

روند تغییرات در رویکرد استاندارد گذاری حسابداری و ضرورت‌های آن (با تأکید بر ساختار تئوریک استانداردها)

دکتر حسن همتی

عضو هیئت علمی موسسه آموزش عالی رجاء

علی نادری

کارشناس ارشد حسابداری

چکیده:

استانداردهای حسابداری همسو با تغییرات محیط تجارت و رقابت در جهان متحول می‌شوند، استانداردها با رویکردهای جدید پا به عرصه می‌گذارند و در این میان تأکید بر برخی مفاهیم (برای مثال مفهوم مربوط بودن) و اصول (برای مثال اصل بهای تمام شده) دچار شدت و ضعف می‌گردد، کشورها زیر فشارهای چند سویه از سوی نهادهای بین‌المللی و از همه مهم‌تر فشار از سوی ذینفعان به سمت قبول استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)^۱ و همچنین تدوین استانداردهای ملی با تأکید بر رویکرد مبتنی بر اصول (مفهوم) سوق داده می‌شوند. تغییر در رویکرد استاندارد گذاری در سال‌های اخیر را می‌توان به وضوح در روند استاندارد گذاری مشاهده کرد. از سال ۱۹۳۶ که کمیته رویه‌های حسابداری (CAP)^۲ شکل گرفت، تا بحال که استانداردها از کانال FASB تدوین و ارائه می‌گردند، تغییرات بسیاری، هم در نهادهای استاندارد گذار و هم رویکردهای مورد استفاده آنها در خصوص تدوین استانداردهای گزارشگری مالی بوجود آمده است. در فضای رقابتی حاضر و جهانی شدن اقتصاد، می‌رود تا معنی و مفهوم مرزهای فیزیکی (به لحاظ اقتصادی) کم‌رنگ‌تر شده و همگن بودن و مقایسه پذیری اطلاعات کشورها از اهمیت بیشتری برخوردار شده‌اند. اینجاست که لزوم قبول و بکارگیری استانداردهای بین

1 - International Financial Reporting Standards (IFRS)

2 - committee of accounting principle (CAP)

المللی گزارشگری مالی بیش از پیش احساس می شود. در این مقاله برآنیم به اختصار تا روند تغییرات را بررسی کرده و تا حد امکان، وضعیت حاضر را تشریح نماییم.

واژه های کلیدی: استانداردهای مبتنی بر اصول و قواعد، تئوری حسابداری، عناوین صورتهای مالی جدید

مقدمه:

از زمانی که برای اولین بار، اصول و استانداردهای حسابداری تعریف و بر سر آنها توافق شد سال های بسیاری می گذرد و در طی این سالها با وقوع برخی رویدادها، چهره ی برخی از مفاهیم و استانداردهای حسابداری نیز تغییر کرده به نحوی که برخی مفاهیم پررنگ تر و برخی مفاهیم به حاشیه رانده شدند. حسابداری دستخوش تغییراتی گاه " شگرف گردیده و گاه نیز خود مسبب تغییراتی شگرف بوده است، تغییراتی بعضاً " خوشایند و گاه ناخوشایند (برای دانش و حرفه ی حسابداری). این تغییرات در پی تحولات سیاسی، اقتصادی، تکنولوژیک، تغییر در شیوه های تولید، تغییر سلیق و نیاز های استفاده کنندگان و حتی در پی رسوایی های مالی بوده است. نارضایتی و فشار ذینفعان^۳ بر گزارشگری مالی را می توان اصلی ترین عامل در تغییر مسیر رویکرد محافل استاندارد گذاری در دنیا دانست چرا که بر اساس اهداف ۱۲ گانه ارائه شده در گزارش کمیته ی تروبلاد (در سال ۱۹۷۳)، نقطه ی هدف در گزارشگری مالی استفاده کنندگان هستند و محل مصرف اطلاعات نیز تصمیمات اقتصادی است که توسط استفاده کنندگان اتخاذ می گردد. پس در هر جایی رد پای استفاده کنندگان و نیازهای آنان به چشم می خورد. پس از وقوع ورشکستگی های متعدد در دنیا، حسابداری و حسابرسی در مظان اتهام قرار گرفته و انگشت اتهام به سوی آنها نشانه رفت و به عبارتی استانداردهای حسابداری که در واقع نقشه ی راه واحدهای اقتصادی در فرایند گزارشگری مالی بوده و هستند متهم به کاستی و

تضادهایی در درونشان شدند. شرکت انرون^۴ که در صنعت نفت و گاز فعالیت می نمود، با سرمایه گذاری های خود در شرکتهای دیگر (که گاهها" در آنها نفوذ قابل ملاحظه و کنترل داشته) توانست خود را از شمول استاندارد حسابداری ترکیبهای تجاری و تلفیق شرکتهای برهاند و از طریق انتقال داراییهای خود به این شرکتهای در قالب فروش دارایی ها و شناسایی سودهای واهی (هموارسازی / مدیریت سود) قیمت سهام خود را به بیش از ۹۰ دلار برای هر سهم برساند (البته ارزش بازار هر سهم این شرکت پس از ورشکستگی به کمتر از ۱ دلار رسید) و میلیونها ذینفع را در این میان متضرر ساخت و مهمتر این که حرفه ی حسابداری را در جایگاه متهم این رویداد قرار داد به نحوی که اولین انگشت اتهام به سوی نشان رفت و موسسه حسابرسی آرتور اندرسون (حسابرس مستقل شرکت انرون) یکی از ۵ موسسه بزرگ حسابرسی در دنیا با ۸۴۰۰۰ کارمند و فعال در ۸۵ کشور دنیا به عنوان یکی از متهمان ردیف اول این رسوایی مالی شناخته شد. در پی این رویداد و در سال ۲۰۰۲ این موسسه پس از سالها فعالیت حرفه ای منحل و به تاریخ پرفراز و نشیب رویدادهای حسابداری و حسابرسی پیوست. از دیگر اتهاماتی که به حسابداری و حسابداران وارد شده بحران مالی سال ۱۹۲۹ بورس نیویورک می باشد. برخی صاحب نظران بروز بحران مالی ۱۹۲۹ و فجایع آن را در ارتباط با حسابداری و کوتاهی آن در تدوین مقررات استاندارد شده حسابداری تفسیر می کنند. شاید بتوان گفت که سقوط اقتصادی سال ۱۹۲۹، انرون و سایر حوادث مشابه به لحاظ تاثیر شگرفی که بر نهادهای مالی آمریکا و تبعا" بر بازارهای مالی سایر کشورهای صنعتی داشت، انقلابی را نیز در حوزه ی استاندارد گذاری حسابداری بر جای گذاشت. سوال اینجاست که آیا سقوط بورس و واحدهای تجاری بزرگ (نظیر انرون) ارتباطی به حسابداری و ساختار استانداردهای حسابداری داشته و خواهد داشت؟ ذینفعان، اغلب به حسابداری و حسابرسی به چشم پیمانکاران اجرای پروژه های تهیه اطلاعات می نگرند و آنها را مسئول در گزارشگری مالی و تحقق نیازهای اطلاعاتی خود دانسته و می دانند لذا می توان نقش مهمی را که سیستمهای حسابداری در دنیا اجرا می

