

مراجع تدوین استانداردهای حسابداری مالی

در ایالات متحد آمریکا

حامی امیراصلانی

نقش اصلی حسابداری و گزارشگری مالی، تأمین منافع عمومی از طریق تهیه و ارائه اطلاعاتی است که در انجام تصمیمگیریهای مالی، اقتصادی و تجاری، سودمند واقع شود. چنین اطلاعاتی ضمن فراهم آوردن زمینه فعالیت کارا و اثربخش بازارهای سرمایه، موجب میشود منابع محدود و کمیاب اقتصادی به گونه‌ای مؤثر و مناسب، تخصیص یابد. از سوی دیگر، چارچوب فرایند حسابداری و گزارشگری مالی در بسیاری از واحدهای انتفاعی کشورهای مختلف جهان، برپایه ساختاری ثابت و یکنواخت استوار است. به‌کارگیری چنین ساختاری از دیدگاه استفاده‌کنندگان اطلاعات بسیار حائز اهمیت است؛ زیرا این افراد و گروهها برپایه اطلاعات حسابداری، به انتخاب گزینه مطلوب از میان راهکارهای مختلف برای تخصیص منابع اقتصادی در قالب سرمایه‌گذاری یا اعطای اعتبار می‌پردازند و در این راستا، مقایسه‌پذیری اطلاعات مالی ایجاد شده از سوی نظام حسابداری، ضرورتی انکارناپذیر است. به‌منظور تسهیل فرایند مقایسه اطلاعات، نظام حسابداری مالی برپایه مجموعه‌ای از اصول، ضوابط و استانداردهای یکنواخت با عنوان اصول متداول و پذیرفته شده در حسابداری^۱ قرار دارد. این مجموعه در برگزیده رهنمودهای کلی و خط‌مشی‌های مشخصی است که واحدهای اقتصادی باید در طی فرایند شناخت، اندازه‌گیری و انتقال اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان، رعایت کنند؛ و این در حالی است که ماهیت این اصول، ضوابط و استانداردها در محدوده هر کشور، تابعی از نوع نظام اقتصادی، ارزشهای فرهنگی و وضعیت اجتماعی حاکم است. در این نوشتار، به بررسی و کنکاش در اصول، ضوابط و استانداردهای حسابداری در کشور ایالات متحد آمریکا پرداخته می‌شود؛ و مراجع فعال در این رهگذر نیز معرفی می‌گردد تا از این طریق زمینه آشنایی هر چه بیشتر دانشوران و دانشپژوهان حرفه حسابداری و حسابرسی با جوامع حسابداری، فراهم آید.

مقدمه

پیدایش اصول و رویه‌های حسابداری از سابقه‌ای چند صدساله برخوردار است. اما فرایند رسمی تدوین استانداردهای حسابداری به گونه‌ای که امروز شاهد آن هستیم، در طی هفتاد سال گذشته به‌وجود آمده است. وقوع انقلاب صنعتی در طی دو قرن هجده و نوزده میلادی، موجب دگرگونی چهره اقتصادی ممالک اروپایی و آمریکایی شد. در همان مقطع از زمان حسابداری نیز رشد شتابانی یافت و روشها و رویه‌های جدید بسرعت مطرح و معرفی شد. هدف اصلی از طرح این روشها و رویه‌های جدید همانا برآوردن نیازهای اطلاعاتی در واحدهای اقتصادی بود؛ اما نتیجه این امر، بوجود آمدن تنوع و ناهمگونی در روشهای حسابداری و پیامد منطقی آن، از دست رفتن ویژگی

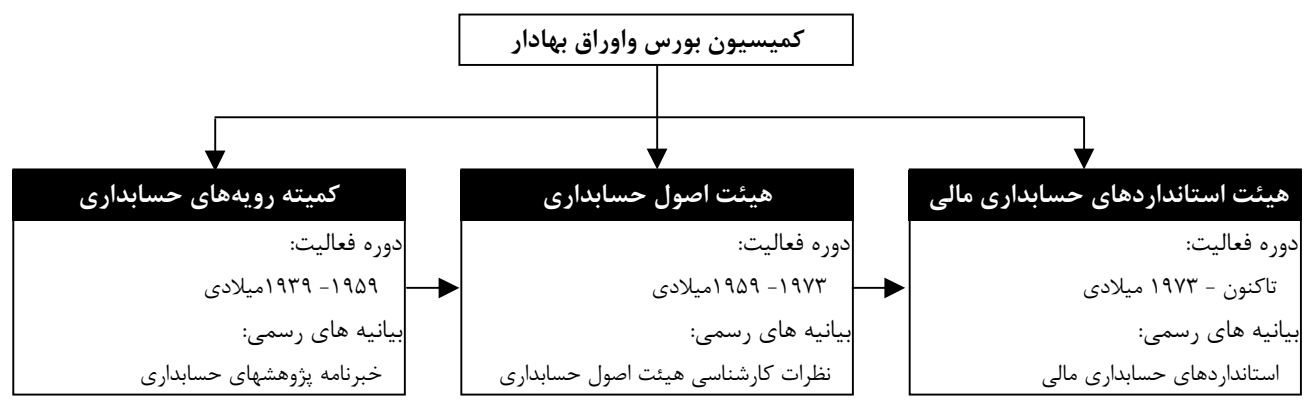
مقایسه‌پذیری اطلاعات حسابداری بود.

وجود این تنوع و ناهمگونی در روشهای حسابداری در اوایل دهه ۱۹۲۰ میلادی موجب شد تا صورتهای مالی تهیه شده بوسیله حسابداران در برگزیده اقلامی باشد که از نظر مفاهیم اندازه‌گیری، بیشتر از واقع و به‌گونه‌ای متورم، ارائه شود. در همین راستا، وجود ارتباط میان اطلاعات حسابداری و ارزش بازار اوراق بهادار سبب گردید تا ارزشهای متورم ارائه شده در صورتهای مالی به تدریج اثر خود را بر ارزشهای حاکم بر بازار اوراق بهادار نیز به‌جا بگذارد؛ و این روند تا جایی ادامه پیدا کرد که در سال ۱۹۲۹ میلادی، **سقوط بزرگ**^۲ بازار اوراق بهادار به‌وقوع پیوست و در این ارتباط، حسابداران به‌شدت در مظان اتهام قرار داشتند. در واقع، بسیاری بر این باور

بودند که سقوط بزرگ ۱۹۲۹، در ارائه اطلاعات گمراه‌کننده از سوی حسابداران، ریشه داشته است.

