شرکتهای مختلف در صنایع گوناگون و شرایط عمومی اقتصاد جامعه و همچنین سایر اطلاعاتی که بنحوی در تدوین استانداردهای حسابداری کمک می نمایند، فراهم می کند.

۲- اطلاعاتی را در مورد نقش مدیران در تدوین استانداردها و عملکرد آنها ارائه می نماید.

۳- کیفیت و کمیت اطلاعاتی را که باید در گزارش های مالی ارائه شود، بهبود می بخشد.

۴- سازمانهای مسوول تدوین استانداردهای حسابداری را یاری می کند تا در مورد انتخاب و تجویز یک تکنیک مناسب در میان تکنیکهای مختلف حسابداری، تصمیم مناسب را اتخاذ نمایند.

۵- امکان اجرای تکنیکها و استانداردهای حسابداری تدوین شده توسط سازمانهای مسوول را افزایش می بخشد.

۶- تثبیت، تکمیل، اصلاحات و تغییرات احتمالی در استانداردهای حسابداری تدوین شده را ممکن می سازد.

با توجه به نقشهای اساسی مذکور در فوق، حسابرسان بایستی در سه مرحله مهم مربوط به استانداردهای حسابداری، مشارکت جدی و فعال داشته باشند:

۱- مرحله تهیه و تدوین استانداردها

۲- مرحله اجرای استانداردها در عمل

۳- مرحله بازگشت اطلاعات مربوط به اجرای استانداردها و اصلاحات احتمالی مربوط به

آنها.

عدم مشارکت فعال حسابرسان در هر یک از سه مرحله بالا موجب بروز اختلالات متعددی، در زمینه جریان مطلوب تدوین استانداردهای حسابداری خواهد گردید.

نقش سایر گروه‌های مسلط در تعیین اهداف و تدوین

استانداردهای حسابداری

در متون حسابداری، علاوه بر طبقه مدیران و حساب‌رسان، گروه‌های دیگری نیز به عنوان گروه‌های مسلط، معرفی گردیده‌اند. سرمایه‌گذاران، بستانکاران، کارمندان داخلی شرکتها، اساتید حسابداری و دولت از مهمترین این گروه‌ها هستند. اما متأسفانه باید خاطر نشان ساخت که در مورد نقش این گروه‌ها در تدوین استانداردهای حسابداری، تحقیقات چندانی، صورت پذیرفته است، و تنها در بعضی موارد نام این گروه‌ها در زمره استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی به چشم می‌خورد و یا احیاناً بعضی از افراد این گروه‌ها در کمیته‌های مختلف تدوین استانداردهای حسابداری شرکت جسته‌اند.

با وجود این که نقش مسلط این گروه‌ها، بدرستی مورد تحقیق و بررسی قرار نگرفته است، اما اهمیت این گروه‌ها در امر تدوین استانداردهای حسابداری مسلم و محرز می‌باشد. به عنوان مثال، آیا می‌توان نقش اساتید حسابداری دانشگاه‌ها را در تدوین استانداردهای حسابداری نادیده گرفت؟ آیا این اساتید که غالباً بالاترین مدارک تخصصی و علمی و حتی تجربی را در زمینه حسابداری، دارا می‌باشند، و به امر مشاوره در امور مالی اشتغال دارند، مسئولیت تنظیم و طراحی سیستم‌های مالی را بر عهده دارند، حساب‌رسی شرکت‌های بزرگ و کوچک را انجام می‌دهند، شرکت‌های مختلف را از نقطه نظر مالی بر اساس صورتهای مالی و سایر اطلاعات مربوطه، تجزیه و تحلیل می‌نمایند، از مسائل حسابداری آگاهی دارند و در سمینارهای مختلف، تریبون‌های آزاد و کلاسهای درس سخنرانی می‌کنند و از همه مهمتر اینکه امر آموزش تئوری و عملی حسابداری را به هزاران دانشجو بر عهده دارند، هیچگونه نقشی در تدوین استانداردهای حسابداری ندارند؟ آیا دولت که با اعمال سیاستهای پولی و مالی و حتی وضع قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری در حقیقت می‌تواند اولین گروه مسلط و حاکم بر تدوین استانداردهای حسابداری باشد نمی‌تواند جزء گروه‌های مسلط قلمداد شود؟ و آیا دولت با توجه به نقشی که در وضع مالیات بر شرکتها، جلب اعتماد عمومی، اشتغال و تولید در سطح جامعه بر عهده دارد، نباید هیچ نقش مسلطی را در امر تدوین استانداردهای حسابداری عهده دار باشد؟