۴-Enron

کنند، تصور کرد تا جایی که اکثر تصمیماتی که در حوزه اقتصاد و صنعت اتخاذ می گردد اعم از سرمایه گذاری، ترکیبهای تجاری، توقف یا ادامه پروژه ها، تحلیل های مدیریت و ... بر اساس اطلاعات حسابداری صورت می گیرد، پس می توان حدود مسئولیتی را که حسابداری از طریق گزارشگری مالی متوجه خود ساخته تصور نمود. بر همین اساس نهادهای استانداردگذار همیشه در تکاپو جهت ارتقاء سطح کیفی استانداردها بوده و هستند که شاهد این ادعا را می توان روند تغییرات تئوریک استانداردها از زمان انتشار بیانیه های CAP (با ۵۱ خبرنامه و بولتن تحقیقاتی) و سپس APB (با ۳۱ استاندارد و ۴ بیانیه ی غیر استاندارد) و نهایتاً "FASB" دانست. ساختار تئوریک استانداردهای حسابداری از سال ۱۹۳۶ تا بحال بسیار متغیر بوده که نشان از پویایی در این حوزه می باشد. این تحقیق به دنبال آن است که روند استانداردگذاری را به لحاظ تئوریک به اختصار مورد بررسی قرار داده و به برخی از دلایل مرتبط با جهت گیری مراکز حرفه ای استانداردگذاری به سوی تدوین استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول بپردازد.

رویکردهای تئوری پردازی و گرایش نهادهای حرفه ای به این رویکردها:

با توجه به ساختاری که توسط پروفیسور هندریکسون برای تئوریهای حسابداری ارائه شده است، تئوریهای حسابداری در ۳ گروه طبقه بندی می شوند:

تئوریهای ساختاری (دستوری): این گونه تئوری ها در صددند تا عمل حسابداری فعلی را تشریح و پیشگویی کنند که چگونه حسابداران در برابر وضعیتهای خاص واکنش نشان خواهند داد و یا چگونه وقایع خاص را گزارش می کنند

تئوریهای تفسیری (معنایی): مبتنی بر روابط بین پدیده ها و عناوین و واژه های نشان دهنده ی آنها در گزارشگری مالی

تئوریهای رفتاری (انعکاسی): مبتنی بر آثار رفتاری یا توجیه تصمیم گزارشها و صورتهای حسابداری هستند - در واقع به خواست، نیاز و عکس العمل های استفاده کنندگان

5 - FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS board

6 - principle base

(دینفعان) می نگرند [۱۲].

از طرفی تاکنون ۳ مجموعه از سوی AICPA^۷ (انجمن حسابداران رسمی آمریکا) عهده دار تهیه و تدوین استانداردهای حسابداری شده اند:

تئوری حسابداری مورد تاکید	محدوده زمانی فعالیت	نهاد استانداردگذار
تئوری های تفسیری	۱۹۳۶ - ۱۹۵۹	CAP (کمیته ی رویه های حسابداری)
تئوری های ساختاری	۱۹۵۹ - ۱۹۷۳	APB (هیئت اصول حسابداری)
تئوری های رفتاری	از سال ۱۹۷۳	FASB (هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی)

شاید دلیل اصلی موفقیت FASB، بهادادن به نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان باشد. این هیئت ها برای استنتاج یا استنباط استانداردهای حسابداری ناگزیر از به کارگیری یکی از تئوریهای فوق الذکر بوده اند. کمیته ی رویه های حسابداری (CAP) در مدت ۲۳ سال فعالیت در این حوزه جمعاً ۵۱ بیانیه استاندارد و چندین بولتن تحقیقاتی را منتشر نمود که در حکم استانداردهای حسابداری به شمار می رفتند و برخی از آنها در حال حاضر نیز معتبر هستند. کمیته ی رویه های حسابداری در خصوص استانداردها اغلب از تئوری های تفسیری بهره برده است. در سال ۱۹۵۹، AICPA، هیات اصول حسابداری (APB) را بنیان نهاد. این هیات نگرشی کاملاً "متفاوت با سلف خود، کمیته ی رویه های حسابداری، داشت. این هیات برای دوری از تئوری های تفسیری به ورطه ی تئوریهای ساختاری غلطید و آنقدر افراط نمود تا سرانجام در سال ۱۹۷۳ منحل شد و بار مسئولیت خود را بر دوش FASB (هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی) افکند. در واپسین سال های فعالیت APB (سال ۱۹۷۱)، AICPA احساس نمود که علت ناکامیهای CAP و سلفش،

7 - AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA)

هیات اصول حسابداری این بوده است که آنها به خواسته های استفاده کنندگان حسابداری صورتهای مالی واقعی نهادند.

از آنرو کمیته ی ویت^۸ را با هدف بهبود فرایند استاندارد گذاری و کمیته ی تروبلاد^۹ را با هدف تعیین اهداف گزارشگری مالی تشکیل داد .
از این زمان بود که حرفه رسماً " به تئوری های رفتاری روی آورد و انقلابی دیگر در تفکر حسابداری روی داد.

رئوس برنامه های کمیته ی تروبلاد به شرح زیر بود:

- ۱ - چه کسانی به صورتهای مالی نیاز دارند
 - ۲ - آنها به چه اطلاعاتی نیاز دارند
 - ۳ - چه حجمی از این اطلاعات را حسابداری می تواند فراهم کند
 - ۴ - چه چارچوبی برای فراهم آوردن این اطلاعات بایسته است
- گزارش کمیته ی تروبلاد علاوه بر شناسایی گروه های مختلف استفاده کنندگان، دوازده هدف و هفت ویژگی را برای گزارشگری مالی تعیین نمود که قالب و محتوای این اثر گرانقدر در دو بیانیه ی مفهومی اول و دوم FASB با اندکی تغییر آمده است. اهداف ۱۲ گانه ی کمیته ی تروبلاد به شرح زیر می باشند:

۱ - هدف اساسی صورتهای مالی ارائه ی اطلاعاتی است که مبنای تصمیم گیریهای اقتصادی باشند

۲ - ارائه اطلاعات مفید به استفاده کنندگانی که توان یا منابع محدودی را برای دریافت دارند

۳ - ارائه اطلاعات مفید جهت برآورد میزان و زمان جریانهای نقدی آتی،

۴ - ارائه اطلاعات مفید جهت پیش بینی، مقایسه و ارزیابی قدرت سودآوری،

۵ - ارائه اطلاعات مفید جهت ارزیابی توانایی مدیریت در بکارگیری منابع در جهت اهداف اصلی،

8 - WHEAT COMMITTEE
9 - Trueblood COMMITTEE

- ۶- ارائه اطلاعات مفید واقعی و تفسیری در خصوص معاملات و سایر رویدادها،
- ۷- ارائه اطلاعات مفید جهت تهیه صورت وضعیت مالی،
- ۸- ارائه اطلاعات مفید جهت تهیه صورت ادواری سود،
- ۹- ارائه اطلاعات مفید جهت تهیه صورت فعالیت‌های مالی،
- ۱۰- ارائه اطلاعات مفید جهت فرایند پیش بینی،
- ۱۱- ارائه اطلاعات مفید جهت موسسات غیر انتفاعی، و
- ۱۲- ارائه اطلاعات مفید در خصوص تاثیرات و قراردادهای اجتماعی موسسه
- گزارش کمیته ی ترولبلاد که به عنوان موفق ترین چارچوب مرجع برای استنتاج استانداردهای حسابداری بشمار می رود نهایتاً" در سال ۱۹۷۳ زمینه های تشکیل FASB را فراهم نمود و بعنوان اساس کار برای پروژه ی چارچوب مفهومی FASB بکار گرفته شد. FASB اهداف فوق الذکر را در تدوین بیانیه مفهومی شماره ۱ ('1 SFAC) سرلوحه ی کار خود قرار داد. ^{۱۱} [۴]