اثرهای اقتصادی سقوط ویرانگر سال ۱۹۲۹ میلادی در کشور ایالات متحد آمریکا، بسیار چشمگیر و شدید بود. از این رو، با تشکیل سلسله جلساتی با حضور نمایندگان بازار سهام نیویورک و **انجمن حسابداران آمریکا**^۳ (در حال حاضر، این انجمن با عنوان انجمن حسابداران رسمی ایالات متحد به فعالیت خود ادامه می‌دهد)، اقدامات اولیه لازم برای قانونمندی افشای اطلاعات، به‌عمل آمد. هدف اصلی از تشکیل این جلسات، طرح مسائل حسابداری و گزارشگری مالی مؤثر بر ثروت و منافع سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و بازار اوراق بهادار بود. این جلسات که دولت آمریکا نیز نظارت

شکل ۱- کمیسیون بورس و اوراق بهادار و مراجع تدوین استانداردهای حسابداری در ایالات متحد



شددیدی بر آن اعمال کرد، در نهایت موجب شد تا نهاد دولتی قدرتمندی به نام کمیسیون بورس و اوراق بهادار^۴ پا به عرصه وجود بگذارد. مسئولیت این نهاد، حفاظت از منافع و علائق سرمایه‌گذاران از طریق حصول اطمینان از افشای کامل و مطلوب اطلاعات به بازارهای سرمایه است. تشکیل کمیسیون مزبور در کشور ایالات متحد، نوعی یکپارچگی و انسجام را برای حرفه حسابداری به ارمغان آورد و سبب شد تا نسبت به تدوین اصول، ضوابط و استانداردهای حسابداری، حساسیت و دقت بیشتری اعمال گردد. سرانجام چنین وضعیتی آن شد که در طی زمان، سازمانهای مختلفی در بخش خصوصی عهده‌دار تدوین استانداردهای حسابداری مالی باشند. در شکل ۱ این سازمانها، بیانیه‌ها، و دوره فعالیت هر یک، ارائه شده است. در ادامه این نوشتار، به معرفی دقیقتر کمیسیون بورس و اوراق بهادار و مراجع تدوین استانداردهای حسابداری در کشور ایالات متحد آمریکا پرداخته می‌شود.

ناهمگونی در روشهای حسابداری تلقی می‌شد. در پی طرح چنین آرا و عقایدی در سال ۱۹۳۳ میلادی، **قانون اوراق بهادار^۵** و در سال ۱۹۳۴ میلادی **قانون بورس و اوراق بهادار^۶** به تصویب رسید تا بار دیگر اطمینان و اعتماد سرمایه‌گذاران نسبت به فعالیت در بازار سرمایه جلب شود. در این راستا، قانون سال ۱۹۳۳ میلادی، الزامات حسابداری و افشای اطلاعات مالی از سوی آندسته از واحدهای اقتصادی که سهام و اوراق قرضه خود را برای نخستین مرتبه به بازار عرضه می‌کنند، مشخص ساخت؛ در حالی که قانون سال ۱۹۳۴ میلادی، بر جریان فعالیت و مبادلات اوراق بهادار در **بازارهای ثانویه^۷** سهام و اوراق قرضه حاکم بود که از جمله ضوابط مقرر در این قانون می‌توان به تهیه و تکمیل **فرم تن کی (10-K)**، **فرم گزارش مالی سالانه و فرم تن کیو (10-Q)** اشاره کرد. به علاوه، به موجب قانون سال ۱۹۳۴ میلادی، کمیسیون بورس و اوراق بهادار پایه‌عرصه وجود گذاشت و بدین ترتیب، فصل جدیدی از قانونمندی در عرصه حسابداری و افشای اطلاعات آغاز شد. در قانون مزبور چنین آمده بود که کنگره ایالات متحد آمریکا، اختیار و مسئولیت تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی حاکم بر تهیه و ارائه اطلاعات از سوی واحدهای اقتصادی پذیرفته شده در بازارهای سرمایه را بر عهده کمیسیون بورس و اوراق بهادار، قرار داده است. با این حال، کمیسیون مزبور

که نهادی دولتی است، همواره مسئولیت (و نه اختیار) تدوین استانداردهای حسابداری را به نهادهایی در بخش خصوصی تفویض کرده است. در واقع، اگرچه مسئولیت تدوین استانداردها در دست نهادهای بخش خصوصی بوده و هست اما با این حال، حرف اول و کلام آخر در باب پذیرش یا رد این استانداردها همواره در دست کمیسیون بورس و اوراق بهادار قرار داشته است. بر این اساس، چنانچه استانداردهای تدوین شده مغایر با نظر و رای کمیسیون بورس و اوراق بهادار باشد، کمیسیون مزبور براحتی می‌تواند به رد یا تغییر در مفاد استانداردها بپردازد.

کمیته رویه‌های حسابداری^۸

تشکیل کمیسیون بورس و اوراق بهادار موجب شد تا زمینه لازم برای قانونمندی

کمیسیون بورس و اوراق بهادار

سقوط بازار اوراق بهادار در سال ۱۹۲۹ میلادی حمایت گسترده‌ای رانسبت به ایجاد یکنواختی در عرصه اصول، ضوابط و استانداردهای حسابداری، برانگیخت. شکل‌گیری چنین جریاناتی در این واقعیت ریشه دارد که یکی از عوامل اصلی سقوط بازارهای اوراق بهادار، وجود تنوع و

افشای اطلاعات فراهم شود. در نخستین مراحل فعالیت کمیسیون مزبور، چنین اعلام شد که حرفه حسابداری از آزادی عمل لازم برای پذیرش مسئولیت تدوین اصول حسابداری، برخوردار است. اما بررسی دیدگاههای کمیسیون بورس و اوراق بهادار در فاصله سالهای ۱۹۳۷ و ۱۹۳۸ میلادی نشان می‌دهد که سهل‌انگاری اعضای حرفه موجب شد تا کمیسیون مزبور از طریق انتشار **سلسله نشریه‌های حسابداری**^{۱۱}، به تدوین قواعد حاکم بر گزارش و افشای اطلاعات، بپردازد. در سال ۱۹۳۸ میلادی و در پی انتشار دیدگاههای کمیسیون بورس و اوراق بهادار پیرامون فرایند تدوین اصول حسابداری، کمیته رویه‌های حسابداری که از سال ۱۹۳۶ میلادی و با مشارکت ۷ عضو موجودیت یافته بود، تعداد اعضای خود را به ۲۱ عضو افزایش داد و به‌طور رسمی مسئولیت تدوین اصول و قواعد حسابداری را عهده‌دار شد. در طی ۲۰ سال فعالیت مستمر این کمیته، ۵۱ شماره از **خبرنامه پژوهش‌های حسابداری**^{۱۱} انتشار یافت که ۴۲ خبرنامه اول در قالب خبرنامه شماره ۴۳، تلخیص و تجدید ارائه شده است. رویکرد کمیته رویه‌های حسابداری، روش استدلال استقرایی بود؛ به بیان دیگر، کمیته مزبور تنها به بررسی و ارائه راه‌حل پیرامون مسائل خاصی در حسابداری پرداخت که گریبانگیر واحدهای اقتصادی بود. همین امر سبب شد تا کمیته رویه‌های حسابداری نتواند اقدام مؤثری برای تدوین مجموعه منسجمی از اصول حسابداری، به‌عمل آورد. اما به هر ترتیب، پاره‌ای از قواعد مقرر در خبرنامه‌های پژوهشی این کمیته هنوز هم بخشی از اصول و ضوابط حاکم بر فرایند حسابداری و گزارشگری مالی در کشور ایالات متحد آمریکا به‌شمار می‌آید. فهرست خبرنامه‌های کمیته رویه‌های حسابداری به شرح **جدول ۱** است.

