



دانشگاه آزاد اسلامی واحد امیدیه

استانداردهای حسابداری ایران - چالش ها و راهکارها

گردآورنده **Sadegh molaei**

:

رشته: کارشناسی ناپیوسته حسابداری

چکیده

استانداردهای حسابداری، مقررات حاکم بر چگونگی انجام کار حسابداری هستند. استانداردها به عنوان قواعد پایدار مورد پذیرش همگان قرار می‌گیرند، اما در عمل به طور دائم در تغییرند. استانداردهای حسابداری معمولاً شامل سه بخش هستند: شرح مسئله، بحث مستدل یا ارائه راه‌هایی برای حل مسئله، ارائه راه حل مطلوب.

یکی از رویدادهای بسیار مهمی که در سال‌های اخیر در جامعه حسابداری کشور به وقوع پیوست، تدوین استانداردهای حسابداری ایران بر مبنای استانداردهای بین‌المللی حسابداری و الزام به رعایت آن در تهیه صورت‌های مالی بود. از آنجا که این استانداردها شامل تغییراتی در برخی از روش‌ها و رویه‌های مورد استفاده نسبت به سال‌های قبل از الزام به رعایت استانداردها بود، این احتمال همواره وجود داشت که قابلیت مقایسه صورت‌های مالی زیر سوال رود. به این ترتیب در این مقاله قابلیت مقایسه صورت‌های مالی، در قبل و بعد از الزام به رعایت استانداردهای حسابداری مورد بررسی قرار می‌گیرد.

واژه‌های کلیدی: استاندارد حسابداری، تدوین استانداردها، وضعیت مالی، نتایج عملیات

مقدمه

استانداردهای حسابداری ایران عمدتاً با استانداردهای بین‌المللی مطابقت دارد، از جمله موارد مطابقت کامل، استاندارد حسابداری شماره ۱۵ تحت عنوان <حسابداری سرمایه‌گذاران> است که با استاندارد بین‌المللی شماره ۲۵ مغایرتی ندارد. براساس استاندارد حسابداری شماره ۱۵، سود

سهمی موجب تغییر در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری نمی‌شود. طبق همان استاندارد سرمایه‌گذاریهای کوتاهمدت سریع‌ال معامله در بازار را می‌توان در صورت‌های مالی به ارزش بازار منعکس کرد و سود یا زیان حاصل از تغییرات قیمت آنها را در طی دوره به حساب درآمد یا هزینه دوره منظور نمود. از طرف دیگر براساس استاندارد حسابداری شماره ۳ تحت عنوان «درآمد عملیاتی»، سود حاصل از سرمایه‌گذاریهایی که به روش ارزش ویژه ثبت نشده است، در زمان احراز حق دریافت توسط سهامدار، شناسایی می‌شود.

این مقاله به ارائه مسائل، اشکالات یا ابهاماتی می‌پردازد که در مورد موضوعات بالا و کاربرد آنها وجود دارد.

مفروضات و اصول حسابداری یک سری مفاهیم کلی هستند که به کارگیری صحیح آنها مستلزم تدوین ضوابط اجرایی است که راهنمای به کارگیری آنها در عمل باشد.

در ایران بر اساس بند ۴ تبصره ۲ قانون تشکیل سازمان حسابرسی و ماده ۶ قانون اساسنامه سازمان حسابرسی، وظیفه تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی به این سازمان محول شده است.

سازمان حسابرسی در راستای ایفای وظیفه فوق، تاکنون ۲۴ استاندارد حسابداری در خصوص موضوعات مختلف حسابداری تدوین و در قالب نشریه شماره ۱۶۵ ارائه نموده است که از تاریخ ۱/۱/۱۳۸۰ لازم الاجرا است.

تعریف حسابداری

از حسابداری تعریف مختلفی ارائه شده است. در گذشته عموماً "حسابداری را فن شناسایی، ثبت، طبقه بندی، تلخیص و گزارشگری رویدادهای مالی می دانستند .

حسابداری عبارت است از یک سیستم اطلاعاتی که از طریق شناسایی، ثبت، طبقه بندی، تلخیص و گزارشگری رویدادهای مالی، اطلاعات لازم را در اختیار استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری قرار می دهد. [نشریه حسابداران نوین]

نقدی بر استانداردهای حسابداری برای ایران

با آنکه بنابر سوابق، حدود هشتاد سال از نخستین کوششها در کشورهای مختلف جهان از جمله انگلستان و آمریکا جهت تدوین استانداردهای حسابداری می گذرد تا چند سال پیش تلاشی برای تدوین استانداردهای حسابداری در ایران نشده بود. البته سالها پیش صاحب نظران این حرفه نیاز به تدوین استانداردهای منطبق با شرایط ایران را احساس کرد و از ضرورت وضع آن سخن به میان آورده اند. مرحوم دکتر عزیز نبوی و دیگران حدود ۴۲ سال پیش در مقدمه کتاب خود آورده اند که: ((آنچه در حال حاضر در مملکت ما مورد قبول و اجراست اکثراً از طرز عمل حسابداران و حسابرسان کشور های خارجی اقتباس شده است و یا اینکه نتیجه تجربه حسابداران و حسابرسان ایرانی طی سالیان متمادی می باشد. تدوین مجموعه ای از قواعد و اصول حسابداری و حسابرسی در ایران از وظایف اولیه انجمن قانونی محاسبین قسم خورده، انجمن حسابداران ایران و فارغ التحصیلان موسسه مالی حسابداری و سایر موسسات و مقامات مربوط، استادان و دانشجویان حسابداری و علاقه مندان این فن در کشور ما می باشد)). [حسابداری مالی و شرکتهای گسترش علوم پایه تالیف آقای جلالی]

باری ، در سالهای اخیر نظام اقتصادی ایران این واقعیت را پذیرفته و مسئولیت تدوین استانداردهای ملی حسابداری را به موجب قانون تشکیل سازمان حسابداری بر عهده سازمان حسابداری گذاشته است . سازمان حسابداری نیز تا کنون ۲۵ استاندارد حسابداری بصورت لازم الاجرا منتشر نموده و در دسترس گذاشته است لیکن در کلیه این استانداردها قید مطابقت با استانداردهای بین المللی حسابداری آورده شده است . به هر حال اعتراف به اینکه علم حسابداری با مختصات امروزی یک علم وارداتی است هیچ اشکالی ندارد ولی این عده ای نام استانداردهای ملی حسابداری را برای استانداردهای تدوین شده فعلی می گذارند جای شبهه دارد .

یکسان سازی و یا هماهنگ سازی **harmonization** استانداردهای حسابداری نقاط ضعف و قوتی دارد که پرداختن به آن از حوصله این بحث خارج است ولی باید توجه داشت که تفاوت‌های اقتصادی ، سیاسی ، اجتماعی ، فرهنگی و مفهومی بین کشورها و ملت ها و جوامع مختلف وجود دارد و بر همین اساس کشورها احتمالاً به استانداردهای حسابداری متفاوتی نیز نیاز دارند .

تحقیقات بسیاری در اثبات این مدعا و بررسی تاثیر فرهنگ بر حسابداری انجام شده است که از مهمترین آنها می توان به تحقیق جالب **Hofstede** اشاره نمود . ایشان در تحقیق خود چهار ارزش حسابداری را فرض قرار داده و با ارزش های اجتماعی فرهنگی مورد بررسی و مطالعه قرار داده است . [سایت آفتاب]

ارزشهای حسابداری عبارتند از :

۱- حرفه گرایی در مقابل کنترل قانونی

۲- یکنواختی در مقابل انعطاف پذیری

۳- محافظه کاری در مقابل خوش بینی

۴- محرمانه بودن در مقابل شفافیت

و ارزشهای اجتماعی عبارتند از :

۱- فرد گرایی در مقابل جمع گرایی

۲- فاصله زیاد قدرت در مقابل فاصله کم قدرت

۳- گریز شدید از نامعلومی (ابهام) در مقابل گریز ضعیف از نامعلومی

۴- برتری طلبی (خلق و خوی مردانه) در مقابل برابری (خلق و خوی زنانه)

طبق تحقیق ایشان وضعیت طبقه ای که ایران در آن واقع شده است بدینگونه است که در ایران

فاصله قدرت زیاد ، گریز از نامعلومی شدید ، شکل سازمان بوروکراسی کامل و مدل ضمنی

سازمان به صورت هرم سلسله مراتب می باشد . بر این اساس تحقیقی نیز در ایران انجام شده

و مشخص گردیده است که در ایران کنترل قانونی و یکنواختی حاکم بر حرفه حسابداری که متاثر

از فاصله زیاد قدرت و گریز شدید از نامعلومی است منجر به وضعیتی شده که هدف ارائه منصفانه

(مطلوب) صورتهای مالی در ایران به راحتی دستیافتنی نباشد . به هر حال گذشته از نتایج حاصل

