

# تدوین استانداردهای حسابداری براساس رویکردهای مبتنی بر قواعد و اصول

دکتر مهدی مرادزاده فرد

عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی و مدرس دانشکده اموراتصادی

بهمن بنی مهد

عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی

خیلی هم خوب نشان ندهد. ما می دانیم که خیلی از اوقات مبلغ استهلاک دارایی منعکس کننده منافع اقتصادی کسب شده از آن دارایی طی دوره مالی نیست.

بسه ناچار، استانداردهای حسابداری نیز متأثر از قواعد و مفاهیم است. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB)<sup>۱</sup> در تدوین

استانداردهای حسابداری از رویکرد مبتنی بر اصول<sup>۲</sup> پیروی می‌کند. در اینجا، منظور از اصول، همان مفاهیم<sup>۳</sup> است. نمونه‌های زیر، گویای وجود این نگرش در استانداردهای مذکور است:  
- در صورت وجود حق کنترل، یعنی توانایی راهبرد و



حسابداری را می‌توان مجموعه‌ای از قواعد و مفاهیم دانست. استهلاک دارایی‌ها، قیمت‌گذاری موجودی‌های کالا یا برآورد مطالبات مشکوک‌الوصول، نمونه‌هایی از قواعد حسابداری و مواردی چون تحقق، تطابق، تداوم فعالیت و مبنای تعهدی از جمله مفاهیم حسابداری است. هنگامی که دارایی‌ها را منافع اقتصادی آتی تحت کنترل واحد تجاری ناشی از

معاملات و رویدادهای گذشته تعریف می‌کنیم، منافع اقتصادی آتی، کنترل و رویدادهای گذشته، مفاهیمی واقعی هستند اما استهلاک همین دارایی‌ها به روش خط مستقیم یا هر روش دیگری مبتنی بر یک قاعده مثلاً "برآورد عمر مفید ۱۰ سال خواهد بود. قاعده‌ای که امکان دارد واقعیت را

هدایت سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر، شرکت سرمایه‌گذار باید صورت‌های مالی تلفیقی تهیه کند. - در صورت وجود نفوذ قابل ملاحظه، یعنی توانایی تاثیرگذاری بر سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر، شرکت سرمایه‌گذار حق استفاده از روش ارزش ویژه را خواهد داشت.

در مقابل این دیدگاه، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB)<sup>۴</sup> در آمریکا، رویکردی مبتنی بر قواعد<sup>۵</sup> را جهت تدوین استانداردهای حسابداری دارد. ضرورت تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در صورت کسب بیش از ۵۰ درصد سهام شرکت سرمایه‌پذیر یا اجازه به‌کارگیری روش ارزش ویژه در صورت سرمایه‌گذاری بیش از ۲۰ درصد در سهام شرکت سرمایه‌پذیر، نمونه‌هایی از حاکمیت این دیدگاه بر استانداردهای آمریکایی است. اما در آمریکا، بعد از رسوایی‌های مالی شرکت‌های بزرگ نظیر انرون، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی، در اکتبر ۲۰۰۲، طرحی برای تدوین استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول، پیشنهاد و منتشر کرد که نشان‌دهنده گرایش این هیئت به سمتی متفاوت از گذشته است.

نویسندگان این مقاله تلاش دارند ضمن تشریح مزایا و معایب هر یک از رویکردهای مزبور، آینده رویکرد مبتنی بر اصول و اقدامات انجام شده توسط هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا را در این ارتباط، مورد بررسی قرار داده و همزمان نگاهی نیز بر استانداردهای ملی ایران داشته باشند.

#### ۱-۱- روش‌های ارزش ویژه

در رویکرد مبتنی بر قواعد، استانداردهای حسابداری براساس قواعدی از پیش تعیین شده بنا نهاده شده‌اند. مثلاً استانداردی که شرط تهیه صورت‌های مالی تلفیقی را داشتن بیش از پنجاه درصد سهام دارای حق رای شرکت سرمایه‌پذیر می‌داند، مبتنی بر قاعده تحصیل بیش از پنجاه درصد سهام می‌باشد. بر اساس این قاعده، در صورت تحصیل سهام کمتر از پنجاه درصد، الزامی برای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی وجود ندارد.

