

جایگاه استاندارد های حسابداری*

نریمان ایلخانی

درباره استانداردهای حسابداری بحثهای زیادی بعمل آمده است و شاید مطرح کردن موضوع، تکرار مکرات به نظر آید، لیکن در عین حال نگاهی گذرا به سابقه امر اجتناب ناپذیر است.

از اوایل دهه ۱۹۷۰ بحث در مورد استانداردهای حسابداری مورد توجه بیشتری قرار گرفت ضمن آنکه مباحث تئوریک حسابداری نیز سابقهای چندان بیش از آن ندارد. عقب افتادگی، از این نظر عملاً با ترجمه و استفاده از متون استانداردهای مورد بحث، خواسته یا ناخواسته و بجا و یا نابجا، جبران گشته است و عملاً استانداردهای مذکور، بدون آنکه اجبار قانونی در کار باشد، در اکثر اوقات در واحدهای عمده اقتصادی بکار گرفته می شود. یا لافل قوانین موجود، صراحت لازم را در این مورد ندارد.

در قوانین تجاری، جایگاه حسابداری محدوده بسیار کوچکی را دربرمی گیرد. قانون تجارت، مصوب سال ۱۳۱۱ حسابداری و مواردی که با آن در ارتباط است، تنها از دید نحوه ثبت عملیات در دفاتر روزنامه و کل عنوان شده و یا در ماده ۵۴ الی ۵۹ تنظیم صورت داراییها و بدهی و نیز سود و زیان جهت ارائه به بازرس (مفتش) و صاحبان سهام قید شده است، و در سایر موارد احتساب اندوخته احتیاطی و یا وضعیت شرکت، هنگامی که زیان انباشته از نیمی از سرمایه تجاوز نماید مطرح گردیده است.

قانون تجارت سال ۱۳۱۱ تا پایان سال ۱۳۴۷ به قوت و اعتبار خود باقی بوده است و حتی از آن تاریخ تاکنون نیز (متجاوز از ۵۸ سال) در مورد شرکتهای غیرسهامی قابلیت استفاده را دارا بوده است. معهذ در سال ۱۳۴۷ و تنها جهت شرکتهای سهامی، بخش قابل توجهی از مقررات قانون تجارت اصلاح گردید. در قانون اصلاح شده سهم به نسبت بیشتری از مقررات به مسائل حسابداری اختصاص یافته است که عبارتند از:

- به موجب ماده ۲۳۲ هیئت مدیره مکلف گردیده است صورت دارایی و دیون

* این مقاله در اصل جهت ارائه به صورت سخنرانی تهیه گردیده است. بنابراین طبیعی است که ساختی گفتاری داشته باشد.

دنباله حرفه شگوهمند

صورتی دادیم و وارد انجمن شدیم. همه در یک اتاق جمع شدیم که ببینیم چه باید کرد.

«بنده» گفتم (با بنفش) که واقعاً ثمره زحمات انجمن را به چشم دیدم. حتی اگر بعد از این هم دیگر هیچ وقت چنین استقبالی از انجمن نشود، مهم نیست. یک بار برای همیشه هم کافی است!

دیدم همه یک جور مخصوص به «بنده» نگاه می کنند. گفتم چی شده شما هم متحیر مانده اید؟

مدیر مسئول ماهنامه (با لباس گچی از کلاس آمده بود) پکی به پیپ خود زد و افزود: مسخره کرده اند، خب توزیع وسایل فنی و پزشکی و غیره که نباید این قدر هیا هو درست کند! امور ساختمان را مختل کرده اند!

«بنده» گفتم مگر اینها نیامده اند در انجمن نام نویسی کنند؟ گفتند: نه بابا آمده اند از مغازه پایین جنس حواله ای بگیرند.

«بنده» پرسیدم پس آن مقاله ها که دستشان بود چی؟

گفتند: خواب دیدی خیر باشد، مدارک مورد نیاز برای تحویل جنس است!

