



حساب یار

فصلنامه خبری - آموزشی

کانون سراسری انجمن های صنفی - کارفرمایان حسابداری کشور

سال اول شماره ۵ بهار ۱۴۰۴

مجوز بین المللی شاپا ۹۷۱۹-۳۰۴۱





حساب یار

مجوز بین المللی شاپا ۹۷۱۹-۳۰۴۱

فصلنامه خبری - آموزشی ، سال اول شماره ۵ بهار ۱۴۰۴

صاحب امتیاز: کانون انجمن های صنفی حسابداری کشور

مدیرمسئول: داریوش امیدی

www.ca-employer.ir

هیات تحریریه:

مهرزاد رحیمی دانش - محمد جواد مدنیان - زینب شیروانی جمال پور - اسماعیل فدایی - محمد جواد قاسمیان

فهرست

- ۳ استانداردهای حسابداری ایران - چالش ها و راهکارها
- ۳۴ تحول حسابداری دولتی ایران
- ۷۱ حسابداری و فرآیند سیاسی

استانداردهای حسابداری ایران - چالش ها و راهکارها

نویسنده: صادق مولایی

چکیده

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

یکی از رویدادهای بسیار مهمی که در سال های اخیر در جامعه حسابداری کشور به وقوع پیوست، تدوین استانداردهای حسابداری ایران بر مبنای استانداردهای بین المللی حسابداری و الزام به رعایت آن در تهیه صورت های مالی بود. از آنجا که این استانداردها شامل تغییراتی در برخی از روش ها و رویه های مورد استفاده نسبت به سال های قبل از الزام به رعایت استانداردها بود، این احتمال همواره وجود داشت که قابلیت مقایسه صورت های مالی زیر سوال رود. به این ترتیب در این مقاله قابلیت مقایسه صورت های مالی، در قبل و بعد از الزام به رعایت استانداردهای حسابداری مورد بررسی قرار می گیرد.

مقدمه

استانداردهای حسابداری ایران عمدتاً با استانداردهای بین المللی مطابقت دارد، از جمله موارد مطابقت کامل، استاندارد حسابداری شماره ۱۵ تحت عنوان <حسابداری سرمایه گذاری ها> است که با استاندارد بین المللی شماره ۲۵ مغایرتی ندارد. براساس استاندارد حسابداری شماره ۱۵، سود سهمی موجب تغییر در مبلغ دفتری سرمایه گذاری

نمی شود. طبق همان استاندارد سرمایه گذاری های کوتاه مدت سریع معامله در بازار را می توان در صورت های 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 سرمایه گذاری هایی که به روش ارزش ویژه ثبت نشده است، در زمان احراز حق دریافت توسط سهامدار، شناسایی می شود. این مقاله به ارائه مسائل، اشکالات یا ابهاماتی می پردازد 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 ۱۳۸۰ / ۱ / ۱ لازم الاجرا است.

تعریف حسابداری: از حسابداری تعاریف 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 کوشش ها 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 سال ها 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 اکثرا از طرز عمل حسابداران و حساب رسان کشورهای خارجی اقتباس شده است و یا اینکه نتیجه تجربه حسابداران و حساب رسان ایرانی طی سالیان متمادی می باشد. تدوین مجموعه ای از قواعد و اصول حسابداری و حساب رسی 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 شرکت های گسترش علوم پایه تالیف آقای جلالی]

باری، در سال های اخیر نظام اقتصادی ایران این واقعیت را پذیرفته و مسئولیت تدوین استانداردهای ملی حسابداری را به موجب قانون تشکیل سازمان حساب رسی بر عهده سازمان حساب رسی گذاشته است. سازمان حساب رسی 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 استانداردها ملی حسابداری را برای استانداردهای تدوین شده فعلی می گذارند جای شبهه دارد. یکسان سازی و یا هماهنگ

سازی harmonization استانداردها حسابداری نقاط ضعف و قوتی دارد که پرداختن به آن از حوصله این بحث خارج است ولی باید توجه داشت که تفاوت های اقتصادی، سیاسی، اجتماعی، فرهنگی و مفهومی بین کشورها و ملت ها و جوامع مختلف وجود دارد و بر همین اساس کشورها احتمالا 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 اصولی اجتماعی فرهنگی مورد بررسی و مطالعه قرار داده است.

ارزش های 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 ارزش های 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 متأثر از فاصله زیاد قدرت و گریز شدید از نامعلومی است منجر به وضعیتی شده که هدف ارائه منصفانه (مطلوب) صورت های مالی در ایران به راحتی دست یافتنی 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 روش های عمومی حسابداری / با همکاری نظام الدین ملک آرای]

شیوه های تدوین چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری

روش های تدوین چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بزرگ بخش عمومی، تحت تاثیر تفکر حاکم بر اعضای تشکیل دهنده هیئت استانداردهای حسابداری، هزینه و زمان تخصیص یافتنی قرار می گیرد. از این رو، شیوه های گوناگونی به شرح زیر در تدوین چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری به کار گرفته می شود:

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 نموده اند. همان طور که پیشتر گفته شد، مراجع استانداردگذاری کشورهای نیوزلند، استرالیا و انگلستان این شیوه را انتخاب کرده اند. ۲- برخی مراجع تدوین استاندارد، ضوابط و استانداردهای مصوب هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری را معیار قرار داده و با اندک تغییراتی آنها را بازتولید و برای نهادهای بخش عمومی توصیه کرده اند. هیئت استانداردهای بخش عمومی فدراسیون بین المللی 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 یافته های آنها اقدام به تدوین استاندارد در حوزه های 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 مطرح شده 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 صاحب نظران 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 مخالفت‌های 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, ۲۰۰۵)، راب و نیوبری (Rub and Newbery, ۲۰۰۷) اصولاً با به کارگیری 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 به وسیله 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 به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران در نهادهای بزرگ بخش عمومی کشورهای خود موافقت 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 ویژگی های فعالیت های حاکمیتی و سیستم های متفاوت اداره امور کشورها، مانع از اجرای موفق آن خواهد شد. پی‌نا و تارس (Pina and Torres, ۲۰۰۴) در یک تحقیق جالب و با مبنا قرار دادن عوامل کلیدی استاندارد شماره ۱ فدراسیون بین‌المللی حسابداران موسوم به «ارائه صورت های مالی» که برای نهادهای بخش عمومی تصویب شده است، نشان دادند که هیچیک از ۲۲ کشور مدعی به کارگیری استانداردهای مصوب هیئت استانداردهای بخش عمومی فدراسیون، رهنمودهای مذکور را به صورت کامل رعایت نمی کنند. هر یک از این کشورها، حسب امکانات، مقدرات و مقررات حاکم و ویژگی های محیطی فعالیت های دولت ها، بخشی از استاندارد مذکور را نادیده می گیرند. نتیجه این تحقیق به همراه نتیجه تحقیق دیگری که همین پژوهشگران در مورد ۵۱ شهرداری از چندین کشور انجام داده اند، گویای این واقعیت است که همسان سازی استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بخش عمومی، شعاری بیش نیست و در عمل با مشکلات بسیاری روبه‌رو می شود.

ج- شیوه تدوین چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری بخش عمومی از طریق بررسی تطبیقی تعدادی از چارچوب های نظری و استانداردهای حسابداری مصوب هیئت های استاندارد گذار کشورهای دیگر نیز مشکلات خاص خود را به همراه خواهد داشت. به نظر نگارنده، تدوین چارچوب نظری و به تبع آن استانداردهای حسابداری به شیوه گزینشی، 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 ویژگی های محیطی، نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان، نظام سیاسی، سطح مطالبات شهروندی و آستانه تحمل مقامات اجرایی در ایفای مسئولیت پاسخگویی و نظایر آن تنظیم می شود. این قبیل چارچوب های نظری که استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی نیز براساس آن

تدوین می شود، از یک تفکر به عنوان پشتوانه بهره می برد که می تواند پیوستگی و انسجام آن را حفظ و سازگاری آن را با ویژگی های محیطی فراهم نماید. گزینش برخی از احکام کلیدی چند بیانیه مفهومی و تلفیق آنها برای تدوین یک چارچوب نظری، به دلیل تفاوت هایی که از منظرهای اشاره شده در بالا با یکدیگر دارند، با موفقیت همراه نخواهد بود.