در مقابل، برای تدوین استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول به‌جای تکیه بر قواعد از پیش تعیین شده، بر مفاهیم

اساسی و واقعیت‌ها اتکاء می‌شود. فرض کنید شرکت الف با تحصیل بیش از ۵۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت ب توانایی هدایت سیاست‌های مالی و عملیاتی آن شرکت را کسب کند. همچنین شرکت ج نیز با تحصیل کمتر از ۵۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت د توانایی هدایت سیاست‌های مالی و عملیاتی آن شرکت را بدست آورد. بر اساس استاندارد حسابداری مبتنی بر قواعد تنها شرکت الف ملزم به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی است و شرکت ج به‌رغم اینکه بر شرکت د کنترل دارد الزامی به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی ندارد. اما براساس استاندارد مبتنی بر اصول، هر دو شرکت الف و ج جدای از درصد سرمایه‌گذاری، به دلیل کنترل خود بر شرکت‌های سرمایه‌پذیر، باید صورت‌های مالی تلفیقی تهیه کنند. استانداردهای مبتنی بر اصول به واقعیت توجه دارند. در اینجا واقعیت آن است که هر دو شرکت بواسطه کنترل بر شرکت‌های تحت کنترل خود ممکن است به منظور کسب منافع مبادرت به انجام معاملاتی با آنها کنند که بین اشخاص غیروابسته معمول نباشد. این معاملات باعث می‌شوند که کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی تنزل یابد، زیرا معاملات مزبور ممکن است براساس تمایلات جانبدارانه انجام شود. در نتیجه اطلاعات صورت‌های مالی نمی‌توانند ویژگی بسی‌طرفی<sup>۶</sup> و بیان صادقانه<sup>۷</sup> را دارا باشند که هر دو از مولفه‌های ویژگی قابلیت اتکای<sup>۸</sup> اطلاعات صورت‌های مالی است. ممکن است معاملات میان شرکت‌های گروه به‌صورت ظاهری، نمایشی و بدون محتوای اقتصادی باشند. بنابراین احتمالاً ویژگی رجحان محتوا بر شکل<sup>۹</sup> که از مولفه‌های قابلیت اتکا است، در این معاملات رعایت نمی‌شود و سودی که بر اثر معاملات با شرکت‌های فرعی و وابسته به‌دست می‌آید، ممکن است فاقد کیفیت بوده و تنها یک کمیت باشد. لذا احتمالاً دارای ارزش پیش‌بینی<sup>۱۰</sup> نبوده و مربوط بودن<sup>۱۱</sup> اطلاعات را مورد تردید قرار می‌دهد.

به بیانی دیگر، کنترل شرکتی بر شرکت دیگر، ممکن است منجر به معاملاتی بین آنها شود که احتمال دارد آن معاملات با واقعیت مطابقت نداشته باشد. در این صورت، کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی جداگانه آن شرکت‌ها تحت تاثیر معاملات مزبور قرار می‌گیرد. صورت‌های مالی تلفیقی، اطلاعات صورت‌های مالی

گزارش‌های مالی انرون واقعیت را به‌طور کامل منعکس نمی‌کرد زیرا بخشی از بدهی‌های شرکت انرون در ترازنامه تلفیقی لحاظ نشده بود. به عبارت دیگر، انرون مفاهیم اصلی گزارشگری را نقض می‌کرد، اما صورت‌های مالی ساختگی آن با قواعد مندرج در استانداردها مطابقت داشت.

انرون در صورت‌های مالی تلفیقی

مزایای رویکرد مبتنی بر قواعد به قرار زیر است:

- قواعد، موجب رفتارهای یکسان در قبال رویدادها شده و در نتیجه از قضاوت کاسته و باعث افزایش قابلیت مقایسه اطلاعات مالی می‌شود.

- قواعد، نشأت گرفته از نیاز تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی است. به عبارت دیگر، تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی، خواهان قواعد برای تهیه صورت‌های مالی هستند.

- به‌کارگیری قواعد برای تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی و همچنین حساب‌برسان آسان است.

- قواعد، تأیید و تضمین قابل اطمینانی را برای موضوعات بحث‌انگیز فراهم می‌آورد. به عبارت دیگر، وجود قواعد می‌تواند از وقوع پیش‌دآوری‌ها و قضاوت‌های اشتباه در مورد یک موضوع بکاهد.

معایب رویکرد مبتنی بر قواعد را می‌توان به شرح زیر دانست:

بزرگترین عیب رویکرد مبتنی بر قواعد آن است که در برابر هر قاعده، تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی احتمالاً برخورد و رفتار خاصی از خود نشان می‌دهند. مشخص بودن قواعد امکان تغییر شرایط برای تسخلی از قواعد را میسر می‌سازد. مثلاً در تنظیم قرارداد اجاره، می‌توان آن را طوری تنظیم کرد که از نظر شکل به‌عنوان اجاره عملیاتی تلقی شود و شرایط اجاره سرمایه‌ای را نداشته باشد. در حالی که از نظر محتوا شرایط اجاره سرمایه‌ای را دارا است. به این طریق تامین مالی که از نظر محتوا شرایط اجاره سرمایه‌ای را دارد، به‌عنوان اجاره عملیاتی تلقی شده و در ترازنامه افشاء نمی‌گردد.