«بنده» گفتم: بابا من به چشم خودم دیدم نویسنده گرانمایه «حسابدار» را سر دست بلند کرده بودند! گفتند: احتمالاً به خاطر شباهت ایشان به صاحب شرکت بوده!

شرکت و ترازنامه و حساب عملکرد و حساب سود و زیان را به همراه گزارشی درباره فعالیت شرکت، بیست روز قبل از تاریخ مجمع عمومی، در اختیار بازرسان قرار دهد. قابل توجه آن است که در ماده ۵۵ قانون تجارت، مصوب ۱۳۱۱ مدت مذکور چهل روز قبل از تاریخ مجمع عنوان گردیده است، در صورتی که آن مدت کاهش یافته و به ۲۰ روز در قانون جدید رسیده است.

- مضمون ماده ۲۳۳ تغییر در روش حسابداری پذیرفته شده است و مجمع را مقام تصمیم گیر نهایی در مورد تغییرات مذکور پس از استماع گزارش هیئت مدیره و بازرسی قرار داده است.

- ماده ۲۳۴ استهلاک و دیگر ذخایر مربوط به داراییها پذیرفته شده است.

- به موجب آن ماده ۲۳۵ تعهدات تضمینی باید در ذیل ترازنامه آورده شود.

- ماده ۲۳۶ در رابطه با هزینه های تأسیس وضع شده است.

- ماده ۲۳۷ الی ۲۴۱ سایر مسائل، عمدتاً در رابطه با نحوه شناخت سود و

چگونگی تقسیم آن را مطرح می سازد.

- ماده ۲۴۲ که ضمن آن گزارش حسابداران رسمی جهت شرکت های سهامی عام الزامی گردیده است و حسابداران رسمی مذکور را همان حسابداران موضوع قانون مالیات های مستقیم قرار داده است. با حذف مواد مربوط به حسابداران رسمی در قانون مالیات های مستقیم عملاً این امر به قانون تجارت نیز تسری یافته است. بدین ترتیب متوجه می شویم که قوانین موضوعه ما بویژه قانون تجارت در

برخورد با الزامات حسابداری، بسیار تهی می باشد.

سایر قوانین بویژه قانون مالیات های مستقیم نیز وضعی مشابه دارد. قانون مالیات های مستقیم را نمی توان دربرگیرنده ملاحظات حسابداری دانست، زیرا هدف های دوگانای را دربرمی گیرد.

در قانون مالیات های مستقیم اشاره صریحی به اصول حسابداری نمی بینیم. در این قانون حتی تا قبل از سال ۱۳۶۶ لزومی بر ثبت فعالیتها، بر اساس اصول متداول حسابداری موجود نبوده است؛ لیکن در قانون سال ۱۳۶۶ و آیین نامه تحریر دفاتر مربوط به آن به این نکته اشاره رفته است. یعنی در قانون مالیات های مستقیم منعی نیست اگر شرکتی وجوه نقد خود را همراه با موجودیهای جنسی در یک صفحه دفتر کل درج نماید و تنها می تواند در پایان سال نسبت به تفکیک آن از حساب موجودیهای جنسی اقدام کند.

به این ترتیب، روشن می شود که قانون در مورد استانداردهای حسابداری ساکت است و اصولاً ارتباط چندانی با حسابداری ندارد که بخواهد با مشکلات آن برخورد نماید و مسئله استانداردهای آن مطرح باشد.

مقایسه وضع کشورها با کشورهای دیگر، تفاوت نحوه تلقی و برداشت از شرکت های سهامی را مشخص می کند.

در شرکت سهامی مسئولیت صاحبان سهام، تنها به تعداد سهام آنان محدود؛ یعنی فقط تعداد سهام صاحب سهم در شرکت ممکن است مورد مخاطره قرار گیرد.