د- از بین شیوه های مطرح شده در تدوین چارچوب نظری گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری، نگارنده با رویکرد هیئت های تدوین استانداردهای حسابداری دولت های ایالتی، محلی و فدرال امریکا که بر انجام مطالعات تطبیقی بنیادی و ویژگی های محیطی فعالیت های نهادهای دولتی و عمومی غیردولتی تاکید دارد، بیشتر موافق است. به بیان دیگر، نگارنده اعتقاد دارد که انجام مطالعات تطبیقی در زمینه های مختلف نظری، قانونی و ویژگی های محیطی به ترتیبی که در بخش بعدی ارائه می شود، زمینه لازم را برای تدوین یک چارچوب نظری مناسب و تعدادی بیانیه های اصول و استاندارد که از اولویت های لازم برخوردار است، فراهم می کند. علاوه بر این، نتایج این مطالعات یک پشتوانه نظری پذیرفتنی و مبتنی بر ویژگی های محیطی و قانونی حاکم بر فعالیت های نهادهای بخش عمومی ایران را برای مرجع تدوین فراهم می کند که می تواند در جهت متقاعد نمودن نهادهای استفاده کننده به عنوان مبانی نتیجه گیری نیز به کار رود. [حسابداری مالی و شرکت های گسترش علوم پایه تالیف آقای جلالی]

رویکردهای حاکم بر تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی

تحولات سه دهه اخیر در نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت ها و شهرداری ها، گویای این واقعیت است که تحول در نظام های 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 حمایت ها یا مخالفت های 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, ۲۰۰۳). تئوری انتخاب عمومی براین مطلب تاکید دارد که دولت ها بسیار بزرگ و ناکارآمد هستند. حامیان این تئوری معتقدند که راه حل این ماجرا در کاهش نقش دولت و خصوصی سازی بیشتر فعالیت های آنها خلاصه می شود. آنها بر این باورند که راهکار رفع ناکارایی دولت ها را می توان با تجدید مدل و اصلاح عملیات و فعالیت های آنها بر مبنای مفهوم های بازار رقابت و کارایی و در نتیجه شبه بازرگانی کردن این قبیل نهادها، برطرف کرد. تئوری انتخاب عمومی، انگیزه و چارچوبی برای اصلاحات وسیع مدیریت و طرح پارادایم مدیریت عمومی نوین که به وسیله بسیاری از دولت ها به اجرا درآمده، فراهم آورده است (Barton, ۲۰۰۵).

Behn, ۲۰۰۱, Rethinking Democratic Accountability]

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 تعدیل هایی بپذیرند. رویکرد مذکور در امریکا نیز متناسب با ویژگی های محیطی دولت های 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 مجموعه ای از فنون و راهبردهایی استفاده می کند که ضمن ارتقای سطح

عملکرد نهادهای بخش عمومی، توانایی و قابلیت های این نهادها را برای کسب نتایج اصلاح می کند (Behn, ۲۰۰۱). [Robert, Rethinking Democratic , Behn, ۲۰۰۱] [Accountability, ۲۰۰۱]

مدیریت عمومی نوین بخش عمومی بر روندی تاکید می کند که به سوی برون سپاری بیشتر وظایف دستگاه های 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 موسسه های بخش خصوصی که مبتنی بر بازار رقابتی و همراه با مدیریت ضابطه مند به اجرا در می آید، تحقق می یابد. از این رو، برخی اظهار می دارند این بدین معنی است که مدل های مدیریت بخش خصوصی، فعالیت های سنتی بخش عمومی را دربر گرفته است. برخی دیگر بر این عقیده اند 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 [Buchana, J ., Coy, D., Dixon, K]. (Barret, ۲۰۰۴)

به این ترتیب، پارادایم مدیریت عمومی نوین در بخش عمومی، بر فرایندی تاکید دارد که با تنظیم هدف ها در قالب بودجه بندی عملیاتی آغاز می شود و با تخصیص منابع به عنوان ورودی ها و اجرای فعالیت ها ادامه می یابد تا محصولات نظیر کالا و خدمات، تولید یا خریداری و ارائه شود. در این فرایند، تمرکز اصلی بر دستیابی به نتیجه است که از طریق میزان دستیابی به هدف ها 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 ویژگی های کلیدی رویکرد مدیریت عمومی نوین، گویای این واقعیت است که این رویکرد اساساً بر ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دولت ها در برابر مردم تمرکز می کند و به ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی که سابقه ای دیرینه در نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و شهرداری ها دارد، اهمیت چندانی نمی دهد. در برخی از کشورها، رویکرد مدیریت عمومی نوین با تعدیل های درخور ملاحظه ای روبه رو شد. آنها این سبک مدیریت را با ویژگی های محیطی فعالیت های 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 فعالیت های 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 پیش گفته بر نهادهای بزرگ بخش عمومی، موجب پدید آمدن دو نوع رویکرد در طراحی و اجرای مدل های 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 تعدیل هایی 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، آفریقای 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 نورو 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 دولت های فدرال، ایالتی و محلی براین عقیده اند که ویژگی های فعالیت های حاکمیتی این قبیل دولت ها، نظام حسابداری و گزارشگری مالی خاص خود را طلب می کند. مراجع تدوین استانداردهای حسابداری این قبیل نهادها بر این عقیده پافشاری می کنند که گزارشگری مالی مرسوم در نهادهای بازرگانی و انتفاعی، از اساس با گزارشگری مالی منطبق با ویژگی های محیطی نهادهای بخش عمومی تفاوت دارد و قادر به تامین نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان نیست. از این رو، مراجع استانداردگذاری این کشور چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری مناسبی برای گزارشگری مالی نهادهای بخش عمومی تدوین کرده و به اجرا گذاشته اند.

در امریکا برای دولت های مرکزی، ایالتی و محلی چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری به نسبت متفاوتی ارائه شده و مراجع تدوین استاندارد جداگانه ای نیز در انجام این امر فعالیت می کنند.

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 ویژگی های بارز رویکرد مدیریت عمومی نوین دایر بر کارایی و اثربخشی و نتایج فعالیت ها و مسئولیت پاسخگویی عملیاتی ناشی از آنها مورد توجه قرار می گیرد. علاوه بر این، بر مسئولیت پاسخگویی مالی دایر بر رعایت قوانین و مقررات، محدودیت های حاکم بر بودجه سالانه و مصرف منابع در محل قانونی و از پیش تعیین شده نیز تاکید می شود. از این رو، 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 ملاحظه ای 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 مدل های خاص گزارشگری مالی و مبتنی بر ویژگی های محیطی حاکم بر فعالیتهای از نوع حاکمیتی و بازرگانی استفاده کنند. [سایت آفتاب]

اثر استانداردهای حسابداری ایران بر قابلیت مقایسه صورت های مالی شرکت های بورس

استانداردهای حسابداری ایران معیار و ضوابط شناسائی و اندازه گیری دارایی ها، بدهی ها، درآمد و هزینه را در صورت های مالی، از جمله صورت های مالی شرکت های

پذیرفته شده بورس اوراق بهادار مشخص می کند، رعایت این استانداردها تا آنجا حائز اهمیت است که مقبولیت صورت های 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 می باشد.

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

در ادامه کار، پیش نویس 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 لازم الاجرا 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 صورت های مالی که شروع دوره های مالی آن از ۱۳۸۰/۱/۱ و بعد آن است را لازم الاجرا کرد.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری با ادامه کار خود ۳ استاندارد حسابداری دیگر را (۲۳ تا ۲۵) برای صورت های مالی که شروع دوره های مالی آنها ۱۳۸۱/۱/۱ و بعد از آن

است را لازم الاجرا کرد. [مفاهیم نظری گزارشگری بخش عمومی، بخش اول «اهداف گزارشگری مالی»، پیشنهاد، سازمان حسابرسی]

عوامل توسعه نیافتن حسابداری در ایران

در بیشتر کشورهای در حال توسعه از جمله کشورمان روش های 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 تفاوت های اصلی با محیط گزارشگری کشورمان اخیرالذکر مشخص می نماید که تفاوت های اساسی و عمده ای بین این محیط ها وجود دارد. سرمایه گذاری های ایران در بخش های عظیم اقتصادی مثل نفت، گاز، پتروشیمی، آب، برق، تلفن، فولاد، صنایع ساخت ماشین آلات، 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 اخیرا 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://blueaccountingblog.persianblog.com> - وبلاگ حسابداری

در بخش هایی که دولت در آنها سرمایه گذاری 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 سرمایه گذاری ها در واحدهایی با عنوان تحت پوشش که ماهیتا مشخص نیست بر اساس نظر دیوان محاسبات دولتی هستند و بر اساس نظر وزارت دارایی به لحاظ دریافت مالیات، دولتی نیستند. ضمنا بخش های عمده ای از واحدهای

اقتصادی نیز تحت مدیریت بنیادها، ارگان ها و سازمان ها هستند. در تمامی این واحدها عملکرد مبتنی بر رعایت قوانین، مقررات و دستورات حاکم است.

بخش دیگری از فعالیت های 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 عمدتاً به همین گونه 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 می توان 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 نظام های اطلاعاتی مطمئن. در این نظام های اطلاعاتی دو گروه عمدتاً دخیل هستند یکی اقتصاد دانان و دیگری حسابداران. به هر حال علیرقم تفاوت هایی که این دو گروه در پردازش و ارائه اطلاعات دارند باید توجه داشت که این گروه ها دو تقریباً 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 اقتصاد نامتعادل و انحصار ریشه دار در اقتصاد کشور
 - ۲- نبود فرهنگ حساب خواهی 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 سرمایه گذاری ها، 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 سرمایه گذاری ها منتشر و از ابتدای سال ۱۳۸۰ لازم الاجرا شد. در این مقاله با مروری اجمالی بر استانداردهای یادشده، مقایسه ای نیز بین آنها انجام خواهد شد.

استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۲

در ایالات متحد، طی سال های ۱۹۷۳ و ۱۹۷۴ کاهش شدیدی در ارزش بازار بسیاری از اوراق بهادار روی داد و در نتیجه در بسیاری از واحدهای تجاری که سرمایه گذاری در اوراق بهادار را به بهای تمام شده نگهداری می کردند، مبلغ دفتری اوراق بهادار بیشتر از ارزش بازار آنها گردید. در این شرایط نبود رهنمودی مناسب و ادبیاتی مجاز و توصیه شده 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 به هنگام افزایش های بعدی در ارزش بازار، افزایش قیمت شناسایی شود یا خیر؟

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

هیئت استانداردهای حسابداری مالی در نوامبر سال ۱۹۷۵ پیش نویس 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 سرمایه گذاری در سهام عادی است. در مورد بازده سرمایه گذاری در سهام عادی نظریات مختلفی وجود دارد.

نظریه اول معتقد است بازده سرمایه گذاری عبارت است از سود سهام دریافتی از شرکت سرمایه پذیر. نظریه دوم بر آن است که بازده سرمایه گذاری عبارت است از سهم مناسبی از سود خالص (البته پس از کسر سود سهام ممتاز در صورت وجود). در نظریه سوم بازده سرمایه گذاری به عنوان سود سهام دریافتی از سرمایه پذیر به اضافه (یا منهای) هر گونه تغییر در قیمت بازار اوراق بهادار، تعریف شده است.

با توجه به سه رویکرد مطرح شده، برای اندازه گیری بازده سرمایه گذاری از روش های بهای تمام شده، ارزش ویژه، و ارزش بازار استفاده می شود.

روش بهای تمام شده: در این روش برای هر کدام از واحدهای سرمایه گذار و سرمایه پذیر شخصیت حقوقی جداگانه ای فرض می شود؛ بنابراین سود سرمایه گذاری فقط شامل سود

دریافتی از واحد سرمایه پذیر است. این روش غالباً برای سرمایه گذاری هایی به کار می رود که سرمایه گذار قدرت اعمال نفوذ موثری بر سیاست های مالی و عملیاتی واحد سرمایه پذیر را نداشته باشد. در استانداردهای حسابداری، مالکیت حداقل ۲۰ درصد سهام دارای حق رای به عنوان نشانه نفوذ موثر معرفی شده است. بنابراین روش بهای تمام شده برای حسابداری سرمایه گذاری های کمتر از ۲۰ درصد توصیه می شود.

روش ارزش ویژه: زمانی که واحد سرمایه گذار قادر به اعمال نفوذی موثر بر سیاست های مالی و عملیاتی واحد سرمایه پذیر باشد، و یا ۲۰ درصد از سهام عادی دارای حق رای واحد سرمایه پذیر را در اختیار داشته باشد، روش مناسب اندازه گیری بازده سرمایه گذاری در سهام عادی، روش ارزش ویژه خواهد بود.

روش ارزش بازار: در این روش بازده سرمایه گذاری در سهام عادی شامل سود سهام دریافتی به اضافه (یا منهای) تغییرات در قیمت بازار اوراق بهادار است.

هیئت استانداردهای حسابداری مالی در واکنش به کاهش ارزش اوراق بهادار در سال های ۱۹۷۳ و ۱۹۷۴ و جریان 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 ارزش های متعارف برای اوراق بهادار در حد پایین ارزیابی شده و ارزیابی اوراق بهادار اعم از جاری و غیر جاری چنانچه کاهش ارزش بازار با اهمیت اما به دلایل غیر موقت بود، به اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار صورت می گرفت. موسسات غیرانتفاعی، شرکت های بیمه عمر، طرح های پاداش کارکنان، سرمایه گذاری هایی که در حوزه روش ارزش ویژه قرار می گیرد و موسساتی که در صناعی فعالیت می کنند که رویه ها 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 به کار می رفت.

طبق این استاندارد، سرمایه گذاری 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 می شود. سرمایه گذاری در اوراق بهادار طبق این استاندارد به ارزش دفتری در ترازنامه واحد تجاری گزارش می شود و ارزش دفتری نیز بر مبنای مجموعه اوراق بهادار تعیین می گردید. ارزش دفتری مجموعه اوراق بهادار نیز به اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار کل در تاریخ ترازنامه تعیین می گردید. مازاد بهای تمام شده کل نسبت به ارزش بازار کل پرتفوی، برای کلیه اوراق بهادار اعم از جاری و غیرجاری به عنوان 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 تحقق نیافته منظور می گردید. زیان تحقق نیافته ناشی از کاهش ارزش اوراق بهادار در مورد سرمایه گذاری های جاری و نیز هرگونه افزایش بعدی در ارزش اوراق بهادار نسبت به ارزش دفتری قبلی، تا سقف زیان تحقق نیافته ای که قبلاً شناسایی شده بود، به عنوان سود تحقق نیافته در صورت سود و زیان شناسایی می گردید. [سازمان حسابرسی، کمیته فنی؛ استانداردهای حسابداری شماره ۱ تا ۲۵؛]

در مورد سرمایه گذاری های غیرجاری، هرگونه کاهش در ارزش بازار اوراق بهادار نسبت به بهای تمام شده، به عنوان زیان تحقق نیافته شناسایی می شد و افزایش های بعدی در ارزش نیز تا سقف زیان تحقق نیافته قبلی، قابل شناسایی و برگشت از زیان تحقق نیافته بود. تغییرات انباشته در حساب ذخیره کاهش ارزش برای پرتفوی اوراق بهاداری که به عنوان دارایی غیرجاری طبقه بندی می شد به صورت رقم کاهنده در بخش حقوق صاحبان سهام در ترازنامه واحد تجاری به صورت جداگانه گزارش می گردید.

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 لازم الاجراست، استاندارد حسابداری شماره ۱۵ به حسابداری سرمایه گذاری ها اختصاص یافته است. در این استاندارد، سرمایه گذاری در اوراق بهادار سریع معامله به دو گروه جاری و غیر جاری طبقه بندی و جهت تعیین مبلغ دفتری سرمایه گذاری های جاری روش های اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش و نیز روش ارزش بازار و برای سرمایه گذاری هایی که به عنوان غیر جاری طبقه بندی شده اند 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 سرمایه گذاری در اوراق بهادار سریع معامله عبارت است از بهای تمام شده پرتفوی سرمایه گذاری ها که بر مبنای تک تک سرمایه گذاری های آن تعیین می شود. جهت تعیین ارزش بازار اوراق بهادار سریع معامله 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 می رود سرمایه گذاری به آن قیمت واگذار شود و قیمت پیشنهاد فروش نیز قیمتی است که می توان به آن قیمت سرمایه گذاری 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 نمی کند و واحدهای تجاری، قیمت متناسب با شرایط خاص خود را انتخاب می کنند. البته طبق تئوری های 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 معامله 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 معامله 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 می یابد. به علاوه هرگاه افزایش مزبور عکس یک کاهش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به عنوان هزینه شناسایی شده است، این افزایش باید تا میزان هزینه شناسایی شده در رابطه با همان دارایی به عنوان درآمد شناسایی شود. کاهش مبلغ دفتری یک سرمایه گذاری درازمدت در نتیجه تجدید ارزیابی باید به عنوان هزینه شناسایی شود. چنانچه کاهش مزبور عکس یک افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور شده است، در این صورت این کاهش باید تا میزان مازاد تجدید ارزیابی مربوط به همان سرمایه گذاری به حساب مازاد تجدید ارزیابی بدهکار

گردد و باقیمانده به عنوان 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 صورت های مالی» در بند ۶۶ انعکاس عایدی هر سهم در صورت سود و زیان یا یادداشت های 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 می شود.»
همانگونه که ملاحظه می شود، طبق این بند از میانگین موزون تعداد سهام در طی دوره، که باعث سازگاری بیشتر سود هر سهم با واقعیت های اقتصادی می شود استفاده نمی شود. به هر حال EPS محاسبه شده بر مبنای میانگین موزون سهام طی دوره، می تواند نتایج مالی ناشی از تغییرات سرمایه که در ماه های میانی یک دوره مالی واقع می شود 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) تألیف 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 حسابرسی 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 برگرفته 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 ۱۲۸ FASB و ۳۳ IAS 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

شرکت های 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 بسترهای حقوقی در مورد امکان ظهور ابزارهای مالی قابل تبدیل در ایران است. در قانون تجارت ایران، مواد متعددی درخصوص 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 اقلاً برابر با مبلغ قرضه تصویب کند.» لذا به نظر می رسد، در انتشار اوراق مشارکت توسط برخی از شرکت های 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) تألیف آقایان نوروش و شیرزادی]

تغییر طبقه بندی سرمایه گذاری ها

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

الف) به اقل بهای تمام شده و مبلغ دفتری، چنانچه سرمایه گذاری های جاری به روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش منعکس می شود. اگر سرمایه گذاری های مزبور

قبلاً تجدید ارزیابی شده است هرگونه باقیمانده مازاد تجدید ارزیابی مربوط باید هنگام تغییر طبقه بندی از حساب سرمایه گذاری برگشت داده شود،

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

تغییر طبقه بندی سرمایه گذاری های 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 می کنیم. فرض کنید در سال 13×1 یک واحد تجاری بخشی از سهام عادی یک واحد سرمایه پذیر را به بهای تمام شده ۱۵۰ ریال و به عنوان سرمایه گذاری در اوراق بهادار، خریداری کرده است. ارزش بازار این سرمایه گذاری در پایان سال های بعد به شرح زیر بوده است:

13×1 ۱۴۰ ریال

13×2 ۱۴۵ ریال

13×3 ۱۵۵ ریال

در جدول فوق، ثبت های حسابداری مربوط به سرمایه گذاری در اوراق بهادار برای سال های 13×1 تا 13×3 نشان داده شده است.

