

نقش بیانیه‌های حرفه‌ای و حسابداری مالی در انگلستان

تا پیش از جنگ جهانی دوم صدور و انتشار بیانیه روشهای حسابداری توسط نهادهای ذی ربط حرفه‌ای کشور بریتانیا هنوز رسماً آغاز نشده بود.

نوشته J.Glynn, J.Perrin, M.Murphy

ترجمه مرتضی کاظمی یزدی

ارزشیابی موجودیها به‌مرور پس‌دیده می‌آمد. دامنه چنین تنوعی به کمک واقعیت مهمی گسترش بیشتری پیدا کرد. آن واقعیت عبارت بود از ظهور روش‌های مختلف در حسابداری و پذیرش هر یک از آنها بنا به شرایط اقتصادی که واحد تجاری در حال گذر از آنها بود و به تبع آن آزادی اختیاری که هر حسابدار بنا بر قضاوت حرفه‌ای خویش از آن بهره می‌جست. البته باید افزود چنین قضاوت‌های فردی فقط



تا قبل از تصویب قانون تجارت به سال ۱۹۸۱ میلادی، از جمله پیامدهای وضع موجود در حرفه حسابداری فقدان الزامات قانونی مشروح در روشهای گزارشگری مالی و حسابداری و مبانی آنها بود. چنانکه حرفه در انتخاب روشهای حسابداری و پیشرفت آنها از آزادی و اختیار عمل عمده و فراوانی بهره‌مند بود و هر روشی را که احساس می‌کرد مناسب شرایط و احوال

می‌توانست در چارچوب روشهای مورد قبول حرفه‌ای قرار گیرد و لاغیر. تقویت چنین تنوعی در روشها به کمک دروس

مبانی گوناگون حسابداری در کلیه زمینه‌ها و از جمله در زمینه استهلاک، یا در زمینه تبدیل و تسعیر ارز خارجی، یا

اقتصادی خاص اوست برمی‌گزید، در عین حال به الزام مفاهیم حسابداری بنیادین هم تا حدی پایبند بود.

جدول ۱- یک مثال برای نشان دادن انعطافپذیری اصول متداول حسابداری

شرکت خاطره کار خود را از شروع فعالیتها در اول سال مالی xxxx آغاز کرد و از آن هنگام به بعد رویدادهایی به شرح زیر انجام گرفته است:
(الف) انجام مخارجی به ترتیب زیر:

هزار ریال	
۲۰,۰۰۰	هزینه مواد مستقیم
۱۰,۰۰۰	هزینه دستمزد تولید
۲۰,۰۰۰	هزینه سربار تولید
۱۰,۰۰۰	هزینه اداری - کارخانه
۵,۰۰۰	هزینه اداری - مدیریت
۵,۰۰۰	هزینه فروش و توزیع
۷۰,۰۰۰	

- ۱- هزینه مواد مستقیم از نیمه سال به بعد به میزان ۵۰ درصد افزایش یافته است.
- ۲- بیست درصد از ۸ هزار واحد تولید شده در سال تا پایان آن هنوز به فروش نرفته است.
- ۳- در پایان سال هیچگونه مواد بلااستفاده یا کار در جریان تولید باقی نمانده است.
 - (ب) خرید داراییهایی به شرح زیر:
 - ۱- خرید قطعه زمینی به بهای تمام شده ۱۰ میلیون ریال که بلافاصله $\frac{1}{3}$ آن به دلیل مازاد بر احتیاج شرکت، به بهای ۶ میلیون ریال فروخته شد.
 - ۲- تهیه یک باب ساختمان استیجاری طبق قرارداد اجاره سرمایه‌ای ۲۰ ساله با بهای تمام شده ۴۰ میلیون ریال که ارزش متعارف آن در بازار در پایان سال ۴۷/۵ میلیون ریال برآورد گردیده است.
 - ۳- خرید ماشین‌آلات و تجهیزاتی به بهای تمام شده ۲۰ میلیون ریال، و با عمر مفید ۵ ساله که در پایان عمر مفید ارزش اسقاط آنها صفر است.
 - (ج) انجام ۲۰ میلیون ریال مخارج بابت برنامه‌های تحقیق و توسعه.
 - (د) فروش کالا به قیمت ۱۰۵ میلیون ریال.

امتحانی آزمونهای کارشناسی حرفه‌ای برای حسابداران جدید که از جانب نهادهای حرفه‌ای اداره یا تصدی می‌شدند نیرومندتر می‌شد، و همچنین قبلاً با چاپ و نشر کتابهای بیشتری در موضوع حسابداری طی دهه‌های پایانی سده نوزده میلادی متاثر شده بود.

تا پیش از جنگ جهانی دوم صدور و انتشار بیانیه روشهای حسابداری توسط نهادهای ذی ربط حرفه‌ای کشور بریتانیا هنوز رسماً آغاز نشده بود. اما پس از آنکه بیانیه‌های مذکور به انتشار درآمد، در گام اول تفاوت چندانی با بیانیه‌های روشهای متداول حسابداری^۱ در زمینه‌های خاص حسابداری، نداشت. این روشها عبارت بودند از آنچه به‌طور منظم توسط اعضای حرفه مورد استناد قرار می‌گرفت و با اصول بنیادین سازگاری داشت. در همین زمان برخی اظهارنظرهای نهادهای حرفه‌ای ذی ربط نیز به عنوان بهترین شیوه و روش، اباز و مطرح می‌گردید. اما هنوز عملاً استفاده کمتری از این روشها و توجه کمی به آنها مبذول می‌شد. تا اینکه در سال ۱۹۴۲ میلادی انجمن حسابداران خبره انگلیس و ویلز^۲ برای نمونه به انتشار یک سری توصیه‌نامه تحت عنوان روشهای پیشنهادی در حسابداری، معروف به سری N^۳ مبادرت کرد.