راز ماندگاری FASB از سال ۱۹۷۳ تا بحال چیست؟

اگر نگاهی به طول عمر CAP و APB و FASB بیندازیم خواهیم دید که CAP با ۲۳ سال فعالیت و APB پس از ۱۴ سال فعالیت منحل شدند ولی FASB پس از ۳۹ سال فعالیت، کماکان به فعالیت خود ادامه می دهد. همانطور که این ۳ نهاد استانداردگذار در زمینه ی طول مدت فعالیتشان با یکدیگر متفاوت هستند در زمینه ی گرایش به تئوری های خاص مورد استفاده در استانداردگذاری نیز متفاوتند. در پاسخ به این سوال که چرا FASB نیز به مانند CAP و APB تا بحال دچار انحلال نشده می توان گفت که از دلایل اساسی در این خصوص، حرکت FASB به سمت تئوری های مبتنی بر رفتار و در نتیجه تدوین استانداردهای مبتنی بر مفهوم (اصول) بوده است. این نکته را می توان در خلال برخی نکات منعکس شده در گزارش ترولبلاد به شرح زیر بخوبی درک کرد:

10 - STATEMENT OF FINANCIAL ACCOUNTING CONCEPT

^{۱۱} - کمیته ی ویت پیشنهاد جایگزینی FASB بجای APB را به AICPA ارائه و این پیشنهاد از سوی AICPA مورد قبول واقع شد

- ۱ - نقطه ی هدف در گزارشگری مالی، استفاده کنندگان هستند
- ۲ - محل مصرف اطلاعات ارائه شده در گزارشگری مالی، تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان است
- ۳ - تاکید بر استفاده از ارزش های جاری^{۱۲} در گزارشگری مالی (استفاده از ارزش های جاری در راستای توجه به نیاز و خواست استفاده کنندگان صورت گرفت - تاکید بر تئوری های مبتنی بر رفتار)
- ۴ - توجه به گروه های ذینفع در گزارشگری مالی (تئوری ذینفعان^{۱۳})
گرایش به تئوری های حسابداری از سوی CAP و APB و FASB را می توان به شرح جدول زیر ارائه نمود:

رویکرد تئوری پردازی مورد تاکید	نهاد استانداردگذار
تئوری های تفسیری	(کمیته ی رویه های حسابداری) CAP
تئوری های ساختاری	(هیئت اصول حسابداری) APB
تئوری های رفتاری	(هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی) FASB

- با وجود موارد فوق الذکر، FASB نیز در طول عمر خویش چالش هایی را پشت سر گذاشته است. بعنوان مثال در اوایل دهه ۲۰۰۰، FASB متوجه نگرانیهایی در رابطه با کیفیت و شفافیت اطلاعات حسابداری گردید که نگرانیها دلایلی به شرح زیر را داشت:
- ۱ - پیچیدگی فرایند استانداردها
 - ۲ - اضافه بار استانداردها^{۱۴} (به گفته ی "دیوید ماس"^{۱۵} اضافه بار استانداردها را به هیچ وجه نباید یک گره کور نامید بلکه بیشتر به طناب داری می ماند که در دست مامور اعدام

12 - current value

13 - stakeholder theory

14 - standards overload

15 - david moss

است). ۳- وجود قواعد از پیش تعیین شده در استانداردهای حسابداری که در برخی موارد راه را برای هموارسازی / مدیریت سود هموار می سازد (استانداردهای مبتنی بر قواعد).
۴- امکان مهندسی مالی در گزارشگری مالی (از دلایل ایجاد امکان مهندسی مالی، وجود استانداردهای مبتنی بر قواعد می باشد)
کاترین شیپر، از استادان رشته ی حسابداری و عضو هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) ابراز داشت:

بطور کلی استانداردهای گزارشگری مالی در ایالات متحده بر پایه ی اصول قرار گرفته اند، اصولی که بر پایه ی چارچوب نظری هیئت استانداردهای حسابداری مالی قرار دارند ولی آنها دارای عناصری مانند گستره و موارد استثناء و رهنمودهای تفصیلی برای اجرا هستند که باعث می شود به صورت استانداردهایی درآیند که گویا مبتنی بر مقررات می باشند. اعضای کمیسیون بورس و اوراق بهادار در سال ۲۰۰۳ نتیجه تحقیقی را به کنگره ایالات متحده ارائه نمودند که درباره ی این مسئله بود و شامل توصیه های بود که به هیئت استانداردهای حسابداری مالی نموده بودند که اولین توصیه آن الزام هیئت استانداردهای حسابداری مالی مبنی بر انتشار استانداردهای مبنی بر هدف بود. [۱۱]

حسابداری ساختگی:

دغدغه های FASB در باب مشکلات فوق، افسانه نبود بلکه این مشکلات (به کمک عواملی دیگر) تا آنجایی پیش رفت که بابتی جدید در دنیای پر پیچ و خم حسابداری با عنوان "حسابداری ساختگی" گشوده شده. رسوایی های مالی که اخیراً برای شرکت های سهامی بزرگ ایالات متحده رخ داده ناشی از حسابداری ساختگی است. در حسابداری ساختگی، گزارشگری بی آنکه اصول، موازین و استانداردهای حسابداری را زیر پا بگذارد تنها با بهره جویی از نبود استانداردها، قوانین مالیات و مقررات مالی حاکم بر رویداد مالی، اقدام به ارائه ی تصویری نادرست و دلخواه مدیر میکند. [۹]
در این بخش نظری بر حیات ۱۶ ساله ی شرکت **انرون** (۱۹۸۵-۲۰۰۰) و بازتاب آن در حسابداری و استانداردهای حسابداری می اندازیم. شاید نکته ی برجسته ای که در حیات

و گزارشگری شرکت انرون به ذهن هر شنونده ای با تخصص حسابداری خطور می کند این باشد که انرون قربانی عدم تلفیق صورتهای مالی اش شد (دانسته یا ندانسته). شرکت انرون شرکتی بود که ارزش بازار هر سهمش در دوران قبل از ورشکستگی تا ۹۲ دلار صعود کرد ولی پس از ورشکستگی، این رقم به کمتر از ۱ دلار رسید. فاصله ی بیش از ۹۱ دلاری بین این دو رقم چه بوده است؟ سهامداران این شرکت تاوان کدامین گناه را پرداختند؟

بطور خلاصه می توان برخی دلایل این رسوایی و شکست را در عوامل زیر جستجو کرد:

- وجود برخی استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد (ونه مبتنی بر مفهوم) که امکان