از این تحقیق آنچه اهمیت دارد رسیدن به این مرحله است که بپذیریم و تلاش کنیم تا

استانداردهای حسابداری ایران متناسب با شرایط و اوضاع کشورمان باشد . [علیمدد، مصطفی،

۱۳۱۵ -؛ مبانی و روشهای عمومی حسابداری / با همکاری نظام‌الدین ملک‌آرایی]

شیوه‌های تدوین چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری

روشهای تدوین چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بزرگ بخش عمومی، تحت تاثیر تفکر حاکم بر اعضای تشکیل‌دهنده هیئت استانداردهای حسابداری، هزینه و زمان تخصیص‌یافتنی قرار می‌گیرد. از این رو، شیوه‌های گوناگونی به شرح زیر در تدوین چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری به کار گرفته می‌شود:

- ۱- برخی مراجع تدوین استاندارد بر این باورند که چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری واحدهای انتفاعی بخش خصوصی با اندک تغییراتی برای نهادهای بخش عمومی نیز مناسب است و به همین شیوه عمل نموده‌اند. همان‌طور که پیشتر گفته شد، مراجع استانداردگذاری کشورهای نیوزلند، استرالیا و انگلستان این شیوه را انتخاب کرده‌اند.
- ۲- برخی مراجع تدوین استاندارد، ضوابط و استانداردهای مصوب هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری را معیار قرار داده و با اندک تغییراتی آنها را بازتولید و برای نهادهای بخش عمومی توصیه کرده‌اند. هیئت استانداردهای بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران این شیوه را برگزیده است. هر چند که هیئت مذکور مطالعات تطبیقی مناسبی در دهه ۹۰ قرن بیستم برای اغلب استانداردهای حسابداری انجام داده و براساس یافته‌های آنها اقدام به تدوین استاندارد در حوزه‌های مختلف حسابداری نهادهای بخش عمومی کرده است، لیکن در عمل تاثیرپذیری درخور ملاحظه‌ای از هیئت پیشگفته داشته است.

۳- مراجع تدوین استانداردهای حسابداری برخی کشورها نظیر افریقای جنوبی، استانداردهای حسابداری مصوب هیئت استانداردهای حسابداری بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران را بویژه برای شهرداریهای این کشور، به‌طور کامل پذیرفته است.

۴- برخی مراجع تدوین استاندارد نیز با انجام یک مطالعه تطبیقی از چارچوب نظری و بیانیه‌های استاندارد هیئت‌های مختلف و گزینش مفاهیم و احکام و مقررات مطرح‌شده در آنها، اقدام به تدوین چارچوب نظری و بیانیه‌های استاندارد برای نهادهای بخش عمومی می‌کنند.

۵- برخی مراجع تدوین استاندارد از اساس با این شیوه‌ها موافق نمی‌باشند. این قبیل مراجع با انجام مطالعات کافی و توجه کامل به ویژگیهای محیطی و نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از گزارشهای مالی و در نظر گرفتن قوانین و مقررات حاکم بر نهادهای بخش عمومی زمینه را برای انجام این مهم فراهم می‌کنند. سپس براساس یافته‌های مطالعات و استفاده از نظر صاحب‌نظران واقعی این قبیل نهادها، دست به تدوین چارچوب نظری و بیانیه‌های استاندارد برای دولتهای مرکزی، ایالتی، محلی و نهادهای عمومی غیردولتی می‌زنند. نمونه‌های این قبیل مراجع هیئت استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) و هیئت رایزنی استانداردهای حسابداری فدرال امریکا (FASAB) هستند.

۶- برخی مراجع نظیر انجمن حسابداران خبره کانادا (CICA) که تا قبل از سال ۲۰۰۰ از هیئت‌های تدوین استانداردهای حسابداری امریکا به نحوی پیروی می‌کرد، از آغاز هزاره سوم با تجدیدنظر در بیانیه‌های مفاهیم و استانداردهای حسابداری نهادهای بخش عمومی خود، روش میانه‌ای را برگزیده‌اند. [واحد گزارشگر، پیشنهادی، سازمان حسابرسی]

نگاهی اجمالی به شیوه‌های گوناگون فوق، گویای این واقعیت است که انتخاب هر یک از شیوه‌های تدوین استانداردهای حسابداری، پیامدهای خاص خود را دارد و با حمایتها یا مخالفتها صاحب‌نظران همراه است که به برخی از آنها به شرح زیر اشاره می‌شود:

الف- تعدادی از صاحب‌نظران نظیر بارتون (۲۰۰۵)، کریستنسن و رومل (Christensen and Romel, 2005)،

راب و نیوبری (Rub and Newbery, 2007) اصولاً با به‌کارگیری استانداردهای حسابداری واحدهای انتفاعی در نهادهای بخش عمومی، حتی با تغییرات به نسبت مناسب، مخالفند. آنها معتقدند که این دو دسته از نهادها تفاوت‌های بنیادی دارند؛ بدین معنی که واحدهای انتفاعی بخش خصوصی در بازارهای بخش خصوصی به فعالیت می‌پردازند، جایی که تمام تصمیمها چه از منظر این قبیل واحدها و چه از منظر مشتریان آنها براساس منافع شخصی گرفته می‌شود. این در حالی است که دولتها به‌وسیله شهروندان و برای گرفتن تصمیم‌هایی جمعی، جهت تهیه کالا و خدماتی انتخاب می‌شوند که مبتنی بر هدفهای رفاه اجتماعی است. کالا و خدماتی که توسط نهادهای عمومی ارائه می‌شود، نه از راه فروش آنها بلکه از طریق تحمیل مالیات و عوارض و به صورت جمعی تامین مالی می‌شود.

ب- تعدادی از صاحب‌نظران با به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران در نهادهای بزرگ بخش عمومی کشورهای خود موافقند و این قبیل استانداردها عیناً مورد استفاده قرار می‌گیرند. برخی معتقدند که این استانداردها با هدف یکسان‌سازی استانداردهای حسابداری نهادهای عمومی کشورهای جهان تدوین شده است و به‌رغم پشتوانه مطالعاتی به نسبت مناسب در حوزه‌های مختلف، مقررات مالی و محاسباتی و

ویژگیهای فعالیتهای حاکمیتی و سیستمهای متفاوت اداره امور کشورها، مانع از اجرای موفق آن خواهد شد. پی‌نا و تارس (Pina and Torres, 2004) در یک تحقیق جالب و با مبنا قراردادن عوامل کلیدی استاندارد شماره ۱ فدراسیون بین‌المللی حسابداران موسوم به «ارائه صورتهای مالی» که برای نهادهای بخش عمومی تصویب شده است، نشان دادند که هیچیک از ۲۲ کشور مدعی به‌کارگیری استانداردهای مصوب هیئت استانداردهای بخش عمومی فدراسیون، رهنمودهای مذکور را به صورت کامل رعایت نمی‌کنند. هر یک از این کشورها، حسب امکانات، مقدرات و مقررات حاکم و ویژگیهای محیطی فعالیتهای دولتها، بخشی از استاندارد مذکور را نادیده می‌گیرند. نتیجه این تحقیق به‌همراه نتیجه تحقیق دیگری که همین پژوهشگران در مورد ۵۱ شهرداری از چندین کشور انجام داده‌اند، گویای این واقعیت است که همسان‌سازی استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بخش عمومی، شعاری بیش نیست و در عمل با مشکلات بسیاری روبه‌رو می‌شود.

ج- شیوه تدوین چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری بخش عمومی از طریق بررسی تطبیقی تعدادی از چارچوبهای نظری و استانداردهای حسابداری مصوب هیئتهای استانداردگذار کشورهای دیگر نیز مشکلات خاص خود را به همراه خواهد داشت. به نظر نگارنده، تدوین چارچوب نظری و به تبع آن استانداردهای حسابداری به شیوه‌گزینشی، از انسجام کافی برخوردار نیست و در عمل مشکلات خاص خود را خواهد داشت. چارچوب نظری مصوب هر مرجع تدوین استاندارد برای نهادهای بخش عمومی هر کشوری براساس مطالب پیشگفته بر مبنای ویژگیهای محیطی، نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان، نظام سیاسی، سطح مطالبات شهروندی و آستانه تحمل مقامات اجرایی در ایفای مسئولیت پاسخگویی و نظایر آن تنظیم می‌شود. این قبیل

چارچوبهای نظری که استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی نیز براساس آن تدوین می‌شود، از یک تفکر به عنوان پشتوانه بهره می‌برد که می‌تواند پیوستگی و انسجام آن را حفظ و سازگاری آن را با ویژگیهای محیطی فراهم نماید. گزینش برخی از احکام کلیدی چند بیانیه مفهومی و تلفیق آنها برای تدوین یک چارچوب نظری، به دلیل تفاوتی که از منظرهای اشاره شده در بالا با یکدیگر دارند، با موفقیت همراه نخواهد بود.