تا دهه ۱۹۶۰ میلادی مجموعه بسیار وسیعی از مبانی حسابداری بنام اصول و روشهای متداول حسابداری پدیدار شد که جهت استناد و استفاده از آنها در تنظیم صورتهای مالی مناسب و مفید شناخته گردید. به این ترتیب برای شرکتها و واحدهای تجاری بسادگی ممکن گردید که در تهیه و تنظیم صورتهای مالی، از بین روشهای گوناگون و مورد قبول، اصول متداول حسابداری به کار گرفته شود. حدود ۳۰ و دامنه تغییرات نتایج گزارش شده هر یک از این روشها ضمن مثال ساده‌ای در جدول

۱- چه مقدار هزینه سربار باید منظور شود که مناسب باشد. برای مثال در شرکتی به نام شرکت خاطره می‌توان هزینه سربار را شامل کلیه اقلام سربار در بخش تولید به علاوه هزینه‌های اداری کارخانه در نظر گرفت که به فرض جمعاً ۳۰ میلیون ریال می‌گردد. واحدهای تولید شده نیز فرضاً ۸ هزار واحد است (جدول شماره ۱).

از سوی دیگر، می‌توان هیچ هزینه‌ای را سربار ندانست؛ ناگزیر هزینه سربار صفر خواهد شد. البته در عمل هیچگاه چنین نیست، بلکه همواره بین حداقل و حداکثری در نوسان است. در عین حال باید بخوبی توجه داشت که انتخاب بین حداقل و

شماره ۱ دیده می‌شود. با استفاده از مبانی مختلف حسابداری که با اصول متداول حسابداری نیز مطابقت دارند می‌توان صورتهای مالی بسیار متنوعی برای نشان دادن رویدادهای اقتصادی مندرج در جدول شماره ۱ تهیه و ارائه کرد و در توضیح اقلام آن می‌توان به نکات زیر اشاره کرد.

● بهای تمام شده کالای فروش رفته^۴: اصول متداول حسابداری معمولاً اقتضا می‌کند موجودیهای پایان دوره به بهای تمام شده ارزشیابی شود و سهم مناسبی از هزینه سربار^۵ در آنها منظور شده باشد. در اینجا دو رویکرد بسیار مهم اما متفاوت پدید می‌آید:

جدول ۲- بهای تمام شده کالای فروش رفته در شرکت خاطره

(ارقام به هزار ریال)

شرح	پایینترین بهای تمام شده کالای فروش رفته	بالترین بهای تمام شده کالای فروش رفته
مواد مستقیم	۲۰,۰۰۰	۲۰,۰۰۰
دستمزد تولید	۱۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰
سربار تولید	۲۰,۰۰۰	۲۰,۰۰۰
امور اداری کارخانه	۱۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰
جمع هزینه	۶۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰
کسر می شود ارزش موجودی کالا در پایان دوره بدون هزینه سربار اما به روش لایفو (۲۰۰۰ ریال + ۱۲۵۰ ریال)		۵,۲۰۰
با هزینه سربار اما به روش فایفو (۲۷۵۰ ریال + ۲۰۰۰ ریال + ۱۲۵۰ ریال)	۱۲,۸۰۰	
بهای تمام شده کالای فروش رفته	۴۷,۲۰۰	۵۴,۸۰۰

حداکثر باید در چارچوب اصول متداول حسابداری باشد. براین سیاق، انتخاب ما از بین این رویه‌ها، یعنی چیزی که باید به آن برسیم، هزینه دوره^۶ است؛ یعنی هزینه‌های مربوط به تهیه و تدارک امکانات عمومی ضروری برای دوره مالی که صورتهای مالی آن را باید تهیه کنیم و نیز آنچه که به عنوان هزینه‌های محصول^۷ قلمداد می‌گردد.

۲- فرضهای گردش موجودیها در درون واحد تجاری (و هر هزینه‌ای که به این گردش مربوط است) که در اینجا نیز دو مبنای حداقل و حداکثر مطرح است. یکی فرض اولین صادره از اولین وارده موجودی معروف به فایفو^۸ است، و طی آن این فرض مبنا قرار می‌گیرد که اولین موجودیهای خریداری شده با اولین درخواست جنس به قسمتهای دیگر از انبار خارج می‌شوند. و دیگری فرض اولین صادره از آخرین وارده معروف به لایفو^۹ است، و طی آن، فرض آن است که آخرین موجودیهای خریداری شده با اولین درخواست جنس از انبار خارج می‌شود. علاوه بر این دو فرض باز هم فرضهای دیگر نیز در این خصوص هست که جهت جلوگیری از اطاله کلام از آنها صرف‌نظر شده و برای بحث فعلی همین دو فرض را کافی می‌دانیم.

در همین مثال شرکت خاطره، قیمت خرید مواد مستقیم از نیمه سال به بعد تا ۵۰ درصد افزایش یافته است. از این رو قیمت خرید هر واحد مواد اولیه خریداری شده در نیمه اول سال ۲۰۰۰ ریال، اما در نیمه دوم سال قیمت خرید آن ۳۰۰۰ ریال شده است. به روش فایفو، قیمت ۲۰۰۰ ریال برای هر واحد مواد اولیه خریداری شده در محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته منظور می‌شود، و به روش لایفو قیمت ۳۰۰۰ ریال برای هر واحد مواد اولیه خریداری شده در محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته منظور می‌گردد که آثار آن در محاسبه سود با روش اولی به کلی تفاوت

۲- گزارش سود غیر عملیاتی سال مالی به صورت بخشی از سود عملیاتی عادی با ذکر از آن به عنوان یکی از اقلام استثنایی^{۱۴}؛

۳- گزارش سود غیر عملیاتی به صورت یکی از اقلام غیر مترقبه^{۱۵}؛

۴- عدم گزارش سود غیر عملیاتی به صورت بخشی از سود عملیاتی سال مالی، بلکه انتقال آن مستقیماً به حساب ذخایر^{۱۶}.