همان طور که جدول نشان می دهد، در استاندارد حسابداری شماره ۱۵ ایران، کلیه هزینه ها و درآمدهای شناسایی شده مربوط به سرمایه گذاری های جاری یا غیر جاری در محاسبه

سود و زیان دوره جاری لحاظ می گردد. در رابطه با سرمایه گذاری های غیر جاری، مازاد تجدید ارزیابی به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سهام در ترازنامه واحد تجاری و نیز در صورت سود و زیان جامع گزارش خواهد شد.

از حسایی به نام تعدیل ارزش منصفانه اوراق بهادار استفاده شده است. هر چند در متن استاندارد اشاره ای به این حساب نشده و می توان به جای آن مستقیماً حساب سرمایه گذاری را بدهکار و بستانکار کرد، اما در بیشتر کتب مرجع از این حساب استفاده شده است. به کارگیری این حساب واسطه ای، سبب ایجاد یکنواختی و قابلیت مقایسه در استانداردهای مختلف شده و با اصل بهای تمام شده نیز همخوانی بیشتری دارد. به نظر می رسد برای استاندارد حسابداری شماره ۱۵ ایران نیز بتوان چنین حسایی را تعریف کرد و مورد استفاده قرار داد. [علیمدد، مصطفی، ۱۳۱۵؛ مبنای و روش های عمومی حسابداری / با همکاری نظام الدین ملک آرایبی]

خلاصه و نتیجه گیری

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 هدف های گزارشگری مالی را تامین کنند. هدف های گزارشگری مالی شامل ارایه اطلاعات مناسب برای تصمیم گیری اقتصادی، پیش بینی، مقایسه و ارزیابی جریان های 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 غیر جاری به حساب زیان تحقق نیافته منظور می شد. زیان تحقق نیافته ناشی از کاهش ارزش اوراق بهادار در مورد سرمایه گذاری های جاری و نیز هر گونه 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 گذاری های غیر جاری هر گونه کاهش در ارزش بازار اوراق بهادار نسبت به بهای تمام شده، به عنوان زیان تحقق نیافته شناسایی و افزایش های 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 غیر جاری طبقه بندی می شود. مطابق این استاندارد برای سرمایه گذاری هایی که به عنوان جاری طبقه بندی می شوند روش های اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش و نیز روش ارزش بازار مورد پذیرش قرار گرفته شده است. در این نوع سرمایه گذاری ها هر گونه افزایش یا کاهش در ارزش طی دوره به عنوان درآمد یا هزینه در صورت سود و زیان شناسایی می شود. برای سرمایه گذاری هایی که مطابق این استاندارد به عنوان غیر جاری طبقه بندی می شود دو روش بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش و روش تجدید ارزیابی پذیرفته شده است. در روش اول هر گونه کاهش در ارزش جاری و برگشت کاهش های قبلی به عنوان هزینه و درآمد در صورت سود و زیان سال جاری شناسایی می شود و در روش تجدید ارزیابی نیز هر گونه کاهش در ارزش که از مازاد تجدید ارزیابی فراتر رود به عنوان هزینه و هر گونه افزایش در ارزش تا سقف هزینه های شناسایی شده قبلی به عنوان درآمد و مابقی به عنوان مازاد تجدید ارزیابی شناسایی می گردد.

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.

منابع

- ۱- مفاهیم نظری گزارشگری بخش عمومی، بخش اول «اهداف گزارشگری مالی»، پیشنهاد نویس، سازمان حسابرسی، بهمن ۸۸
- ۲- نشریه حسابداران نوین، نوشته علی اصغر صالحی
- ۳- واحد گزارشگر، پیشنهاد نویس، سازمان حسابرسی، اردیبهشت ۸۹
- ۴- مروری جامع بر حسابداری مالی (۱) تألیف آقایان نوروش، مهرانی، کرمی، مرادی
- ۵- اصول حسابداری (۲) تألیف آقایان نوروش و شیرزادی
- ۶- حسابداری مالی و شرکت‌های گسترش علوم پایه تألیف آقای جلالی

۷- علیمدد، مصطفی، ۱۳۱۵؛ مبانی و روش های عمومی حسابداری / با همکاری نظام الدین ملک آرای (۱۳۲۲ -)؛ تهران؛ سازمان حسابرسی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی؛ چاپ اول ۱۳۷۴؛ شماره برگه کتابخانه ملی ۵۶۳۷-۷۴م، 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 ۴۴۹۴-۸۲م، پیشگفتار، صفحات الف و ب

۹- منبع: سایت آفتاب

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

Behn ۱۱-، ۲۰۰۱، Robert, Rethinking Democratic Accountability, Buchana, J., Recipients of Public Sector ,Coy, D., Dixon, K۱۲- Study Compared, British Annual Reports: Theory and Empirical . Accounting Review, ۲۹, ۱۹۹۷

تحول حسابداری دولتی ایران

حسین زمانی

تاریخچه سیستم های حسابداری در ایران

تاریخ پیدایش سیستم های حسابداری بی ارتباط با تاریخ تکوین حسابداری نیست چرا که هر کجا در مورد روش ارائه اطلاعات مالی و نحوه تهیه گزارشات صحبت شود، گوینده جهت انتقال نظریات خود ناچار از استفاده از مثال ها و ناگزیر از استناد به روش هایی است که مجموعه این روش ها و سلیقه ها در حقیقت نشان دهنده سیستم خاصی از حسابداری در صنعت یا بخش اقتصادی مورد نظر است. حتی اساتید صاحب نظر حسابداری نیز در کتاب های خود (به خصوص در کتب حسابداری مدیریت و شعبات آن مانند حسابداری صنعتی) سیستم های خاصی از حسابداری را به عنوان دانش یا فن حسابداری مطرح کرده و ناخود آگاه از روش یا سلیقه خاصی به عنوان اصل و اساس یاد کرده و از آن دفاع نموده اند. حسابداری را در اصل یک سیستم اطلاعاتی می دانند و اما قدمت حسابداری و یا بهتر بگوییم سیستم حسابداری به زمانی مربوط می شود که انسان اولیه با شمارش آشنا شد. آثار تاریخی به دست آمده از تمدن های باستانی نشان می دهد که در حکومت های نخستین و حتی قبایل و اقوام اولیه نیز برای ثبت اطلاعات مربوط به مبادلات تجاری و گرفتن مالیات و طرح و پرداخت مخارج حکومتی، روش هایی ابداع شده که اگر شباهتی با حسابداری امروز ندارد ولی نشان از قدمت و سابقه تاریخی این رشته از دانش اجتماعی بشر دارد. با وجود این سابقه طولانی، عمر حسابداری نوین به قرون وسطی و انقلاب صنعتی در اروپا محدود می شود. عصری که افزایش چشمگیر تولیدات صنعتی، رونق مبادلات تجاری و تولد موسسات و شرکت های بزرگ را به ارمغان آورد. از این تاریخ بود که دیگر اداره کنندگان

مؤسسات و شرکت ها لزوماً صاحبان آن نبودند. سرمایه گذاران نگران اندوخته هایشان، مدیران در اندیشه ارزیابی عملکردهای خود و دولت ها در فکر تامین مخارج اداره مملکت و بانک ها و مؤسسات اعتباری نگران وصول مطالباتشان، همه و همه نیازمند اطلاعاتی بودند که فراهم کردن آنها با روش های قبلی ممکن نبود و این عوامل باعث ابداع روش ها، پذیرفتن قراردادهای و اصول و موازینی شد که تدوین این اصول و روش ها، حسابداری نوین را پایه گذاری کرد. بررسی تحولات سیستم های حسابداری در ایران خود نیازمند تحقیقی پیرامون است و آنچه در این رساله به آن پرداخته شده، مروری بر مقالات و نوشته هایی است که در این زمینه انتشار یافته و در دسترس بوده اس.