استانداردهای تدوین شده بر مبنای قواعد، باید به‌طور پیوسته بازنگری شوند. به‌عنوان نمونه، اگر مبادله جدیدی نظیر مبادلات طراحی شده در فرآیند مهندسی مالی مانند ابزار مشتقه، انجام شوند و یا در صورت تغییر شرایط

جداگانه شرکت اصلی و شرکت‌های فرعی آن را بعد از انجام تعدیلات لازم، به‌صورت شخصیت اقتصادی واحد نشان می‌دهد. صورت‌های مالی تلفیقی، اثرات ناشی از معاملات میان شرکت‌های گروه بر کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی را خنثی و تعدیل می‌کند. مثلاً سود معاملات فی‌مابین شرکت‌های گروه را حذف یا اثرات معاملات ثبت نشده و به تاخیر افتاده در دفاتر هریک از شرکت‌های گروه را تعدیل می‌کند. در واقع، به این ترتیب صورت‌های مالی تلفیقی باعث بهبود کیفیت اطلاعات گزارش شده در راستای بیان واقعیت می‌شود.

براین اساس، نقش صورت‌های مالی تلفیقی در بهبود کیفیت اطلاعات گزارشگری مالی کاملاً روشن است. حال سؤال این است که اگر تدوین استانداردها بر پایه قواعد باشد در غیاب الزام شرکت ج به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، آیا اطلاعات منعکس در صورت‌های مالی جداگانه شرکت ج، واقعیت‌های اقتصادی را به نحو مناسب نشان می‌دهد؟ مسلماً پاسخ منفی است. اما اگر استاندارد حسابداری بر اساس اصول تدوین شود، فارغ از درصد سرمایه‌گذاری، شرکت ج به دلیل کنترل خود بر شرکت د، باید صورت‌های مالی تلفیقی را تهیه و ارائه کند. بنابراین می‌توان استدلال کرد که در تدوین استاندارد بر پایه قواعد ممکن است تنها به شکل توجه شده و محتوا از دست برود. این در حالی است که در تدوین استاندارد بر پایه اصول، همان‌گونه که قبلاً گفته شد به محتوا و واقعیت‌ها توجه می‌شود. در نتیجه، این رویکرد باعث می‌شود تا اطلاعاتی مربوط تر و قابل اعتمادتر نسبت به رویکرد مبتنی بر قواعد در راستای اهداف گزارشگری مالی تهیه و ارائه شود.

شرکت انرون، به‌واسطه تعدد شرکت‌های تحت کنترل خود که کمتر از ۵۰ درصد سهام آنها را در اختیار داشت به‌راحتی بخشی از بدهی‌های خود را به آن شرکت‌ها انتقال می‌داد. در واقع مدیران انرون و شرکت‌هایی نظیر آن می‌دانستند چگونه از قاعده‌ای سوء استفاده کنند که تهیه صورت‌های مالی تلفیقی را الزام می‌نماید. بنابراین با تحصیل کمتر از ۵۰ درصد سهام آن شرکت‌ها، به‌رغم کسب کنترل آنها، به‌منظور کسب منافع، معاملاتی را با آن شرکت‌ها انجام می‌دادند. ضمن آنکه الزامی نیز به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی و خنثی کردن اثر آن معاملات را نداشتند. بنابراین

پیش‌بینی‌های راضی‌کننده جلب می‌کند. از دیگر مزایای تغییر رویکرد مبتنی بر قواعد، به رویکرد مبتنی بر اصول، که توسط هیئت استانداردهای حسابداری آمریکا بیان شده، آن است که این تغییر باعث می‌شود تا استانداردهای حسابداری آمریکا با استانداردهای بین‌المللی یکنواخت و هماهنگ گردد.

معایب رویکرد مبتنی بر اصول را نیز می‌توان به شرح زیر توصیف کرد:

رویکرد مبتنی بر اصول ممکن است به‌طور بالقوه ثقل را بیشتر کند. برخی از آن بیم دارند که تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی احساس کنند که با قواعد تعریف شده‌ای محدود نیستند و بر عکس از اصول و مفاهیم با آزادی بیشتری بجای قواعد استفاده کنند. هم استاندارد مبتنی بر قواعد و هم استاندارد مبتنی بر اصول تنها هنگامی موثر و کارآمد هستند که در استفاده از آنها سخت‌گیری و دقت لازم صورت پذیرد. هیچکدام از آنها مانع ثقل نخواهند شد، هیچ‌گونه شواهدی در دست نیست که آیا حسابداری مبتنی بر اصول، رسوایی‌هایی نظیر رسوایی انرون را می‌توانست متوقف کند یا خیر؟

منتقدان رویکرد مبتنی بر اصول معتقدند که پیاده‌سازی سیستم مبتنی بر اصول، زمان زیادی را می‌طلبد و همین‌طور مشخص شدن نتایج استفاده از آن نیز نیازمند گذشت زمان است. این موضوع ممکن است باعث شود که به مرور زمان، آن اصول تحت تاثیر قواعد قرار گیرند.