مهندسی حسابداری را فراهم می آورد

- عدم توجه به رجحان محتوا بر شکل رویدادهای مالی از سوی حسابرس مستقل
- همسویی منافع حاصل از قراردادهای مشاوره مالی و قرارداد حسابرسی صورتهای مالی (برای حسابرس قانونی)

- عدم رعایت مراقبت های حرفه ای از سوی حسابرس مستقل شرکت انرون (آرتور اندرسون)

- وجود سیستم های ضعیف حاکمیت شرکتی (تصویب قانون ساریینز آکسلی در جولای ۲۰۰۲ پاسخی بود به شکست حاکمیت شرکتی)

استانداردهای حسابداری آن زمان اغلب مبتنی بر قواعد بودند. قواعدی که دست مدیریت در انرون را برای فرار از شمول تلفیق صورتهای مالی باز گذاشت تا انرون بتواند در لوای استانداردهای مبتنی بر قواعد (قاعده ی تحصیل بیش از ۵۰٪ سهام دارای حق رای در تلفیق صورتهای مالی) به تاخت و تاز پردازد و به برخی سهامداران خود حتی زیانی در حدود ۹۱ دلار به ازاء هر سهم را تحمیل نماید. در تعریف استانداردهای مبتنی بر قواعد باید گفت که: استانداردهایی که اغلب بر اساس معیارها و قواعد از پیش تعیین شده تدوین گردیده (حکم صفر و یک را دارند). لذا می توان گفت این استانداردها، باید و نبایدها هستند (اغلب حد وسطی را قایل نیستند). در این استانداردها به قضاوت حرفه ای کمتر اهمیت داده می شود و مدیریت ملزم به بکارگیری قواعدی از پیش تعیین شده است که در برخی

موارد همین موضوع دستاویز مدیریت قرار خواهد گرفت تا مهندسی حسابداری نموده و در نهایت گزارشگری مالی را همسو با اهداف خود رهبری کند. کنگره (آمریکا) پس از وقوع رسوایی انرون و موارد مشابه، قانون سارینز آکسلی را در جولای ۲۰۰۲ تصویب نمود. قاعدتاً اگر بازیگران اقتصادی خردمند باشند، این قانون باید حلال بسیاری از مشکلات ناشی از تقلب های مالی در شرکت ها باشد. سارینز آکسلی ترکیب و سازمان تقریباً تمامی فعالان مهم در یک شرکت را مورد توجه قرار می دهد. کارشناسان این ترکیب را «زنجیره تدارک گزارش شرکت» می خوانند. این ترکیب شامل رؤسا، مدیران، حسابرسان، وکلا و کارشناسان اوراق بهادار می باشد. در ژانویه ۲۰۰۳ نیز گزارشهای هیگس و اسمیت در بریتانیا برای پیشگیری از موارد مشابه منتشر شد. [۶]

ورشکستگی انرون شوک بزرگی به اقتصاد آمریکا وارد کرد و باعث شد که قانونگذاران از جنبه های مختلف زیر فشار قرار بگیرند تا قوانینی را تصویب کنند که سرمایه گذاران به کمک آنها بتوانند درک بهتری از ارزش دارایی های شرکت داشته باشند و همچنین پیچیدگی ساختار گزارش های مالی کاهش یابد. در همان زمان بهترین راه حل موجود استفاده از حسابداری ارزش منصفانه به منظور تهیه گزارش های فایده مند و مربوط بود. قانونگذاران اعتقاد داشتند که ارزش های منصفانه، شفافیت و مقایسه پذیری صورت های مالی را افزایش می دهد و کمک می کند اعتماد سرمایه گذاران به بازارها و سازمان های مالی بازگردد. به دنبال رویداد مالی انرون FASB استاندارد شماره ۵۷ خود را با عنوان اندازه گیری ارزش منصفانه منتشر نمود. بر اساس این استاندارد برای برآورد ارزش منصفانه ی دارایی ها باید به قیمت های اعلام شده در بازار اتکاء کرد. [۷]

از سال های پس از ۲۰۰۰ (وقوع رسوایی مالی انرون) بحث حاکمیت شرکتی بشدت مطرح گردید و نهادهای استانداردگذار بدنبال راهکاری برای جلوگیری از این قبیل موارد شدند، پس از ابلاغ قانون سارینز آکسلی که از سال ۲۰۰۴ لازم الاجرا گردید تغییرات شگرفی در زمینه ی گزارشگری مالی و استاندارد گذاری روی داد که اهم این تغییرات به شرح زیر می باشد:

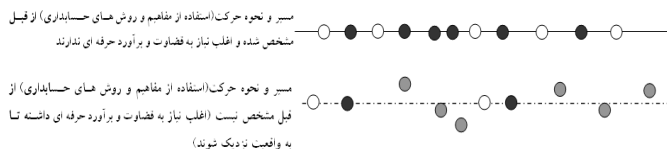
۱ - تغییر از رویکرد مبتنی بر قواعد به رویکرد مبتنی بر اصول (principle base)

- ۲- تغییر از رویکرد سودزایی به رویکرد ترازنامه ای (در تحقیق کمیسیون اوراق بهادار آمده است که رویکرد درآمد و هزینه در ایجاد استانداردهای مبتنی بر اصول مناسب نیست و هیئت باید رویکرد خود را در استاندارد گذاری به رویکرد دارایی و بدهی تغییر دهد)
- ۳- تغییر از تئوری مالکانه به تئوری واحد تجاری (شخصیت) در تدوین اهداف گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری

برخی خصوصیات رویه و استانداردهای مبتنی بر اصول را به شرح زیر می توان ارائه نمود:

۱. استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول گرایش به ارائه ی اطلاعات مبتنی بر واقعیت دارند
۲. درک اطلاعات حاصل از استانداردهای مبتنی بر اصول (به لحاظ تاکید بر ارزش های جاری در این استانداردها) سهل تر است
۳. استانداردهای مبتنی بر اصول تاکید زیادی بر رویکرد رجحان محتوا بر شکل قانونی رویدادهای مالی دارند
۴. استانداردهای مبتنی بر اصول با ایجاد مکانیزم هایی، راه را برای مهندسی حسابداری (دور زدن استانداردها و حسابرسان) می بندند
۵. استانداردهای مبتنی بر اصول انعطاف پذیرند (استانداردهای مبتنی بر قواعد حکم صفر و یک راداشته، قواعدی که یا قابل اجرا بوده و یا غیر قابل اجرا لذا گاهها" مدیریت از این قواعد از درجهت ارائه ی اطلاعات درجهت اهداف خود، هموارسازی سود و ... بهره میبرد)
۶. استانداردهای حسابداری با هدف شفاف سازی ارائه شده اند ولی مدیریت در کاربرد قواعد، گاهها" با استناد به همان قواعد، شفاف سازی را مخدوش می سازد
۷. به نظر میرسد که استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول احتمالا" قابلیت مقایسه ی صورتهای مالی را کاهش خواهد داد.