در حقیقت باید گفت که ساختار اقتصادی - اجتماعی - سیاسی جامعه است، که نوع و اهمیت گروه‌های مسلط را در تدوین استانداردهای حسابداری مشخص می‌نماید. اصولاً حسابداری بر اساس نیاز جوامع پدید آمده است و لذا باید در راستای حل معضلات مالی سازمانهای مختلف این جوامع حرکت نماید. ولی ایجاد هر سیستم حسابداری تابع عوامل مختلفی از جمله نوع حکومت و رژیم، درجه توسعه اقتصادی جامعه، تنوع و پیچیدگی صنایع، آداب و رسوم و مذهب جامعه است و به همین دلیل است که نوع استانداردهای حسابداری یک جامعه سرمایه داری نمی‌تواند عیناً و کاملاً مشابه استانداردهای حسابداری یک جامعه اسلامی و یا یک جامعه غیر سرمایه داری باشد. همچنین استانداردهای حسابداری یک جامعه صنعتی و پیشرفته، که در آن صنایع و کارخانجات متعدد و پیچیده‌ای وجود دارد، نمی‌تواند کاملاً مطابق با استانداردهای حسابداری یک جامعه توسعه نیافته باشد. در حقیقت، تعیین گروه‌های مسلط و تعیین اولویت این گروه‌ها، بر اساس همین ساختار اقتصادی - اجتماعی - سیاسی جامعه میسر است. به عنوان مثال، در جامعه‌ای (مانند ایران) که فعالیتهای اقتصادی و مالی بیشتر با نظارت و کنترل دولت صورت می‌گیرد و تدوین استانداردهای حسابداری بعهده بخش دولتی واگذار شده است، شاید دولت مهمترین گروه مسلط جامعه باشد نه مدیران.

نتیجه‌ای را که از این مبحث می‌توان گرفت این است که در هر جامعه‌ای با توجه به ساختار اقتصادی - اجتماعی - سیاسی آن جامعه، بایستی ابتدا گروه‌های مسلط شناسایی شده و سپس اهداف و نقش آنها در تدوین استانداردهای حسابداری روشن گردد. با توجه به اینکه ساختار اقتصادی - اجتماعی - سیاسی کلیه جوامع یکسان نیست، گروه‌های مسلط استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی و همچنین اهداف آنها در کلیه جوامع عیناً مشابه یکدیگر نبوده و دارای اولویت یکسانی نیز نمی‌باشد.

خلاصه و نتیجه‌گیری

در هر جامعه، تدوین استانداردهای حسابداری مورد قبول عموم حسابداران عملی بسیار پیچیده و دشوار است، و به هیچ وجه با مطالعه یک یا چند عامل، آنهم بطور مجزا، امکان پذیر نمی‌گردد. بنظر می‌رسد تنها طریقی که ممکن است منجر به تدوین استانداردهای حسابداری

مطلوب گردد، آن است که انجام آن بصورت یک مسئله «سیستمی» مورد مطالعه قرار گیرد. در این صورت، بایستی اجزاء مهم سیستم دقیقاً مشخص شود، تاثیر هر یک از آن عوامل به تنهایی و تاثیر متقابل آنها بر یکدیگر، و نیز اثرات آن در تدوین استانداردهای حسابداری دقیقاً تعیین گردد. شکل ۱ پارامترهایی را، که در این مقاله بعنوان عوامل مهمی که در سیستم تدوین استانداردها بایستی در نظر گرفت، بشرح زیر نشان می دهد:

- ۱- ایجاد مکانیزم یا تشکیلات سازمانی مناسب
- ۲- تعیین هدف های گزارش های مالی و استفاده کنندگان آنها
- ۳- مشارکت مدیران در مراحل مختلف تدوین استانداردها
- ۴- مشارکت حسابرسان در امر تهیه و تدوین استانداردها
- ۵- تعیین گروههای مسلط، از قبیل دولت، اساتید دانشگاه، سرمایه گذاران و بستانکاران و مشارکت آنان در تدوین استانداردها.

۶- وضعیت ساختار اقتصادی - اجتماعی - سیاسی جامعه

۷- انجام تحقیقات در مورد کلیه مراحل بالا

همچنین، شکل ۱ روابط متقابل هر دو عامل بالا را نشان می دهد. اما طبیعتاً در یک سیستم واقعی تدوین استانداردها، اثرات هر یک از عوامل (مثلاً ساختار اقتصادی - اجتماعی - سیاسی) را بر شش عامل دیگر می توان سنجید. نظر به اینکه بررسی روابط بین این عوامل، خارج از حوصله این مقاله است، مطالعه این امر به عنوان موضوع تحقیق آینده پیشنهاد می گردد.