استفاده از رویکرد مبتنی بر اصول مستلزم قضاوت است، از این‌رو در غیاب قواعد ممکن است هم حساب‌برسان و هم مدیران، به‌رغم استفاده درست از اصول به دلیل قضاوت خود در معرض دعاوی قضایی احتمالی قرار گیرند. همچنین از آنجایی که در رویکرد مبتنی بر اصول از قضاوت استفاده می‌شود لذا به دلیل فقدان ثبات رویه در قضاوت‌ها و اینکه ممکن است در رابطه با یک وضعیت، قضاوت‌های حرفه‌ای مختلفی ارائه شود، قابلیت مقایسه اطلاعات مالی کاهش یابد. از طرف دیگر، به عقیده اکثر سرمایه‌گذاران به دلیل پیچیدگی الگوهای کسب و کار در بازار، فهم اطلاعات صورت‌های مالی شرکت‌ها مشکل‌تر شده است. آنها معتقدند که این موضوع به دلیل پیچیدگی قواعد نیست بلکه به دلیل پیچیدگی الگوهای کسب و کار است. لذا هر چند

مبادلات موجود لازم است استانداردها مورد تجدید نظر قرار گیرند و یا رهنمودی به آنها اضافه شود. بنابراین، رویکرد مبتنی بر قواعد، همیشه یک گام از عمل حسابداری عقب است. انتشار قواعد و رهنمودهای جدید از سوی هیئت‌های مختلف تدوین استاندارد به پیچیدگی قواعد می‌افزاید و موجب رشد سریع و بی‌رویه آنها می‌شود. به تناسب پیچیدگی فرآیند کسب و کار، قواعد حسابداری نیز به سرعت تغییر و گسترش می‌یابند. با توجه به پیچیدگی اکثر استانداردها، اجرا و استفاده از آنها مستلزم تفسیر و توضیح می‌باشد. از آنجایی که موارد استثنای متعددی برای استانداردهای مبتنی بر قواعد وجود دارد، این استانداردها بسیار پیچیده شده و فرآیند تدوین استانداردها نیز کند می‌شود.

#### مزایا و معایب رویکرد مبتنی بر اصول

همانگونه که قبلاً ذکر شد استانداردهای مبتنی بر اصول برای استفاده و اجرا توسط تهیه‌کنندگان و حساب‌برسان بر مبنای مفاهیم اساسی بنا شده است. مزایای پذیرش رویکرد مبتنی بر اصول به قرار زیر است:

استانداردهای مبتنی بر اصول، محتوا را بر شکل ترجیح می‌دهند و در صدد ارائه محتوای اقتصادی رویدادها هستند تا شکل آن. رویکرد مبتنی بر اصول، بر مفهوم تمرکز و توجه دارد تا بر قوانین، لذا به واسطه این توجه، نقض قواعد کاهش می‌یابد و در نتیجه بر شفافیت اطلاعات حسابداری افزوده می‌شود. مزیت دیگر سیستم مبتنی بر اصول آن است که استانداردها را ساده و از پیچیدگی آن می‌کاهد. استانداردهای مبتنی بر اصول، مستلزم استفاده از رهنمودهای تفصیلی در رابطه با مبادلات پیچیده نیست. لذا، رویکرد مبتنی بر اصول، مستلزم قضاوت حرفه‌ای است. طرفداران این رویکرد معتقدند که استفاده از قضاوت حرفه‌ای آن چیزی است که بیان صادقانه در یک مورد خاص را تعیین می‌کند در حالی که قواعد برای همه موارد برخورد یکسانی دارد.

رویکرد مبتنی بر اصول، در مقابل تغییرات رویه‌های کسب و کار انعطاف‌پذیر است. همچنین این رویکرد توجه تهیه‌کنندگان و حساب‌برسان صورت‌های مالی را بر بیان صادقانه و همه‌جانبه صورت‌های مالی به‌جای ارائه

استانداردها در تغییر به رویکرد مبتنی بر اصول حذف خواهند شد.

بعد از انتشار این طرح توسط هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا، گروه های زیادی از آن استقبال و پیشنهادهای را برای اجرای آن مطرح کردند. نیاز به قابلیت مقایسه صورت های مالی، توجه به محیط دعاوی و قضایی، الزام به داشتن رهنمودی اجرایی برای هر صنعت و تغییر برنامه ریزی شده به رویکرد مبتنی بر اصول، از جمله پیشنهادهای است که به هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی آمریکا در رابطه با تغییر به رویکرد مبتنی بر اصول ارائه شده است. بر همین اساس است که هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی آمریکا اعلام می کند که تغییر از استانداردهای مبتنی بر قواعد به استانداردهای مبتنی بر اصول به صورت تدریجی خواهد بود. استانداردهای قبلی فوراً به روش مبتنی بر اصول تغییر داده نمی شوند، بلکه استانداردهای جدید بر اساس روش مبتنی بر اصول تدوین خواهند شد. هدف هیئت به جای تغییر ناگهانی در استانداردهای حسابداری، تغییر آرام و تدریجی در آنهاست.