هیئت اصول حسابداری^{۱۲}

طی سالهای میانی و اواخر دهه ۱۹۵۰

میلادی، توجه و علاقه زیادی از سوی مجامع مختلف نسبت به تدوین مجموعه واحدی از اصول حسابداری، ابراز شد. جای بسی تأسف است که این توجه و اشتیاق بتدریج به دیدگاهی انتقادی

عالی **انجمن حسابداران رسمی ایالات متحد آمریکا**^{۱۳} در یک سخنرانی جنجال‌برانگیز که در مجمع عمومی سالانه انجمن مزبور در سال ۱۹۵۷ میلادی، ایراد شد بر ضرورت اجرای

جدول ۱- خبرنامه‌های پژوهش‌های حسابداری منتشر شده از سوی کمیته

رویه‌های حسابداری

شماره خبرنامه	تاریخ انتشار	عنوان خبرنامه
خبرنامه (۴۳)	ژوئن ۱۹۵۳	بازنگری و اصلاح خبرنامه‌های پژوهش‌های حسابداری شماره (۴۲)-(۱) و خبرنامه واژه شناسی حسابداری (۱) که در فاصله سالهای ۱۹۳۹-۵۳ میلادی انتشار یافته است.
		فصل (۱) دیدگاههای کارشناسی طرح شده در گذشته
		فصل (۲) شکل و نحوه ارائه صورتهای مالی
		فصل (۳) سرمایه در گردش
		فصل (۴) قیمت‌گذاری موجودی کالا
		فصل (۵) داراییهای نامشهود
		فصل (۶) ذخیره پیشامدهای احتمالی
		فصل (۷) حسابهای سرمایه
		فصل (۸) سود و عایدات مازاد
		فصل (۹) استهلاک
		فصل (۱۰) مالیات
		فصل (۱۱) قراردادهای دولتی
		فصل (۱۲) عملیات برون‌مرزی و تسعیر ارز
		فصل (۱۳) طرحهای جبران خدمت کارکنان و مدیران
		فصل (۱۴) افشای اطلاعات قراردادهای اجاره بلندمدت در صورتهای مالی
		فصل (۱۵) اوراق قرضه: صرف و کسر مستهلاک نشده و هزینه انتشار
خبرنامه (۴۴)	اکتبر ۱۹۵۴	استهلاک به روش مانده نزولی
خبرنامه (۴۵)	اکتبر ۱۹۵۵	قراردادهای بلندمدت پیمانکاری
خبرنامه (۴۶)	فوریه ۱۹۵۶	لغو الزامات مربوط به تاریخ‌گذاری عایدات مازاد
خبرنامه (۴۷)	سپتامبر ۱۹۵۶	حسابداری مخارج طرحهای پایان خدمت کارکنان
خبرنامه (۴۸)	ژانویه ۱۹۵۷	ترکیب واحدهای تجاری
خبرنامه (۴۹)	آوریل ۱۹۵۸	درآمد هر سهم
خبرنامه (۵۰)	اکتبر ۱۹۵۸	پیشامدهای احتمالی
خبرنامه (۵۱)	اوت ۱۹۵۹	صورتهای مالی تلفیقی

نسبت به فعالیت و عملکرد کمیته رویه‌های حسابداری، تبدیل شد. در واقع، بسیاری از مدیران مالی و حسابداران فعال در واحدهای اقتصادی نسبت به ناهموار بودن مسیر مشارکت آنان در فرایند تدوین خبرنامه‌های پژوهش‌های حسابداری که از سوی کمیته رویه‌های حسابداری منتشر شده بود، گلایه‌مند بودند. در پی طرح چنین دیدگاههایی، رئیس شورای

فعالیت‌های پژوهشی به موازات اقدامات مراجع تدوین اصول حسابداری، تأکید کرد و بدین ترتیب بستر لازم برای به‌کارگیری یک **رویکرد مفهومی**^{۱۴} در فرایند تدوین و ارائه اصول حسابداری، شکل گرفت. در پی این سخنرانی، کمیته ویژه **برنامه‌های پژوهشی**^{۱۵} در انجمن حسابداران رسمی ایالات متحد به‌وجود آمد و پس از اجرای پژوهش‌های لازم، آرای