● اموال و داراییهای استیجاری سرمایه‌ای^{۱۷} - بنابر اصول متداول حسابداری، لازم است این قبیل داراییها در آن دوره مالی که به اجاره در آمده‌اند مستهلک شوند. البته این اموال را می‌توان به بهای تمام شده (۴۰ میلیون ریال) و یا برحسب قیمت بازار آنها (۴۷/۵ میلیون ریال) تجدید ارزیابی و ثبت و گزارش نمود. مبلغ استهلاک نیز می‌تواند برحسب بهای تمام شده (به نرخ ۵ درصد در سال، یعنی ۲ میلیون ریال در کل دوره ۲۰ ساله عمر اجاره یعنی ۴۰ میلیون ریال)، و یا برحسب قیمت بازار (به نرخ ۵ درصد در ۳۱ سال، یعنی ۲ میلیون و ۳۷۵ هزار و در کل

دارد.

۳- هزینه دستمزد مستقیم^{۱۰} که عبارت است از ۱۰ میلیون ریال. این هزینه در هر واحد از محصول ساخته شده، ۱۲۵۰ ریال، یعنی حاصل تقسیم ۱۰ میلیون ریال بر ۸ هزار واحد تولید شده است. برپایه آنچه گفته شد، فرضهای حداقل و حداکثر بهای تمام شده کالای فروش رفته به شرحی که در جدول شماره ۲ دیده می‌شود در چارچوب اصول متداول حسابداری است.

● مستغلات- زمین^{۱۱} - بنابر اصول متداول حسابداری معمولاً بابت زمین ملکی، کسر استهلاک ضروری نیست. در مثال شرکت خاطره از این بابت با سود غیر عملیاتی^{۱۲} برخورد می‌کنیم. مقدار این سود، بالغ بر ۳/۵ میلیون ریال است (یعنی ۶ میلیون ریال منهای $\frac{1}{4} \times 10$ میلیون ریال).

اصول متداول حسابداری برخی روشهای مختلف جهت منظور داشتن سود غیر عملیاتی برای گزارش در صورتهای مالی پیشبینی کرده است که عبارتند از:

۱- گزارش سود غیر عملیاتی سال مالی به صورت بخشی از سود عملیاتی عادی^{۱۳}؛

دوره ۲۰ ساله عمر اجاره، ۴۷/۵ میلیون ریال) مستهلک ساخت.

● ماشین‌آلات^{۱۸} - بنابر اصول متداول حسابداری، استهلاک این قبیل داراییها، معمولاً در طول عمر مفیدشان الزامی است. از بین روشهای گوناگون استهلاک که با آنها آشنا هستیم، روشهای مبتنی بر زمان استهلاک بیش از همه مورد توجه قرار می‌گیرند و از بین آنها دو روش حداقل و حداکثر که عبارتند از روش خط مستقیم^{۱۹}، که در مثال شرکت خاطره، هزینه استهلاک سالانه بالغ بر ۶ میلیون ریال و به روش مانده نزولی^{۲۰}، هزینه استهلاک در سال اول مبلغ ۱۶/۵ میلیون ریال خواهد شد.

● مخارج تحقیق و توسعه^{۲۱} - بنا بر اصول متداول حسابداری ضروری است این قبیل هزینه‌ها در همان سال تحقق به هزینه قطعی گرفته شوند، مگر آنکه از این مخارج پاره‌ای فرآورده‌ها یا فرایندهایی قابل فروش در بازار به دست آید. در این صورت مخارج انجام گرفته به بهای دارایی ذی ربط باید افزوده شده و طی عمر مفید آن دارایی به استهلاک درآیند. در اینجا نیز دو روش حداقل و حداکثر به قضاوت مدیریت شرکت در مورد محصول نهایی و با توجه به مخارج انجام گرفته بستگی دارد. یکی استهلاک کامل و بلافاصله مخارج در همان سال، و دیگری افزودن مخارج به بهای تمام شده دارایی ذی ربط و سپس استهلاک تدریجی آنها ضمن استهلاک تدریجی اصل دارایی در عمر مفید آن. در مثال شرکت خاطره، پس از منظور ساختن اقلام گوناگون می‌توان به چند روش صورت سود و زیان تنظیم کرد که در جدول شماره ۳ دیده می‌شود.

البته شرکت خاطره یک مثال یا یک نمونه کاملاً فرضی است. لیکن طی سالهای دهه ۱۹۶۰ میلادی، نمونه‌ها و مثالهای واقعی از شرکت‌هایی که عملاً با انعطاف زیاده از حد در حق انتخاب روشها و رویه‌های حسابداری استفاده یا سوءاستفاده داشته‌اند

جدول شماره ۳- گزارش سود و زیان برای شرکت خاطره به روشهای گوناگون (ارقام به هزار ریال)

شرح	روش بالاترین مبنا برای سود	روش پایینترین مبنا برای سود
درآمد فروش ^{۲۲}	۱۰۵,۰۰۰	۱۰۵,۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروش رفته	۴۷,۲۰۰	۵۴,۸۰۰
استهلاک اجاره سرمایه‌ای	۲,۰۰۰	۲,۳۷۵
مخارج تحقیق و توسعه	—	۲۰,۰۰۰
هزینه اداره مرکزی ^{۲۳}	۵,۰۰۰	۵,۰۰۰
هزینه‌های فروش و توزیع ^{۲۴}	۵,۰۰۰	۵,۰۰۰
	۵۹,۲۰۰	۸۷,۱۷۵
سود غیر عملیاتی از فروش مستغلات ^{۲۵}	۳,۵۰۰	—
سود دوره مالی ^{۲۶}	۳۹,۳۰۰	۱۷,۸۲۵

قضاوت اشخاص مربوط بود. مبلغ مذکور حاصل قضاوتها و از آن جمله انتخاب نوع مبنا در حسابداری و نیز نحوه اجرای آنها بوده است. نمونه‌های شرکت جنرال الکتریک و مسئله الحاق شرکت صنایع وابسته الکتریکی به آن انتقادات بسیار زیادی در زمینه حسابداری و در عرصه حرفه و در میان محافل مطبوعات مالی و نیز پارلمان کشور برانگیخت. منتقدان در واقع می‌گفتند حسابداران دو شرکت در انجام وظایف خود کوتاهی کرده‌اند و باید پارلمان بیشتر در موضوع دخالت می‌کرد و مبانی حسابداری رویدادهای مذکور توسط قانون تعیین می‌شد؛ یعنی حق انتخاب روش حسابداری بنابر اصول متداول حسابداری از خود حرفه سلب می‌شد. انتقادات مذکور هم بسیار کوبنده و هم بسیار طولانی گردید.