تاریخچه سیستم های حسابداری در ایران را می توان در ادوار زیر مورد مطالعه قرار داد:

۱. ایران قبل از اسلام

۲. ایران بعد از اسلام تا دوران قاجاریه

۳. از دوران قاجاریه تا انقلاب مشروطیت

۴. از انقلاب مشروطیت تا اوایل دهه چهل

۵. از اوایل دهه چهل تاکنون

۱- سیستم های حسابداری در ایران قبل از اسلام

از چگونگی سیستم های مالی و نحوه نگهداری حساب ها در ایران قبل از اسلام آثار مکتوب قابل توجهی در دست نیست. آنچه که مسلم است در امپراتوری های هخامنشی و ساسانی حجم بزرگی از فعالیت های دیوانی و حکومتی به گرفتن باج و خراج از حکام

ایالات و ولایات و پرداخت موجبات سپاهیان و دیگر عوامل حکومتی اختصاص داشته که جهت نگهداری اطلاعات آن قطعاً سیستم های دقیق و مناسبی وجود داشته است، ولی متأسفانه به جز نوشته های تاریخی معدودی از محققین مانند ویل دورانت در کتاب هایی نظیر تاریخ تمدن، آثار مستند دیگری در این مورد در دست نیست.

طبق این مستندات، در این دوران افرادی که به چشم و گوش شاه موسوم بودند ضمن کارهایی که انجام می دادند مسئله نظارت بر جمع آوری خراج را نیز بر عهده داشتند. این نظام بدون اینکه تغییرات عمده ای در آن ایجاد شود تا قبل از اسلام به همین شکل ادامه داشته است.

۲- سیستم های حسابداری در ایران پس از ظهور اسلام تا دوران قاجاریه

در پی پذیرفتن اسلام روابط و مناسبات اقتصادی همانند دیگر شئون اجتماعی تحت تاثیر تعالیم مقدس اسلام دگرگونی بنیانی یافت ولی این دگرگونی عمدتاً در روابط فردی و ارتباطات تجاری شخصی خودنمایی کرد و در دیوانسالاری حکومت های ایرانی که به جز یکی دو سلسله (صفویان و افشاریان) می توان آنها را حکومت های کوچک محلی نامید نمود مشخصی از قوانین اسلامی دیده نمی شود. شاید دلیل این موضوع عدم اعتقاد حکومت های نخستین اسلامی مانند امویان و عباسیان به اجتهاد در بنیانگذاری روش های مالی و اداری بر اساس تعالیم قرآن کریم و دستورات پیامبران عظیم الشان آن بوده است. به هر تقدیر اطلاعاتی که از دوران اولیه حکومت های اسلامی مضبوط است نشان می دهد برادران برمکی (یحیی و جعفر برمکی) سیستم مالی دقیقی در دربار هارون الرشید ایجاد کرده بودند که در قالب یک دیوان محاسبات عملیات مربوط به ثبت و ضبط عایدات مخارج حکومت وی را انجام می داده است.

۳- سیستم های حسابداری از دوران قاجاریه تا انقلاب مشروطیت در دوران قاجاریه یک تحول ابتدایی در مورد سیستم های مالی در ایران ایجاد شد که نقطه اوج آن دعوت مستشاران آمریکایی نظیر ژنرال شوراتسکف در امور ژاندارمری و مشخصاً مورگان شوستر در امور مالی بوده و این شخص یک سلسله فعالیت ها در زمینه ایجاد نظام های مالی و مالیاتی را آغاز می کند که به دنبال قتل گریبایدوف و اولتیماتوم دولت روس، دولت ایران به اجبار وی را از ایران اخراج کرده و به کار او پایان می دهد. بعدها فردی آمریکایی به نام دکتر آرتور میلیسو به ایران دعوت می شود و او سیستم هایی در وزارت دارایی و گمرکات ایجاد می کند که بعضی از این سیستم ها هنوز در برخی موسسات دولتی رایج است. اعطای امتیاز استخراج نفت به ویلیام ناکس داریسی و به دنبال آن تاسیس شرکت نفت ایران و انگلیس و همچنین اعطای امتیاز تاسیس بانک های استقراضی و شاهنشاهی به بیگانگان در اواخر دوران قاجاریه، زمینه را برای ورود روش های مالی و اداری پیشرفته به کشور فراهم ساخته ولی این روش ها تا مدت ها در حصار همین موسسات و بنگاه های اقتصادی باقیمانده و راهی در سایر موسسات و دوائر دولتی یا خصوصی پیدا نمی کند.

۴- سیستم های حسابداری از انقلاب مشروطیت تا اوایل دهه چهل نطفه حسابداری و حسابرسی نوین با پیروزی انقلاب مشروطه و تصویب قانون اساسی آن بسته می شود. انقلاب مزبور در بحبوحه وخامت شدید اوضاع اقتصادی، کسری بودجه و استقراض های خارجی فزاینده و تشدید حیف و میل های دیوانیان و درباریان، افزایش خودکامگی و دخل و تصرف های حکام ایالات و ولایات به پیروزی می رسد. پیدایش مفاهیم و ابزارهای دفترداری و حسابداری نوین (عمدتاً دولتی) در ایران موارد چنین مشغله ای بوده است که از همان ابتدا در قوانین کشور انعکاس می یابد. نخستین قوانین مالی و اقتصادی یادگار دوره دوم مجلس شورای ملی است. در این دوره است که نخستین

بودجه نوین کشوری، نخستین قانون مالیاتی (قانون مالیات بلدی بر وسائط نقلیه مصوب ۱۳۲۸ قمری)، نخستین قانون تجاری (قانون قبول و نکول بروات تجاری مصوب ۱۳۲۸ قمری) و بالاخره نخستین قانون حسابداری و حسابداری دولتی (قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۲۹ قمری) به تصویب می‌رسد. فکر اعزام محصل به خارج جهت فراگرفتن رشته حسابداری، اولین بار در دهه اول قرن توسط بانک ملی ایران مورد توجه قرار گرفت. ابتدا عده ای برای کارآموزی و مطالعه در رشته‌های مختلف بانکی، منجمله حسابداری به بانک‌های خارج فرستاده شدند و سپس در سال ۱۳۱۵ یک گروه ۱۲ نفری را که از طریق کنکور انتخاب شده بودند برای تحصیل علمی و عملی در رشته تخصصی حسابداری به انگلستان اعزام کردند. به همت تعدادی از فارغ التحصیلان یاد شده سرانجام شرکت ملی نفت در سال ۱۳۳۶ موافقت خود را با تاسیس یک آموزشگاه عالی حسابداری اعلام کرد. این آموزشگاه که از سال ۱۳۵۳ شمسی نام دانشگاه حسابداری و علوم مالی به خود گرفت دارای دوره‌هایی تا سطح فوق لیسانس بود. ناگفته نماند که بعضی موسسات فرهنگی دیگر نیز از قبیل موسسه علوم بانکی، دانشکده بازرگانی، دانشکده علوم اداری دانشگاه تهران، دانشگاه ملی و ... تدوین رشته‌های مختلف حسابداری را تا حدودی در برنامه خود گنجانیدند.

۵- سیستم‌های حسابداری از اوایل دهه چهل تاکنون تغییرات ساختار اقتصادی در سال‌های ۱۳۴۲ و بعد از آن و گسترش نظام اقتصادی نوینی که نام سرمایه داری وابسته گرفت سبب شد که حسابداری به عنوان فنی که نیازهای اطلاعاتی موسسات و شرکت های جدید التاسیس را برآورده می‌ساخت، مطرح شود. این نیاز روزافزون بازار کار به وجود حسابداران تحصیل کرده موجب آن شد که موسسات آموزش حسابداری رونق یابد. یکی از پیامدهای تحولات اقتصادی، اجتماعی یاد شده ظهور گروه‌های صنعتی بزرگ مانند گروه کفش ملی، گروه صنعتی بهشهر و چند شرکت خودرویی از قبیل

شرکت جیپ (پارس خودرو)، شرکت ایران ناسیونال (ایران خودرو)، شرکت سایپا، زامیاد و... بود و همچنین با سرازیر شدن سرمایه های خارجی به ایران چندین شرکت و موسسه چندملیتی دارویی و صنعتی در ایران تشکیل شد که وجود این گروه های صنعتی و مجتمع های تولیدی بزرگ که به مناسبت حجم فعالیت های خود امکان اداره کردن آنها با سیستم های سنتی وجود نداشت، موجب شد که سیستم های مدیریت نوین با اقتباس از سیستم های مدیریت خارجی در آنها رایج شود. استفاده از مشاوران خارجی در امر سیستم دهی در همه ابعاد فنی و مدیریت و از جمله سیستم های مالی و صنعتی موجب بروز تحولات جدی در سیستم های حسابداری این موسسات و به تبع آن گسترش روش های نوین و معرفی سیستم های جدید در سایر موسسات شد. تشکیل شعبات شرکت های بین المللی موجب شد که موسسات حسابرسی صاحب نام خارجی، مبادرت به تاسیس شعبه در ایران نمایند که از آن جمله موسسات کوپرز اند لیبراند، وینی مری، پیت مارویک و پرایس واترهاوس را می توان نام برد. اغلب این موسسات علاوه بر کار حسابرسی به امر طراحی سیستم های حسابداری مالی و صنعتی نیز مشغول شدند و به این ترتیب نقش مهمی در گسترش سیستم های نوین حسابداری در ایران بر عهده گرفتند. شاید اولین سازمان و موسسه ایرانی که با هدف اشاعه مفاهیم نوین مدیریت و بهبود روش های اداری و سیستم های اطلاعاتی تشکیل شد سازمان مدیریت صنعتی بود که در سال ۱۳۴۱ با تصویب هیات وزیران به عنوان یک سازمان وابسته به وزارت صنایع، کار خود را آغاز کرد. این سازمان بعدها در سال ۱۳۴۷ به صورت یک شرکت سهامی خاص تحت پوشش سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران درآمد و تا به امروز فعالیت خود را در امر سیستم دهی و آموزش و تحقیق در همه زمینه های مدیریت منجمله طراحی و استقرار سیستم های حسابداری و مالی ادامه داده است. از اواخر دهه چهل، استفاده از کامپیوتر نیز در موسسات و شرکت های بزرگ نظیر شرکت ملی نفت ایران