جدول ۲- نظرات کارشناسی منتشر شده از سوی هیئت اصول حسابداری

شماره بیانیه	تاریخ انتشار	عنوان بیانیه
بیانیه (۱)	نوامبر ۱۹۶۲	رهنمودهای نوین پیرامون قواعد استهلاک
بیانیه (۲)	دسامبر ۱۹۶۲	حسابداری مزایای مالیاتی سرمایه‌گذاری
بیانیه (۳)	اکتبر ۱۹۶۳	صورت منابع و مصارف وجوه
بیانیه (۴)	مارس ۱۹۶۴	حسابداری مزایای مالیاتی سرمایه‌گذاری
بیانیه (۵)	سپتامبر ۱۹۶۴	گزارشگری اجاره‌های بلندمدت در صورتهای مالی اجاره کننده
بیانیه (۶)	اکتبر ۱۹۶۵	وضعیت خبرنامه‌های پژوهشهای حسابداری
بیانیه (۷)	مه ۱۹۶۶	حسابداری اجاره‌های بلندمدت در صورتهای مالی اجاره دهنده
بیانیه (۸)	نوامبر ۱۹۶۶	حسابداری مخارج طرحهای پایان خدمت کارکنان
بیانیه (۹)	دسامبر ۱۹۶۶	گزارش نتایج عملیات
بیانیه (۱۰)	دسامبر ۱۹۶۶	بیانیه جامع اصول حسابداری
بیانیه (۱۱)	دسامبر ۱۹۶۷	حسابداری مالیات بر درآمد
بیانیه (۱۲)	دسامبر ۱۹۶۷	بیانیه جامع اصول حسابداری
بیانیه (۱۳)	مارس ۱۹۶۹	کاربرد بیانیه (۹) در بانکهای تجاری
بیانیه (۱۴)	مارس ۱۹۶۹	حسابداری اوراق بدهی قابل تبدیل به سهام
بیانیه (۱۵)	مه ۱۹۶۹	درآمد هر سهم
بیانیه (۱۶)	اوت ۱۹۷۰	ترکیب واحدهای تجاری
بیانیه (۱۷)	اوت ۱۹۷۰	داراییهای نامشهود
بیانیه (۱۸)	مارس ۱۹۷۱	روش ارزش ویژه برای حسابداری سرمایه‌گذاری در سهام
بیانیه (۱۹)	مارس ۱۹۷۱	گزارش تغییرات در وضعیت مالی
بیانیه (۲۰)	ژوئیه ۱۹۷۱	تغییرات حسابداری
بیانیه (۲۱)	اوت ۱۹۷۱	کارمزد حسابهای دریافتی و حسابهای پرداختی
بیانیه (۲۲)	آوریل ۱۹۷۲	افشای رویه‌ها و خط مشیهای حسابداری
بیانیه (۲۳)	آوریل ۱۹۷۲	ملاحظات خاص در حسابداری مالیات بر درآمد
بیانیه (۲۴)	آوریل ۱۹۷۲	جایگاه روش ارزش ویژه در حسابداری مالیات بر درآمد
بیانیه (۲۵)	اکتبر ۱۹۷۲	حسابداری سهام واگذار شده به کارکنان
بیانیه (۲۶)	اکتبر ۱۹۷۲	تسویه بدهیها قبل از سررسید
بیانیه (۲۷)	نوامبر ۱۹۷۲	حسابداری اجاره‌های بلندمدت در دفاتر تولیدکنندگان
بیانیه (۲۸)	مه ۱۹۷۳	گزارشگری مالی میان دوره‌ای
بیانیه (۲۹)	مه ۱۹۷۳	حسابداری مبادلات غیر پولی
بیانیه (۳۰)	ژوئن ۱۹۷۳	گزارش نتایج عملیات
بیانیه (۳۱)	ژوئن ۱۹۷۳	گزارشگری تعهدات اجاره بلندمدت در دفاتر اجاره کننده

خود را در سال ۱۹۵۸ در قالب گزارشی رسمی انتشار داد. این گزارش به‌عنوان اساسنامه هیئت اصول حسابداری طرح شد و به آن هیئت موجودیت داد. هیئت اصول حسابداری مرکب از ۱۷ تا ۲۱ عضو از حرفه حسابداری، نمایندگان صنایع مختلف، دولت و صاحبانظران محافل علمی و دانشگاهی بود. بیانیه‌های این هیئت که در قالب نظرات کارشناسی ارائه شد از پشتوانه پژوهشی بسیار مستحکمی برخوردار بوده است. طی ۱۱ سال فعالیت هیئت اصول حسابداری، ۳۱ بیانیه از نظرات کارشناسی اعضای هیئت بشرحی که در **جدول ۲** ارائه شده، تهیه و منتشر شد که هنوز هم به عنوان بخشی از پیکره اصول متداول و پذیرفته شده در حسابداری شناخته می‌شود.

اعضای هیئت اصول حسابداری، افرادی بودند که داوطلبانه و با هماهنگی کارفرمایان خود در هیئت مزبور، خدمت می‌کردند. به هر حال، فعالیت این هیئت تا سالهای پایانی دهه ۱۹۶۰ میلادی با توفیق نسبی همراه بود؛ اما به یکباره موجی از آرای انتقادی متوجه هیئت اصول حسابداری گردید و این هیئت را در برابر فشارهای بسیاری قرار داد. این انتقادهای در سه جهت کلی قرار داشتند و عبارتند از:

الف) استقلال اعضا: هیئت اصول حسابداری مرکب از اعضای نیمه‌وقت بود که داوطلبانه در این هیئت مشارکت داشتند. هر یک از این اعضا در واحدهای اقتصادی، واحدهای دولتی یا سازمانها و نهادهای پژوهشی و دانشگاهها، عهده‌دار مسئولیتهای حرفه‌ای بودند که این امر استقلال اعضای هیئت اصول حسابداری را با تردید مواجه کرده بود.

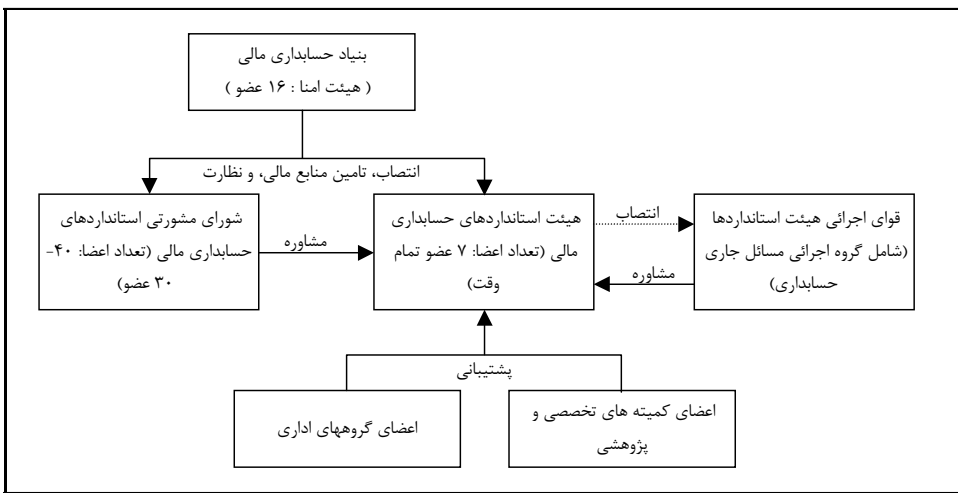
ب) حق نمایندگی: عده‌ای بر این باور بودند که هیئت اصول حسابداری توجه چندانی به آرای افراد و گروههای غیرحسابدار، نداشته است. در واقع، به علت وجود رابطه تنگاتنگ میان مؤسسات حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی با انجمن حسابداران رسمی ایالات متحد، بخش عمده‌ای از سوگیریهای هیئت اصول

حسابداران رسمی ایالات متحد، کمیته‌ای را به نام **کمیته ویت**^{۱۶} تشکیل داد تا به بررسی و ارزیابی پیرامون شیوه تدوین اصول حسابداری، بپردازد. نتایج حاصل از این بررسی، طرح ضرورت تشکیل یک مرجع تمام‌وقت نوین برای تدوین استانداردهای حسابداری بود. با پذیرش این پیشنهاد از سوی انجمن، بستر مناسب برای انحلال هیئت اصول

حسابداری متأثر از دیدگاهها و آرای تخصصی حسابداران بوده است.

پ) سرعت واکنش: بسیاری بر این باور بودند که اعضای نیمه‌وقت هیئت اصول حسابداری، توانمندی لازم برای پاسخگویی و واکنش بموقع نسبت به دشواریها و چالشهای حرفه‌ای را نداشته‌اند.