د- از بین شیوه‌های مطرح شده در تدوین چارچوب نظری گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری، نگارنده با رویکرد هیئتهای تدوین استانداردهای حسابداری دولتهای ایالتی، محلی و فدرال امریکا که بر انجام مطالعات تطبیقی بنیادی و ویژگیهای محیطی فعالیتهای نهادهای دولتی و عمومی غیردولتی تاکید دارد، بیشتر موافق است. به بیان دیگر، نگارنده اعتقاد دارد که انجام مطالعات تطبیقی در زمینه‌های مختلف نظری، قانونی و ویژگیهای محیطی به ترتیبی که در بخش بعدی ارائه می‌شود، زمینه لازم را برای تدوین یک چارچوب نظری مناسب و تعدادی بیانیه‌های اصول و استاندارد که از اولویتهای لازم برخوردار است، فراهم می‌کند. علاوه براین، نتایج این مطالعات یک پشتوانه نظری پذیرفتنی و مبتنی بر ویژگیهای محیطی و قانونی حاکم بر فعالیتهای نهادهای بخش عمومی ایران را برای مرجع تدوین فراهم می‌کند که می‌تواند در جهت متقاعد نمودن نهادهای استفاده‌کننده به‌عنوان مبانی نتیجه‌گیری نیز به کار رود. [حسابداری مالی و شرکتهای گسترش علوم پایه تالیف آقای جلالی]

رویکردهای حاکم بر تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی

تحولات سه دهه اخیر در نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولتها و شهرداریها، گویای این واقعیت است که تحول در نظامهای حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای یادشده، تحت تاثیر ارتقای سطح پاسخ خواهی عموم مردم صورت پذیرفته است. حساسیت ویژه پرداخت کنندگان مالیات و عوارض و تامین کنندگان اصلی منابع مالی نهادهای بخش عمومی درباره مصرف و یا به کارگیری منابع مالی و اقتصادی، نهادهای مورد نظر را بر آن داشت که تدبیرهای خاصی برای ارتقای سطح کارایی و اثربخشی این منابع برگزینند. از این رو، رویکردهای متفاوتی برای تحقق این امر مطرح شد که هر کدام به نوبه خود با حمایتها یا مخالفتهای صاحب نظران امور مالی بخش عمومی روبه رو شده است.

برخی معتقدند که یکی از دلایل تحول در حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، ریشه در تئوری انتخاب عمومی دارد (Barton, 2003). تئوری انتخاب عمومی بر این مطلب تاکید دارد که دولتها بسیار بزرگ و ناکارآمد هستند. حامیان این تئوری معتقدند که راه حل این ماجرا در کاهش نقش دولت و خصوصی سازی بیشتر فعالیتهای آنها خلاصه می شود. آنها بر این باورند که راهکار رفع ناکارایی دولتها را می توان با تجدید مدل و اصلاح عملیات و فعالیتهای آنها برمبنای مفهومیهای بازار رقابت و کارایی و در نتیجه شبه بازرگانی کردن این قبیل نهادهای برطرف کرد. تئوری انتخاب عمومی، انگیزه و چارچوبی برای اصلاحات وسیع مدیریت و طرح پارادایم مدیریت

عمومی نوین که به وسیله بسیاری از دولتها به اجرا درآمده، فراهم آورده است (Barton,)

(2005). [Robert, Rethinking Democratic Accountability, 2001, Behn]

حاکم شدن تئوری انتخاب عمومی و طرح پارادایم مدیریت عمومی نوین در دهه ۸۰ قرن بیستم، موجب شد که تعدادی از کشورهای اروپایی، رویکرد مدیریت عمومی نوین بخش عمومی را عیناً و

برخی کشورها نیز آن را با تعدیلهایی بپذیرند. رویکرد مذکور در امریکا نیز متناسب با ویژگیهای محیطی دولتهای ایالتی و محلی این کشور و به طریق مقتضی به اجرا درآمد. بارزترین ویژگی مدیریت عمومی نوین، تمرکز بر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در مصرف یا به کارگیری منابع عمومی است. این مدل مدیریت از مجموعه‌ای از فنون و راهبردهایی استفاده می‌کند که ضمن ارتقای سطح عملکرد نهادهای بخش عمومی، توانایی و قابلیت‌های این نهادها را برای کسب نتایج اصلاح می‌کند (Behn, 2001). [Robert, Rethinking Democratic , Behn]

[Accountability, 2001

مدیریت عمومی نوین بخش عمومی بر روندی تاکید می‌کند که به سوی برون‌سپاری بیشتر وظایف دستگانه‌های اجرایی و تمرکز بیشتر بر رقابتی کردن خدمات نهادهای این بخش چشم دوخته است. اصلاحاتی که مدیریت عمومی نوین پرچمدار آن است، بیشتر بر افزایش کارایی و کاهش بهای خدمات استوار است. حامیان این رویکرد مدیریتی معتقدند که افزایش کارایی و کاهش بهای خدمات در نهادهای بخش عمومی، از طریق سازوکارهای مورد استفاده در موسسه‌های بخش خصوصی که مبتنی بر بازار رقابتی و همراه با مدیریت ضابطه‌مند به اجرا در می‌آید، تحقق می‌یابد. به بیان دیگر، تحت این رویکرد مدیریتی، دولتها در این اندیشه هستند که منابع بالقوه‌ای می‌تواند از سوی نهادهای بخش خصوصی و از طریق مشارکتها، برون‌سپاری خدمات و اجرای طرحها و پروژه‌های مبتنی بر تامین مالی مشترک دولت و بخش خصوصی، به بخش عمومی انتقال یابد. از این رو، برخی اظهار می‌دارند این بدین معنی است که مدل‌های مدیریت بخش خصوصی، فعالیت‌های سنتی بخش عمومی را دربرگرفته است. برخی دیگر بر این عقیده‌اند که در چنین رویکردی، بخش عمومی با بستن قرارداد و یا از طریق مشارکت در ارائه خدمات به شهروندان،

نهادهای بخش خصوصی با نهادهای بخش عمومی به طور کامل همکاری می کنند (Barret,

[Buchana, J., Coy, D., Dixon, K].(2004

به این ترتیب، پارادایم مدیریت عمومی نوین در بخش عمومی، برفرآیندی تاکید دارد که با تنظیم هدفها در قالب بودجه بندی عملیاتی آغاز می شود و با تخصیص منابع به عنوان ورودیها و اجرای فعالیتها ادامه می یابد تا محصولاتی نظیر کالا و خدمات، تولید یا خریداری و ارائه شود. در این فرآیند، تمرکز اصلی بر دستیابی به نتیجه است که از طریق میزان دستیابی به هدفها اندازه گیری می شود. کارایی و اثربخشی دو عامل حیاتی نهادها محسوب می شوند، لذا نیازمند اندازه گیری اند. کارایی گویای آن است که یک نهاد تا چه اندازه منابع موجود را به صورتی اقتصادی مورد استفاده قرار داده است. در حالی که اثربخشی بر این مطلب تاکید دارد که خدماتی که یک نهاد ارائه داده است تا چه اندازه نیازهای استفاده کنندگان را برآورده است و در واقع به میزان دستیابی به نتایج مورد انتظار اهمیت می دهد. نگاهی اجمالی به ویژگیهای کلیدی رویکرد مدیریت عمومی نوین، گویای این واقعیت است که این رویکرد اساساً بر ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دولتها در برابر مردم تمرکز می کند و به ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی که سابقه ای دیرینه در نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و شهرداریها دارد، اهمیت چندانی نمی دهد.

در برخی از کشورها، رویکرد مدیریت عمومی نوین با تعدیلهای درخور ملاحظه ای روبه رو شد. آنها این سبک مدیریت را با ویژگیهای محیطی فعالیتها نهادهای بخش عمومی منطبق کردند و سپس تحت شرایطی خاص، آن را به اجرا درآوردند. این قبیل کشورها، ضمن پذیرش مزایای استقرار رویکرد مدیریت عمومی نوین در جهت ارتقای سطح کارایی و اثربخشی فعالیتها حاکمیتی نهادهای بخش عمومی و ضرورت ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، همچنان بر

استمرار ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی حاکم بر مصرف منابع مالی عمومی تاکید کردند. به بیان دیگر، نهادهای بزرگ این بخش، ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی را بر ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی ترجیح ندادند و ضرورت و اهمیت هر دو نوع مسئولیت را درک کردند و تحقق آنها را در دستور کار قرار دادند.