پاسخ و واکنش حرفه نسبت به این موضوع منجر به تشکیل کمیته هدایت استانداردهای حسابداری^{۲۹} در ماه ژانویه سال ۱۹۷۰ میلادی شد که از سوی انجمن حسابداران خیره انگلیس و ویلز دنبال می‌شد. متعاقب آن سایر نهادهای حرفه نیز

می‌توان ارائه نمود. از جمله معروفترین موارد، ماجرای الحاق شرکت صنایع وابسته الکتریکی^{۲۷} به شرکت جنرال الکتریک^{۲۸} در سال ۱۹۶۷ میلادی در کشور انگلیس قابل ذکر است. در جریان الحاق این دو شرکت، شرکت اول یعنی صنایع وابسته الکتریکی، در ماه دهم سال مالی مورد بحث، در صورتهای مالی منتهی به همین سال، به میزان تقریبی ۱۰ میلیون لیره استرلینگ سود پیشبینی کرده بود، اما پس از الحاق، شرکت دوم یعنی جنرال الکتریک اعلام داشت شرکت اول نه فقط سود نداشته است بلکه به میزان ۴/۵ میلیون لیره استرلینگ زیان هم داشته است. یعنی تفاوتی معادل ۱۴/۵ میلیون لیره بین دو رویداد مالی. این تفاوت چشمگیر سبب اظهار ناخرسندی فراوان پیرامون قضیه شد که جای شگفتی نداشت، تا سرانجام شرکت جنرال الکتریک اجباراً زیر فشار قرار گرفت و درباره آنچه روی داده بود توضیح کافی داد. این شرکت ضمن توضیحات خود افزوده بود که ۵ میلیون لیره از این مبلغ به امور عادی و ۹/۵ میلیون لیره دیگر به تعدیلاتی مربوط می‌شد که تا حد زیادی به

وارد میدان شدند که عبارتند از:

جامعه حسابداران رسمی^{۳۰}، انجمن حسابداران خبره مدیریت^{۳۱}، انجمن مالیه عمومی و حسابداری^{۳۲}، انجمن حسابداران خبره ایرلند^{۳۳}، انجمن حسابداران خبره اسکاتلند^{۳۴}

تا سال ۱۹۷۶ میلادی

تمام نهادهای حرفه‌ای عمده حسابداری در کشور متحده^{۳۵} به عضویت کمیته هدایت استانداردهای حسابداری درآمدند که بعداً به کمیته استانداردهای

حسابداری^{۳۶} معروف شد. کمیته مذکور از این پس با همین نام شناخته می‌شد. هدفهای این کمیته از هنگام تشکیل به شرح زیر عنوان شده بود:

- تعریف مفاهیم حسابداری،
- نزدیکتر ساختن تفاوت‌های موجود در گزارشگری مالی میان شرکتها، و
- طبقه‌بندی و فهرست بهترین روشها^{۳۷} از بین روشهای گوناگون موجود در گزارشگری مالی.

راهی که کمیته استانداردهای حسابداری در دستیابی به هدفهای خود باید می‌پیمود عبارت بود از توسعه و انتشار بیانیه‌های روش استاندارد حسابداری^{۳۸} و مقصود آن بود که بیانیه‌ها، مبناهای استاندارد را در برابر حرفه و شیوه گزارشگری مالی قرار دهند تا همانند معیاری در تهیه و تنظیم صورتهای مالی سالانه مورد استفاده و استناد قرار گیرند، بویژه الزامات بیانیه‌های روش حسابداری، در همه صورتهای مالی جهت ارائه نظر بنحو مطلوب^{۳۹} مورد نظر قرار گیرند. البته تحقق چنین هدفی به کمک حسابرسان ممکن می‌شد. حسابرسان در ارائه گزارش حسابرسی خود باید پیرامون هر نوع انحراف نسبت به الزامات قانونی

بیانیه‌های مذکور اظهارنظر کرده و تعیین کنند که اصولاً این انحرافات با توجه به شرایط حاکم بر شرکت تحت حسابرسی قابل توجیه بوده است یا خیر. امید کمیته استانداردها آن بود که فصل جدیدی در گزارشگری مالی گشوده شود، و این فصل جدید ویژگیهای صورتهای مالی را چنین تعریف می‌کرد:

- صورتهای مالی باید کاملاً در خور فهم باشند، چرا که مبانی تهیه آنها از سوی کمیته استانداردهای حسابداری

شناخته شده و وضع گردیده‌اند، و

- صورتهای مالی باید قابلیت مقایسه داشته باشند، چرا که تمام شرکتها و موسسات، صورتهای مالی خود را برپایه همین مبناها تهیه و تنظیم می‌کنند، و
- صورتهای مالی باید برپایه بهترین روشهای پیشنهادی کمیته استانداردهای حسابداری مبتنی بوده باشند، و

- صورتهای مالی باید

اطلاعات سودمند و قابل اعتمادی در برابر خوانندگان خود قرار دهند، چرا که مبانی تنظیم آنها توسط کارشناسان کمیته استانداردهای حسابداری ضمن مشورت با دیگر گروههای ذی نفع تعیین و تدوین گردیده است، و

اجرای آنها از سوی حسابرسان در حین حسابرسی نیز مورد اثبات و تایید قرار می‌گیرد.

کوششهای کمیته استانداردهای حسابداری حاکی از نخستین تلاشهای مهم

در راستای ایجاد نظم و ثبات در گزارشگری مالی در سطح عملی و گسترده‌ای در کشور متحده است. در سایر کشورها نیز کوششهای مشابهی شروع گردید. در برخی از آنها و از جمله در ایالات متحده این تلاشها از خیلی قبل شروع شده بود و در برخی دیگر مثل استرالیا بعداً شروع گردید. به‌علاوه کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری نیز در همین راستا کوشش بسیاری در گستره جهانی انجام داد. به این ترتیب دهه ۱۹۷۰ میلادی شاهد دورانی بود که طی آن ضرورت استاندارد ساختن روشهای حسابداری در کشور متحده و در سایر جاها احساس شد و به‌طور جدی ظاهر گردید.