در مقابل بستانکاران شرکت با مخاطره قابل توجه تری مواجه هستند. شخصیت حقوقی یک شرکت سهامی با شخصیت صاحبان سهام آن متفاوت است این مسئله باعث می شود که معامله با شرکت های سهامی از ریسک پذیری بیشتری برخوردار باشد.

به منظور کاهش چنین ریسکی در بسیاری از کشورها در مورد شرکت های سهامی، ثبت سالانه عملکرد شرکت در ثبت شرکتها اجباری گردیده است. در ایران این امر به ثبت صورتجلسه مجمع محدود است و ثبت صورت های مالی و اظهار نظر بازرسی ورق بزنید

«بنده» گفتیم: مگر خودتان نیامده بودید به ایوان که به ابراز احساسات مردم پاسخ بدهید؟

گفتند: باباجون رفته بودیم ایوان اولاً ببینیم چه خبر است، ثانیاً می خواستیم به آنها بفهمانیم مغازه تعطیل است بروند فردا بیایند!

«بنده» گفتیم: آخه تمام خیابان بنده آمده!

گفتند: مربوط به گاز کشی خیا بانهای اطراف و تعمیر پل کریمخان است.

«بنده» گفتیم: بابا تمام حسابداران ارمنی دارند سر خیابان تظاهرات می کنند برای انجمن!

گفتند: تو از کی تا حالا زبان ارمنی بلدی؟ احتمالاً به مراسم مذهبی خودشان مربوط است!

«بنده» ملتزمانه پرسیدم: آخه گفتند فقط یک مجله بیشتر نمی توانم بخرم!

گفتند: نه جانم مجله نمی خواهند.

البته اگر بدانند چقدر مطالب آن مفید است حتماً می خرند ولی منظورشان یک سری از وسایلی بوده که بایستی تحویل بگیرند!

«بنده» که قرار نیست هیچ وقت از رو بروم گفتیم: حالا مهم نیست بیایید فکری بکنیم که اگر یک موقع قرار شد واقعاً از انجمن و مجله این قدر استقبال کنند که واقعاً ما هم آمادگی اش را داریم، چگونه می توانیم جواب مردم را بدهیم؟

استفاده از روش‌های پاره‌پاره حل یک موضوع حسابداری در هر نوبت سخت مورد انتقاد قرار گرفته‌اند. ناظران معتقدند که در فرآیند خط‌مشی‌سازی تعقل کافی بعمل نیامده است. بازارها و بازارها مستفیدان ضرورت چارچوب نظری را متذکر شده‌اند.

من از صمیم قلب اقدامات FASB را در زمینه بنای یک چارچوب نظری تحسین می‌کنم. همه اشخاص ذینفع هیئت به آن نیاز دارند. بیاید چارچوب را بسازیم.

در مکتب فکری در مورد سرعت اقدامات FASB در ایجاد چارچوب وجود دارد: اولی که ظاهراً مورد علاقه اعضاست، شکیبایی انجام دادن اقدامات مقتضی را تجویز می‌کند. همچون مذاکرات صلح مصر و اسرائیل که شاید برای تمامی طرف‌های درگیر بهتر باشد که صرفاً به مذاکرات ادامه دهند، بدون اینکه لزوماً مذاکرات به توافق همه‌جانبه‌ای منجر شود. برایم دشوار نیست که ویژگی‌های مثبت این نقطه‌نظر را دریابم. توجه کنید که هرچه در مرحله‌ای حاصل کار دقیقتر باشد، محدودیت‌های وسیع‌تری روی مراحل بعدی بازی، اعمال خواهد شد. به‌علاوه اشخاص ذینفع و اعضای حال و آینده هیئت ممکن است به محدود کردن حق انتخاب خود تمایل نداشته باشند.

دومین مکتب فکری که من هم به آن تمایل دارم، می‌گوید که باید سریعتر عمل کرد. نباید در ایجاد یک ساختار بسیار دقیق زمین‌گیر شویم. به‌رغم هر کوششی که بعمل آید، ساختار شکننده خواهد بود. نباید اقدام مقتضی بسیار طولانی شود، و با سه‌پویوم‌های متعدد و دوره‌های طولانی و آرسی بیش‌نویس یاتنها همراه شود.