تاثیر رویکردهای پیشگفته بر نهادهای بزرگ بخش عمومی، موجب پدید آمدن دو نوع رویکرد در طراحی و اجرای مدلهای گزارشگری مالی در نهادهای پیشگفته شد. کشورهایی که مدیریت عمومی نوین را به صورت کامل پذیرفتند و به دنبال آن از سازوکارهای مدیریتی نهادهای بخش خصوصی پیروی کردند، مدل گزارشگری مالی نهادهای بخش خصوصی را با اندک تعدیلهایی در نهادهای بخش عمومی به اجرا درآوردند. این مدل گزارشگری مالی که براساس چارچوب نظری و اصول و استانداردهای حسابداری مشترک نهادهای بخش خصوصی و عمومی طراحی می شود، به مدل گزارشگری مالی شبه بازرگانی ۳ موسوم شده است. نهادهای بزرگ بخش عمومی کشورهای انگلستان، استرالیا، نیوزلند، افریقای جنوبی و تا حدودی کانادا، از این مدل گزارشگری استفاده می کنند و چارچوب نظری و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری مالی مرسوم واحدهای انتفاعی را به کار می برند. [اصول حسابداری (۲) تالیف آقایان نوروش و شیرزادی]

کشورهای تاثیرگذار و توسعه یافته دیگری مانند امریکا، ضمن پذیرش کلی تفکر حاکم بر مدیریت نوین بخش عمومی و تاکید بر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در مصرف و به کارگیری منابع عمومی و درک ضرورت ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی توسط نهادهای عمومی، از مدل گزارشگری مالی مرسوم در نهادهای انتفاعی دوری جسته اند. نهادهای بزرگ بخش عمومی امریکا شامل دولتهای فدرال، ایالتی و محلی براین عقیده اند که ویژگیهای فعالیتهای حاکمیتی این قبیل

دولتها، نظام حسابداری و گزارشگری مالی خاص خود را طلب می‌کند. مراجع تدوین استانداردهای حسابداری این قبیل نهادها بر این عقیده پافشاری می‌کنند که گزارشگری مالی مرسوم در نهادهای بازرگانی و انتفاعی، از اساس با گزارشگری مالی منطبق با ویژگیهای محیطی نهادهای بخش عمومی تفاوت دارد و قادر به تامین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان نیست. از این‌رو، مراجع استانداردگذاری این کشور چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری مناسبی برای گزارشگری مالی نهادهای بخش عمومی تدوین کرده و به اجرا گذاشته‌اند.

در امریکا برای دولتهای مرکزی، ایالتی و محلی چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری به نسبت متفاوتی ارائه شده و مراجع تدوین استاندارد جداگانه‌ای نیز در انجام این امر فعالیت می‌کنند.

تفکر حاکم بر نحوه پذیرش مفاهیم کلیدی مدیریت نوین بخش عمومی و چگونگی استقرار و تحقق این مفاهیم موجب شد تا مدل گزارشگری مالی نوینی در اجرای بیانیه ۳۴ هیئت استانداردهای حسابداری دولتی ارائه شود. در این مدل گزارشگری مالی، عوامل کلیدی و ویژگیهای بارز رویکرد مدیریت عمومی نوین دایر بر کارایی و اثربخشی و نتایج فعالیتها و مسئولیت پاسخگویی عملیاتی ناشی از آنها مورد توجه قرار می‌گیرد. علاوه بر این، بر مسئولیت پاسخگویی مالی دایر بر رعایت قوانین و مقررات، محدودیتهای حاکم بر بودجه سالانه و مصرف منابع در محل قانونی و از پیش تعیین شده نیز تاکید می‌شود. از این‌رو، برای طراحی و استقرار این مدل، استانداردهای حسابداری متناسبی در قالب چارچوب نظری مورد عمل تدوین شده و به اجرا درآمده است. [سایت آفتاب]

به این ترتیب، در حال حاضر دو رویکرد بر انتخاب مدل گزارشگری مالی برای نهادهای بزرگ بخش عمومی کشورها حاکم است. یکی از این رویکردها به این نکته تاکید دارد که مدل گزارشگری مالی نهادهای انتفاعی بخش خصوصی با تغییرات اندکی می تواند برای نهادهای بخش عمومی مورد استفاده قرار گیرد و حامیان و مخالفان درخور ملاحظه‌ای نیز دارد. رویکرد دیگر بر نامناسب بودن مدل گزارشگری مالی نهادهای بخش خصوصی برای نهادهای بخش عمومی تاکید می کند و معتقد است که این نهادها باید از مدل‌های خاص گزارشگری مالی و مبتنی بر ویژگیهای محیطی حاکم بر فعالیتهای از نوع حاکمیتی و بازرگانی استفاده کنند. [سایت آفتاب]

اثر استانداردهای حسابداری ایران بر قابلیت مقایسه صورتهای مالی شرکت‌های بورس استانداردهای حسابداری ایران معیار و ضوابط شناسائی و اندازه‌گیری دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمد و هزینه را در صورتهای مالی، از جمله صورتهای مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده بورس اوراق بهادار مشخص می‌کند، رعایت این استانداردها تا آنجا حائز اهمیت است که مقبولیت صورتهای مالی در حسابرسی سالانه واحدهای تجاری به رعایت این استانداردها وابسته است. در ایران بر اساس بند ۴ تبصره ۲ قانون تشکیل سازمان حسابرسی و ماده ۶ اساسنامه سازمان حسابرسی، وظیفه تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابرسی و حسابداری به این سازمان محول شده است و همچنین بر اساس بند(ز) ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی، مرجع تخصص و رسمی اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در کشور ما سازمان حسابرسی می‌باشد.

این سازمان در سال ۱۳۷۱ کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری را مامور تدوین استانداردهای حسابداری ایران کرد. این کمیته در سال ۱۳۷۳ پیش‌نویس ۹ بیانیه رهنمودهای حسابداری و چارچوب تهیه و ارائه صورت‌های مالی (نشریه ۹۶) را منتشر کرد.

در ادامه کار، پیش‌نویس ۵ بیانیه رهنمود حسابداری دیگر (نشریه شماره ۱۰۶) در سال ۱۳۷۵ برای نظرخواهی منتشر شد. مجموعه رهنمودهای حسابداری از اول سال ۱۳۷۸ برای مدت دو سال لازم‌الاجرا شد. کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری که براساس مصوبه هیات عامل سازمان به کمیته تدوین استانداردهای حسابداری تغییر نام داده بود، با توجه به بازخوردهای رهنمودهای حسابداری و نظریات گروه کارشناسی در مدیریت تدوین استانداردها و پس از تصویب نهایی کمیته فنی و اخذ مصوبه به مجمع عمومی، استاندارد شماره ۱ الی ۲۲ برای صورت‌های مالی که شروع دوره‌های مالی آن از ۱۳۸۰/۱/۱ و بعد آن است را لازم‌الاجرا کرد.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری با ادامه کار خود ۳ استاندارد حسابداری دیگر را (۲۳ تا ۲۵) برای صورت‌های مالی که شروع دوره‌های مالی آنها ۱۳۸۱/۱/۱ و بعد از آن است را لازم‌الاجرا کرد. [مفاهیم نظری گزارشگری بخش عمومی، بخش اول «اهداف گزارشگری مالی»، پیش‌نویس، سازمان حسابرسی]

عوامل توسعه نیافتن حسابداری در ایران

در بیشتر کشورهای در حال توسعه از جمله کشورمان روشهای حسابداری متداول مورد استفاده در کشورهای پیشرفته از جمله آمریکا و انگلستان مورد استفاده قرار دارند. ولی با اندک توجهی به محیط گزارشگری مالی در ایران و توجه به برخی از تفاوت‌های اصلی با محیط گزارشگری

کشورمان اخیرالذکر مشخص می نماید که تفاوت‌های اساسی و عمده ای بین این محیط‌ها وجود دارد. سرمایه‌گذاری‌های ایران در بخش‌های عظیم اقتصادی مثل نفت، گاز، پتروشیمی، آب، برق، تلفن، فولاد، صنایع ساخت ماشین‌آلات، برنج، روغن، شکر، کود و..... همگی در دست دولت قرار دارد. طبق آخرین آمار تعداد ۳۶۸ شرکت در بازار بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته است. ارزش کل بازار سرمایه در ایران اخیراً به مرز ۳۳ میلیارد دلار رسیده که این میزان در مقایسه با ارزش کل سطح کلان اقتصاد کشور بسیار ناچیز است. همچنین طبق تحقیقات انجام شده جایگاه بورس ایران در بین ۲۷ کشور در حال توسعه رتبه ۲۴ است <http://www.blueaccountingblog.persianblog.com>

[blueaccountingblog.persianblog.com](http://www.blueaccountingblog.persianblog.com) - وبلاگ حسابدار]

در بخش‌هایی که دولت در آنها سرمایه‌گذاری نموده است سود و زیان ملاک ارزیابی عملکرد مدیریت نیست. فرضیه بازار کار و ارزش ذاتی و در این واحدهای اقتصادی کاربرد ندارد. مدیران این واحدهای اقتصادی دولتی مدام در حال تغییر و چرخش هستند و مهمترین وظیفه این مدیران حرکت در راستای بودجه مصوب و رعایت الزامات قانونی می باشد. بخش دیگری از سرمایه‌گذاری‌ها در واحدهایی با عنوان تحت پوشش که ماهیتاً مشخص نیست بر اساس نظر دیوان محاسبات دولتی هستند و بر اساس نظر وزارت دارایی به لحاظ دریافت مالیات، دولتی نیستند. ضمناً بخش‌های عمده ای از واحدهای اقتصادی نیز تحت مدیریت بنیادها، ارگانها و سازمانها هستند. در تمامی این واحدها عملکرد مبتنی بر رعایت قوانین، مقررات و دستورات حاکم است.