به‌دنبال طرح این انتقادهای، انجمن



حسابداری و شکل‌گیری هیئت استانداردهای حسابداری مالی فراهم شد.

هیئت استانداردهای حسابداری مالی^{۱۷}

گسترش دامنه انتقادهای مطرح شده پیرامون عملکرد هیئت اصول حسابداری، موجب شد تا این هیئت در اواخر سال ۱۹۷۳ میلادی به‌طور رسمی منحل شود و هیئت استانداردهای حسابداری مالی جایگزین آن گردد. هیئت استانداردهای حسابداری مالی نهاد مستقلی در بخش خصوصی است که از سال ۱۹۷۳ میلادی تاکنون، عهده‌دار مسئولیت تدوین اصول و ضوابط حاکم بر حسابداری و گزارشگری مالی بوده است. ساختار این هیئت از جهات مختلفی، متفاوت از مراجع پیشین تدوین اصول و ضوابط حسابداری است؛ زیرا، برخلاف هیئت اصول حسابداری که از ۱۸ تا ۲۱ عضو نیمه‌وقت تشکیل شده بود، هیئت استانداردهای حسابداری مالی دارای ۷ عضو تمام‌وقت است؛ به‌علاوه، اگرچه هیئت اصول حسابداری و کمیته رویه‌های حسابداری به انجمن حسابداران رسمی ایالات متحد آمریکا وابسته بودند، اما هیئت استانداردهای حسابداری مالی مرجعی است که به نمایندگی از سوی افراد و گروههای مختلف نسبت به تدوین استانداردهای حسابداری مالی همت می‌ورزد؛ به‌طوری‌که اعضای این هیئت مرکب از نمایندگان سازمانها و واحدهای اقتصادی انتفاعی و غیرانتفاعی، حرفه حسابداری، صاحب‌نظران و نظریه‌پردازان حسابداری، دولت، تحلیلگران مالی و سایر افراد و گروههای علاقه‌مند است؛ و در نهایت، به‌رغم آنکه هیئت اصول حسابداری و کمیته رویه‌های حسابداری به لحاظ مالی به انجمن حسابداران رسمی ایالات متحد وابسته بودند، اما هیئت استانداردهای حسابداری مالی تحت حمایت مالی بنیاد حسابداری مالی قرار دارد.

ساختار هیئت استانداردهای حسابداری مالی

ساختار هیئت استانداردهای حسابداری مالی که در شکل ۲ ارائه شده است، مرکب از ارکانی به شرح زیر است.

زیر است از ۳ عضو جامعه حرفه‌ای حسابداری و ۴ عضو از سایر حوزه‌های وابسته به حسابداری حرفه‌ای (مانند نظریه‌پردازان حسابداری، مدیران مالی دولتی، مدیران مالی و حسابداران واحدهای اقتصادی) تشکیل شده است. هیئت استانداردهای حسابداری مالی موظف به شناسایی دشواریها و چالشهای پیش‌روی حرفه حسابداری، اجرای پژوهشهای مناسب برای بررسی این دشواریها و در نهایت ارائه رهنمود برای حل و فصل آنهاست.

ادموند جنکینز (Edmund L. Jenkins):

رئیس هیئت استانداردهای حسابداری مالی ایالات متحد آمریکا از سال ۱۹۹۷ میلادی تا کنون؛ عضو انجمن حسابداران رسمی ایالات متحد؛ رئیس پیشین گروه اجرایی حسابداری مالی در سالهای ۱۹۹۱ تا ۱۹۹۵ میلادی؛ عضو مؤثر در گروه حرفه‌ای استانداردهای حسابداری در موسسه حسابرسی و خدمات مالی آرتور اندرسون؛ پیشینه ۳۸ سال همکاری مستمر و مداوم با موسسه حسابرسی و خدمات مالی آرتور اندرسون و نماینده آن موسسه در امور مربوط به گزارشگری مالی به کمیسیون بورس و اوراق بهادار؛ رئیس کمیته ویژه گزارشگری مالی در انجمن حسابداران ایالات متحد؛ دارنده درجه کارشناسی ارشد حسابداری با گرایش مدیریت از دانشگاه میشیگان و درجه کارشناسی حسابداری از مدرسه عالی البیون؛ صاحب‌نظر ارشد مسائل حسابداری، مالیات، امور مالی و اقتصاد در دانشگاههای برتر حسابداری و امور مالی در کشور آمریکا.

مایکل کروچ (G. Michael Crooch):

نماینده انجمن حسابداران رسمی ایالات

• بنیاد حسابداری مالی^{۱۸}: بنیاد

حسابداری مالی متولی اصلی فعالیتهای هیئت استانداردهای حسابداری مالی است. این بنیاد تحت هدایت و رهبری هیئت امنا مرکب از ۱۶ عضو از ۸ سازمان علاقه‌مند به مسائل تدوین استانداردهای حسابداری قرار دارد. این سازمانها عبارتند از: انجمن حسابداران رسمی ایالات متحد آمریکا، انجمن مدیران مالی، انجمن حسابداران مدیریت، فدارسیون تحلیلگران مالی، انجمن حسابداران ایالات متحد، انجمن فعالان بازارهای اوراق بهادار، انجمن مدیران مالی واحدهای دولتی و انجمن ملی حسابرسان ایالتی در آمریکا.

بنیاد حسابداری مالی ضمن جمع‌آوری و تأمین منابع مالی لازم برای فعالیت مؤثر و بموقع هیئت استانداردهای حسابداری مالی، عهده‌دار نظارت بر عملیات و انتصاب اعضای آن هیئت و شورای مشورتی استانداردهای حسابداری مالی نیز می‌باشد.

• هیئت استانداردهای حسابداری

مالی: هیئت استانداردهای حسابداری مالی مرکب از ۷ عضو تمام‌وقت است که از سوی بنیاد حسابداری مالی انتخاب می‌شوند. این اعضا هیچ‌گونه وابستگی سازمانی ندارند و تنها به خدمت در عرصه تدوین استانداردهای حسابداری مالی مشغولند. هر یک از اعضای هیئت استانداردهای حسابداری مالی ضمن برخورداری از توانمندی و دانش لازم در حوزه حسابداری، امور مالی، اقتصاد و بازرگانی باید از ویژگیهایی چون هوشمندی، صلاحیت حرفه‌ای، انضباط فردی و توجه و علاقه نسبت به منافع آحاد جامعه نیز برخوردار باشند. در حال حاضر، اعضای این هیئت که شامل افراد

متحد آمریکا در کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری؛ عضو پیشین کمیته راهبردی استانداردها در کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری؛ عضو فعال در کمیته اجرایی استانداردهای حسابداری در انجمن حسابداران رسمی ایالات متحد؛ شریک پیشین در مؤسسه حسابرسی و خدمات مالی آرتور اندرسون؛ دارنده درجه کارشناسی و کارشناسی ارشد حسابداری از دانشگاه ایالتی اکلاهما در آمریکا و دکترای حسابداری از دانشگاه ایالتی میشیگان؛ در حال حاضر، عضو هیئت استانداردهای حسابداری مالی ایالات متحد آمریکا از اوایل سال ۲۰۰۰ میلادی.