آغاز شد. ابتدا در سیستم های عملیاتی مانند سیستم کنترل موجودی و انبارها و به تدریج در سایر سیستم ها مانند حقوق و دستمزد و حسابداری مالی و صنعتی کاربرد کامپیوتر رایج شد. بعد از پیروزی انقلاب اسلامی اغلب موسسات یادشده منحل شدند و کارشناسان و کارکنان آنها جذب سایر سازمان ها و موسسات ایرانی شدند و بعضی مبادرت به تاسیس موسسات حسابرسی و خدمات مالی نمودند. ملی شدن صنایع و مصادره شدن موسسات و شرکت های متعلق به وابستگان رژیم گذشته و لزوم کنترل های متمرکز از سوی سازمان هایی نظیر سازمان صنایع ملی بنیاد مستضعفان، سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران و سایر نهادها و ارگان هایی که متولی صنایع دولتی و تحت پوشش بودند، موجب شد که موسسات حسابرسی وابسته به این سازمان ها تشکیل شود. از جمله این موسسات موسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه بود. این موسسه پس از تشکیل، ضرورت ایجاد واحد خدمات مدیریت برای پاسخگویی به نیازهای مدیریت شرکت های تحت پوشش را احساس کرد و از این رو با دعوت از متخصصین صاحب تجربه اقدام به ایجاد چنین واحدی کرد. این موسسه که بعدها با تشکیل سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران (مصوب پنجم دی ماه ۱۳۶۶) به آن سازمان منضم شد، در طول مدت فعالیت خود توانست نظام های حسابداری مالی و حسابداری صنعتی بسیاری را طراحی و اجرا نماید.

تعریف حسابداری دولتی

حسابداری دولتی، مجموعه عملیاتی است که با توجه به قوانین و مقررات مالی دولت و با رعایت اصول و فنون حسابداری، اسناد مالی را تنظیم و دفاتر روزنامه و کل و معین را ثبت نموده و گزارش ها و اطلاعات مالی را استخراج و تجزیه و تحلیل می نماید.

حسابدار کیست ؟

در نظر مردم کوچه و بازار حسابدار کسی است که تمام طول روز با یک چرتکه حساب های صاحبکار خود را نگه می دارد . حتی بعضی از عوام در این باورند که شاید شرکت ها نیاز ضروری نسبت به حسابداران ندارند و تنها موانع قانونی باعث می شود که یک حسابدار را استخدام کنند و هر ماه به او حقوق بدهند.

شاید قرن ها پیش از این، زمانی که در یونان باستان افرادی که به آنها نگارنده می گفتند، حساب های دولتی را نگهداری می کردند و در پایان هر سال در مقابل سنا آن را قرائت می کردند این تعریف ساده و شاید بتوان گفت جاهلانه از حسابداری کار صحیحی می نمود. اما امروزه با توجه به رشد سرطانی شرکت ها و تحول شدید در شکل کار موسسات و همین طور تشکیل تراست ها و کارتل های بزرگ، شکل حسابداری نیز بسیار متحول شده است و به دنبال آن حسابداران نیز تغییرات زیادی را در کار خود احساس کردند.

می توان حسابدار را این گونه تعریف کرد که حسابدار شخصی است که اطلاعات مالی را در یک موسسه جمع آوری می کند و سپس این اطلاعات بدست آمده را مورد تجزیه و تحلیل قرار می دهد. آنگاه این داده ها را بر حسب پول سنجیده سپس آنها را بر حسب زمان وقوع ثبت می کند. این حساب ها باید در گروه های همگن در دفتر کل ثبت شوند. در پایان از روی این داده ها صورت های مالی تهیه می شوند و مورد تجزیه و تحلیل حسابداری و افراد ذی نفع قرار می گیرد.

به جرات می توان گفت که بخش پایانی فعالیت حسابداران یکی از مهم ترین قسمت های کار یک حسابدار است.

شاید هزار سال پیش چندان مهم نبود که یک حسابدار از اقتصاد و مدیریت هم سر رشته داشته باشد. اما امروزه این مطلب نه تنها مهم است بلکه یک نکته حیاتی بحساب می آید. امروزه اگر یک حسابدار اطلاعات کاملی از اقتصاد، مدیریت، سهام و بورس و غیره نداشته باشد جایی در بازار رقابتی کار ندارد. البته این موارد به تنهایی کافی نیست زیرا یکی از مهمترین خصوصیات یک حسابدار قدرت تجزیه و تحلیل بالای اوست یک حسابدار باید بداند که در چه زمانی به رئیس موسسه توصیه کند که سهام خود را بفروشد و یا اینکه در چه مواقعی باید دارائی ثابت خریداری شود و از این قبیل. البته کار حسابداران صنعتی از این نیز سخت تر است این نوع از حسابداران که وظیفه اصلی آنها تعیین بهای تمام شده محصولات است این روزها کمتر یافت می شوند و به گفته اهل فن یکی از دلایل بهینه نبودن فعالیت کارخانجات صنعتی همین مطلب است البته امروزه آشنایی کامل از کامپیوتر و اینترنت یک اصل بحساب می آید که اگر کسی فاقد آن باشد بقول معروف از مرحله پرت است پس یک حسابدار باید تلاش کند تا هر روز به نقطه آرمانی بیشتر نزدیک شود.

سیستم های حسابداری:

در مطلب قبل درباره تعریف حسابداری صحبت کردیم اکنون می خواهیم درباره سیستم حسابداری صحبت کنیم.

همان طور که می دانید سیستم عبارت است از وسائل و امکاناتی که اطلاعات و داده ها را پردازش و محصولی را به عنوان خروجی از سوی دیگر خارج می کند.

سیستم حسابداری نیز طرز کاری این چنین دارد یعنی اطلاعات مالی موجود در یک موسسه را گردآوری و اطلاعات مورد نیاز را برای تصمیم گیری های مختلف فراهم

می سازد.

در واقع این سیستم حسابداری مجموعه ای شامل کارکنان، انواع فرم ها، دفاتر، روش ها و وسائل و تجهیزات پردازش است که با ثبت طبقه بندی و تلخیص معاملات و عملیات مالی و کنترل دارایی ها، بدهی ها، سرمایه، درآمدها و هزینه ها بر طبق اصول، رویه ها، دستورالعمل های مدون اطلاعات مورد نیاز را برای تصمیم گیری های آگاهانه استفاده کنندگان از اطلاعات مالی یک موسسه فراهم می آورد.

امروزه یک موسسه را (هر چند کوچک) بدون استقرار یک سیستم حسابداری کارآمد نمی توان به درستی اداره کرد.

مؤسساتی که در جوامع مختلف وجود دارند از لحاظ شکل و اندازه متفاوتند و معاملات و عملیات مالی و فعالیت های گوناگونی را در روال عادی کار خود انجام می دهند با این حال ضرورت های حسابداری در کلیه مؤسسات یکسان است و همه مؤسسات به سیستمی با سه عملکرد عمده زیر نیاز دارند.

۱- عملکرد اطلاعاتی این عملکرد که مهمترین عملکرد یک سیستم حسابداری است در واقع وظیفه جمع آوری تمامی اطلاعات مربوط به فعالیت های مالی را بر عهده دارد. پس از جمع آوری این اطلاعات آنها را بر حسب پول به عنوان مقیاس مشترک اندازه گیری، سنجیده، ثبت و در گروه های همگن طبقه بندی می کند و در پایان گزارش هایی را تهیه می کند که تصمیم گیرندگان مختلف در باره یک موسسه بتوانند بر مبنای آن آگاهانه تصمیم بگیرند.

عملکرد کنترلی این وظیفه بر وظیفه اطلاعاتی متکی است و هر سیستم حسابداری باید اطلاعات مناسبی را فراهم آورد که مدیران موسسه را در برنامه ریزی و هدایت عملیات،

نظارت و کنترل فعالیت ها و امور یاری دهد و اموال و حقوق متعلق به یک موسسه را حفظ نماید.

۳- عملکرد خدماتی هر موسسه ای معمولاً افرادی را به خدمت می گیرد و با اشخاص و موسسات مختلفی داد و ستد و سر و کار دارد. این جریان تعهدات و مطالباتی را برای موسسه ایجاد می کند. تنظیم روابط موسسه با دیگران، دادن اطلاعات صحیح به آنان، ایفای تعهدات در سررسید و وصول به موقع مطالبات، عملکرد خدماتی یک سیستم حسابداری را تشکیل می دهد. وظایف یا عملکردهای مشترک فوق موجب شده است که شالوده سیستم های حسابداری در کلیه موسسات فارغ از نوع و اندازه آنها یکسان باشد.