خصوصیات دو رویکرد مبتنی بر اصول و مبتنی بر قواعد را می توان بصورت زیر به تصویر کشید:



مثالهایی از بکارگیری رویکرد مبتنی بر اصول (مفهوم) در روش ها و استانداردهای حسابداری:

- بکارگیری مفهوم محتوای تجاری در خصوص معاوضه دارایی های غیر جاری بجای قاعده ی مشابه یا غیر مشابه بودن در استاندارد شماره ۱۱
- بهره گیری از آزمون نقصان ارزش در خصوص استهلاك سرفقلى در تركيب تجارى و نه استفاده از قاعده ی استهلاك طى حداكثر ۲۰ سال
- الزام به تهیه صورتهای مالی تلفیقی تحت لوای مفهوم کنترل و نه صرفاً تحت قاعده تحصيل بیش از ۵۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعى در استاندارد شماره ۱۸
- الزام استاندارد به عدم استفاده از روش LIFO در قیمت گذاری موجودی مواد و کالا (گرایش به رویکرد ترازنامه ای)
- بکارگیری روش ارزش ویژه در سرمایه گذاری در سهام شرکت وابسته در صورت وجود نفوذ قابل ملاحظه و نه صرفاً "وجود آستانه ی ۲۰ سرمایه گذاری در استاندارد شماره ۲۰
- استفاده از ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر ا کچوئری براساس پرداختهای مورد انتظار در استاندارد حسابداری شماره ۲۷

- تسهیم مازاد سهم واحد تحصیل کننده از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده نسبت به بهای تمام شده (سرقفلی منفی) بین دارایی های غیر پولی بر اساس استاندارد شماره ۱۹
- شناخت سود یا زیان حاصل از تسعیر ارز واحد خارجی جزء لاینفک در صورت سود و زیان و عدم شناخت سود یا زیان حاصل از تسعیر ارز واحد مستقل خارجی در صورت سود و زیان طبق استاندارد شماره ۱۶
- الزام به تجدید ارائه صورت های مالی سال قبل در صورت وجود تعدیلات سنواتی طبق استاندارد شماره ۶ حسابداری
- تفکیک محتوای اطلاعات در صورتهای مالی از سوی IFRS در ۴ گروه و بر اساس ماهیت:

۴	۳	۲	۱
عملیات متوقف شده Discontinued operation	مالیات tax	تامین مالی financing	عملیاتی (تجاری) business

- تا نخستین سال های سده ی نوزدهم، دارائیهای استهلاک پذیر به عنوان کالای فروش نرفته تلقی می شد. در نیمه ی دوم سده نوزدهم، در صنعت راه آهن، استهلاک ضروری نبود، مگر اینکه چنین به نظر برسد که دارایی مزبور، از نظر کارکرد در وضع نامناسبی قرار دارد. [۲]
- برخی مزایا و معایب رویکرد مبتنی بر قواعد در استانداردها و روش های حسابداری: رویکرد مبتنی بر قواعد اجرای روش ها و استانداردهای حسابداری را تسهیل می نماید
- احتمالاً "ایراد اساسی استانداردها و روشهای مبتنی بر قواعد آن است که به دلیل آنکه قواعدی از پیش تعیین شده هستند لذا به سهولت مورد مهندسی حسابداری قرار می گیرند (درواقع می توان آنها را دور زد).

- در روش ها و استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد به قضاوت حرفه ای کمتر بها داده می شود
- مثال هایی از بکارگیری رویکرد مبتنی بر قواعد در استانداردها و روش های حسابداری:
- استفاده از آزمون آستانه ی ۱۰٪ و ۷۵٪ در خصوص گزارشگری مالی بخش ها بر مبنای استاندارد حسابداری شماره ۲۵
- استفاده از مبنای ۲۰٪ در آمد عملیاتی در گزارشگری مالی واحدهای قبل از بهره برداری بر مبنای استاندارد حسابداری شماره ۲۴
- تجدید ارزیابی دارائیهها در فواصل زمانی ۳ یا ۵ سال بر مبنای استاندارد حسابداری شماره ۱۱
- بکارگیری روش ارزش ویژه در سرمایه گذاری های بیش از ۲۰٪ برای حسابداری سرمایه گذاری در شرکتهای وابسته بر مبنای استاندارد حسابداری شماره ۲۰ (در این استاندارد، حداقل سرمایه گذاری ۲۰٪، مبنای وجود نفوذ قابل ملاحظه فرض شده است)
- مستهلک نمودن سرفلی (مثبت) در ترکیب تجاری شرکتهای بر مبنای عمر مفید حداکثر ۲۰ سال بر مبنای استاندارد حسابداری شماره ۱۹
- مبنای زمانی ۳ ماهه در خصوص تهیه صورتهای مالی تلفیقی واحد تجاری گزارشگر در شرایطی که دوره مالی واحد مستقل خارجی منطبق با دوره مالی واحد تجاری گزارشگر نبوده و نیز امکان تهیه و ارائه ی مجموعه صورتهای مالی به تاریخ صورتهای مالی واحد تجاری گزارشگر را نداشته باشد. بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۱۶
- بکارگیری مبنای درصدی از فروش های نسبه در محاسبه ذخیره مطالبات مشکوک الوصول
- استناد به وصول حداقل ۲۰ درصد از بهای فروش جهت شناسایی درآمد بر مبنای استاندارد حسابداری شماره ۲۹

• در محاسبه مالیات ها (حقوق و دستمزد، مالیات اجاره و) استفاده از نرخ های از پیش تعیین شده و مشخص مالیاتی متداول است که به عنوان قاعده هایی مشخص کاربرد دارند

• استفاده از قاعده ی مشابه و یا غیر مشابه بودن داریی های غیر جاری در معاوضه (و نه بر اساس محتوای تجاری رویداد)

• بکارگیری روش اتحاد منافع در ترکیب تجاری شرکتها در صورتی که ۱۲ شرط مشخص تحقق می یافت

• الزام شرکتها به تهیه صورت های مالی تلفیقی در صورتی که بیش از ۵۰ درصد از سهام دارای حق رای شرکت فرعی را تحصیل کرده باشند

• استفاده از قواعدی از قبیل ۷۵٪ عمر مفید دارایی و یا حداقل ۹۰ درصد ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره در تفکیک اجاره ها به عملیاتی و سرمایه ای بر اساس استاندارد شماره ۲۱

• استفاده از روش های مختلف (از پیش تعیین شده) برای محاسبه ی استهلاک در استانداردهای حسابداری و قانون مالیاتهای مستقیم

با مقایسه رویکرد مبتنی بر اصول و قواعد، خواهیم دید که از تفاوت های اصلی میان این دو رویکرد، میزان استفاده از قضاوت حرفه ای و برآوردها در رویکرد مبتنی بر اصول می باشد. حال سوال این است که با برآوردهای حسابداری باید چگونه برخورد نمود؟ آیا قواعد بایستی از استانداردها حذف و تنها اصول حکم فرما باشند؟

قضاوت و برآورد در حوزه حسابداری همیشه وجود داشته لیکن نکته ی مهمی که بایستی در خصوص تدوین و بکارگیری استانداردها و روش های حسابداری مدنظر قرارداد این است که در این رویکرد نقش برآوردهای مدیریت و قضاوت های حرفه ای بسیار پررنگ و تاثیر گذار است. نکته ی قابل توجه اینجاست که مدیریت باید در اعمال قضاوت و برآوردها، همواره مفهوم محافظه کاری و احتیاط را در مد نظر قرار دهد. سنگ بنای استانداردهای حسابداری، رویکرد مبتنی بر اصول است اما احتمالاً در مواردی نیز که برای یک موضوع، مفهوم مناسبی در دسترس نباشد (یا وجود نداشته باشد) استاندارد گذار

با هدف ایجاد قابلیت مقایسه‌ی اطلاعات، جلوگیری از هموار سازی و مدیریت سود و... از استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد بهره خواهد بود.