با توجه به تجربه‌های هیئت اصول حسابداری، هیئت استانداردهای حسابداری مالی، و سرشت خط‌مشی‌سازی، پیش‌بینی می‌کنیم که:

* یک چارچوب عمومی ایجاد شود و مورد قبول هیئت قرار گیرد؛

* در بازارهای متوازی این چارچوب با موفقیت کامل اعمال خواهد شد و در بقیه

«جایگاه استانداردهای حسابداری»

... لزومی ندارد. معمولاً در کشورهای دیگر در ثبت شرکتها می‌توان اطلاعات اولیه‌ای از وضعیت شرکت یافت. این اطلاعات نه تنها شامل اسامی مدیران و صاحبان سهام شرکت است، بلکه صورتهای مالی و گزارش حسابرسی را نیز دربرمی‌گیرد و قابل مراجعه و استناد است. اصولاً این قبیل ضوابط و کنترلها عواملی است که به شرکت‌های سهامی اعتبار می‌بخشد. اگر شرکت‌های سهامی از چنین اعتباری برخوردار نباشند، هرچند از نظر قانونی، سهامی بحساب می‌آیند، ولی در عمل به پشتوانه ثروت خانوادگی یا فردی مدیران و صاحبان سهام اصلی آن ایجاد گردیده‌اند. این امر باعث می‌شود که شرکت‌های سهامی از لحاظ ماهوی از شخصیت مالکان و صاحبان سهام آن جدا نباشد. در این حالت، نیز اعضای هیئت‌مدیره یا باید از صاحبان سهام عمده باشند و یا عملاً کارگزار آنان بشمار آیند و سهامداران عمده اداره‌کننده شرکت هستند. صاحبان سهام جزء در اداره شرکت نقشی ندارند و از آنها اختیار دخالت مسئولانه در امور سلب شده است. این عمل باعث می‌شود که مالکیت در شرکت‌های سهامی گسترش نیابد. قبل از انقلاب، علی‌رغم آنکه از طریق وضع قوانین گسترش مالکیت واحدهای تولیدی و غیره سعی شد که مالکیت شرکتها گسترش یابد و بورس و بازار معاملات سهام ایجاد شود، معهذاً این امر مورد استقبال قرار نگرفت و در عمل ناموفق ماند و بخش اعظم سرمایه شرکتها در اختیار تعداد معدودی سرمایه‌گذاران کلان قرار داشت. در زمان حاضر نیز علی‌رغم تمامی مساعی که جهت جذب نقدینگی بخش خصوصی و هدایت آن به سوی سرمایه‌گذاری در سهام شرکتها بکار گرفته می‌شود، باز کماکان مالکیت بخش اعظم سهام شرکتها در اختیار تعداد معدودی سهامدار و یا چند ارگان محدود قرار دارد و اعتماد لازم از طرف سرمایه‌گذاران در میان نیست و حتی بانکها و مراجع دولتی نیز اعتماد چندانی به شخصیت حقوقی شرکت سهامی نشان نمی‌دهند.

چنانچه این اعتماد و اطمینان بخواهد ایجاد گردد، ضوابطی مورد نیاز است که یکی از عمده‌ترین این ضوابط ارائه حداقل اطلاعاتی از شرکت به طور مستمر می‌باشد. از این اطلاعات می‌توان استفاده‌های عدیده دیگری نیز بعمل آورد. مثلاً شرکت چنانچه در یک مدت معقول نسبت به ارائه صورتهای مالی و اظهارنظر حسابرس و بازرسی اقدام ننماید، نسبت به حذف آن شرکت اقدام شود. این امر باعث می‌شود که ثبت شرکتها از ثبت تعداد کثیری از شرکت‌های راکد خلاصی یابد. این امر معیاری خواهد بود که برخی از مواد قانون تجارت از طریق آن، کارایی یابد؛ یعنی مثلاً امکان کنترل تصمیمات شرکت هنگامی که مشمول ماده ۱۴۱ گردیده است، بوجود آید.