جان فاستر (John M. Foster): عضو هیئت استانداردهای حسابداری مالی ایالات متحد آمریکا از سال ۱۹۹۳ میلادی؛ ده سال سابقه فعالیت در امور مالی شرکت خدمات رایانه‌ای کامپک؛ هشت سال پیشینه همکاری با مؤسسه حسابرسی و خدمات مالی پرایس واتر‌هاوس؛ عضو شورای مشورتی استانداردهای حسابداری مالی در فاصله سالهای ۱۹۹۲ تا ۱۹۹۳ میلادی؛ عضو انجمن حسابداران رسمی ایالات متحد و عضو جامعه حسابداران رسمی ایالت تگزاس؛ عضو فعال در انجمن مدیران مالی؛ دارنده درجه کارشناسی در رشته اقتصاد از مدرسه عالی کلرادو و درجه کارشناسی ارشد حسابداری از دانشگاه ایالتی کلرادو.

گری شاینمن (Gary S. Schieneman): مدیر پیشین واحد تحلیل سرمایه‌گذاری بین‌المللی در شرکت مریل لاینچ؛ عضو فعلی هیئت استانداردهای حسابداری مالی ایالات متحد؛ بیش از ۲۰ سال سابقه فعالیت همزمان در زمینه حسابداری و سرمایه‌گذاری در عرصه بین‌المللی؛ ده سال همکاری با مؤسسه حسابرسی و خدمات مالی پرایس واتر‌هاوس کوپرز در امور حسابرسی؛ مدیر امور مالی در شرکت بین‌المللی موبیل؛ مدرس نیمه‌وقت حسابداری و مدیریت سرمایه‌گذاری در واحد تحصیلات تکمیلی دانشگاه کلمبیا؛ عضو انجمن حسابداران رسمی ایالات

متحد؛ عضو جامعه تحلیلگران اوراق بهادار در نیویورک؛ عضو مؤثر در انجمن پژوهشها و مدیریت سرمایه‌گذاری و جامعه تحلیلگران حرفه‌ای ایالات متحد آمریکا؛ دارنده درجه کارشناسی حسابداری از دانشگاه الینویز و درجه کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی از دانشگاه نیویورک.

ادوارد ترات (Edward W. Trott): پیشینه ۳۵ سال همکاری و فعالیت حرفه‌ای در مؤسسه حسابرسی و خدمات مالی پیت مارویک و رئیس واحد حسابداری حرفه‌ای در آن مؤسسه؛ عضو پیشین گروه اجرایی مسایل جاری حسابداری؛ عضو کمیته گزارشگری مالی در انجمن حسابداران مدیریت؛ عضو شورای مشورتی استانداردهای حسابداری مالی؛ رئیس پیشین کمیته پژوهش درباره حسابداری محیط زیست در کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحد آمریکا؛ دارنده درجه کارشناسی حسابداری از دانشگاه کارولینای شمالی و کارشناسی ارشد حسابداری از دانشگاه تگزاس؛ عضو هیئت استانداردهای حسابداری مالی از سال ۱۹۹۳ میلادی.

جان ولف (John K. Wulff): عضو جدید هیئت استانداردهای حسابداری مالی از سال ۲۰۰۱ میلادی؛ سابقه ۱۲ سال فعالیت به عنوان مدیر ارشد مالی در شرکت یونیون کارباید؛ شریک در مؤسسه حسابرسی و خدمات مالی پیت مارویک در فاصله سالهای ۱۹۸۰ تا ۱۹۸۷ میلادی؛ عضو انجمن حسابداران رسمی ایالات متحد؛ رئیس پیشین کمیته گزارشگری مالی بین‌المللی در انجمن مدیران مالی؛ دارنده درجه کارشناسی حسابداری از مدرسه عالی وارتون در دانشگاه پنسیلوانیا.

کاترین شپیپر (Katherine Schipper): استاد برجسته حسابداری و امور مالی در دانشگاه دیوک؛ پیشینه تدریس، تحقیق و مطالعه در دانشگاههای معتبری چون مدرسه عالی مدیریت صنعتی کارنگی ملون، دانشگاه شیکاگو، دانشگاه استنفورد و دانشگاه الینویز؛ رئیس پیشین انجمن

حسابداری ایالات متحد آمریکا؛ سخنران ممتاز در حوزه حسابداری بین‌المللی در انجمن حسابداری ایالات متحد آمریکا؛ عضو شورای مشورتی استانداردهای حسابداری مالی در فاصله سالهای ۱۹۹۶ تا ۱۹۹۹ میلادی؛ کارشناس حسابداری از دانشگاه دیتون؛ کارشناس ارشد حسابداری؛ کارشناس ارشد مدیریت و دکترای حسابداری از دانشگاه شیکاگو.

شورای مشورتی استانداردهای حسابداری مالی^{۱۹}: شورای مشورتی استانداردهای حسابداری مالی که اعضای آن از سوی بنیاد حسابداری مالی برگزیده می‌شوند، حلقه ارتباطی میان آحاد جامعه و هیئت استانداردهای حسابداری مالی است. این شورا به‌طور معمول بین ۳۰ تا ۴۰ عضو دارد که هر یک از سوابق ارزنده‌ای در عرصه حسابداری، تجارت و اقتصاد برخوردارند. ترکیب اعضای شورای مشورتی به‌گونه‌ای است که امکان ارائه انتقادات و رهنمودهای تخصصی لازم به هیئت استانداردهای حسابداری مالی پیرامون موضوعهای مختلف فراهم باشد. در واقع، وجود شورای مشورتی استانداردهای حسابداری مالی سبب می‌شود تا دیدگاهها و آرای گوناگون در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری در نظر گرفته شود و مورد توجه قرار گیرد؛ اقدامی که کمیته رویه‌های حسابداری و هیئت اصول حسابداری در انجام آن به‌طور کامل ناکام بودند.