بخش دیگری از فعالیتهای واحدهای اقتصادی در قالب بخش غیر دولتی می باشد که از بسیاری جهات عملکرد آنها مشابه بخش دولتی است . و در نهایت بخش خصوصی نیز علیرقم تمام مشکلات و موانع ، در برخی از زمینه های اقتصادی و تجاری فعالیت می نماید .

در تمامی بخش دولتی مدیریت و مالکیت یکی است . در بخش غیر دولتی نیز وضع عمدتا به همینگونه است و حتی در تعدادی از واحدهای اقتصادی بخش خصوصی نیز مدیریت و مالکیت یکی است .

یکی دیگر از مشکلات مبتلا به اقتصاد کشور که از موانع اصلی توسعه حسابداری نیز می باشد مشکل بازار ناقص و غید کارای سرمایه و همچنین ادغام بازار پول و سرمایه در ایران است .

از دیگر موارد میتوان به کم بها دادن دولتمردان و تصمیم گیران به اهمیت و نقش حسابداری در سطوح کلان اشاره نمود . در سطح آموزش عالی نیز در مقایسه با بسیاری از رشته ها به رشته حسابداری آن توجه لازم نمی شود . عوامل موثر بر توسعه اقتصادی هر کشور که مورد تایید بسیاری از صاحب نظران قرار دارد عبارت است از منابع طبیعی، نیروی انسانی ، بازار رقابتی ، ثبات سیاسی و نظامهای اطلاعاتی مطمئن . در این نظامهای اطلاعاتی دو گروه عمدتا دخیل هستند یکی اقتصاد دانان و دیگری حسابداران . به هر حال علیرقم تفاوتهایی که این دو گروه در پردازش و ارائه اطلاعات دارند باید توجه داشت که این گروهها ر دو تقریبا از یک سری منابع اطلاعاتی استفاده می کنند ولی محصول نهایی آنها با یکدیگر تفاوت دارد . با توجه به کارکرد و حیات تاریخی هر دو گروه در محیط های اقتصادی ، لازم است استقلال ، آنها از یکدیگر به رسمیت شناخته شود و از تداخل وظایف و کارکردهای این دو گروه جلوگیری کرد .

حال با توجه به مطالب فوق عمده ترین موانع توسعه نیافته حسابداری در ایران به شرح ذیل ارائه می شود :

۱- وجود تفتتصاد نامتعادل و انحصار ریشه دار در اقتصاد کشور

۲- نبود فرهنگ حسابخواهی و بی توجهی عموم به نقش حسابداران در فرایند توسعه

۳- نبود استانداردهای حسابداری

هیئت تدوین استانداردهای حسابداری در آمریکا در سال ۱۹۷۵ اولین استاندارد برای حسابداری سرمایه‌گذاریها، استاندارد شماره ۱۲ را تدوین کرد. این استاندارد تا سال ۱۹۹۳ معتبر و حاکم بود تا اینکه با مشاهده تغییرات پدید آمده در محیط پیرامون و در جهت پاسخگویی به این تغییرات، هیئت یادشده در ماه مه سال ۱۹۹۳ استاندارد جدیدی را با شماره ۱۱۵ منتشر کرد. با وضع این استاندارد، عملاً استاندارد شماره ۱۲ لغو شد. [سازمان حسابرسی، کمیته فنی؛ استانداردهای حسابداری شماره ۱ تا ۲۵؛]

در ایران با تلاش کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، استاندارد شماره ۱۵ تحت عنوان حسابداری سرمایه‌گذاریها منتشر و از ابتدای سال ۱۳۸۰ لازم‌الاجرا شد.

در این مقاله با مروری اجمالی بر استانداردهای یادشده، مقایسه‌ای نیز بین آنها انجام خواهد شد.

استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۲

در ایالات متحد، طی سالهای ۱۹۷۳ و ۱۹۷۴ کاهش شدیدی در ارزش بازار بسیاری از اوراق بهادار روی داد و در نتیجه در بسیاری از واحدهای تجاری که سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار را به بهای تمام شده نگهداری می‌کردند، مبلغ دفتری اوراق بهادار بیشتر از ارزش بازار آنها گردید. در این شرایط نبود رهنمودی مناسب و ادبیاتی مجاز و توصیه‌شده موجب شد تا هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا به منظور ارائه رهنمودهای لازم موضوع را در دستور کار خود قرار دهد و به بررسی موارد زیر پردازد:

الف) در چه شرایطی اوراق بهادار ثبت شده به بهای تمام شده، باید به ارزشی کمتر از بهای تمام شده گزارش شود؟

ب) آیا برای اوراقی که ارزش آنها به مبلغی کمتر از بهای تمام شده کاهش یافته است، باید به‌هنگام افزایشهای بعدی در ارزش بازار، افزایش قیمت شناسایی شود یا خیر؟

ج) اگر شرکت اصلی و یک یا چند شرکت فرعی یا واحد سرمایه‌پذیر آن، از روشهای مختلف حسابداری برای اوراق بهادار استفاده کند، آیا جهت یکنواخت‌سازی اثرات روشهای مختلف، باید تعدیل انجام گیرد؟

هیئت استانداردهای حسابداری مالی در نوامبر سال ۱۹۷۵ پیش‌نویس بیانیه حسابداری اوراق بهادار را تهیه و در دسامبر همان سال آن را به صورت عمومی منتشر کرد. در این زمینه ۲۷۲ نفر نظر خود را به طور مکتوب ارائه کردند و ۲۰ سمینار عمومی نیز برگزار شد.

یافتن پاسخ به سئوالات فوق مستلزم شناخت بازده سرمایه‌گذاری در سهام عادی است. در مورد بازده سرمایه‌گذاری در سهام عادی نظریات مختلفی وجود دارد.

نظریه اول معتقد است بازده سرمایه‌گذاری عبارت است از سود سهام دریافتی از شرکت سرمایه‌پذیر. نظریه دوم بر آن است که بازده سرمایه‌گذاری عبارت است از سهم مناسبی از سود خالص (البته پس از کسر سود سهام ممتاز در صورت وجود). در نظریه سوم بازده سرمایه‌گذاری به‌عنوان سود سهام دریافتی از سرمایه‌پذیر به‌اضافه (یا منهای) هرگونه تغییر در قیمت بازار اوراق بهادار، تعریف شده است.

با توجه به سه رویکرد مطرح شده، برای اندازه‌گیری بازده سرمایه‌گذاری از روشهای بهای تمام شده، ارزش ویژه، و ارزش بازار استفاده می‌شود.

روش بهای تمام شده: در این روش برای هر کدام از واحدهای سرمایه‌گذار و سرمایه‌پذیر شخصیت حقوقی جداگانه‌ای فرض می‌شود؛ بنابراین سود سرمایه‌گذاری فقط شامل سود دریافتی از واحد سرمایه‌پذیر است. این روش غالباً برای سرمایه‌گذاریهایی به کار می‌رود که سرمایه‌گذار قدرت اعمال نفوذ موثری بر سیاستهای مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر را نداشته باشد. در استانداردهای حسابداری، مالکیت حداقل ۲۰ درصد سهام دارای حق رای به‌عنوان نشانه نفوذ موثر معرفی شده است. بنابراین روش بهای تمام شده برای حسابداری سرمایه‌گذاریهایی کمتر از ۲۰ درصد توصیه می‌شود.

روش ارزش ویژه: زمانی که واحد سرمایه‌گذار قادر به اعمال نفوذی موثر بر سیاستهای مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر باشد، و یا ۲۰ درصد از سهام عادی دارای حق رای واحد سرمایه‌پذیر را در اختیار داشته باشد، روش مناسب اندازه‌گیری بازده سرمایه‌گذاری در سهام عادی، روش ارزش ویژه خواهد بود.

روش ارزش بازار: در این روش بازده سرمایه‌گذاری در سهام عادی شامل سود سهام دریافتی به‌اضافه (یا منهای) تغییرات در قیمت بازار اوراق بهادار است.