روندی که کمیته پیشگفته به سمت استاندارد ساختن روشهای حسابداری در کشور متحده پیموده بود به دو مرحله قابل تفکیک است. ابتدا شناسایی حوزه‌هایی بود که لزوم استاندارد شدن آنها بیشتر احساس می‌شد و براساس معرفت آن، استاندارد مناسبی برای همین منظور تدوین می‌گردید. سپس همان استاندارد جهت اظهارنظر عامه بصورت طرح پیشنهادی^{۴۰} برای مدتی منتشر می‌شد و با گذشت زمان مناسب جهت مشورت و رایزنی رسماً بیانیه‌ای به نام روش استاندارد حسابداری بر پایه همان طرح پیشنهادی صادر و منتشر می‌ساخت، و شاید هم

دوباره با انجام برخی تغییرات دیگر ملهم از فرایند شور و مشورت، تغییراتی متعاقب انتشار نیز انجام می‌داد. امید کمیته آن بود که سرعت دور جدیدی از گزارشگریهای مالی پدید آید که در پرتو آن ویژگیهای موثر

دهه ۱۹۷۰ میلادی

شاهد دورانی بود که

طی آن ضرورت

استاندارد ساختن

روشهای حسابداری

در کشور متحده و در

سایر جاها احساس

شد و به‌طور جدی

ظاهر گردید.

دیگری باز هم در صورتهای مالی در نظر گرفته شود. کمیته استانداردهای حسابداری تا قبل از انحلال خود در سال ۱۹۹۰ میلادی مجموعاً حدود ۵۴ طرح پیشنهادی و ۲۴ بیانیه رسمی انتشار داد.

البسته کمیته استانداردها همواره در برابر خود با موانع بسیار مهمی مواجه بود، چرا که در جریان کوششهای خود و در راستای استاندارد ساختن روشهای حسابداری به هیچ زمینه عموماً موافقی از نظر مفاهیم نظری و بنیادین جهت گزارشگری مالی که استانداردهای گزارشگری

را بر آنها مبتنی می ساخت متکی نبود یا کمتر برخوردار داشت، و تنها سابقه ممتدی در ارائه راه حلهای معضلات خاص در حسابداری داشت که می توانست به آنها استناد کند. این امر بدین معنی بود که کمیته جهت قبولاندن و توجیه استانداردهای پیشنهادی خود بنام بهترین و مناسبترین راهها و روشهای فنی و صحیح در مسائل و معضلات حسابداری با دشواری و مشکل فراوان روبرو بود و نیز کمیته نمی توانست از مقبولیت عامه استانداردها دفاع کند و آنها را به استناد مفاهیم بنیادین مورد پذیرش همگان مطرح سازد. کوششهای زیادی بویژه از سوی ایالات متحد طی سالهای دهه ۱۹۷۰ و اوایل دهه ۱۹۸۰ میلادی انجام گرفت، تا پیرامون مفاهیم بنیادین اتفاق نظر حاصل شود، لیکن تمام این کوششها هنوز هم به هیچ نتیجه عملی نرسیده است و در نتیجه چنان شد که حاصل کار کمیته استانداردهای حسابداری از بسیاری جهات ادامه کاری شود که قبلاً هم یکبار انجام گردیده بود، یعنی دوباره کاری. اگر چه به تدوین بیانیههای حرفه ای رسمی نیز

شروع کرده بود، که بی تردید در آن روزهای دشوار نخستین، تاثیر بسیار فراوانی بر شیوههای گزارشگری در کشور متحده برجای گذاشت، اما روند وضع استانداردها چیزی بسیار شبیه بازی با آتش شده بود.

بجای آنکه این فرایند همراه با تدوین اصول اولیه و سپس پیشروی به سوی دسته ای دیگر از استانداردهای درست و منطقی گام برداشته و بیانجامد، اجباراً به دلیل رویارویی با معضلات در گوشه و کنار و کوشش در جهت حل آنها، بسیار کندتر از آنچه لازم می آمد پیش می رفت. این امر از بسیاری جهات و ظایف کمیته را از آنچه بود

مشکلتر می ساخت، چرا که طبیعت و ماهیت مشکلات این بخش شامل برخی مسائل و موضوعاتی از گزارشگری مالی نیز می شد که خود فی نفسه دشواریزا بودند. مشکلات رویارویی کمیته استانداردهای حسابداری و تاثیر پیامدهای اقتصادی در جهان واقع بر صورتهای مالی و نیز مبنای حسابداری تهیه و تنظیم صورتهای دو چندان گردیده بود. این صورتهای مالی روابط اقتصادی را تحت

تاثیر قرار داد، در عین حال، می توان از آنها به عنوان منابع اطلاعاتی بسیار مهم در تصمیمات سرمایه گذاران کنونی یا احتمالاً بعدی به لحاظ حفظ و ایجاد رابطه اقتصادی خود با واحد تجاری یا قطع آن و صرف نظر

کردن از آن استفاده کرد. صورتهای مالی ممکن است سبب وارد شدن محدودیت در پرداخت سود به سهامداران شوند. به این ترتیب که اصولاً پرداخت سود سهام هنگامی است که تحقق یافته باشد و آن هم معلوم نیست مگر بعد از تهیه و گزارش صورتهای مالی، یا پس از آن قابل توزیع خواهد شد. صورتهای مالی همچنین می توانند گردش مربوط به مبالغ مزایا و پرداختهای به کارکنان شرکت را نیز تحت تاثیر قرار دهند، چرا که این مبالغ معمولاً بر پایه و نرخ از سود گزارش شده و یا سود هر سهم^{۴۱} تعیین می گردد. این صورتهای حتی مبالغ قراردادهای منعقد شده را نیز تغییر داده و در آنها موثر واقع می شوند، البته اگر بر اساس فرمول بازده سرمایه به کار رفته^{۴۲} مبتنی شده باشند. صورتهای مالی پیش از آنکه صرفاً رویدادهای اقتصادی را گزارش

