

# نظری چند سوویه به استانداردهای حسابداری

جواد بستانیان

## مقدمه

هدف صورتهای مالی، ارائه اطلاعات تلخیص و طبقه بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحدهای تجاری است تا در تصمیمگیریهای اقتصادی مفید واقع شود.

چنین اطلاعاتی هم باعث کارایی و اثربخشی بازار سرمایه و هم موجب تخصیص موثر و مناسب منابع کمیاب اقتصادی به بخشها و واحدهای اقتصادی می شود.

یکی از ویژگیهای کیفی اصلی مرتبط با ارائه اطلاعات، مقایسه پذیر بودن آن است. به کارگیری ساختاری ثابت و یکنواخت موجب می شود که استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری، از میان امکانات مختلف برای تخصیص منابع اقتصادی در قالب سرمایه گذاری یا اعطای تسهیلات، بهترین گزینه را انتخاب کنند. بر این اساس مقایسه پذیری اطلاعات مالی که توسط نظام حسابداری ایجاد می شود، ضرورتی انکارناپذیر است. مقایسه پذیر بودن صورتهای مالی به معنای آن است که استفاده کنندگان بتوانند صورتهای مالی واحد تجاری را در دوره های مختلف از نظر تشخیص روند تغییرات در وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری از یک طرف و صورتهای مالی واحدهای مختلف تجاری را از طرف دیگر، با یکدیگر مقایسه کنند.

بدین ترتیب ضرورت دارد اثرات معاملات و سایر رویدادهای اقتصادی مشابه در داخل واحد تجاری و در طول زمان برای آن واحد تجاری با ثبات رویه، اندازه گیری و ارائه شود و بین واحدهای تجاری مختلف نیز هماهنگی رویه در باب اندازه گیری و ارائه موضوعات مشابه رعایت شود. صورتهای مالی وقتی مقایسه پذیرند که با یک معیار مشترک تهیه شوند. یعنی برای مقایسه پذیری اطلاعات مالی، نظام حسابداری باید بر پایه مجموعه ای از اصول و ضوابط یکنواخت بنا نهاده شود. اصول، ضوابط و معیارهای مشترک «استانداردهای حسابداری» نامیده می شود. از آنجا که به موجب الزامات مندرج در استانداردهای حسابداری واحدهای تجاری مختلف برای حسابداری معاملات و رویدادهای مشابه از رویه های مشابه استفاده می کنند، مقایسه پذیری صورتهای مالی فراهم می شود.

استانداردهای حسابداری عبارت از ضوابطی است که واحدهای اقتصادی باید در فرایند شناخت، اندازه گیری و انتقال اطلاعات مالی به استفاده کنندگان، رعایت کنند و در نتیجه معیاری برای سنجش کیفیت ارائه صورتهای مالی است. وقتی که صورتهای مالی بر اساس استانداردهای حسابداری تهیه شده باشد، می توانیم بگوییم صورتهای مالی به نحو مطلوب تهیه و ارائه شده است.

### مزیت‌های تدوین استانداردهای حسابداری

گرچه وجود استانداردهای حسابداری ممکن است موجب محدود شدن کیفیت کار حسابداران به علت تفاوت ماهیت فعالیت‌های اقتصادی و شرایط محیطی شود و استفاده کنندگان از صورت‌های مالی ممکن است تصور کنند که صورت‌های مالی تهیه شده بر اساس استانداردهای حسابداری خدشه ناپذیرند و با آنکه وجود استانداردهای بسیار، هزینه تهیه صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد، اما تدوین و ایجاد استانداردهای حسابداری مزیت‌های متعددی دارد که منافع آن را نسبت به هزینه‌های آن به مراتب بیشتر جلوه می‌دهد.

- موارد زیر از جمله مزیت‌های استانداردهای حسابداری است:
- تجهیز حرفه حسابداری به مجموعه‌ای از قواعد کاربردی مفید،
- ارتقای اجتناب ناپذیر کیفیت کار حسابداران،
- ایجاد امکان مقاومت حسابداران در برابر فشار مدیران نسبت به کاربرد روش‌های حسابداری نامناسب،
- تضمین تامین اطلاعات روشن، کامل و یکنواخت در دوره‌های مختلف برای استفاده کنندگان از صورت‌های مالی،
- ایجاد امکان مقایسه صورت‌های مالی واحدهای مختلف برای استفاده کنندگان،
- هدایت صورت‌های مالی در جهت تعیین واقعیت اقتصادی عملکرد واحدها.