در زمان حاضر، میزان مالیاتی از برخی جهات صورتهای مالی شرکتها را مورد بررسی قرار می‌دهند. معهذاً این بررسی عمدتاً به جهت آن است که شرکت درآمد ثبت نشده‌ای نداشته باشد و یا هزینه‌ها بیش از میزان واقعی نباشد تا از این راه دولت به مالیات حقه خود دست یابد. در صورتی که اگر درآمدها بیش از حد در حسابها عمل شود و یا داراییها متورم گردند، زیاد مورد توجه قرار نمی‌گیرد. این مسئله باعث می‌شود که در برخی موارد که مثلاً بانکها بخواهند به شرکت وام بدهند یا آنکه شرکت بخواهد وارد بورس شود، صورتهای مالی آن توسط حسابرسان مورد قبول بانک یا بورس مورد رسیدگی قرار گیرد.

موارد توفیق چندانی نخواهد داشت.

* تفسیرهای متفاوتی از چارچوب توسط اعضای مختلف هیئت بعمل خواهد آمد.

در همان حال که استانداردهای حسابداری انتشار می‌یابد، هیئت به عدم کاربرد دقیق چارچوب در مسیری ثابت و استفاده از روش تازه‌پاره در تعیین استانداردها متهم خواهد شد. در همین حال، امید فراوان دارم که (الف) نبودن چارچوب نظری غالباً به عنوان دستاویزی برای تعویق کار روی استانداردهای حسابداری، آن گونه که در گذشته بوده است، بکار نرود و (ب) اهت دیربای چارچوب نظری کم‌رنگ‌تر شود و حامیان آن دریابند که چنین چارچوبی صرفاً بخشی از فرایند خط مشی‌سازی است، و اهمیت این بخش از یک استاندارد به استاندارد دیگر تغییر می‌کند.

خلاصه

بسیاری از کسانی که با حرارت در پی چارچوب نظری‌اند، اظهار می‌دارند که «اگر یک چارچوب داشتیم، می‌دانستیم که چه بکنیم.» اما شکاکنی همچون من هم هستند. چارچوبی که تصور می‌شود راه کار را به سیاست‌گذاران نشان دهد، از دیدگاه ناظران مختلف چیزی دیگر است.

خط مشی‌سازی حسابداری امری کاملاً پیچیده است. پیشرفت، در گرو شروع و ادامه مناسب است. همواره از دید عده‌ای از منتقدان فرایندی کند و از دید دیگر نافذان بر شتاب است. غالب مردم به «پیشرفت» در حسابداری تمایل دارند، و این هرچه سریعتر باشد بهتر است؛ اما آنچه را یکی پیشرفت می‌نامد، دیگری عقب‌گرد می‌خواند. این تناقضات هسته مرکزی خط مشی‌سازی است.

امیدوارم چارچوب تهیه شود و مورد عمل قرار گیرد. شک ندارم که چارچوب مفید خواهد بود؛ اما زیاد هم نباید از آن انتظار داشت. انتظارات زیاد و پیچیدگی ذاتی تقریباً همواره شرایط متضادی را فراهم می‌آورد. چارچوب نظری تکمیلی فقط بخشی از خط مشی‌سازی است. چارچوب لازم است، اما کافی نیست. ■