هیئت استانداردهای حسابداری مالی در واکنش به کاهش ارزش اوراق بهادار در سالهای ۱۹۷۳ و ۱۹۷۴ و جبران بخشی از این کاهش در سال ۱۹۷۵ و در پاسخ به سئوالات مطرح شده، استاندارد شماره ۱۲ را در مورد حسابداری اوراق بهادار قابل داد و ستد خاص منتشر کرد. در این استاندارد، اتکاپذیری ارزشهای متعارف برای اوراق بهادار در حد پایین ارزیابی شده و ارزیابی اوراق بهادار اعم از جاری و غیرجاری چنانچه کاهش ارزش بازار با اهمیت اما به‌دلایل غیرموقت بود، به اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار صورت می‌گرفت. موسسات غیرانتفاعی، شرکتهای بیمه عمر، طرحهای پاداش کارکنان، سرمایه‌گذاریهایی که در حوزه روش ارزش ویژه قرار می‌گیرد و موسساتی که در صنایعی فعالیت می‌کنند که روبه‌ها و استانداردهای خاصی برای آنها وجود دارد، از حوزه این استاندارد خارج بودند. استاندارد شماره ۱۲ برای کلیه اوراق بهادار قابل داد و ستد خاص اعم از جاری و درازمدت به‌کار می‌رفت.

طبق این استاندارد، سرمایه‌گذاری در پایان هر سال مالی به اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار، ارزیابی و هرگونه کاهش در ارزش بازار نسبت به بهای تمام شده به حساب ذخیره کاهش ارزش منظور می‌شود. سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار طبق این استاندارد به ارزش دفتری در ترازنامه واحد تجاری گزارش می‌شود و ارزش دفتری نیز بر مبنای مجموعه اوراق بهادار تعیین می‌گردد. ارزش دفتری مجموعه اوراق بهادار نیز به اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار کل در تاریخ ترازنامه تعیین می‌گردد. مازاد بهای تمام شده کل نسبت به ارزش بازار کل پرتفوی، برای کلیه اوراق بهادار اعم از جاری و غیرجاری به‌عنوان ذخیره کاهش ارزش اوراق بهادار در نظر گرفته شده و هرگونه کاهش ایجاد شده در ارزش بازار نسبت به بهای تمام شده آن به حساب زیان تحقق‌نیافته منظور می‌گردد. زیان تحقق‌نیافته ناشی از کاهش ارزش اوراق بهادار در مورد سرمایه‌گذار بهای جاری و نیز هرگونه افزایش بعدی در ارزش بازار اوراق بهادار نسبت به ارزش دفتری قبلی، تا سقف زیان تحقق‌نیافته‌ای که قبلاً شناسایی شده بود، به‌عنوان سود تحقق‌نیافته در صورت سود و زیان شناسایی می‌گردد. [سازمان حسابرسی، کمیته فنی؛ استانداردهای حسابداری شماره ۱ تا ۲۵:]

در مورد سرمایه‌گذار بهای غیرجاری، هرگونه کاهش در ارزش بازار اوراق بهادار نسبت به بهای تمام شده، به‌عنوان زیان تحقق‌نیافته شناسایی می‌شود و افزایشهای بعدی در ارزش نیز تا سقف زیان تحقق‌نیافته قبلی، قابل شناسایی و برگشت از زیان تحقق‌نیافته بود. تغییرات انباشته در حساب ذخیره کاهش ارزش برای پرتفوی اوراق بهاداری که به‌عنوان دارایی غیرجاری طبقه‌بندی می‌شود به‌صورت رقم‌کاهنده در بخش حقوق صاحبان سهام در ترازنامه واحد تجاری به‌صورت جداگانه گزارش می‌گردد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۵

در مجموعه استانداردهای حسابداری که از سوی سازمان حسابرسی در نشریه شماره ۱۴۵ انتشار یافته و از ابتدای سال ۱۳۸۰ در ایران لازم‌الاجراست، استاندارد حسابداری شماره ۱۵ به حسابداری سرمایه‌گذاریها اختصاص یافته است. در این استاندارد، سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار سریع‌المعامله به دو گروه جاری و غیرجاری طبقه‌بندی و جهت تعیین مبلغ دفتری سرمایه‌گذاریهای جاری روشهای اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش و نیز روش ارزش بازار و برای سرمایه‌گذاریهایی که به‌عنوان غیرجاری طبقه‌بندی شده‌اند روش بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش و روش تجدید ارزیابی پذیرفته شده است. در استاندارد شماره ۱۵، بهای تمام شده سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار سریع‌المعامله عبارت است از بهای تمام شده پرتفوی سرمایه‌گذاریها که بر مبنای تک تک سرمایه‌گذاریهای آن تعیین می‌شود. جهت تعیین ارزش بازار اوراق بهادار سریع‌المعامله در هر مقطع زمانی، دو قیمت پیشنهاد خرید و پیشنهاد فروش برای ارزیابی اوراق به ارزش بازار وجود دارد. منظور از قیمت پیشنهاد خرید قیمتی است که انتظار می‌رود سرمایه‌گذاری به آن قیمت واگذار شود و قیمت پیشنهاد فروش نیز قیمتی است که می‌توان به آن قیمت سرمایه‌گذاری را تحصیل کرد. البته قیمت دیگری نیز جهت مقاصد ارزیابی ممکن است به کار رود و آن قیمت میانگین بازار، یعنی میانگین قیمت پیشنهاد خرید و پیشنهاد فروش است. تفاوت بین این دو قیمت در عمل نسبتاً کم است. این استاندارد، استفاده از قیمتی خاص را تجویز نمی‌کند و واحدهای تجاری، قیمت متناسب با شرایط خاص خود را انتخاب می‌کنند. البته طبق

تئوریهای حسابداری، قیمت پیشنهاد خرید مناسب ترین قیمت را ارائه می کند، لیکن در عمل قیمت میانگین نیز مبنای قیمت گذاری واحدهای تجاری قرار می گیرد. قیمت های تاریخ ترازنامه را می توان از طریق یک کارگزار رسمی و یا از طریق بورس اوراق بهادار کسب نمود. طبق استاندارد شماره ۱۵، سرمایه گذاری در اوراق بهادار سریع المعامله را که به عنوان دارایی جاری نگهداری می شود می توان به ارزش بازار شناسایی و افزایش یا کاهش در ارزش طی دوره را به عنوان بخشی از نتایج عملیات واحد تجاری در صورت سود و زیان شناسایی کرد. البته برای چنین سرمایه گذاری هایی رویه مجاز دیگر، انعکاس سرمایه گذاری به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش در ترازنامه است. طبق این استاندارد، سایر سرمایه گذاری های جاری (غیر از اوراق سریع المعامله در بازار) به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش در ترازنامه منعکس می شود. هرگونه افزایش یا کاهش مبلغ دفتری در صورت سود و زیان به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی می شود.

در استاندارد شماره ۱۵، سرمایه گذاری هایی که تحت عنوان دارایی غیر جاری طبقه بندی می شود و مدیریت واحد تجاری قصد یا توان فروش آنها را ندارد و برای مدت طولانی نگهداری می شود، ارزش بازار آنها از نظر مربوط بودن به اندازه گیری سود و زیان دوره، اهمیت چندانی نداشته و ارزش آنها باید به بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی و یا روش تجدید ارزیابی انعکاس یابد. در این صورت احتساب هرگونه افزایش در ارزش به عنوان درآمد تحقق یافته دوره مناسب نیست. در عوض مبلغ هرگونه افزایش در ارزش به عنوان مازاد تجدید ارزیابی تلقی می شود و در سرفصل حقوق صاحبان سهام انعکاس

می‌یابد. به‌علاوه هرگاه افزایش مزبور عکس یک کاهش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به‌عنوان هزینه شناسایی شده است، این افزایش باید تا میزان هزینه شناسایی شده در رابطه با همان دارایی به‌عنوان درآمد شناسایی شود. کاهش مبلغ دفتری یک سرمایه‌گذاری درازمدت در نتیجه تجدید ارزیابی باید به‌عنوان هزینه شناسایی شود. چنانچه کاهش مزبور عکس یک افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به‌حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور شده است، در این صورت این کاهش باید تا میزان مازاد تجدید ارزیابی مربوط به همان سرمایه‌گذاری به‌حساب مازاد تجدید ارزیابی بدهکار گردد و باقیمانده به‌عنوان هزینه شناسایی شود. [سازمان حسابرسی، کمیته فنی؛ استانداردهای حسابداری شماره ۱ تا ۲۵؛]

ضرورت تدوین استاندارد حسابداری سود هر سهم در ایران

استاندارد حسابداری شماره ۱ ایران تحت عنوان «نحوه ارائه صورتهای مالی» در بند ۶۶ انعکاس عایدی هر سهم در صورت سود و زیان یا یادداشت‌های توضیحی الزامی شده است. در بند ۶۷ همین استاندارد نیز بیان شده است که: «عایدی هر سهم از طریق تقسیم سود خالص بر تعداد سهام در تاریخ ترازنامه محاسبه می‌شود.»