### چارچوب نظری

اگر به عده‌ای از حسابداران که از نظر صلاحیت حرفه‌ای واجد شرایط هستند، اطلاعات خام یک رویداد اقتصادی مربوط به یک واحد تجاری ارائه شود و از آنان خواسته شود که آثار این رویداد را در حسابها منعکس کنند، احتمال اینکه هر کدام به نحو متفاوتی آن رویداد را ثبت کنند بسیار زیاد است. وقوع این تفاوتها به دو عامل بستگی دارد:

- ۱- قضاوت حسابداران، برآوردهای ذهنی و پیش بینی آنها نسبت به آینده،
- ۲- اصول متفاوتی که هر یک از حسابداران ممکن است به کار

عده‌ای از اندیشمندان معتقدند که برای تهیه و تصویب

فرایند رسمی تدوین استانداردهای حسابداری به شکل امروزی پس از بحران بزرگ در بازار اوراق بهادار آمریکا در سال ۱۹۲۹ شروع شد. با توجه به اینکه میان اطلاعات حسابداری و ارزش اوراق بهادار رابطه وجود داشت، پس از آن بحران بزرگ، حسابداران آمریکا در مظان این اتهام قرار گرفتند که ریشه آن واقعه، ارائه اطلاعات گمراه کننده از سوی آنان بوده است. به همین دلیل در آمریکا سلسله جلساتی با حضور نمایندگان بازار سهام نیویورک و انجمن حسابداران آمریکا تشکیل شد تا اقدامات اساسی برای قانونمندی افشای اطلاعات انجام شود. هدف اصلی از تشکیل این جلسات طرح مسائل حسابداری و گزارشگری مالی موثر بر ثروت و منابع سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان و بازار اوراق بهادار بود. جلسات یادشده منجر به ایجاد نهاد دولتی قدرتمندی به نام

**کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC)** در قانون بورس و اوراق بهادار شد که در سال ۱۹۳۴ به تصویب رسید. تشکیل این کمیسیون موجب شد انسجام و یکپارچگی در حرفه حسابداری به وجود آید و نسبت به تدوین اصول، ضوابط و استانداردهای حسابداری حساسیت و دقت بیشتری به کار رود. طبق قانون بورس و اوراق بهادار آمریکا اختیار و مسئولیت تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی حاکم بر تهیه و ارائه اطلاعات از سوی واحدهای اقتصادی پذیرفته شده در بورس، به عهده کمیسیون بورس و اوراق بهادار قرار گرفته است. اما کمیسیون مزبور که نهادی دولتی است همواره مسئولیت، و نه اختیار تدوین استانداردهای حسابداری را به نهادهایی در بخش خصوصی تفویض کرده است.

### استانداردهای بین‌المللی حسابداری

**کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB)** فعالترین و مهمترین مرجع بین‌المللی است که مسئولیت تدوین و انتشار استانداردهای حسابداری بین‌المللی را به عهده دارد. این استانداردها به گونه‌ای است که در همه محیطهای تجاری، بدون توجه به اندازه یا نوع فعالیت تجاری آنها، مورد استفاده قرار می‌گیرد. کمیته مذکور در سال ۱۹۷۳ بر اساس توافق بین سازمانهای حرفه‌ای حسابداری ۱۰ کشور جهان (استرالیا، کانادا، فرانسه، آلمان، ایرلند، ژاپن، مکزیک، هلند، انگلستان و ایالات متحده) ایجاد شده است. در حال حاضر اعضای کمیته شامل ۱۳۸ سازمان حرفه‌ای از

**استانداردهای حسابداری**  
**معیارهایی است که**  
**به وسیله مرجعی که**  
**از طرف استفاده کنندگان از**  
**صورت‌های مالی نمایندگی دارد**  
**برای یکسان سازی و**  
**مقایسه پذیری صورت‌های مالی**  
**تنظیم می‌شود**

آن‌ان باید در تدوین استانداردهای حسابداری مورد نظر قرار گیرد.

### مرجع تدوین استانداردها در ایران

در ایران بر طبق قانون اساسنامه سازمان حسابرسی مصوب سال ۱۳۶۶ وظیفه تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی به سازمان یاد شده محول شده است. بر اساس بند «ز» ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور این سازمان است و گزارش‌های حسابرسی و صورت‌های مالی که در تنظیم آنها اصول و ضوابط تعیین شده از طرف سازمان رعایت نشده باشد در هیچ‌یک از مراجع دولتی قابل استفاده نخواهد بود. بر اساس پینش گزیده شده از سوی مسئولان سازمان حسابرسی، ضمن تایید تفاوت‌های موجود در شرایط کشور با شرایط کشورهای صنعتی پیشرفته، بر تدوین استانداردهای حسابداری متناسب با اوضاع و احوال کشور و مناسبات حقوقی حاکم بر فعالیتها و واحدهای اقتصادی کشور تاکید می‌شود و از سوی دیگر استفاده از استانداردهای تدوین شده در کشورهای دیگر نفی نمی‌شود و در هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی و استانداردهای تدوین شده در کشورهای دیگر کوشش می‌شود.