مثال هایی از تداخل رویکردهای استانداردهای گذاری (مبتنی بر اصول و مبتنی بر قواعد):

۱ - بر اساس استاندارد شماره ۱۱ با عنوان حسابداری دارائیهای ثابت، روش استهلاک مورد استفاده باید منعکس کننده الگوی مصرف منافع اقتصادی دارایی توسط واحد تجاری باشد حال از میان روش های مختلف تنها روش های خط مستقیم، نزولی و مجموع آحاد (تولید یا کارکرد) مجاز شمرده شده است که الزاماً "معرف الگوی مصرف منافع اقتصادی دارایی توسط واحد تجاری نمیباشد

۲ - بر اساس استاندارد شماره ۲۱ نوع اجاره (سرمایه‌ای یا عملیاتی) باید بر اساس محتوای معامله و نه تنها بر اساس شکل آن تعیین شود، حال آنکه در خصوص شیوه‌ی تفکیک اجاره‌ی سرمایه‌ای یا عملیاتی به قواعدی از قبیل "حداقل ۷۵٪ درصد عمر مفید دارایی" و یا "حداقل ۹۰ درصد ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره" متوسل می شود.

۳ - بر اساس استاندارد شماره ۱۵، سرمایه‌گذاریهایی که تحت عنوان دارایی غیر جاری طبقه بندی می‌شود باید در ترازنامه به یکی از روشهای "بهای تمام شده پس از کسر هرگونه ذخیره کاهش دائمی در ارزش" و یا "مبلغ تجدید ارزیابی به عنوان یک نحوه عمل مجاز جایگزین" منعکس شود. در روش اول تاکید بر بهای تمام شده و اصل محافظه کاری است و در روش دوم تاکید بر ارزش های جاری و مربوط بودن اطلاعات میباشد

۴ - با وجود تغییر از تئوری مالکانه به تئوری واحد تجاری در روح استاندارد شماره ۱۸، در برخی موارد کماکان رویکرد مبتنی بر تئوری مالکانه در این استاندارد ملاک عمل قرار گرفته و به تعریفی نوعی تداخل در رویکردها صورت گرفته است. به عنوان مثال بر اساس بند ۲۴ استاندارد ۱۸ حسابداری:

”سهم قابل انتساب به اقلیت از خالص داراییهای واحد های تجاری فرعی باید متناسب با سهم آنان از ارزش منصفانه خالص داراییهای قابل تشخیص واحد تجاری ... و همچنین سرقتی ناشی از تحصیل واحد تجاری فرعی تنها باید در مورد آن بخش که قابل انتساب به واحد تجاری اصلی است شناسایی شود“

۵- بر اساس بند ۲۹ استاندارد حسابداری شماره ۸: ”بهای تمام شده موجودی مواد و کالا باید با استفاده از روشهای ”شناسایی ویژه“، ”اولین صادره از اولین وارده“ یا ” میانگین موزون“ محاسبه شود. قابل توجه است که دیدگاه، تاکیدات و تاثیر هر یک از این روشها متفاوت از دیگری بوده و الزاما ”منطبق بر واقعیت های اقتصادی و دیدگاه ترازنامه ای (مورد تاکید در استانداردهای جدید) نخواهد بود

تغییر دوم و بنیادین در حوزه رویکرد تدوین استانداردهای حسابداری تغییر از رویکرد سودزایی به رویکرد ترازنامه ای (دارایی - بدهی) بوده .

دیدگاه های مربوط به ارتباط ترازنامه و صورت سود و زیان ۲:

۱. همبستگی بین صورتهای مالی (ترازنامه و سود و زیان)

۲. عدم همبستگی بین صورتهای مالی (ترازنامه و سود و زیان) [۱۰]

و نیز در خصوص سود و زیان، ۳ دیدگاه وجود دارد:

۱- نظریه ی دارایی _ بدهی (ترازنامه ای)

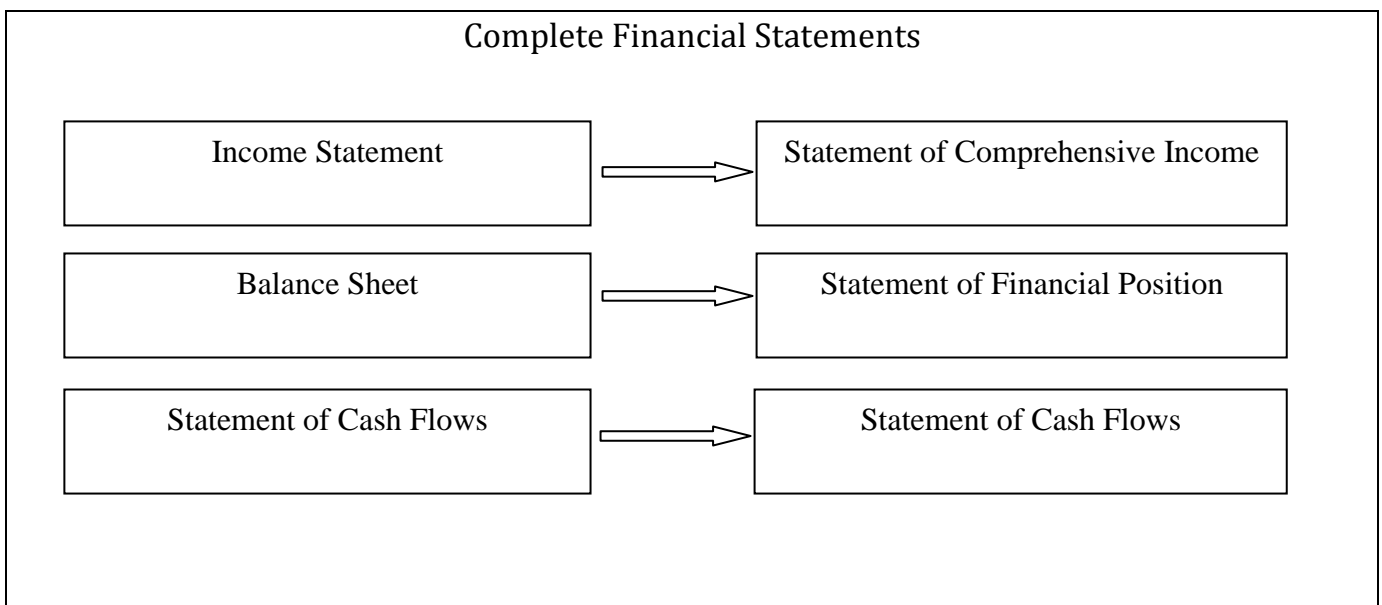
۲- نظریه ی درآمد _ هزینه (سودزایی)

۳- نظریه ی استقلال ترازنامه از سود و زیان

نظریه ی دارایی _ بدهی: این نظریه که دیدگاه ترازنامه ای یا نگهداری سرمایه ی ثابت نیز نامیده می شود بر این مبنا استوار است که درآمد و هزینه در نتیجه ی تغییر در دارائیهها و بدهی ها ایجاد می گردد . در این رویکرد، تطابق هزینه با درآمد مستلزم تعریف دقیق دارایی با بدهی هاست ولی در رویکرد درآمد _ هزینه، تطابق بعنوان اساسی ترین جریان اندازه گیری است.