همانگونه که ملاحظه می‌شود، طبق این بند از میانگین موزون تعداد سهام در طی دوره، که باعث سازگاری بیشتر سود هر سهم با واقعیت‌های اقتصادی می‌شود استفاده نمی‌شود. به هر حال **EPS** محاسبه شده بر مبنای میانگین موزون سهام طی دوره، می‌تواند نتایج مالی ناشی از تغییرات سرمایه که در ماههای میانی یک دوره مالی واقع می‌شود را به نحو مناسب تری منعکس نماید. به عنوان مثال اگر بانک پارسیان که در مهرماه ۸۴ به میزان ۱۵۰ درصد افزایش سرمایه

داده است ، برآورد **EPS** خود برای آن سال بر مبنای میانگین موزون سهام طی سال ۸۴ محاسبه می کرد ، رقم **EPS** ۴۳٪ بالاتر از رقم محاسبه شده بر مبنای تعداد سهام در پایان سال ۱۳۸۴ بود . به هر حال لازم است در سطح تفسیری تئوری تبیین مناسبی برای سود هر سهمی که بر مبنای میانگین موزون سهام محاسبه می شود ، ارائه گردد. یک تفسیر احتمالی این است که چنین رقمی بیانگر قدرت سودآوری می باشد . لذا بیشترین استفاده آن در مدل های ارزشیابی سهام است . از آنجایی که **EPS** از اهمیت زیادی در قیمت گذاری سهام در ایران برخوردار است ، لازم است که دقت بیشتری در محاسبه و افشای آن صورت گرفته و در راستای پروژه های همگرایی بین المللی ، استاندارد بین المللی شماره ۳۳ مبنا قرار گیرد . واقعیت این است که عدم توجه کافی به این مهم ، موجب نقل و انتقال ثروت بین سهام داران مختلف خواهد گردید. [مروری جامع بر حسابداری مالی (۱) تالیف آقایان نوروش ، مهرانی ، کرمی ، مرادی]

متأسفانه مشاهده می شود که عدم بروز رسانی دانش حسابداری در بحث محاسبه **EPS** ، گریبانگیر عالی ترین آزمون های علمی کشور در زمینه حسابداری نیز شده است. به عنوان مثال در آزمون ورودی دوره های کارشناسی ارشد دانشگاه های دولتی ایران در اسفند ماه ۱۳۸۴ ، سئوالی در مورد محاسبه سود هر سهم ارائه شده بود که طبق کلید ارائه شده توسط سازمان سنجش ، پاسخ آن براساس **APB** شماره ۱۵ (مطرح شده در نشریه شماره ۹۴ سازمان حسابداری تحت عنوان « شرکت های سهامی ») بود . در حالی که این استاندارد ، ۹ سال پیش ملغی شده است.

با توجه به تدوین پیش نویس استاندارد حسابداری سود هر سهم ، از سوی سازمان حسابرسی (به عنوان متولی قانونی تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی در ایران) ، امید است که مشکلات مطروحه در حیطه حرفه حسابداری و آموزش حسابداری به حداقل برسد . از آنجایی که این استاندارد بر گرفته از **IAS** شماره ۳۳ و بومی سازی شده براساس شرایط ایران می باشد ، انتظار می رود که بخشی از مشکلات محاسبه و گزارش **EPS** مرتفع شود .

نکته قابل تأمل دیگر در مورد این استاندارد ، توصیه به افشای اجزای تشکیل دهنده سود می باشد که می تواند ، استفاده کنندگان از اطلاعات مالی را در تصمیم گیری شان یاری رساند. این مسئله در استاندارد **FASB ۱۲۸** و **IAS ۳۳** نیز مورد تأکید می باشد. مضافاً این که با تدوین این استاندارد ، گام دیگری در جهت همگرایی استانداردهای حسابداری مالی برداشته می شود و موجب کاهش هزینه واحدهای تجاری در تهیه اطلاعات و قابلیت مقایسه شرکت های ایرانی در سطح بین المللی خواهد شد . در این حالت بر اثر شفافیت اطلاعاتی که برقرار می شود ، میزان ریسک اطلاعاتی سرمایه گذاری در شرکتهای ایرانی نیز کاهش یافته و به دنبال آن از هزینه معاملات تجاری ایران در سطح بین المللی کاسته می شود .

از دیگر دلایلی که ضرورت تدوین استاندارد حسابداری سود هر سهم در ایران را مطرح می سازد ، وجود بستر های حقوقی در مورد امکان ظهور ابزارهای مالی قابل تبدیل در ایران است . در قانون تجارت ایران ، مواد متعددی در خصوص تعویض و تبدیل اوراق قرضه وجود دارد (مواد ۶۱ تا ۷۱ قانون تجارت) که با برخی از ابزارهای مالی قابل تبدیل در سطح بین المللی ، قابل شبیه سازی

است . به عنوان مثال در ماده ۶۱ قانون تجارت آمده است که « اوراق قرضه ممکن است قابل تعویض با سهام شرکت باشد . در این صورت مجمع عمومی فوق العاده باید بنا به پیشنهاد هیئت مدیره و گزارش خاص بازرسان شرکت ، مقارن اجازه انتشار اوراق قرضه، افزایش سرمایه شرکت را اقلأً برابر با مبلغ قرضه تصویب کند.» لذا به نظر می رسد، در انتشار اوراق مشارکت توسط برخی از شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ، امکان بهره گیری از مواد قانونی فوق در آینده نزدیک وجود دارد و متعاقباً بایستی در مورد آثار این ابزارهای مالی بر محاسبه EPS تصمیم گیری شود. همچنین قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران (مصوب ۱۳۸۴) به شورای بورس اختیار تصویب ابزارهای مالی جدید را داده است . [اصول حسابداری (۲)

تالیف آقایان نوروش و شیرزادی]

تغییر طبقه بندی سرمایه گذاریها

تغییر طبقه بندی سرمایه گذاریهای درازمدت به جاری، باید براساس یکی از دو مبنای زیر صورت گیرد:

الف) به اقل بهای تمام شده و مبلغ دفتری، چنانچه سرمایه گذاریهای جاری به روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش منعکس می شود. اگر سرمایه گذاریهای مزبور قبلاً تجدید ارزیابی شده است هرگونه باقیمانده مازاد تجدید ارزیابی مربوط باید هنگام تغییر طبقه بندی از حساب سرمایه گذاری برگشت داده شود، یا

ب) به مبلغ دفتری، چنانچه سرمایه‌گذاریهای جاری به ارزش بازار یا خالص ارزش فروش منعکس می‌شود. در مواردی که تغییرات در ارزش بازار سرمایه‌گذاریهای جاری به سود و زیان منظور می‌شود باید هرگونه باقیمانده مازاد تجدید ارزیابی مربوط را به حساب سود و زیان انباشته منتقل کرد.

تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاریهای جاری به درازمدت باید به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش، یا چنانچه قبلاً به ارزش بازار (یا خالص ارزش فروش) ثبت شده است به این ارزش انتقال یابد. [سایت آفتاب]

بررسی تطبیقی استانداردها

در این بخش با ذکر مثالی نحوه برخورد استانداردهای مختلف مطرح شده در این مقاله را بررسی و مقایسه می‌کنیم. فرض کنید در سال 13×1 یک واحد تجاری بخشی از سهام عادی یک واحد سرمایه‌پذیر را به بهای تمام شده ۱۵۰ ریال و به‌عنوان سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار، خریداری کرده است. ارزش بازار این سرمایه‌گذاری در پایان سالهای بعد به شرح زیر بوده است:

13×1 ۱۴۰ ریال

13×2 ۱۴۵ ریال

13×3 ۱۵۵ ریال

در جدول فوق، ثبتهای حسابداری مربوط به سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار برای سالهای ۱۳×۱ تا ۱۳×۳ نشان داده شده است.

همان‌طور که جدول نشان می‌دهد، در استاندارد حسابداری شماره ۱۵ ایران، کلیه هزینه‌ها و درآمدهای شناسایی شده مربوط به سرمایه‌گذاریهای جاری یا غیرجاری در محاسبه سود و زیان دوره جاری لحاظ می‌گردد. در رابطه با سرمایه‌گذاریهای غیرجاری، مازاد تجدید ارزیابی به‌عنوان بخشی از حقوق صاحبان سهام در ترازنامه واحد تجاری و نیز در صورت سود و زیان جامع گزارش خواهد شد.

از حسابی به‌نام تعدیل ارزش منصفانه اوراق بهادار استفاده شده است. هر چند در متن استاندارد اشاره‌ای به این حساب نشده و می‌توان به‌جای آن مستقیماً حساب سرمایه‌گذاری را بدهکار و بستانکار کرد، اما در بیشتر کتب مرجع از این حساب استفاده شده است. به‌کارگیری این حساب واسطه‌ای، سبب ایجاد یکنواختی و قابلیت مقایسه در استانداردهای مختلف شده و با اصل بهای تمام شده نیز همخوانی بیشتری دارد. به‌نظر می‌رسد برای استاندارد حسابداری شماره ۱۵ ایران نیز بتوان چنین حسابی را تعریف کرد و مورد استفاده قرار داد. [علیمدد، مصطفی، ۱۳۱۵-؛ مبانی و روشهای عمومی حسابداری / با همکاری نظام‌الدین ملک‌آرایی]

خلاصه و نتیجه‌گیری

استانداردهای حسابداری علاوه بر آنکه چگونگی حسابداری معاملات و رویدادهای مختلف را تعیین می کنند، موجب آثار اقتصادی نیز می شوند. استانداردهای حسابداری باید به نحوی تدوین و تنظیم شوند که هدفهای گزارشگری مالی را تامین کنند. هدفهای گزارشگری مالی شامل ارایه اطلاعات مناسب برای تصمیمگیری اقتصادی، پیشبینی، مقایسه و ارزیابی جریانهای نقدی آینده و سودآوری و توانایی مدیریت از نظر استفاده بهینه از منابع واحد تجاری نیز هست.