گروه اجرایی مسائل جاری حسابداری^{۲۰}: در سال ۱۹۸۴ میلادی گروه اجرایی مسائل جاری حسابداری که وابسته به هیئت استانداردهای حسابداری مالی است، پا به عرصه وجود گذاشت. اعضای ۱۵ نفره این گروه، مرکب از افرادی از حرفه حسابداری، نمایندگان صنایع گوناگون، نماینده‌ای از هیئت استانداردهای حسابداری مالی و یک عضو ناظر از کمیسیون بورس و اوراق بهادار است. ساختار گروه اجرایی به‌گونه‌ای است که اعضای آن بر مسائل و مباحث جدید و جاری در حوزه حسابداری، اشراف کامل داشته باشند. گروه اجرایی ضمن

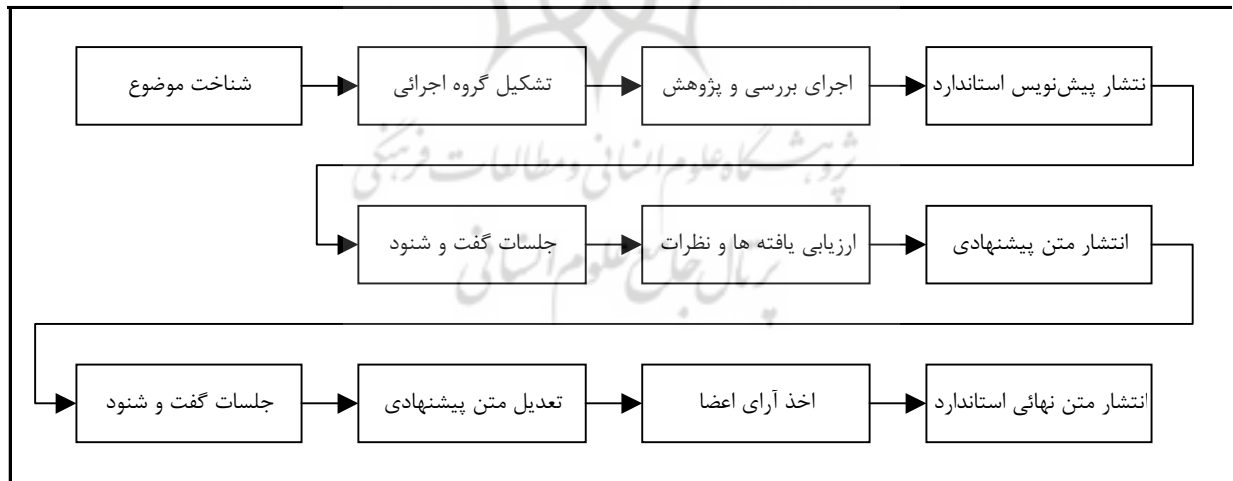
توجه به این مسائل، اقدام لازم برای دستیابی به توافقه‌های اولیه جهت حل و فصل این مسائل را نیز به عمل می‌آورد. چنانچه اقدامات در جهت رفع مسائل جاری حسابداری مؤثر واقع شود، بیانیه‌ای صادر و به موضوع خاتمه داده می‌شود؛ در غیر این صورت، بررسی موضوع در دستور کار هیئت استانداردهای حسابداری مالی قرار می‌گیرد تا پیرامون مسئله مورد نظر، بررسی و اظهار نظر شود. بدین ترتیب، ملاحظه می‌شود که گروه اجرایی از نقش تعیین‌کننده‌ای در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری برخوردار است. نقش اصلی این گروه، شناخت و رویارویی اولیه با مسائل جاری حسابداری و تلاش برای حل و فصل آن است. چنانچه اقدامات این گروه مؤثر نیفتد، پس از جمع‌آوری نظرات و دیدگاه‌های موجود، مسئله مورد نظر جهت تدوین استاندارد حسابداری، به هیئت استانداردهای حسابداری مالی ارجاع داده می‌شود که این امر به نوبه خود، در سرعت بخشیدن به فرایند تدوین استانداردهای حسابداری مالی، اثر درخور ملاحظه‌ای دارد.

استانداردهای حسابداری را در دستور کار خود دارند. بعلاوه، گروه‌های اداری فعال در هیئت استانداردهای حسابداری مالی از طریق اداره امور کتابخانه، دستیابی به آخرین نشریات و خبرنامه‌های تخصصی، زمینه را برای فعالیت مؤثر هیئت استانداردها، هموار می‌سازند.

فرایند تدوین استانداردهای حسابداری مالی
تدوین و انتشار استانداردهای حسابداری مالی، نتیجه نهایی یک فرایند چندمرحله‌ای است که در شکل ۳ ارائه شده است. همان‌گونه که از این شکل برمی‌آید، اولین مرحله برای تدوین یک استاندارد حسابداری، شناخت موضوع و قرار دادن آن در دستور کار هیئت استانداردهای حسابداری مالی است. شناخت موضوع می‌تواند در نتیجه بررسی‌های شورای مشورتی، گروه اجرایی یا دیدگاه‌های صاحب‌نظران حرفه و صنعت حاصل شده باشد. با مشخص شدن هر موضوع، گروه اجرایی مربوط تشکیل می‌شود تا فعالیت‌های پژوهشی لازم جهت دستیابی به پیش‌نویس متن استاندارد^{۲۲}، به عمل آید. هیئت

متداول است که جلسات گفت‌وگوشنود علنی با حضور حسابداران حرفه‌ای، تحلیلگران مالی، نظریه‌پردازان حسابداری، صاحبان صنایع و افراد و گروه‌های علاقه‌مند برپا شود. در نتیجه برگزاری چنین جلسات و همایش‌هایی، مجموعه‌ای از آرا و عقاید پیرامون موضوع مورد نظر، جمع‌آوری می‌شود تا براساس آن تعدیلهای لازم در متن پیش‌نویس به عمل آید. متن تعدیل شده بار دیگر به عنوان **متن پیشنهادی استاندارد حسابداری^{۲۳}**، برای نظرسنجی عمومی انتشار داده می‌شود و پس از گذراندن مراحل مربوط به ارزیابی نظرات دریافت شده، رای‌گیری در هیئت استانداردهای حسابداری مالی و دستیابی به اکثریت قاطع آرای موجود (۵ رای از ۷ رای موجود)، تبدیل به متن نهایی استاندارد حسابداری می‌شود که لازم‌الاجرا خواهد بود. هیئت استانداردهای حسابداری مالی از سال ۱۹۷۳ میلادی تاکنون موفق شده ۱۴۲ **بیانیه استانداردهای حسابداری مالی^{۲۴}** را به شیوه‌ای که در بالا به آن اشاره شد، تدوین و تصویب کند. در

شکل ۳- فرایند تدوین استانداردهای حسابداری مالی



جدول ۳ فهرست استانداردهای این هیئت ارائه شده است. علاوه بر بیانیه‌های استانداردهای حسابداری، هیئت استانداردهای حسابداری مالی انتشارات دیگری به شرح زیر را نیز در اختیار علاقه‌مندان قرار می‌دهد.