در تعریف حسابداری: هر واحد تجاری اعم از دولتی یا غیر دولتی، انتفاعی یا غیر انتفاعی در جریان فعالیت های خود در طول زمان، معاملات و عملیات مالی متعدد و متنوعی نظیر خرید و فروش اموال، کالاها و خدمات، دریافت و پرداخت پول، اخذ و بازپرداخت وام و تسهیلات مالی انجام می دهد. این معاملات و عملیات و وقایعی نظیر کهنگی و فرسودگی اموال که به تدریج و با مرور زمان رخ می دهد بر موسسه اثر مالی می گذارد. حسابداری رشته ای از دانش است که با کاربرد آن، اطلاعات مربوط به معاملات و عملیات مالی و رویدادهای دارای اثر مالی بطور منظم جمع آوری، تجزیه و تحلیل، اندازه گیری (فرض واحد اندازه گیری بر حسب پول)، ثبت (به ترتیب وقوع)، طبقه بندی (در گروه های همگن) و تلخیص و تجمیع صورت های مالی می شود و در قالب گزارش های مفهوم در اختیار اشخاصی قرار می گیرد که می خواهند درباره امور موسسه یا داد و ستدهای خود با آن آگاهانه تصمیم بگیرند.

همان طور که در بالا گفتیم حسابداری رشته ای از دانش است؛ اما آیا واقعاً این طور

است درباره حسابداری تعاریف مختلفی وجود دارد که حسابداری را علم، فن، فرآیند و حتی هنر نامیده‌اند. در یک نگاه کلی فن و هنر بودن حسابداری کاملاً کنار گذاشته می‌شود. اما این مطلب باقی می‌ماند که آیا حسابداری یک شاخه از علم و دانش است و یا یک فرآیند؟ به نظر من حسابداری بیشتر از اینکه یک علم باشد یک فرآیند است. زیرا در یک سیکل کامل اطلاعات به عنوان ورودی سیستم وارد می‌شوند و صورت‌های مالی به عنوان خروجی، خارج می‌شوند. پس ناگفته پیداست که حسابداری یک سیستم است که اطلاعات، ورودی آن و صورت‌های مالی به عنوان آخرین مرحله از عملیات حسابداری به عنوان خروجی آن در نظر گرفته می‌شوند. همین پیروی از یک سیکل منظم دلیلی است برای فرآیند بودن حسابداری. امروزه یک سیستم حسابداری خوب و منطبق با نیازهای موسسه رمز موفقیت یک موسسه است. سیستم حسابداری که بهتر و کارا تر عمل کند، می‌تواند موسسه را به اهداف خود نزدیکتر کند. زیرا این نوع سیستم مدیریت را آگاه می‌کند که هر تصمیم را در چه زمان و چگونه باید عملی کرد. دو نوع دیگر از حسابداری: حسابداری دولتی در دولت — شهرها یا جمهوری‌های کوچک در ایتالیای کنونی، همزمان با رشد و توسعه حسابداری بازرگانی، کوشش‌هایی در جهت تدوین حسابداری جامع برای حکومت برخی از جمهوری‌های کوچک صورت گرفت. اما تغییر اساسی در حسابداری دولتی به دنبال انقلاب کبیر فرانسه در نیمه دوم قرن هجدهم و تحولات و اصلاحات سیاسی — اجتماعی در برخی دیگر از کشورهای اروپایی در نیمه اول قرن نوزدهم رخ داد و اندیشه حاکمیت مردم بر درآمدهای دولتی را مسلط کرد. اندیشه کنترل عمومی بر هزینه‌های دولت از اواخر نیمه اول قرن نوزدهم میلادی به بعد پدید آمد و دولت‌های برخی از کشورهای اروپایی مکلف شدند که درآمدها و هزینه‌های سالانه خود را پیش بینی و به تصویب مجلس نمایندگان برسانند و بدین ترتیب تنظیم و تدوین بودجه دولت متداول گردید. پیدایش و رواج سیستم بودجه، سیستم

حسابداری متناسبی را طلب می کرد که این جریان به پیدایش حسابداری دولتی به صورت رشته ای متمایز انجامید. در گذر سال ها و به ویژه پس از بحران بزرگ اقتصادی غرب (۱۹۳۳—۱۹۲۹) و جنگ جهانی دوم دولت ها در سراسر جهان، نقش بزرگی را در اقتصاد و امور اجتماعی کشورها به عهده گرفتند و اموری چون رفاه اجتماعی، بهداشت، آموزش، اشتغال، ایجاد تأسیسات زیربنایی و عام المنفعه، توسعه شهرها و اجرای برنامه های توسعه اقتصادی و عمران کشور را به وظایف متعارف خود که حفظ نظم و امنیت و تأمین عدالت اقتصادی بود، افزودند. این تحول همه جانبه به پیدایش انواع و اقسام موسسات و سازمان های انتفاعی و غیر انتفاعی عمومی اعم از دولتی و غیر دولتی انجامید و بودجه از شکل فهرستی از اقلام درآمد و هزینه های پیش بینی شده به صورت برنامه مالی جامعی در آمد که هدف های اقتصادی و اجتماعی و انواع برنامه ها و فعالیت هایی را که دولت برای رسیدن به هدف ها اجرا خواهد کرد شامل می شد. حسابداری دولتی نیز در همین راستا تکامل یافت و از شکل ساده نگهداری حساب درآمدها و هزینه ها به سیستم پیچیده کنونی تبدیل شد. حسابداری مدیریت در اواخر قرن نوزدهم مدیریت علمی به عنوان رشته علمی خاص توسط فردریک تیلور مطرح گردید. مدیریت علمی بطور بسیار خلاصه، روش برخورد منظم و منطقی با مسائل سازمان ها به منظور یافتن مناسب ترین راه برای انجام هر کار است و بر کسب اطلاع دقیق و کامل از آنچه می گذرد و نتایجی که بر اثر هر گونه تغییر حاصل می شود تأکید دارد. این نوع از مدیریت نیاز زیادی به اطلاعاتی از قبیل بهای تمام شده محصولات و خدمات، مقدار تولید، هزینه اجزاء مختلف تولید، قیمت فروش محصولات و خدمات و ظرفیت منابع مختلف نظیر ظرفیت تولیدی ماشین آلات و تجزیه و تحلیل این اطلاعات داشت. این جریان، نیاز به اطلاعات و به خصوص اطلاعات مالی را فزونی بخشید. افزایش استفاده مدیران از اطلاعات مالی موجب شد که روش های هزینه یابی تولیدات،

خدمات و فعالیت ها بهبود و توسعه یابد و اطلاعات مفصل تری از جنبه های مختلف مالی فعالیت ها فراهم آید. بدین ترتیب، حسابداری مدیریت به عنوان رشته ای خاص در اوایل دهه ۵۰ میلادی قرن حاضر شکل گرفت. وظیفه حسابداری مدیریت در ابتدا این بود که اطلاعاتی را که برای مقاصد حسابداری مالی و حسابداری صنعتی در روال عادی عملیات تهیه می شود با کاربرد روش های ویژه برای تصمیم گیری های مدیریت آماده کند. ابداع مدل های تصمیم گیری مبتنی بر اطلاعات، پیدایش روش های برنامه ریزی ریاضی عملیات و تکنیک های تحلیلی ارزیابی و کنترل و پیدایش و توسعه دانش و تکنولوژی اطلاعات و رشد فزاینده آن در دهه های ۶۰ و ۷۰ میلادی موجب شد که حسابداری مدیریت در جهت انطباق با شرایط زمان و نیازهای برنامه ریزی و کنترل عملیات، به سرعت بهبود و توسعه یابد و اموری چون تجزیه و تحلیل تولید و بهای تمام شده، روش های برنامه ریزی عملیات، تهیه بودجه عملیات، تهیه بودجه های نقدی و سرمایه ای، مدیریت موجودی ها و مدل های قیمت گذاری را شامل شود. مختصری درباره سه نوع از حسابداری حسابداری صنعتی این حسابداری که به تدریج و پس از انقلاب صنعتی روی داد در جهت نیاز به دانستن بهای تمام شده محصولات تولیدی بود. در این نوع از حسابداری هدف اصلی سیستم دانستن، بهای تمام شده یک واحد از نظر تمامی عوامل هزینه می باشد. همزمان و همراه با تکامل ابزارها و شیوه های تولید، در سده های بعد، روش ها و شیوه های هزینه یابی پیشرفته ای ابداع و بکار گرفته شد که هزینه عملیات را به درستی شناسایی نماید. حسابداری صنعتی امروزه که ثمره این فرآیند شتاب آمیز تکاملی است اصولاً همان هدف اندازه گیری و گزارش بهای تمام شده محصولات، خدمات و فعالیت ها را دنبال می کند. حسابداری مالی این نوع از حسابداری را می توان حسابداری گزارش نیز نامید. زیرا هدف اصلی در این نوع از حسابداری، تهیه صورت های مالی اساسی می باشد که مورد نیاز استفاده کننده گان از این صورت های مالی است.