عامل بسیار مهمی که در تدوین استانداردها موثر است «تحقیقات» می باشد و نقش کلیدی و حیاتی در این زمینه، بر عهده «تحقیقات حسابداری» است، و تا زمانیکه تحقیقات کامل و همه جانبه ای، در زمینه های مختلف مربوط به حسابداری در جامعه صورت پذیرفته است، تدوین این استانداردها، حتی در بهترین شرایط آن، شاید بتواند، تنها گوشه ای از معضلات مالی جامعه را، حل نماید. البته باید متذکر گردید که این تحقیقات نه تنها در زمینه حسابداری، و امور مالی، بلکه در ارتباط با فعالیت ها اجتماعی جامعه، از قبیل نقش مذهب، قوانین مالیاتی و حقوقی، آداب و رسوم و نوع مدیریتها نیز باید صورت پذیرد.

با توجه به سخنرانی هایی که در دومین سمینار حسابداران ایران انجام گرفت،^{۵۰} همچنین

بر اساس مقالات منتشره در مجله «حسابدار»^{۵۱} روشن است که سازمان حسابرسی ایران به عنوان سازمان مسوول تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی ایران، در نظر دارد که ضمن استفاده از تجارب سایر جوامع پیشرفته، اقدام به تدوین استانداردهای حسابداری ملی، بنحوی که با ساختار فعلی نظام اقتصادی - اجتماعی - سیاسی ایران نیز مطابقت داشته باشد، بنماید. امید است که با توجه به مشکلات اولیه و اساسی حسابداری و حسابرسی در ایران، سازمان حسابرسی از این فرصت استثنایی استفاده نموده و اقدام به تدوین استانداردهایی عملی، که منجر به حل معضلات فعلی حسابداری ایران گردد، بنماید. عواملی که در این مقاله مورد بحث و بررسی قرار گرفت، می تواند مورد توجه سازمان حسابرسی قرار گیرد. البته اقدامات مهم دیگری نیز لازم است در این رابطه، صورت پذیرد، که بحث در مورد آن نیز از حوصله این مقاله خارج است و در مقاله های دیگر اینجانب مورد بحث قرار گرفته اند.^{۵۲}

منابع و یادداشت ها

1. Demski, J. S. "The Value of Financial Accounting" in *Information Economics and Accounting Research*, University of Michigan, 1980 pp. 205-219.
 2. American Institute of Accountants, "Audits of Corporate Reports," *American Institute of Accountants*, New York, 1934, p. 7.
 3. Accounting Principles Board.
 4. Securities and Exchange Commission.
 5. Benston, G. J. "The Effectiveness and Effects of The SEC'S Accounting Disclosure Requirements", in H. G. Manne, *Economic policy and the Regulation of Corporate Securities*. American Enterprise Institute for Public Research, Washington, D. C, 1969, pp. 23-79.
 6. Moody's
- ۷- این امر در صورتی است که بتوان لاقلاً بعضی از استانداردها و عوامل مهم کارایی بازار را

مشخص نمود.

۸. این امر در حالی است که بتوان لااقل بعضی از استانداردهای اخلاقی را مشخص نمود.
 ۹. توضیح کامل این شرایط و بحث های مربوطه در حیطه این مقاله نمی گنجد. برای اطلاعات بیشتر در این زمینه به منابع زیر مراجعه شود:

Quirk, J. and Saposnik, R. *Introduction to General Equilibrium: Theory and welfare Economics*. McGraw Hill: New York, 1968. and, Arrow, K. J. *Social Choice and Individual Values*. New York: Cowles Foundation Monograph, 1963.

10. Market failure.

11. Gonedes, N. J. and Dopuch, N. "Capital Market Equilibrium, information Production, and Selecting Accounting Techniques: Theoretical Framework and Review of Empirical Work." Supplement to *Journal of Accounting Research*, 1974, pp. 48-129.

12. Free rider.

13. Demski, J. S. and Feltham, G. A. *Cost Determination: Conceptual Approach*. Iowa State University, 1967.

14. Demski, J. S. "Third Lecture," in *Information Economics and Accounting Research*. University of Michigan, pp. 173-183.

15. Beaver, W. "The Relevance of a Mandated Disclosure System," in *Report of the Advisory Committee on Corporates*. Washington, D. C. Securities and Exchange Commission, 1977.

16. Insider trading or insider information.

17. Efficient market hypothesis.

18. Namazi, M. "A Critical Review of the Efficient Market Hypothesis," *Akron Business and Economic Review*, Winter 1985, pp. 27-38.