در نظریه ی "دارایی _ بدهی" و "درآمد _ هزینه"، ترازنامه و سود و زیان به هم پیوسته بوده و هر دو، بخشی از یک جریان اندازه گیری هستند. تفاوت بین درآمد و هزینه در نهایت مساوی با کاهش (افزایش) خالص دارایی هاست. [۵]

بدنبال تغییرات حاصله در فضای استاندارد گذاری و رویه های حسابداری، صورتهای مالی پیشنهادی از سوی استانداردهای گزارشگری مالی بین الملل (IFRS^{۱۶}) نیز از این تغییرات بی بهره نبوده اند. IFRS صورتهای مالی پیشنهادی خود را بنحوی منتشر نموده که حتی تغییر در عناوین صورتهای مالی نیز به چشم می خورد(به شرح نمودار زیر):



CMA MANAGEMENT 29 February 2009

قابل توجه است که در خصوص عناوین صورتهای مالی، تنها صورتی که عنوان آن بدون تغییر (نسبت به قبل) باقی مانده است "صورت جریان های نقدی"^{۱۷} است که می توان این موضوع را با سطح معنایی بالای جریانهای نقدی برای استفاده کنندگان مرتبط دانست. در واقع اطلاعات بر اساس جریان های نقدی، مبتنی بر اصول (مفهوم) بوده و استفاده کننده به سهولت قادر به درک این اطلاعات می باشد که خود شاهدهی است برای حرکت استانداردها به سمت رویکرد مبتنی بر اصول (مفهوم). صورتهای مالی بر اساس IFRS:

Statement Overview

Statement of Financial Position	Statement of Comprehensive Income	Statement of Cash Flows
Business <ul style="list-style-type: none"> Operating Assets and Liabilities Investing Assets and Liabilities 	Business <ul style="list-style-type: none"> Operating Income Investing Income 	Business <ul style="list-style-type: none"> Operative Cash Flows Investing Cash Flows
Financing <ul style="list-style-type: none"> Financing Assets Financing Liabilities 	Financing <ul style="list-style-type: none"> Financing Income Financing Expenses 	Financing <ul style="list-style-type: none"> Financing Asset Cash Flows Financing Liabilities Cash Flows
Income taxes	Income taxes on continuing operations	Income taxes
Discontinued Operations	Discontinued operations (net of tax)	Discontinued Operations
	Other Comprehensive Income (net of tax)	
Equity		Equity

"همه ی راه ها به IFRS ختم می شوند" [۸]

روند جهانی شدن استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی (IFRS) هر سال شتاب بیشتری می گیرد و همه ی راه ها به IFRS ختم می شوند و دیر یا زود باید به اردوگاه IFRS پیوندیم. پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی، مبادله بین دو نقطه ی جهان را تسهیل می کند، موجب رشد سرمایه گذاری و نیز موجب بین المللی شدن و جهانی شدن بازار می شود و می تواند تبادل فرهنگی ایجاد کند و حتی می تواند اصطلاحات و واژه های یکسان و زبان یکسان را بین اهالی حرفه های حسابداران و سرمایه

گذاران ایجاد کند این ها همه از مزایای این پذیرش (IFRS) است. تا کنون ۱۲۳ کشور، IFRS را پذیرفته اند که در این میان می توان به کشورهای بحرین، امارات، لیبی، مصر، عراق، اردن، کویت، قطر، مراکش و عمان اشاره نمود. یکی از الزامات ورود به WTO پذیرش IFRS است. هر آنچه که برچسب بین المللی به خود می گیرد باید از قواعد جهانی شدن تبعیت کند و حسابداری نیز از این قاعده مستثنی نیست. حسابداری بشدت تحت تاثیر تصمیماتی است که در عرصه ی بین الملل اتخاذ می گردد. عدم پذیرش IFRS منجر به عدم دسترسی واحدهای اقتصادی به بازارهای جهانی، کاهش رقابت پذیری و نیز عدم تمایل سرمایه گذاران به سرمایه گذاری گردیده و مانعی برای توسعه ی کشورها محسوب می گردد. پذیرش IFRS مقایسه ی سبب با سبب را ممکن می سازد (مقایسه اطلاعات شرکتهای ایرانی و غیر ایرانی)

دلایل جهانی شدن استانداردها را در ۲ بخش می توان خلاصه نمود:

۱- استانداردهای حسابداری بین الملل از سرمایه گذاری در عرصه ی بین الملل حمایت می کنند

۲- هزینه های استانداردگذاری در عرصه ی بین الملل را برای کشورها کاهش می دهد (در عین حال کشورها ملزم به اجرای استانداردهایی می گردند که شاید با ساختار اقتصادی، نظام سیاسی و قوانین و مقررات آنها مطابقت کامل ندارد) در تطابق استانداردهای کشورها با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی ۳ حالت متصور است:

۱- مبتنی بر ۱- مشابه ۳- همگرا

طیف حرکت در مسیر پیوستن به اردوگاه IFRS را می توان در ۴ سطح معرفی نمود:

۱- فرزند خواندگی (پذیرش ADOPTION): پذیرش کامل استانداردهای گزارشگری مالی بین الملل به جای استانداردهای ملی یا در کنار استانداردهای ملی (در مقام خواهر یا برادر ناتنی)

۲- همگرایی (convergence): تلاش برای نزدیک شدن به استانداردهای ملی به استانداردهای گزارشگری مالی بین الملل و ایجاد قابلیت مقایسه

۳- گروش (endorsement): درج استانداردهای گزارشگری مالی بین الملل بایا بدون

تعدیل دراستانداردهای ملی یا اطلاق آن به عنوان استانداردهای ملی

۴- همگروش (condorsement): ترکیبی است از همگرایی و گروش - در این

رویکرد، استاندارد گذار برای استانداردهای قبلی از رویکرد همگرایی و برای استانداردهای جدید از رویکرد گروش استفاده می کند.

در ایران از اقدامات عملی در پذیرش IFRS از سوی سازمان حسابرسی و بورس اوراق بهادار می توان به موارد زیر اشاره نمود:

۱- اجازه به ناشران در استفاده از استانداردهای بین الملل (ونه الزام به استفاده)

۲- تدوین برخی استانداردهای حسابداری مطابق با IFRS

مزایای پذیرش IFRS را می توان به شرح زیر برشمرد:

۱- کاهش هزینه برای شرکتها در برگردان اطلاعات بر اساس IFRS

۲- ایجاد قابلیت مقایسه ی اطلاعات

۳- مزیتی برای حسابداران به جهت وسعت زمینه های شغلی

۴- چارچوب کلی IFRS بسیار انعطاف پذیر و در راستای جهانی شدن است (مبتنی بر

اصول) [۳]

رویکرد کشور ایران در خصوص IFRS چیست؟

در پایان اغلب استانداردهای حسابداری ایران عبارت زیر را می توان دید :

”با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین المللی حسابداری شماره ... با عنوان

..... نیز رعایت می شود”

حداقل بواسطه ی این موضوع می توان نتیجه گیری نمود که استانداردهای حسابداری

ایران در انتخاب رویکرد از میان طیف گسترده "اجازه تا التزام به قبول IFRS"، رویکرد

همگرایی را در تدوین استانداردهای گزارشگری مالی پذیرفته است به این معنی که سعی

در نزدیک شدن به IFRS و ایجاد قابلیت مقایسه در اطلاعات (مقایسه ی سیب با سیب) را

دارد.