کنند می توانند واقعاً در جلب منافع اقتصادی برای سرمایه گذاران تاثیر عمیق و تعیین کننده ای داشته باشند. هرگونه تغییر در اصول متداول حسابداری مربوط به تهیه صورتهای مالی مآلاً به تغییر در نحوه توزیع منافع اقتصادی نیز منجر می گردد. در چنین اوضاعی شگفت آور نیست که اشخاص ذی نفع در طرحهای پیشنهادی و یا بیانیههای انتخابی روش استاندارد حسابداری توسط کمیته

ذی ربط جویای اطمینان شوند، که این روشها نه فقط همانهایی است که به ضرر آنان نبوده، بلکه به عکس به نفع آنان نیز هست. به راستی که به تجربه ثابت شده است که فرایند وضع و تدوین استانداردها

کمیته دیرینگ در سال ۱۹۸۸ میلادی پس از رسیدگیهای خود ضمن گزارشی تغییرات مهمی را پیشنهاد و توصیه کرد. این کمیته بویژه پیشنهاد نمود استانداردهای حسابداری با پشتوانه قانونی حمایت و پشتیبانی گردند.

می‌تواند سخت تحت تاثیر جو سیاسی قرار گیرد.

در تحقق هدفهای کمیته استانداردهای حسابداری ضرورت یافت که با اعلام رسمی، شرکتها و واحدهای تجاری

به تهیه صورتهای مالی برای خود اقدام کنند. البته کمیته، نهادی رسمی نبود و فاقد صلاحیت قانونی و اجرایی در ابلاغ این استانداردها بود، لیکن تدبیر دیگری در تقویت کاربرد استانداردها به کار گرفته شد. از حسابربان مستقل که خود گروه

دیگری از حسابداران حرفه‌ای هستند خوانسته شد رعایت چنین استانداردها را مورد پی‌گیری قرار دهند، و چنانچه دیده می‌شد شرکتی یا شرکتهایی الزامات روشهای استاندارد حسابداری را نادیده گرفته‌اند، از حسابربان انتظار می‌رفت که ضمن گزارش خود آنها را افشا کنند. در ابتدا که کمیته این رویه را به کار گرفت، اظهار نظر منفی حسابربان ضمن گزارش خود، درباره شرکتها، از سوی بازار سرمایه مورد توجه جدی قرار می‌گرفت. اما بتدریج که زمان سپری شد، شمار الزامات و شرایطی که توسط حسابربان به عنوان الزام مهم و فنی شناخته می‌شد بیش از پیش گردید، و از سوی دیگر از اثربخشی الزامات نیز به مرور کاسته می‌شد، چرا که حسابربان خود نیز بیش از پیش به انحراف و نادیده گرفتن الزامات بیانه‌ها گرایش می‌یافتند. به علاوه، بیانیها بلحاظ الزامات، از دقت و صراحت کم و باز هم کمتری برخوردار می‌شدند و با پیدا شدن مسائل بغرنج و نو در مضمون آنها، انعطاف و اختیار بیشتری به کار می‌رفت. صورتهای مالی از پیش با دیدی خوشبینانه‌تر و با صداقت بیشتری تنظیم می‌گردیدند تا برپایه استانداردهای قطعی و

آشکار. به مرور هم مبانی گوناگون بیشتری به شرط قرار گرفتن در چارچوب الزامها و محدودیتهای استانداردها، پذیرفته و قابل قبول شناخته می‌شدند. با این کار البته نزدیکتر کردن زمینه‌های اختلاف و کمتر

ساختن موارد تنوع در شیوه‌های حسابداری، که در ابتدا مورد نظر کمیته قرار داشت تا حدی ناممکن می‌شد. حرفه حسابداری به این امر البته وقوف کامل داشت. از این رو، کمیته مشورتی **نهادهای حسابداری^{۴۳}**،

کمیته فرعیتر دیگری را بنام کمیته دیرینگ^{۴۴} جهت رسیدگی به این موضوع مامور ساخت. کمیته دیرینگ در سال ۱۹۸۸ میلادی پس از رسیدگیهای خود ضمن گزارشی تغییرات مهمی را پیشنهاد و توصیه کرد. این کمیته بویژه پیشنهاد نمود استانداردهای حسابداری با پشتوانه قانونی حمایت و پشتیبانی گردند. بسیاری از توصیه‌های گزارش کمیته دیرینگ ضمن قانون تجارت سال ۱۹۸۹ میلادی مورد توجه قرار گرفت و نیز نهاد جدیدی بنام **شورای گزارشگری مالی^{۴۵}** در ماه مه ۱۹۹۰ میلادی تاسیس یافت، و

اختیاراتی هم جهت نظارت بر گزارشهای مالی شرکتها در کشور متحده به آن داده شد. در نوامبر سال ۱۹۹۱ میلادی، این شورا از وضع گزارشگری مالی در کشور فوق گزارشی منتشر ساخت که بخشی از آن به وضع خود شورا مربوط می‌گردید. این امر در گزارش چنین عنوان شده بود.