به این ترتیب پایه تدوین استانداردهای حسابداری ایران، استانداردهای بین‌المللی قرار گرفته و تعدیلهای لازم نیز بر حسب مورد نسبت به استانداردهای بین‌المللی به کار رفته است.

رهنمودهای حسابداری به صورت آزمایشی و برای مدت دو سال از ابتدای سال ۱۳۷۸ و استانداردهای حسابداری شامل ۲۲ استاندارد از اول سال ۱۳۸۰ لازم‌الاجرا شد و ۳ استاندارد بعدی نیز از ابتدای سال ۱۳۸۱ لازم‌الاجرا شده است.

استانداردهای حسابداری الزامی به تنظیم مبنای نظری نیست. باکستر (Baxter, 1953) می‌گوید هنگامی که دولتها تصمیم می‌گیرند خودروها در سمت راست یا چپ خیابان و جاده بروند، از هیچ نظریه‌ای استفاده نمی‌کنند، بلکه برای کاهش هرج و مرج ناچار به وضع مقررات هستند. اما در مقابل نظر دیگری وجود دارد و آن اینکه باید برای تدوین استانداردهای حسابداری چارچوب نظری تعیین شود تا برای شرح و پیش‌بینی شیوه عمل، مبنای نظری وجود داشته باشد.

نظریه حسابداری را می‌توان مجموعه‌ای به هم پیوسته از مفاهیم، مفروضات و قضایای روشنگر و راهنمای عمل حسابداران در شناسایی، اندازه‌گیری و انتقال اطلاعات حسابداری تعریف کرد.

روشی که در ایران دنبال شده است، تنظیم و تدوین «مفاهیم نظری گزارشگری مالی» در ابتدای کار بوده است.

در دیدگاه کلی که در مفاهیم نظری گزارشگری مالی ذکر شده، از میان مفاهیم گوناگون سود، مفهوم مبتنی بر نگهداشت سرمایه که متکی بر مبانی اقتصادی است پذیرفته شده است. این نظریه درآمدها و هزینه‌ها را ناشی از تغییرات در داراییها و بدهیها تلقی می‌کند و تطابق منطقی آنها را تنها در پرتو ارائه تعریفهای دقیق و روشن از داراییها و بدهیها ممکن می‌داند.

### مرجع تدوین استانداردها

استانداردهای حسابداری معیارهایی است که به وسیله مرجعی که از طرف استفاده کنندگان از صورت‌های مالی نمایندگی دارد برای یکسان سازی و مقایسه پذیری صورت‌های مالی تنظیم می‌شود.

وقتی استفاده کنندگان از صورت‌های مالی را که عبارتند از:

- سرمایه‌گذاران،
- اعطاکنندگان تسهیلات مالی،
- تامین‌کنندگان کالا و خدمات و سایر بستانکاران،
- مشتریان،
- کارکنان واحد تجاری،
- دولت و موسسات دولتی،
- جامعه به طور اعم، و
- سایر استفاده کنندگان،

در نظر بگیریم، فرض اساسی این است که فصل مشترک نیازهای

در حال حاضر طبق قانون، نمایندگی استفاده کنندگان به سازمان حسابرسی اعطا شده است، ولی می توان این سؤال را مطرح کرد که آیا سازمان حسابرسی در واقع می تواند در نقش نماینده استفاده کنندگان عمل کند؟

در شرایطی که به اقتضای ساختار اقتصاد دولتی کشور بخش عمده ای از مجموعه استفاده کنندگان از صورتهای مالی را اجزای دولت تشکیل می دهند، اعطای نمایندگی استفاده کنندگان به بخش دیگری از دولت که سازمان حسابرسی است و خوشبختانه یک سازمان حرفه ای است، خلاف منطقی نبوده است.