به نظر می رسد اجرای رویکرد مبتنی بر اصول در آمریکا آسان نخواهد بود. زیرا این امر مستلزم تغییر بنیادی در رفتار و طرز برخورد همه افراد درگیر اطلاعات حسابداری نظیر تدوین کنندگان استاندارد، کمیسیون بورس و اوراق بهادار، سرمایه گذاران، مدیران، حساب رسان و جامعه نسبت به رویکرد مبتنی بر اصول است.

### هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی آمریکا

در راستای تدوین استانداردها بر مبنای اصول تاکنون اقدامات زیر را انجام داده است:

الف) انتشار استانداردهای شماره ۱۴۱ و ۱۴۲، در استاندارد شماره ۱۴۱ روش اتحاد منافع برای ترکیب شرکت ها حذف و بر اساس استاندارد شماره ۱۴۲ سرفقلمی مستهلک نخواهد شد بلکه مورد آزمون نقصان ارزش قرار می گیرد و در صورت کاهش ارزش، مبلغ مربوطه به حساب هزینه استهلاک منظور می شود. استاندارد بین المللی نیز از این رویه پیروی می کند.

استفاده از رویکرد مبتنی بر اصول ممکن است گزارشگری محتوای اقتصادی معاملات را بهبود ببخشد اما حذف قواعد موجب از دست رفتن قابلیت فهم اطلاعات صورت های مالی خواهد شد.

### انجمن حسابداری مبتنی بر اصول

در اکتبر ۲۰۰۲ هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا، در پاسخ به قانون ساربینز - اکسلی که استفاده از رویکرد مبتنی بر اصول را در تدوین استانداردهای حسابداری الزامی کرده است، طرحی را در رابطه با رویکرد مبتنی بر اصول برای تدوین استانداردهای حسابداری پیشنهاد و منتشر کرد. این طرح، اهداف گزارشگری مالی را مورد بحث قرار داده و توضیح می دهد که چگونه رویکرد مذکور می تواند به حصول آن اهداف کمک کند. این طرح سه اولویت برای تغییر به رویکرد مبتنی بر اصول را در نظر گرفته است.

اولویت اول، چارچوب مفهومی فعلی که رهنمود لازم برای تدوین استانداردها را فراهم می آورد، دارای مفاهیم ناقص، ناهماهنگ و مبهم است. مثلاً در حالی که بیانیه مفهومی شماره ۲ درباره ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری بحث می کند. هیچ رهنمودی برای کاهش تضاد و ایجاد موازنه میان ویژگی های کیفی اطلاعات مانند موازنه بین مربوط بودن و قابلیت اتکاء ارائه نمی دهد. به علاوه شناخت درآمد تشریح شده در بیانیه مفهومی شماره ۵، اغلب با تعاریف دارایی ها و بدهی ها در بیانیه مفهومی شماره ۶، مطابقت ندارد. در نتیجه، به دلیل نواقص موجود در چارچوب مفهومی فعلی، اولین مرحله در ایجاد سیستم مبتنی بر اصول، بهبود مفاهیم حسابداری و تدوین چارچوبی جدید برای گزارشگری مالی است.

اولویت دوم، تعداد موارد استثنای موجود در استانداردها باید کاهش داده شود. کاهش در این امر، پیچیدگی استانداردهای حسابداری را کم کرده و منجر به انعکاس بهتر رویدادهای اقتصادی می گردد.

اولویت سوم، در سال های اخیر، تعداد رهنمودها به طور قابل ملاحظه ای افزایش یافته است. بنابراین، هیئت تدوین استانداردها باید تصمیم بگیرد به چه تعداد از این رهنمودها نیاز است. به این منظور، اکثر رهنمودهای تفسیری و اجرایی

ویژگی‌های کیفی به ترتیب عبارت از مربوط بودن، بیان صادقانه، قابلیت مقایسه<sup>۱۲</sup> و قابلیت فهم<sup>۱۳</sup> است.