”در جهت پیشبرد گزارشگری مالی صحیح و درست... و برای ارائه طریق و راهنمایی

به هیئت استانداردهای حسابداری (کمیته‌ای از شورای گزارشگری مالی) پیرامون برنامه‌ها و مسائل سیاستگذاری وسیع و جهت تایید ترتیبات جدید همراه با کارایی و صرفه‌جویی بیشتر در وجوه کافی...“^{۴۶}

هزینه‌های شورا از دریافت حق عضویت از شرکتهای تهیه‌کننده صورتهای مالی و از استفاده‌کنندگان صورتهای مالی و نیز گروههای نظارت‌کننده دولتی گردآوری می‌شد. بنابر توصیه‌های قانون تجارت سال ۱۹۸۹ میلادی و نظر شورای گزارشگری مالی دو نهاد جدید دیگر نیز تشکیل گردید. این دو نهاد، یکی هیئت استانداردهای حسابداری^{۴۷}، و دیگری کمیسیون نظارتی گزارشگری مالی^{۴۸} بودند. وظایف شورای استانداردهای حسابداری در تدوین و اشاعه استانداردهای حسابداری تعیین گردید. اما وظایف کمیسیون نظارتی گزارشگری مالی، تعیین و پی‌گیری کاستیها و نقصهای موجود در صورتهای مالی شرکتها بویژه موارد مهم انحراف آنها از استانداردهای حسابداری است. هر جا که چنین نقصهایی شناخته شوند، باید گامهای لازم در اصلاح نقص مورد بحث در شرکت ذی‌ربط به شیوه ملایم درخواست و پیگیری شود. در صورتی که شرکتی نسبت به اصلاح خود بی‌توجه بماند و استنفکاف ورزد، کمیسیون حق دارد موضوع را به دادگاهی عرضه کرده و شرکت را به انجام هر کار اصلاحی لازم مجبور کند، و یا در موارد استثنایی حتی خود رأساً به تنظیم و انتشار حسابهایی که لازم است اصلاح شوند همت گمارد.

کوششهای شورای گزارشگری مالی و هیئت استانداردهای حسابداری و نیز کمیسیون نظارتی گزارشگری مالی عملاً

این دو نهاد، یکی هیئت استانداردهای حسابداری، و دیگری کمیسیون نظارتی گزارشگری مالی بودند.

نتیجه و ضمانت اجرای مفاد قانون تجارت سال ۱۹۸۹ میلادی و توصیه‌های کمیته دیرینگ بود. از بین بخشهای مختلف قانون تجارت مذکور که بیشترین نقش را داشته‌اند می‌توان به موارد زیر اشاره کرد.

● الزام شرکتها به اعلام آنکه حسابهایشان طبق استانداردهای حسابداری قابل قبول تنظیم شده‌اند یا خیر، و نیز ذکر جزئیات دلایل هرگونه انحراف از استانداردها و پذیرش قانونمندی استانداردهای حسابداری و تقویت هیئت استانداردهای حسابداری در نشر استانداردها.

● با تفویض اختیار از جانب وزیر مشاور^{۴۹}، کمیسیون نظارتی

گزارشگری مالی حق یافت مسئله عدم اصلاح حسابهای شرکتی که اصلاح حساب لازم دارند ولی به توصیه‌های مربوط در این باره بی‌توجه هستند را به دادگاه ارجاع دهد. چنانچه دادگاه بر اصلاح حساب شرکتی رای صادر کرد، هزینه‌های اصلاح حساب به عهده شرکتی است که مدیریت آن در حسابهای خود ایراد داشته است. قانون تجارت سال ۱۹۸۹ میلادی و نهادهایی که به دنبال آن پی‌ریزی شدند، تغییرات عمده‌ای در گزارشگری مالی کشور متحده پدید آوردند، بویژه در شرکتی بزرگ که مورد توجه خاص کمیسیون نظارتی گزارشگری مالی بودند. باین ترتیب برای نخستین بار استانداردهای حسابداری اعتبار قانونی یافتند و اهرم حمایتی بسیار

مناسبی برای آنها نیز تدارک دیده شد. در عین حال در مرحله تدوین استانداردها منابع بهتری فراهم گردید، که اینک در اختیار هیئت استانداردهای حسابداری قرار گرفته بود. می‌توان تصور کرد که اصلاحات مذکور با توجه به برخی مشاجرات و اختلاف نظرهای مالی پایان دهه ۱۹۸۰ و اوایل دهه ۱۹۹۰ میلادی خیلی هم دور از انتظار نبود، بلکه بعکس انتظار آن زیاد می‌رفت. مواردی از قبیل آنچه در شرکتهای کولورول (Colloroll)، بی‌سی‌سی‌آی^{۵۰}، ماکسول (Maxwel)، پولی‌پک (Polly peck)، بریتیش کامنولث (British and com...) و سایرین همگی حاکی از آن شده که

اصلاح حسابها در مراحل گزارشگری مالی ضرورتی تام و تمام است. در حالی که شورای گزارشگری مالی و نهادهای ذی ربط عمدتاً روی مسائل حسابداری معطوف بودند، موقعیت مناسبی نیز در روند اصلاحات مشابهی در زمینه حسابرسی فراهم شد. امید هیئت استانداردهای حسابداری در شتاب دادن به گامهای خود به سمت کاستن از خود انگیختگی و ابتکار^{۵۱} زیاد از حد شخصی و فردی در گزارشگری مالی انعکاس یافت و بالاخره توانست به هدفهای اصلی و اولیه شورای استانداردهای حسابداری که به سالهای ۱۹۷۰ میلادی بازمی‌گشت نایل گردد. اهرم نیرومند در توفیق هیئت به نشر استانداردهای حسابداری، از جمله اسناد

مهم و جدیدی است که به همین نام یعنی استانداردهای گزارشگری مالی معروف شده است. استانداردهای مذکور بتدریج جایگزین بیانیه‌های روش استاندارد حسابداری، از بدو تشکیل هیئت استانداردها گردیده است. به همین خاطر البته بیانیه‌های مذکور همچنان به قوت خود باقی ماندند، لیکن به دنبال آنها، انتشار متنهای پیشنهادی در گزارشگری مالی^{۵۲} نیز شروع شد که محتوای اصلی نشریات رسمی هیئت را تشکیل داده‌اند. متنهای مذکور به‌طور مقدماتی محتوای استانداردها را ابتدا پیشنهاد و سپس با بررسی و غور و تعمق بیشتر در متن آنها، منتشر می‌شوند. تا پایان ماه ژوئیه سال ۱۹۹۳ میلادی هیئت استانداردهای حسابداری در زمینه گزارشگری مالی استانداردهای حسابداری زیر را منتشر ساخته بود:

- استاندارد شماره یک گزارشگری مالی^{۵۳} در خصوص صورت گردش وجه نقد؛
- استاندارد شماره دو گزارشگری مالی^{۵۴} در خصوص حسابداری شرکتی وابسته؛
- استاندارد شماره سه گزارشگری مالی^{۵۵} در خصوص صورت مالی عملکرد.