استانداردهای حسابداری مالی بر این باور است که دوام و بقا در عرصه تدوین استانداردها مستلزم مشارکت همه‌جانبه افراد و گروه‌های مختلف است؛ از این رو، پس از تدوین پیش‌نویس متن استاندارد، آن‌را برای نظرخواهی در اختیار عموم قرار می‌دهند. در همین ارتباط، معمول و

• کمیته‌های تخصصی و پژوهشی و گروه‌های اداری^{۲۱}: هیئت استانداردهای حسابداری مالی تحت حمایت و پشتیبانی کمیته‌های تخصصی و پژوهشی متعددی قرار دارد که اجرای طرح‌های تحقیقاتی، برقراری ارتباط با افراد و گروه‌های صاحب‌نظر و تهیه پیش‌نویس برای متن

جدول ۴- بیانیه‌های مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری مالی

بیانیه مفهومی	تاریخ انتشار	عنوان بیانیه
بیانیه (۱)	نوامبر ۱۹۷۸	اهداف گزارشگری مالی در واحدهای اقتصادی انتفاعی
بیانیه (۲)	می ۱۹۸۰	ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری
بیانیه (۳)	دسامبر ۱۹۸۰	عناصر صورتهای مالی واحدهای اقتصادی انتفاعی
بیانیه (۴)	دسامبر ۱۹۸۰	اهداف گزارشگری مالی در واحدهای اقتصادی غیرانتفاعی
بیانیه (۵)	دسامبر ۱۹۸۴	شناخت و اندازه‌گیری در صورتهای مالی واحدهای اقتصادی انتفاعی
بیانیه (۶)	دسامبر ۱۹۸۵	عناصر صورتهای مالی واحدهای اقتصادی انتفاعی و غیرانتفاعی
بیانیه (۷)	فوریه ۲۰۰۰	استفاده از اطلاعات جریانهای نقدی در اندازه‌گیریهای حسابداری

- 2001
7- Storey, Reed K., and Sylvia Storey, The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards, Special Report. Financial Accounting Standards Board, 1998
8- Wolk, Harry I., Micheal G. Tearney and James L. Dodd. Accounting Theory, 5th ed., South-Western College Publishing, 2001

پانوشتها:

- ۱- Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)
۲- The Big Crash
۳- American Institute of Accountants (AIA)
۴- Securities and Exchange Commission (SEC)
۵- The 1933 Securities Act
۶- The 1934 Securities Exchange Act
۷- Secondary Markets
۸- Financial Reporting Releases (FRR)
۹- Committee on Accounting Procedure (CAP)
۱۰- Accounting Series Releases (ASR)
۱۱- Accounting Research Bulletins (ARB)
۱۲- Accounting Principles Board (APB)
۱۳- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
۱۴- Conceptual Approach
۱۵- Special Committee on Research Programs
۱۶- The Wheat Committee
۱۷- Financial Accounting Standards Board (FASB)
۱۸- Financial Accounting Foundation (FAF)
۱۹- Financial Accounting Standards Advisory Council (FASAC)
۲۰- Emerging Issues Task Force (EITF)
۲۱- Research and Technical Staff and Administrative Board
۲۲- Discussion Memorandum (DM)
۲۳- Exposure Draft (ED)
۲۴- Statements of Financial Accounting Standards (SFAS)
۲۵- Interpretations
۲۶- Technical Bulletins
۲۷- Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC)

باورند که تدوین استانداردهای حسابداری عرصه تعامل دیدگاهها و منافع متضاد افراد و گروههای مختلف است و هیئت استانداردهای حسابداری مالی که بر این مهم واقف بوده، فرایند عملیاتی خود را به‌گونه‌ای طرح‌ریزی کرده که از فشارهای سیاسی و اجتماعی در امان باشد.

بنابنه اظهار نظر یکی از اعضای پیشین هیئت اصول حسابداری، تدوین استانداردها و ضوابط حسابداری نتیجه فرایندی سیاسی است و هیچ‌گونه ارتباطی با منطقی بودن نظریه‌ها و دیدگاههای مطرح شده، ندارد. بر این اساس می‌توان چنین نتیجه گرفت که استانداردهای حسابداری در کشور ایالات متحد، اثرهای اقتصادی بسیاری را به همراه دارد و موجب انتقال منابع اقتصادی در میان بازیگران عرصه اقتصاد می‌شود؛ بازیگرانی که نسبت به استانداردهای جدید از خود واکنش نشان می‌دهند و حتی از اهرمهای سیاسی برای لغو آن بهره می‌گیرند.

منابع:

- 1- Hendriksen, Eldon S., and Michael F. van Breda, Accounting Theory, 5th ed., Irwin Book Company, 1992
2- Kieso, Donald E., and Jerry J. Weygant Intermediate Accounting, 9th ed., John Wiley & Sons, 1998
3- Lawrence, Steve, International Accounting, 1st ed., ITP Book Company, 1996
4- Nokolai, Loren A., and John D. Bazley Intermediate Accounting, 6th ed., South-Western Publishing Company, 1994
5- Smith, Jay M., K. Fred Skousen and Earl K. Stice, Intermediate Accounting, 12th ed., South-Western College Publishing, 1995
6- Spiceland, David, James F. Sepe and Lawrence A. Tomassini, Intermediate Accounting, 2nd ed., Mc. Graw Hill-Irwin,

تفسیر استانداردهای حسابداری^{۲۵}:

هدف اصلی از تدوین و انتشار تفسیر استانداردهای حسابداری، رفع ابهام و اختلاف آرا پیرامون درک و استنباط متن بیانیه‌های استانداردهای حسابداری، نظرات کارشناسی هیئت اصول حسابداری و خبرنامه‌های پژوهشهای حسابداری منتشر شده از سوی کمیته رویه‌های حسابداری، است.

خبرنامه‌های تخصصی^{۲۶}:

اساسی از تدوین و انتشار خبرنامه‌های تخصصی که از سوی کمیته‌های پژوهشی و تخصصی هیئت استانداردهای حسابداری مالی به رشته تحریر در می‌آید، ارائه رهنمود و رفع نقاط مبهم متن استانداردهای حسابداری یا تفسیر آن است.

بیانیه‌های مفاهیم نظری حسابداری مالی^{۲۷}:

مبانی مفهومی و چارچوب نظری حسابداری که عامل یکنواختی و ثبات در بیانیه‌های استانداردهای حسابداری است، در بیانیه‌های مفاهیم نظری حسابداری مالی ارائه شده است. در حال حاضر، هیئت استانداردهای حسابداری موفق شده ۷ بیانیه مفهومی را برای فراهم آوردن مبنای منطقی تدوین استانداردهای حسابداری تدوین و ارائه کند. این بیانیه‌ها در **جدول ۴** ارائه شده است.

آثار سیاسی-اجتماعی

همان‌گونه که از فرایند تدوین استانداردهای حسابداری مالی برمی‌آید، رای‌گیری و دریافت نظرات افراد و گروههای مختلف از اهمیت بسیار زیادی برخوردار است. در واقع، عده‌ای بر این