19. Dyckman, T. R., D. H. Downes, and R. P. Magee, *Efficient Capital Markets and Accounting: A Critical Analysis*. Englewood Cliffs. Prentice-Hall, 1975.
20. Financial Accounting Standards Board.
21. Ijiri, Y. "A Dialogue on Research and Standard Setting in Accounting, in *Perspectives of Research*, Madison: University of Wisconsin, pp. 26-39.
22. Dopuch, N. and Sunder, S. "FASB'S, Statements on Objectives and Elements of Financial Accounting: A Review," *Accounting Review*, Jan. 1980, pp. 1-21.
23. Watts, R. L. and Zimmerman, J. L. "Towards a Positive Theory of Determination of Accounting Standards," *Accounting Review*, Jan. 1978, pp. 112-34.
24. See Reference no. 22.
25. Foster, G. *Financial Statement Analysis*. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1978, pp. 543-44.
26. Benston, G. J. "Required Disclosure and The Stock Markets: An Evaluation of the Securities and Exchange Act of 1934," *American Economic Review*, March 1973, pp. 132-55.
27. Kester, R. B. "Comments on 'An Introduction to Corporate Accounting Standards.'" *Journal of Accountancy*, June 1940, pp. 442-44.
28. Hanson, A. W. "Comments on 'An Introduction to Corporate Accounting Standards.'" *Journal of Accountancy*, June 1940, pp. 440-42.

29. Paton, W. A. and Littelton, A. C. *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, Monograph No. 3, *American Accounting Association*, 1940.
30. Moonitz, M. *The Basic postulates of Accounting*, Research Study, No 1., AICPA, 1961.
31. Sprouse, R. T. and Moonitz, M. *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*, Accounting Research Study No. 3, AICPA, 1962.
32. Sterling, R. R. "A Statement of Basic Accounting Theory: A Review Article," *Journal of Accounting Research*, Spring 1967, pp. 95-112.
33. American Accounting Association.
34. American Institute of Certified Public Accountants, *Study Group on the Objectives of financial Accounting*, 1973.
35. Financial Accounting Standards Board, *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises, Statement of Financial Accounting Concept No. 1*, 1978.
36. See Reference no. 22.
37. Cyert, R. M. and Ijiri, Y., "Problems of Implementing the Trueblood Objectiv Report." *Supplement to the Journal of Accounting Research*, 1974.
38. See Reference no. 22.
39. Beaver, W. H. and Demski, J. S. "The Nature of Financial Accounting Objectives: A Survey and Synthesis," *Supplement to Journal of Accounting Research*, 1974.
40. See Reference no. 37.

41. Alchian, A. and Demsetz, H, "Production, Information, Costs and Economic Organization." *American Economic Review*, Dec. 1972. pp. 777-795.
42. Ball, R. and Brown, P. An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers, *Journal of Accounting Research*, June 1968, pp. 159-177.
43. Collines, D. W. Rozeff, M. S. and Dhaliwal, D. S. "The Economic Determinants of Market Reaction to Proposed Mandatory Accounting Changes in the Oil and Gas Industry: A Cross Sectional Analysis," *Journal of Accounting and Economics*, March 1981, pp. 37-71.
44. See Reference no. 13.
45. Baiman, S. "Agency Research in Managerial Accounting: A Survey, *Journal of Accounting Literature*, Vol. 1, 1982. pp. 154-213.
46. Namazi, M. "Theoretical Developments of Principal-Agent Employment Contract in Accounting: the State of the Art," *Journal of Accounting Literature*, 1985, pp. 113-163.
47. See Reference no. 23.
48. Ng, D. S. "An Information Economics Analysis of Financial Reporting and External Auditing." *Accounting Review*, Oct. 1978, pp. 910-20.
49. Antle, R. "The Auditor As An Economic Agent," *Journal of Accounting Research*, Autumn, 1982, pp. 503-27.
۵۰. مستاجران، رضا. بینش های گوناگون در تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی ایران. متن کامل این سخنرانی در *مجله حسابداری*، بهمن ۱۳۶۹، صفحات ۴۶-۴۹ چاپ شده است.

۵۱. مجله حسابداری، شماره ۷۴-۷۳ بهمن ۱۳۶۹.
۵۲. نمازی، محمد. «استانداردهای ملی حسابداری: دشواریها، محدودیتها و پیشنهادها». *حسابدار*، مرداد ۱۳۷۱، صفحات ۱۰۴-۱۱۰.
۵۳. نمازی، محمد. «مشکلات اصول پذیرفته شده حسابداری و نحوه تدوین استانداردهای مطلوب»، *مجله اقتصاد و مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی*، بهار ۱۳۷۱ صفحات ۲۲-۱.

مَا أَفْضَحَ الْمَوْمِنَانِ فَكُنْ لِبَيْتِنَا زَلَّةً

چه ناروست که مؤمن به خیري رغبت کند که موجب ذلت و خواری او گردد.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات اجتماعی امام خمینی (ره)

پرتال جامع علوم انسانی