ذکر این نکته در همین جا ضروری است که بررسیهای انجام شده در جوامع مختلف نشان می دهد که در مقاطع زمانی گوناگون، تشکلهای مختلف فشارهای زیادی به مراجع تدوین اصول و ضوابط حسابداری وارد آورده اند، تا حدی که در پاره ای از موارد نیز اسباب فروپاشی این مراجع را فراهم کرده اند. شاید حضور سازمان حسابرسی به عنوان پاره ای از دولت، برای خنثی کردن این فشارها و پیش بردن کار موثر بوده است. علاوه بر آن باید به یاد آورد که مسئولیت تدوین استانداردها در سازمان حسابرسی بر عهده واحدهایی نیست که به کار اجرایی حسابرسی مشغول اند، بلکه در مدیریتی مستقل انجام می شود که گرچه جزئی از سازمان است ولی مسئولیتی در صورتهای مالی ندارد، ضمن آنکه به این ترتیب دولت بار مالی ناشی از تدوین استانداردها را بر عهده سازمانی قرار داده که از محل درآمدهای حسابرسی خود، آن را تامین می کند.

اما امروز شرایط اقتصادی جهان و جهتگیری اقتصادی کشور،

## پایه تدوین

### استانداردهای حسابداری ایران

#### استانداردهای بین المللی

#### قرار گرفته و

#### تعدیلهای لازم نیز

#### برحسب مورد نسبت به استانداردهای

#### بین المللی

#### به کار رفته است

با سالهایی که قانون اساسنامه سازمان حسابرسی تصویب شد کاملاً متفاوت است و بنابراین می توان به این موضوع با دید جدیدی نگاه کرد.

اصولاً گرچه حسابداران حرفه ای به لحاظ دانش، تخصص و به خصوص تجربه خود باید در امر تدوین استانداردهای حسابداری نقشی اساسی ایفا کنند، اما باید این کار را نه در مقام حسابداران مستقل حرفه ای، که در مقام نمایندگان استفاده کنندگان انجام دهند. بنابراین برخلاف آنچه نزد عامه حسابداران حرفه ای مطرح می شود، امر تدوین استانداردهای حسابداری نباید توسط تشکلهای حرفه ای حسابداری عمومی (حسابرسی) انجام شود. برای تدوین استانداردهای حسابداری می توان موسسه یا نهادی مستقل ایجاد کرد که متشکل از نمایندگان استفاده کنندگان از جمله نمایندگان بورس اوراق بهادار، تشکل نظام بانکی کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان امور مالیاتی کشور و تشکلهای حرفه ای صنعتی، معدنی، بازرگانی و خدماتی بخش خصوصی و جامعه حسابداران رسمی ایران باشد. بدیهی است که نمایندگان یادشده باید در امر حسابداری تبحر داشته باشند و در نتیجه می توانند از بین حسابداران رسمی با سابقه حرفه ای پذیرفته شده یا استادان و پژوهشگران حسابداری انتخاب شوند. بودجه مربوط به این کار نیز باید از طریق دولت تامین و توسط مجلس تصویب شود تا از هرگونه وابستگی احتمالی به صاحبان قدرت اقتصادی پرهیز شود.

## شیوه کار

در حال حاضر فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری در سازمان حسابرسی عبارت است از:

- ۱- تعیین استانداردهای مورد نیاز،
- ۲- بررسی مقدماتی،
- ۳- تدوین پیشنویس اول (به وسیله گروه کارشناسی)،
- ۴- تدوین پیشنویس دوم (به وسیله کمیته موقت در مورد استانداردهای حساس)،
- ۵- تدوین پیشنویس استاندارد،
- ۶- انتشار پیشنویس استاندارد برای نظرخواهی،
- ۷- بررسی نظرات،
- ۸- ارائه پیشنویس استاندارد به کمیته فنی،
- ۹- تصویب استاندارد به وسیله هیئت عامل سازمان،

۴- باید یک مرجع رسمی برای پاسخ به سئوالات مورد نظر قرار گیرد و آن مرجع مکلف شود به سئوالات کتبی، پاسخ کتبی بدهد. سئوالاتی که در مورد چگونگی اجرای استانداردها از سوی استفاده کنندگان از استانداردها مطرح می شود، در بازنگری و اصلاح احتمالی استانداردها، در مقایسه با مرحله نظرخواهی در مورد پیشنویس استاندارد، نقش مهمتری دارند. اغلب این سئوالات می تواند نشانه نامفهوم بودن یا مبهم بودن متن استاندارد، پیش بینی نشدن برخی شرایط یا تضاد یک بخش از استاندارد با بخش دیگر همان استاندارد و یا استانداردهای دیگر باشد. با اینگونه سئوالات باید مانند موارد انتقادی و موضوعات جدید رفتار کرد.