ارزش پیش‌بینی، ارزش تأییدکنندگی<sup>۱۴</sup> و به موقع بودن<sup>۱۵</sup> از جمله مولفه‌های ویژگی مربوط بودن هستند. واژه ارزش بازخورد<sup>۱۶</sup> از چارچوب مفهومی حذف و به جای آن از واژه ارزش تأییدکنندگی استفاده خواهد شد. از آنجایی که در چارچوب مفهومی هیئت تدوین استانداردهای آمریکا و بین‌المللی از واژه قابلیت اتکاء به طور گسترده سوء تعبیر می‌شد، لذا در چارچوب مشترک، واژه بیان صادقانه به جای آن به کار می‌رود. محافظه‌کاری<sup>۱۷</sup> و احتیاط<sup>۱۸</sup> از ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری حذف و به جای آن در چارچوب مفهومی مشترک بر لزوم دقت در چگونگی مواجهه با شرایط عدم اطمینان تأکید شده است. همچنین فزونی منافع بر مخارج<sup>۱۹</sup> به جای آنکه ویژگی کیفی اطلاعات حسابداری باشد یک محدودیت است. اهمیت<sup>۲۰</sup> نه تنها با مربوط بودن بلکه به بیان صادقانه نیز ارتباط دارد. اهمیت در چارچوب مفهومی مشترک به جای آنکه ویژگی کیفی اطلاعات باشد به عنوان فیلتری برای تعیین این موضوع عمل می‌کند که آیا اطلاعات برای تأثیرگذاری بر تصمیمات استفاده‌کنندگان از اهمیت کافی برخوردار است یا خیر؟

#### ۴-۱-۱- ایجاد سند در ایران

استانداردهای حسابداری ایران از استانداردهای بین‌المللی اقتباس شده است. بر مبنای اصول تدوین می‌شوند، بنابراین به ناچار استانداردهای حسابداری ایران نیز متأثر از اصول است. طی سال‌های ۱۳۸۴ و ۱۳۸۵، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری با انتشار چند پیش‌نویس استاندارد، از جمله استاندارد شماره ۴ با عنوان "ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی"، استاندارد شماره ۵ با عنوان "رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه"، استاندارد شماره ۱۸ با عنوان "سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی و صورت‌های مالی تلفیقی" و استاندارد شماره ۱۹ با عنوان "ترکیب واحدهای تجاری" را مورد تجدیدنظر قرار داد. ظاهراً هدف این کمیته از تجدید نظر استانداردهای بین‌المللی است. همچنین در این تجدید نظر، به شرایط محیطی ایران نیز توجه و سعی شده است تا

ب) پروژه‌های مشترکی با هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری به منظور تدوین استانداردهای مشترک اجرا شده است. انتشار استاندارد شماره ۱۴۱ از جمله این پروژه‌ها می‌باشد.

ج) پروژه‌ای به منظور تدوین رهنمود اندازه‌گیری ارزش متعارف در ژوئن ۲۰۰۳ آغاز شده است. هدف این پروژه بهبود بیانیه مفهومی شماره ۵، شناخت و اندازه‌گیری در صورت‌های مالی واحدهای تجاری، است. تاکنون این پروژه تکمیل نشده است و آخرین گزارش آن در ۳۰ ژانویه ۲۰۰۶ منتشر شده است.

و) انتشار استاندارد شماره ۱۵۴ با عنوان تغییرات حسابداری و اصلاح اشتباهات در می ۲۰۰۵، این استاندارد جایگزین بیانیه شماره ۲ هیات اصول حسابداری آمریکا و بیانیه استانداردهای حسابداری مالی شماره ۳ شده است. استاندارد مزبور در راستای هماهنگی با استاندارد بین‌المللی تدوین شده و بسیار شبیه به آن است.

ه) در اکتبر ۲۰۰۴ هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای تدوین چارچوب مفهومی مشترک به توافق رسیدند. چارچوب جدید بر اساس چارچوب موجود هر دو هیئت پایه‌گذاری خواهد شد. در نیمه دوم سال ۲۰۰۵، خلاصه‌ای از تصمیمات هر دو هیئت راجع به چارچوب مفهومی مشترک منتشر شد. البته نتایج به دست آمده در مرحله آزمایشی بوده و ممکن است بعداً تغییراتی در آنها به وجود آید. تصمیمات مزبور موجب تغییر در الزامات فعلی حسابداری و گزارشگری مالی نخواهد شد. تدوین چارچوب نظری مشترک در هشت مرحله انجام خواهد شد که در مرحله اول در سال ۲۰۰۶ بر اهداف گزارشگری مالی و ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری به توافق خواهند رسید. تصمیمات اتخاذ شده هر دو هیئت تا تاریخ ۲۸ فوریه ۲۰۰۶ درباره اهداف گزارشگری مالی، به طور مختصر به شرح زیر است:

"هدف گزارشگری مالی به جای تأکید بر نیازهای اطلاعاتی گروه از استفاده‌کنندگان یعنی سهامداران عادی، به نیازهای اطلاعاتی طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان نیز توجه خواهد داشت"

در رابطه با ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی، تغییرات زیر انجام شده است:

استانداردهای مزبور با عنایت به شرایط محیطی و رویه‌های مورد عمل شرکت‌ها، تطبیق داده شود.