در این صورت، شکل و فرم صورتهای مالی و حداقل اطلاعاتی که باید در آن درج شود، نیز لازم است به موجب قانون مشخص گردد. در این حالت است که کنترل این صورتهای توسط حسابرسان مطرح می‌گردد. در اینجا دیگر نمی‌توان انتظار داشت که بازرسی و حسابرس شرکت از میان عموم انتخاب شود بلکه لازم می‌شود که حداقل صلاحیت حرفه‌ای جهت حسابرسان تعریف شود و باز تنها در این صورت است که می‌توان از آن گروه صاحب صلاحیت انتظار داشت که طبق یک استاندارد معین، رسیدگیهای خود را به انجام رسانند (استانداردهای حسابرسی) و یا آنکه انتظار داشت عملیات حسابداری در شرکتها با ضوابطی معین به انجام رسیده و صورتهای مالی طبق اصول مشخصی تهیه شده باشد (استانداردهای حسابداری).

اگر این ضوابط حاکم نشود، یعنی قوانین مناسب در مورد شرکتهای سهامی، نحوه تنظیم حسابها، نحوه شناسایی حسابرسان و غیره مشخص نگردد، این خطر وجود دارد که به علت وجود نقاط ضعف در ضوابط تجاری، تشخیص یک فعالیت سودمند تجاری مشکل شود و حداقل بین آن و مثلاً کلاهبرداری مشخص نگردد و یا چنان ضوابط محدودکننده و دست و پاگیری ایجاد شود که عملاً انجام وظایف به طور صحیح در شرکتها (دولتی) غیرممکن گردد.

در موارد بسیاری دیده می‌شود که اعضای هیئت‌مدیره شرکتها، اعم از خصوصی یا دولتی، به علت مشکلات مالیاتی شرکت و یا بدهیهای بانکی و حتی عدم تصفیه حساب با گمرک عملاً ممنوع‌الخروج شده‌اند و یا مشکلات دیگری متوجه مدیریت شرکتها گردیده است. مشاهده می‌شود که شرکتها بسیاری، سنوات متمادی مشمول ماده ۱۴۱ قانون تجارت بوده و بیش از نیمی از سرمایه را از دست داده و یا عملاً ورشکسته شده‌اند. معهذاً هیچگونه اقدامی در مورد آنها بعمل نمی‌آید. مشاهده می‌شود که مجامع شرکتها با توجه به گزارش بازرسی نسبت به رد حسابها اقدام می‌نمایند و از این راه زیان قابل ملاحظه‌ای متوجه شرکت می‌گردد. دیده می‌شود که صورتهای مالی یا مجامع شرکتها دولتی که برای تصویب این حسابها باید تشکیل شود، سالها به تعویق افتاده است. گزارشهای متعدد حسابرسی با شروط متعدد وجود دارد و در عمل چاره‌ای برای اجرای این شروط متصور و مطرح نمی‌باشد. همچنین در مقابل یک مسئله واحد، اظهارنظرات متفاوت حسابرسی حتی از یک مؤسسه واحد دیده می‌شود که معیاری برای دانستن صحت هر یک از آنها در دست نیست.

به منظور رفع این مشکلات لازم است که مواردی از قانون تجارت که در ارتباط با مشکلات حسابداری شرکتها و غیره است، مورد تجدیدنظر قرار بگیرد و نداشتن کارایی آن در مورد پاره‌ای از موضوعات مورد توجه واقع گردد. همچنین باید ضمن این تجدیدنظر، مسائل حسابداری شرکتها مورد توجه قرار گیرد و مواردی از آن را که می‌توان و یا باید در قانون گنجانده شود، به نحوی مقتضی با آن برخورد شود و در ضمن پیش‌بینی‌های لازم در مورد ضوابطی لازم است که حاکم بر اصول حسابداری اعم از تدوین آن و یا به اجرا گذاردن آن می‌باشد مشخص نمود. همچنین معیارهای حسابرسی و ضوابط انتخاب افرادی که تبحر و آشنایی لازم با این کار را دارند مشخص شود. اگر این امر می‌بایست به عهده انجمن و یا کانونی از متخصصین امر واگذار شود خود آن نیز نیاز به مصوبه و یا قانونی خاص خود را دارد. ■