۵- استانداردهای حسابداری نباید این امکان را فراهم کنند که در دو وضعیت مشابه، دو واحد تجاری بتوانند رویه های کاملاً متفاوت یا متضاد اعمال کنند و در نتیجه مقایسه پذیری صورتهای مالی واحدهای تجاری مشابه را از بین ببرند، درحالی که در موارد زیادی این اشکال به استانداردهای حسابداری ایران وارد است، حتی اگر عیناً مانند استانداردهای حسابداری بین المللی باشند.



## نقد وضع موجود و پیشنهادهایی برای بهبود وضعیت

۱- پس از انتشار پیشنویس استاندارد برای نظرخواهی به صورت موردی و انتشار عام در فصلنامه حسابرس، فرصت بررسی و اظهار نظر برای صاحب نظران فراهم می شود.

دست اندر کاران مدیریت تدوین استانداردها از میزان کم مشارکت صاحب نظران می گویند. اما من یکی از علت های این مشارکت اندک را سخت بودن متن استانداردهای دانم. مبنای اصلی تنظیم پیشنویس استانداردها ترجمه متن استانداردهای بین المللی است و این کار دقیقاً مبتنی برینش انتخاب شده از سوی سازمان حسابرسی است، اما متن فارسی استاندارد حسابداری که باید به تصویب برسد و بعد جهت اجرا منتشر شود، باید به گونه ای تنظیم گردد که کسانی که از استانداردهای مذکور استفاده می کنند، براحتی مفاهیم متن را دریابند. گرچه در ترجمه برخی از متنها پایبندی جدی به متن اصلی الزامی است، اما در این مورد که باید مبنای مراجعه روزمره حسابداران قرار گیرد، نباید خواننده با کلماتی فارسی اما با چارچوب ادبیات بیگانه مواجه شود بلکه باید متن استاندارد کاملاً روان باشد و برای حصول به این نتیجه راهی جز ترجمه آزاد با انشایی کاملاً فارسی وجود ندارد.

۲- حداقل در بررسی نظرات رسیده، می توان از جلساتی با حضور تعداد افراد بیشتر و از جمله کسانی که در مورد پیشنویس استاندارد نظری ارائه کرده اند، استفاده کرد. این امر موجب می شود فردی که پیشنهاد اصلاحی ارائه کرده در بحث مشارکت کند و در مقابل پاسخهایی که احتمالاً در مقابل نظر وی وجود دارد، توضیح بیشتری ارائه کند یا از دلایل ارائه شده در مقابل آن قانع شود. ضمن آنکه به این ترتیب افراد بیشتری در بحث مشارکت می جویند و به نوعی در مورد نتیجه داوری می کنند. این روش موجب تشویق بیشتر صاحب نظران در مشارکت در این امر خواهد شد.

۳- پس از مرحله تصویب و ابلاغ استانداردها، مرحله تجدید نظر و اصلاح قرار دارد، انتقادات و موضوعات جدید مطرح شده در مورد استانداردها باید به صورتی منظم جمع آوری شود و با طی روندی خاص و از جمله با حضور طرح کننده موضوع یا انتقاد کننده مورد بررسی قرار گیرد و نتیجه به صورت مکتوب منتشر شود و در مواردی که منجر به بازنگری و اصلاح استاندارد

### منابع:

- کمیته فنی سازمان حسابرسی، استانداردهای حسابداری، نشریه شماره ۱۶۰، سازمان حسابرسی، چاپ اول، ۱۳۸۲
- امیراصلاحی، حامی، نقش تئوری اثباتی در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری، فصلنامه حسابرس، شماره ۱۰، بهار ۱۳۸۰
- امیراصلاحی، حامی، آشنایی با مراجع تدوین استانداردهای حسابداری مالی در ایالات متحد آمریکا، فصلنامه حسابرس، شماره ۱۱، تابستان ۱۳۸۰
- بزرگ اصل، موسی، فرایند تدوین استانداردهای حسابداری مالی و تفاوت استانداردهای ملی با بین المللی...، حسابداری، شماره ۱۴۸، تیر ۱۳۸۱
- مستاجران، رضا، پیشنهادی گوناگون در تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی ایران، حسابداری، شماره ۷۴-۷۳، بهمن ۱۳۶۹
- Hary, Mike and Keer, Fred, **Financial Accounting Theory and Standards**, Prentice-Hall International, 1983
- Iqbal, M. Zafar, **International Accounting, a Global Perspective**, South-Western, 2<sup>nd</sup> ed., 2002
- Baxter, W.T., **Recommendations on Accounting Theory**, The Accountant, October, 1953