از میان تغییرات مذکور، تغییر استانداردهای شماره ۱۸ و ۱۹ قابل توجه است. عمده تغییرانجام شده در استانداردهای مذکور عبارت از حذف روش اتحاد منافع، حذف روش ارزش ویژه برای شرکت‌هایی که همراه صورت‌های مالی جداگانه خود، صورت‌های مالی تلفیقی را تهیه و ارائه می‌کنند و تخصیص سرقفلی منفی به دارایی‌های غیرپولی به نسبت ارزش متعارف آن دارایی‌هاست. اما همانند گذشته، سرقفلی مثبت به روش خط مستقیم حداکثر با عمر مفید ۲۰ سال مستهلک خواهد شد. همچنین شرط تهیه صورت‌های مالی تلفیقی وجود کنترل در روابط میان شرکت‌های سرمایه‌گذار و سرمایه‌پذیر است. در استانداردهای شماره ۱۸ و ۱۹، شرط وجود کنترل برای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، حذف روش اتحاد منافع، تخصیص سرقفلی منفی به دارایی‌های غیرپولی از جمله موارد مبتنی بر اصول بوده که از استاندارد بین‌المللی اقتباس شده است. اما استهلاک سرقفلی به روش خط مستقیم مبتنی بر قواعد است. پر واضح است که استانداردهای مزبور بر اساس ترکیبی از دو رویکرد مبتنی بر اصول و مبتنی بر قواعد تدوین شده، در حالی که استاندارد بین‌المللی به عنوان ماخذ استانداردهای ملی ایران، تماماً بر پایه اصول تدوین شده است. جالب تر از همه، حذف روش ارزش ویژه است. روش ارزش ویژه خود ریشه در مفهوم دارد. روش ارزش ویژه بر مفهوم رجحان محتوا بر شکل تاکید دارد که خود انعکاسی از واقعیت اقتصادی است. استفاده از این روش، منجر به حذف سودهای تحقق نیافته ناشی از مبادلات میان شرکت‌های سرمایه‌گذار و سرمایه‌پذیر در دفاتر شرکت سرمایه‌گذار خواهد شد. این موضوع احتمالاً مورد تایید کارشناسان مالیاتی نیست. بنابراین شرکت‌ها از روش ارزش ویژه در ثبت سرمایه‌گذاری‌های خود استفاده نمی‌کنند. از طرف دیگر، شرکت‌ها ملزم به محاسبه و پرداخت مالیات تلفیقی نیستند، بلکه معیار پرداخت مالیات طبق قانون مالیات‌ها، سود شرکت اصلی است. همچنین قانون تجارت مجمع عمومی شرکت را ملزم به تقسیم سود شرکت اصلی می‌کند و تقسیم سود ویژه تلفیقی در هیچ جای این قانون مشاهده نمی‌شود. این در حالی است که ممکن

است سود قابل تقسیم تلفیقی کمتر از سود قابل تقسیم شرکت اصلی باشد. به نظر می‌رسد در غیاب روش ارزش ویژه، تقسیم سود شرکت اصلی به دلیل وجود معاملات فی‌مابین و سودهای تحقق نیافته، مبنای مناسبی برای توزیع سود سهام نباشد. به عبارت دیگر، تقسیم سود شرکت اصلی با وجود سودهای تحقق نیافته، نوعی تقسیم سود موهوم است. هر چند موضوع کاهش سود تلفیقی نسبت به سود شرکت اصلی، در گزارش بازرسی قانونی درج و به اطلاع سهامداران خواهد رسید و سازمان بورس اوراق بهادار نیز طی بخشنامه‌ای توجه به این نکته را به شرکت‌های پذیرفته شده در بورس ابلاغ کرده است، اما اجرای آن از طرف شرکت‌هایی که تقسیم سود آنها با نظر سهامداران عمده انجام می‌شود، در هاله‌ای از ابهام قرار دارد. نگاهی بر سودهای تقسیم شده برخی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در سال‌های گذشته، این ادعا را تایید می‌کند.

براین اساس، استدلال این که شرکت‌های تهیه‌کننده صورت‌های مالی تلفیقی، نیازی به استفاده از روش ارزش ویژه ندارند را نمی‌توان استدلالی محکم در حذف روش ارزش ویژه دانست. استدلال محکم آن است که قانون مالیات و تجارت مقدم بر استانداردهای حسابداری بوده و بر آن برتری دارند و به نظر می‌رسد کمیته تدوین استانداردهای حسابداری با پذیرش این برتری حذف روش ارزش ویژه و عدم پذیرش سود تلفیقی برای تقسیم میان سهامداران را حکم کرده که هدف از آن تطبیق استانداردهای حسابداری با رویه‌های مورد عمل و رایج شرکت‌هاست. به نظر می‌رسد با توجه به اوضاع فعلی، اصلاح و تطبیق قوانین کشور با استانداردهای حسابداری و تدوین چارچوب مفهومی مناسب برای گزارشگری مالی ایران برای رفع تناقضات موجود در استانداردهای حسابداری ضرورتی تام یافته و اقدام عاجل و همه‌جانبه‌ای را طلب می‌کند.