تا پیش از سال ۱۹۹۳ استاندارد شماره ۱۲ که ارزیابی اوراق بهادار را به اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار انجام می داد، معتبر بود. مطابق این استاندارد هرگونه کاهش ایجاد شده در ارزش بازار نسبت به بهای تمام شده سرمایه گذاری در اوراق بهادار اعم از جاری و غیرجاری به حساب زیان تحقق نیافته منظور می شد. زیان تحقق نیافته ناشی از کاهش ارزش اوراق بهادار در مورد سرمایه گذاریهای جاری و نیز هرگونه افزایش بعدی در ارزش بازار اوراق بهادار نسبت به ارزش دفتری قبلی، تا سقف زیان تحقق نیافته ای که قبلاً شناسایی شده بود به حساب سود تحقق نیافته منظور و در محاسبه سود خالص سال جاری در نظر گرفته می شد. اما در مورد سرمایه گذاریهای غیرجاری هرگونه کاهش در ارزش بازار اوراق بهادار نسبت به بهای تمام شده، به عنوان زیان تحقق نیافته شناسایی و افزایشهای بعدی تا سقف زیان تحقق نیافته قبلی قابل برگشت از این حساب بود.

در استاندارد شماره ۱۵ ایران، سرمایه گذاری در اوراق بهادار سریع المعامله به دو گروه جاری و غیرجاری طبقه بندی می شود. مطابق این استاندارد برای سرمایه گذاریهایی که به عنوان جاری طبقه بندی می شوند روشهای اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش و نیز روش ارزش بازار مورد پذیرش قرار گرفته شده است. در این نوع سرمایه گذاریها هرگونه افزایش یا کاهش در

ارزش طی دوره به‌عنوان درآمد یا هزینه در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود. برای سرمایه‌گذاریهایی که مطابق این استاندارد به‌عنوان غیرجاری طبقه‌بندی می‌شود دو روش بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش و روش تجدید ارزیابی پذیرفته شده است. در روش اول هرگونه کاهش در ارزش جاری و برگشت کاهشهای قبلی به‌عنوان هزینه و درآمد در صورت سود و زیان سال جاری شناسایی می‌شود و در روش تجدید ارزیابی نیز هرگونه کاهش در ارزش که از مازاد تجدید ارزیابی فراتر رود به‌عنوان هزینه و هرگونه افزایش در ارزش تا سقف هزینه‌های شناسایی شده قبلی به‌عنوان درآمد و مابقی به‌عنوان مازاد تجدید ارزیابی شناسایی می‌گردد.

در پایان، مجدداً پیشنهاد می‌کنم سازمان حسابرسی و کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی، تدبیرهایی برگزینند که انجام پژوهش‌های تطبیقی و ضروری در حوزه‌هایی که قرار است برای آن استاندارد تهیه شود، در دستور کار قرار گیرد و از تعجیل در تدوین استانداردها بپرهیزند. سازمان می‌تواند با حمایت‌های تشویقی از پروژه‌های تحقیقاتی دانشگاهی که بعضاً می‌تواند از طریق رساله‌های دکتری و کارشناسی ارشد نیز به سرانجام برسد، پشتوانه‌های نظری و کاربردی مناسبی برای استانداردهایی که قرار است تدوین شوند، فراهم سازد. بدون تردید، تعجیل در تدوین استانداردها که ممکن است با هدف جبران سالهای از دست رفته از زمان تصویب بند «ز» ماده ۷ اساسنامه سازمان صورت گیرد، می‌تواند صرفاً منجر به بررسی تطبیقی تعدادی بیانه صادره برخی کشورها و انتخاب گزینشی مقررات حسابداری از بین آنها بینجامد که نتایج حاصل از آن در عمل نمایان خواهد شد.

**In June 1999, the Government Accounting Standards Board (GASB)
Issued a reporting
requirement that state and local governments show the value of the
infrastructure assets that
they own. The use of these guidelines is very controversial.**



However, it is mandated in most state statutes for state and local agencies to follow the guidelines.

In this paper we show that the application of GASB Statement 34 is consistent with principles of good asset management.

We use data and procedures from the pavement management system for the City of Hopkins, Minnesota to illustrate the application of the GASB requirements.

In June 1999, the Government Accounting Standards Board (GASB) issued a reporting requirement that state and local governments show the value of the infrastructure assets that they own. Historically, public sector agencies have used revenue and expense reports and have not reported the value of their investments or assets. However, consistent with other business principles, there is considerable interest in moving to a balance sheet that includes assets and enhances public accountability. Also, asset valuation is a key element for evaluating success within organizations.

در ژانویه ۱۹۹۹ گروه استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) گزارشی را منتشر کرد که دولت‌های محلی ارزش دارایی‌های با ساختارهای زیربنایی که آن‌ها مالک می‌باشند نشان دهند. استفاده از این خطوط راهنمایی بسیار بحث برانگیز بود. به هر حال در اکثر موقعیت‌ها نهاد آن را تحت سلطه درآوردند تا خطوط راهنمایی را دنبال کنند. در این مقاله، ما نشان دادیم که کاربرد گزارش ۳۴ (GASB) مطابق با اصول مدیریت خوب دارایی می‌باشد. ما از اطلاعات و روش‌های سیستم مدیریت برای هومیلینزهای شهری استفاده می‌کنیم تا کاربرد نیازهای (GASB) را بیان کنیم.

در ژانویه ۱۹۹۹، گروه استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) گزارشی را منتشر کرد که نیاز بود که دولت‌های محلی ارزش دارایی‌های با ساختارهای زیربنایی که آن‌ها مالک می‌باشند را نشان دهند. از لحاظ تاریخی، نهادهای بخش دولتی از گزارشات هزینه‌ها و درآمدها استفاده می‌کرد ولی ارزش سرمایه‌گذاری‌ها یا دارایی‌هایشان را گزارش نمی‌کردند. به هر حال، برای مطابقت با اصول دیگر کار تجاری، علاقه زیاد به انتقال ترازنامه وجود دارد به خصوص زمانی که آن شامل دارایی‌ها می‌شود و مسئولیت عمومی را افزایش می‌دهند. همچنین، ارزیابی دارایی محافل کلیدی برای ارزیابی موفقیت در سازمان‌ها می‌باشد. [Robert , Behn]

منابع

۱- مفاهیم نظری گزارشگری بخش عمومی، بخش اول «اهداف گزارشگری مالی»، پیشنهادی،

سازمان حسابرسی، بهمن ۸۸

۲- نشریه حسابداران نوین، نوشته علی اصغر صالحی

۳- واحد گزارشگر، پیشنویس، سازمان حسابرسی، اردیبهشت ۸۹

۴- مروری جامع بر حسابداری مالی (۱) تالیف آقایان نوروش، مهرانی، کرمی، مرادی

۵- اصول حسابداری (۲) تالیف آقایان نوروش و شیرزادی

۶- حسابداری مالی و شرکتهای گسترش علوم پایه تالیف آقای جلالی

۷- علیمدد، مصطفی، ۱۳۱۵؛ مبانی و روشهای عمومی حسابداری / با همکاری نظام‌الدین

ملک‌آرایی (۱۳۲۲ -)؛ تهران؛ سازمان حسابرسی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و

حسابرسی؛ چاپ اول ۱۳۷۴؛ شماره برگه کتابخانه ملی ۷۴-۵۶۳۷م، صفحات ۳۹ و ۴۰

۸- سازمان حسابرسی، کمیته فنی؛ استانداردهای حسابداری شماره ۱ تا ۲۵؛ تهران؛ سازمان

حسابرسی؛ چاپ اول ۱۳۸۲؛ شماره برگه کتابخانه ملی ۸۲-۴۴۹۴م، پیشگفتار، صفحات الف و ب

۹- منبع : سایت آفتاب

۱۰- منبع : <http://blueaccountingblog.persianblog.com/> - وبلاگ حسابدار

۱۱- Behn ,Robert, Rethinking Democratic Accountability, 2001.

۱۲- Coy, D., Dixon, K ,Buchana, J., Recipients of Public Sector

Annual Reports: Theory and Empirical Study Compared, British Accounting Review, 29, 1997.