علاوه بر اینها، تعدادی از متنهای پیشنهادی، به‌صورت پیش‌نویس مباحث پیشنهادی^{۵۶} انتشار یافت.

هیئت استانداردهای حسابداری همچنین واحد ویژه‌ای برای مسائل مبرم^{۵۷} تشکیل داد. نقش این واحد، رسیدگی به مسائل مبرمی بود که به‌صورت مشکل در حال ظهور در زمینه‌های گزارشگری مالی، دارای فوریت بوده و به هر طریق ممکن باید نسبت به حل و فصل آنها توافق صورت گیرد. بیشتر وظایف این واحد به تفسیر استانداردهای حسابداری و یا تمهیداتی که به‌وسیله قانون تجارت و مصوبات آن که هنوز به‌قوت خود باقی مانده بود، مربوط می‌شد.

دیرینگ رییس کمیته مذکور است.

- 45- Financial Reporting Council (FRC)
 46- Paragraph 1, appendix b, FRC. 1991
 47- Accounting Standards Board (ASB)
 48- Financial Reporting Review Panel (FRRP)
 49- Secretary of State
 این وزیر در کابینه کشور متحده بنام وزیر مشاور و در کابینه ایالات متحده بنام وزیر امور خارجه عمل می‌کند.
 50- Bank of Credit and Commerce International
 بانک بین‌المللی فعال در زمینه‌های اعتبار و تجارت متشکل از سرمایه‌گذارهای چند کشور آسیایی و اروپایی که چند سال قبل دچار مشکلات و مخاطرات مالی و قانونی فراوان شد و ورشکست گردید.
 51- Creativity
 52- Financial Reporting Exposure Drafts (FREDs)
 53- Financial Reporting Standard No 1 on cash flow statement (FRS1)
 54- Financial Reporting Standard No 2 on accounting for subsidiary undertakings (FRS2)
 55- Financial Reporting Standard No 3 on financial performance (FRS3)
 56- Discussion Drafts
 57- Urgent Issues Task Force (UITF)
 58- Securities and Exchange Commission (SEC)

منبع

Accounting for Managers

تسلیت

آقایان دکتر کامبیز فوق‌اندوست حقیقی و امیر شهلائی مقدم از اعضای انجمن هر یک به سوگ عزیزی نشست‌اند. مصیبت وارده را به ایشان و خانواده محترمشان تسلیت عرض می‌نمایم و برایشان صبر و بردباری آرزو مندیم.

انجمن حسابداران خیره ایران

- 5- Overhead costs
 6- Period costs
 7- Product costs
 8- First in first out (FIFO)
 9- Last in first out (LIFO)
 10- Direct materials
 11- Freehold land
 12- Gain
 13- Ordinary operating profit
 14- Exceptional item
 15- Extraordinary item
 16- Reserves
 17- Leasehold property
 18- Plant
 19- Straight line depreciation method
 20- Reducing balance depreciation method
 21- Research and Development (R&D) expenses
 22- Sales revenue
 23- Head office and administration costs
 24- Selling and distribution cost
 25- Gain on sale of freehold property
 26- Profit for the year
 27- Associated Electric Industries (AEI)
 28- General Electric Company (GEC)
 29- Accounting Standard Steering Committee (ASSC)
 30- Chartered Association of Certified Accountants (CACA)
 31- Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)
 32- Chartered Institute of Public Finance and Accounting (CIPA)
 33- Institute of Chartered Accountants in Ireland (ICAI)
 34- Institute of Chartered Accountants in Scotland (ICAS)
 35- United Kingdom UK
 یعنی کشور متحده که عبارتست از فدراسیون بریتانیا (که خود شامل انگلیس، ویلز، اسکاتلند است) و ایرلند شمالی.
 36- Accounting Standards Committee
 37- Best practice
 38- Statements of Standard Accounting Practice
 39- "True and fair view"
 40- Exposure drafts (ED)
 41- Earning per share (EPS)
 42- Return on capital employed (ROCE)
 43- Consultative Committee of Accounting Bodies (CCAB)
 44- Dearing Committee

امید آن است که کوششهای شورای گزارشگری مالی، و هیئت استانداردهای حسابداری، و کمیسیون نظارتی گزارشگری مالی، و نیز واحد ویژه مسائل مبهم، دوره نویسی از گزارشگری مالی را با معرفی روشهای منظمتر و قانونمندانه‌تر استانداردهای حسابداری در کشور متحده آغاز کند. این رویکرد جدید در زمینه‌های فراوان و مختلف با آنچه در کشور دیگر، یعنی ایالات متحده می‌گذشت شباهت داشت. کار و تلاش این نهادها را با آنچه به وسیله کمیسیون بورس و اوراق بهادار^{۵۸}، و هیئت استانداردهای حسابداری در کشور ایالات متحده انجام می‌گیرد، یکسان و موازی است. این کارها به طرق مختلف در کشور متحده به بعضی روشهای قانونمند موجود در پاره‌ای کشورهای اروپایی نیز نزدیک می‌گردد، در عین حال جدایی میان مقررات مربوط به گزارشگری مالی و مقررات مربوط به مالیاتها را همچنان حفظ کرده است. شورای استانداردهای حسابداری به صورت عکس‌العامل در برابر پاره‌ای سوءاستفاده‌های موجود در شیوه‌های گزارشگری مالی دهه میلادی ۱۹۶۰ قد برافراشت و این در حالی بود که شورا در اولین روزهای تشکیل خود تاثیر عمده‌ای را باعث گردیده بود. لیکن به مرور و با گذشت زمان از تاثیرات مثبت شورا روزبروز کاسته شد. با این حال امید می‌رود که حاصل این تلاشها و تشکلهای نوین دچار حالت رکودی مشابه نگردد.

پی‌نوشت

- 1- Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)
 2- Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW)
 3- Recommendations on Accounting Practice (the N series)
 4- Cost of sales