ریچارد مارتین رئیس بخش استانداردهای گزارشگری بین الملل ACCA در پاسخ به این سوال که سرنوشت کشورهایی که IFRS را نپذیرند چه می شود می گوید: توسعه نیافتگی یا کندی توسعه بدلیل عدم دسترسی به بازارهای جهان و کاهش توان رقابت پذیری .

نتیجه گیری:

حسابداری قدمتی به اندازه ی وظیفه ی پاسخگویی^{۱۸} دارد، پاسخگویی در برابر طیف وسیعی از استفاده کنندگان که نگاه های خود را به اطلاعات و گزارشگری مالی دوخته اند تا تصمیمات اقتصادی خود را بر اساس آن اتخاذ نمایند . نگاه ها به حسابداری (رویه ها و استانداردهای حسابداری) در مقایسه با قبل، تغییر کرده است، تدوین استانداردهای حسابداری نگاهشان به رویکرد مبتنی بر اصول (مفهوم) تغییر جهت یافته است. برای مثال، نگاه ها به اصل بهای تمام شده تاریخی^{۱۹} بعنوان یکی از زیربنایها و عامل بقای حسابداری، آرام آرام در کشاکش جهانی شدن اقتصاد، بحران های مالی، مبادلات فراملی، تورم، رسوایی های مالی، خواست و فشار استفاده کنندگان (ذینفعان) مبنی بر ارائه ی اطلاعات مبتنی بر ارزش های جاری، تلاش در جهت ایجاد قابلیت مقایسه صورتهای مالی (ملی و فراملی) و ... کم رنگ شده و احتمالاً " شدت تاثیرگذاری خود را در گزارشگری مالی و تصمیم گیریهای اقتصادی ازدست داده و می رود که جای خود را به "ارزش های جاری" بدهد (تاکید بر مربوط بودن اطلاعات قوت گرفته که این مهم با توجه به تحولات صورت گرفته در حوزه استانداردگذاری، تاحدودی تحقق یافته است البته با توجه به اینکه تاکید بر ارزش های جاری در خصوص تمامی اقلام صورتهای مالی اجرایی نشده احتمالاً" این موضوع منجر به از دست رفتن قابلیت مقایسه ی صورتهای مالی و همچنین معیار ارزشی اقلام (واحد پولی) خواهد شد). بر اساس شواهد موجود، نهادهای استانداردهاگذار در تکاپو برای تحقق هدف اساسی گزارشگری مالی یعنی ارائه ی اطلاعات مفید به استفاده کنندگان

18 - accountability

19 - historical cost

جهت تصمیم‌گیریهای اقتصادی هستند. بعنوان مثال در این راستا از اصل بهای تمام شده تاریخی فاصله گرفته و به سمت خصوصیت کیفی مربوط بودن گرایش یافته‌اند. حادثه‌ی انرون، نه اولین حادثه در حوزه حسابداری بود و بی‌شک آخرین نیز نخواهد بود پس همانطور که رویکردهای قبلی در خصوص استانداردهای گذاری جای خود را به رویکردهای حال حاضر دادند بی‌شک حسابداری و استانداردهای جاری نیز در کشاکش جهانی شدن اقتصاد و رقابت، راهی جز تلاش در جهت حفظ جایگاه خود و ارائه‌ی اطلاعات مربوط نخواهند داشت. حسابداری بعنوان علمی با پارادایم‌های مختلف بدلیل احاطه شدن در میان واکنشهای طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان در حوزه‌های اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و... و نیز اینکه برآورده شدن نیازهای ذینفعان در گرو تحقق رویکردهای مختلف و متفاوتی است نهادهای استانداردگذار را به تکاپو در گرایش به رویکردهای مختلف و ادار ساخته. تکاپوی حسابداری و نهادهای استانداردگذار در انتخاب رویکردی از میان رویکردهای مختلف را می‌توان به یک "پارادوکس ۲۰ در رویکرد" تشبیه کرد. رویکرد FASB به تئوری حسابداری "رویکرد مبتنی بر توجیه استفاده‌کنندگان" یا همان رویکرد رفتاری است ولی از طرفی بین رویکردهای حسابداری موازنه‌ی منفی وجود داشته و ذینفعان نیز دارای علایق مختلف و متفاوتی (اغلب غیر همسو) هستند لذا راهکار مناسب و عملی، انتخاب ترکیبی بهینه از رویکردهاست (ایجاد تعادل نسبی). با توجه به مباحث مطرح شده در خصوص IFRS و نگاه به جهانی شدن و رقابت، می‌توان جهانی شدن را "مقایسه پذیر بودن" نیز معنی کرد لذا در حوزه حسابداری، احتمالاً "کشورها راهی جز پذیرش IFRS نداشته چرا که قبول استانداردهای بین‌الملل گزارشگری راه را بسوی توسعه و پیشرفت خواهد گشود.

منابع:

۱. استانداردهای حسابداری ایران
۲. بلکویی، احمد ریاحی، (۱۳۸۷)، **تئوری حسابداری**.
۳. پوریا نسب، رضا، (۱۳۹۰)، "فرزند خواندگی و IFRS و مقایسه سبب با سبب"، **ماهنامه حسابدار**، شماره ۲۳۴.
۴. پوریا نسب، رضا، مهرانی، ساسان، (۱۳۷۵)، "مسائل و مشکلات اجرایی هدفهای گزارشگری مالی"، **بررسیهای حسابداری**، شماره ۱۴ و ۱۵.
۵. ثقفی، علی، (۱۳۷۱)، "مبانی نظری استانداردهای حسابداری برای واحدهای انتفاعی"، **بررسیهای حسابداری**.
۶. حساس یگانه، یحیی، (۱۳۸۳)، "سقوط اخلاق حرفه ای و فروپاشی انرون"، **مجله حسابرس**، شماره ۲۷.
۷. خدادای و همکاران، (۱۳۸۹)، "نقش حسابداری ارزش منصفانه در بحران مالی جهانی"، **ماهنامه ی حسابدار**، شماره ۲۲۳.
۸. خستویی، هوشنگ، (۱۳۹۰)، "همه راه ها به IFRS ختم می شود"، **ماهنامه حسابدار**، شماره ۲۳۴.
۹. دستگیر، محسن، (۱۳۸۱)، "حسابداری ساختگی و رسوایی های مالی شرکتهای آمریکایی"، **ماهنامه حسابدار**، سال هفدهم، شماره ۵۰.

۱۰. شباهنګ، رضا، (۱۳۸۷)، **تئوری حسابداری**، جلد اول.
۱۱. شرودر و همکاران، (۱۳۸۸)، **تئوری حسابداری**، جلد اول.
۱۲. هندریکسون، (۱۳۹۰)، **تئوری حسابداری** جلد اول.