#### ۴-۱-۲- سیستم سنجش ریسک

تاکنون مشخص نشده است که آیا استانداردهای مبتنی بر اصول، منتج به یک سیستم گزارشگری مالی با شفافیت بهتر، درک بهتر صورت‌های مالی و قابلیت مقایسه همه جانبه خواهد شد یا خیر؟ طرفداران رویکرد مبتنی بر اصول

- 8- Reliability
- 9- Substance over Form
- 10- Predictive Value
- 11- Relevance
- 12- Comparability
- 13- Understandability
- 14- Verifiability
- 15- Timeliness
- 16- Feedback Value
- 17- Conservatism
- 18- Prudence
- 19- Cost-benefit Constraint
- 20- Materiality

معتقدند این رویکرد، به مرور زمان منجر به بهبود گزارشگری مالی خواهد شد. اما به عقیده مخالفان، ماهیت ذهنی سیستم مبتنی بر اصول باعث کاهش قابلیت مقایسه اطلاعات می‌شود. به نظر می‌رسد در تدوین استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول، باید بر حفظ قابلیت مقایسه اطلاعات صورت‌های مالی و خصوصیات هر صنعت توجه بیشتری شود.

ظهور شرکت‌های چند ملیتی، پیدایش تجارت الکترونیک، توسعه ابزارهای جدید مبادلاتی در بازارهای سرمایه و سایر تغییرات مربوط به محیط کسب و کار باعث شده است تا به تناسب تغییرات مذکور، ارائه اطلاعات مربوط و صادقانه ضرورت بیشتری یابد. به دلیل اینکه حسابداری نیز همانند سایر رشته‌های علوم انسانی با رفتار نوع بشر یعنی تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در ارتباط است و به دلیل اینکه رفتارها و نیازهای انسان در طول زمان به تناسب تغییرات محیطی تغییر می‌کنند هر قدر مبانی نظری حسابداری بهبود یابد باز هم جای اصلاح بیشتر آن وجود خواهد داشت. به عبارت دیگر، مبانی نظری حسابداری هرگز به طور کامل بهبود نخواهند یافت، و حسابداری همواره در حال تغییر خواهد بود.

با توجه به این شرایط، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری باید برای تدوین استانداردها از چارچوب مفهومی مشخصی استفاده کند. اگر چارچوب مفهومی مورد استفاده کمیته تدوین استانداردها، چارچوب مفهومی بین‌المللی است پس باید استانداردهای بین‌المللی را بدون هیچ تغییری پذیرفت و اگر این کمیته قصد مطابقت استانداردها را با شرایط محیطی ایران دارد باید چارچوب مفهومی مطابق با شرایط ایران را تدوین کند.

- ۱- بنی مهد بهمن. صورت‌های مالی تلفیقی، مجله حسابدار شماره ۱۶۲، آبان ۱۳۸۳
- ۲- کمیته فنی سازمان حسابرسی، استانداردهای حسابرسی، استانداردهای اصلاح شده شماره ۴، ۵، ۱۸ و ۱۹.

- 1- Conceptual Framework-Joint Project of IASB and FASB, Latest Revision: 28 February 2006, [www.fasb.org/project/conceptual\\_framework.shtml](http://www.fasb.org/project/conceptual_framework.shtml)
- 2- Defining Principles-Based Accounting Standards, The CPA Journal, [www.nysscpa.org/printversions/cpaj/2004/804/p34.htm](http://www.nysscpa.org/printversions/cpaj/2004/804/p34.htm)
- 3- Fair Value Measurement, Last Updated: January 30, 2006, [www.fasb.org/project/fv\\_measurement.shtml](http://www.fasb.org/project/fv_measurement.shtml)
- 4- FASB Charts a New Course, An Interview with Robert H. Herz The CPA Journal, [www.nysscpa.org/cpajournal/2003/0203/features/f022203.htm](http://www.nysscpa.org/cpajournal/2003/0203/features/f022203.htm)
- 5- Principle-Based Approach to U.S. Standard Setting, [\\_approach\\_project.shtmlwww.fasb.org/principles-based](http://project.shtmlwww.fasb.org/principles-based)
- 6- Principles-Based Standards and Determination of Control for Consolidation, [www.nysscpa.org/cpajournal/2004/504/perspective/nv4.htm](http://www.nysscpa.org/cpajournal/2004/504/perspective/nv4.htm)

- 1- International Accounting Standards Board(IASB)
- 2- Principles-Based Approach
- 3- Concepts
- 4- Financial Accounting Standards Board(FASB)
- 5- Rules-Based Approach
- 6- Neutrality
- 7- Representational Faithfulness