شاید بتوان گفت که دلیل اصلی پیدایش این نوع از حسابداری، اصل تفکیک شخصیت می باشد. این اصل امکان مشارکت صاحبان سرمایه ای را که به تجارت نمی پراختند ممکن ساخت و به این شکل باعث رشد و توسعه بنگاه های تجاری شد. این نوع از مشارکت باعث پیدایش سهام و بازار بورس شد. البته دلیل اصلی ایجاد بازار بورس را می توان، افزایش شمار شرکت های سهامی دانست. یکی دیگر از موضوعات اصلی که در این دوران تأثیر اساسی بر رشته حسابداری گذاشت برقراری مالیات بر درآمد بود. این نوع از مالیات که در اغلب کشورهای صنعتی اروپا وسیله ای برای تأمین عدالت اقتصادی است از اوایل قرن نوزدهم ایجاد و به تدریج جزیی از نظام مالیاتی کشورها شد. تعیین مالیات بر درآمد مستلزم شناخت دقیق سود خالص بود و لازمه این شناخت نگهداری حساب ها و دفاتر منظم و تهیه صورت های مالی که میزان سود را به درستی نشان دهد. به این ترتیب دولت ها به صورت یکی از اصلی ترین استفاده کنندگان از صورت های مالی موسسات درآمدند. دیگر استفاده کنندگان از این صورت های مالی عبارتند از: بانک ها، اعتبار دهندگان، بستانکاران بلند مدت و کوتاه مدت، فروشندگان، مشتریان، کارکنان، سرمایه گذاران بالقوه، کارگزاران بازار سرمایه، جامعه و مدیریت موسسه. حسابداری حرفه ای و حسابرسی در مورد این نوع از حسابداری در مطالب بعدی به طور کامل صحبت خواهیم کرد. حسابداری از دیروز تا امروز شاید زمانی که لوکاپاچولی در سال ۱۴۹۴ میلادی پایه های اصلی حسابداری را در اروپا بنا می کرد حتی گمان نمی کرد که روزی حسابداری تا این حد پیشرفت کند. اگر بخواهیم حسابداری و تاریخچه آن را بررسی کنیم باید به سال ها پیش از لوکاپاچولی برگردیم. خوارزمی، دانشمند معروف ایرانی برای اولین بار درباره مفهوم صفر، شیوه نگارش نشانه ای اعداد و شمارش دهدهی در رساله "جبر و مقابله" توضیحاتی را داد و جالب است که بدانید سیستم دهدهی کنونی در واقع ترجمه این رساله است که بوسیله لئونارد فیبوناچی در

ایتالیا انجام گرفت و از آن طریق عالم گیر شد. می توان گفت که پیشرفت حسابداری در اواخر قرون وسطی مدیون سوداگران است. زیرا به همین دلیل بود که سیستم های حسابداری به تدریج پیشرفت کرد و جایگزین سیستم های قدیمی تر شد. البته نقش رشد اقتصادی را نمی توان نادیده گرفت. لوکاپاچولی در قرن ۱۵ میلادی رساله ای نوشت و فصلی از این رساله را به حسابداری اختصاص داد و برای نخستین بار سیستم حسابداری دو طرفه را توصیف و دفاتر اصلی حسابداری را تشریح کرد. جای تذکر است که محمد بن محمد ابوالوفای بوزجانی در قرن دهم میلادی یعنی پنج قرن قبل از لوکاپاچولی رساله ای به نام "ضروریات علم حساب برای کاتبان و کاسبان" نوشت که راهنمای خوبی در حساب عملی بود. اما متأسفانه پژوهشی درباره این کتاب صورت نگرفت. در طول دو قرن بعدی تنها یک پیشرفت عمده در حسابداری دویل اتفاق افتاد و آن تفکیک اموال شخصی حاکم از حساب های دولتی و تفکیک اموال شخصی تاجر از حساب های تجارتخانه توسط سیمون استوین ریاضیدان هلندی بود (فرض تفکیک شخصیت) در نتیجه حساب سرمایه در سیستم حسابداری دویل ایجاد شد. با توجه به پیشرفت های انجام شده از نظر اقتصادی و اجتماعی عناصر اصلی سیستم حسابداری دویل همچنان بدون تغییر باقی مانده است. دلیل بقای این سیستم در این فاصله طولانی، سادگی اصول، انعطاف پذیری و قابلیت آن در ثبت، انتقال و گزارش اطلاعات متنوع در قالب صورت های قابل اعتماد و مفهوم است. البته پیشرفت هایی از نظر روش ها و شیوه های حسابداری صورت گرفته است و شاخه هایی در حسابداری پدید آمده است. اما تمام آنها مبتنی بر سیستم حسابداری دویل یا دو طرفه است. مهمترین این شاخه ها عبارتند از: حسابداری صنعتی، حسابداری مالی، حسابرسی، حسابداری دولتی و حسابداری مدیریت.

تاریخچه حسابداری و حسابرسی

از آنجائیکه جوامع بشری همواره در حال پیشرفت و دستیابی به نا شناخته ها می باشند و با توجه به اینکه نقش فعالیت های مالی در هر توسعه ای غیر قابل انکار است. نیاز به توسعه حسابداری روز به روز افزایش می یابد. در قرون وسطی مرسوم بوده است که فرمانروایان مالیات ها را جمع آوری می نمودند و آن را در جهت رفع نیازهای مالی مربوط به توسعه کار املاک به مصرف می رساندند. از وظایف حسابداران در این زمان یکی تهیه صورتی از اموال افراد جهت خزانه داری فرمانروا به منظور اخذ مالیات و دیگر تهیه گزارش سفر افرادی که به کار تجارت بین کشورها اشتغال داشته اند بوده است. این گزارش در پایان هر سفر و به منظور تعیین سود و زیان مربوط به آن تهیه می گردید. در قرون ۱۳ و ۱۴ به دلیل رشد عملیات تجاری تحولاتی در سیستم نگهداری حساب بوجود آمد. انتشار کتاب ریاضیات (لوکا پاچولی — ۱۴۹۴ م) که چند فصلی از آن اختصاص به حسابداری داشت موجب گسترش فن دفتر داری ۲ طرفه در سراسر اروپا گردید. وی یک کشیش ایتالیائی و در واقع یک ریاضیدان بود که در این کتاب مهارت تجزیه و تحلیلگری خود را در جهت توصیف سیستم حسابداری ۲ طرفه بکار برد. کتاب پاچولی با وجود اینکه اشاره ای به دوره مالی و نگهداری حساب های مربوط به دارائی های ثابت ندارد و نیز تمایزی بین اموال شخصی صاحب موسسه و سازمان تجاری وی نگذاشته است. به دلیل سادگی و داشتن ارزش های علمی در طی قرون ۱۵ و ۱۶ به اغلب زبان ها ترجمه و مورد استفاده قرار گرفت. با تولد انقلاب صنعتی در انگلستان نیاز رو به تزاید به حسابداری توسعه یافت. در آمریکا هم پس از به وقوع پیوستن انقلاب صنعتی سرمای های شخصی زیادی در کمپانی ها وارد گردید و موجب توسعه هر چه بیشتر آنها شد و در نتیجه

بوجود آمدن غول‌های صنعتی قرن ۲۰ سیستم‌های حسابداری از اهمیت بیشتری برخوردار گردیدند.

با اشاره ای که شد در می یابیم که حسابداری همزمان با پیشرفت وضعیت اقتصادی توسعه و تکامل پیدا نمود. اطلاعات حسابداری از صدها هزار سال قبل برای استفاده کنندگان آن موجود بوده است. با وجود آنکه حسابداری دوطرفه را در قرن پانزدهم لوکا پاچولی در ایتالیا بصورت موثر درآورده است.

اما اساس آن به ۳۰۰۰ سال قبل از آن برمی گردد. از این رو ساختار رسمی برای پردازش عملیات برای شخصیت‌های واحدهای اقتصادی و بازرگانی تقریباً مربوط به ۷۰۰ سال گذشته است.

حسابداری دوطرفه موقعی پا به عرصه وجود گذاشت که باید شرایط خاص آن زمان را مورد بررسی قرار داد و آن شرایط در حال حاضر وجود ندارد. لیتلتون بیان می کند که دفترداری دوطرفه بر اثر ضروریات خاص یا سوابق آن به دوره فلز (چیزی که در آن زمان بیشتر مورد استفاده قرار می گرفت) و زبان (وسیله ای برای بیان و توضیح فلز) برمی گردد.

برای نوع اول مالکیت خصوصی، سرمایه و اعتبار لیست شده است و برای نوع دوم کتابت، پول و ریاضی لیست شده است. لیتلتون ادعا دارد که این ضروریات خاص اگرچه در شکل و فرم قابل تشخیصی ارائه شده لکن در تمدن باستان این ضروریات برای پیدایش حسابداری دو طرفه وجود نداشته است. تمدن باستان مربوط به دوران مصری‌ها، بابلی‌ها (از جمله سومری‌ها)، یونانی‌ها و رومی‌ها می‌باشد. اگرچه

حسابداری دوطرفه در ایتالیا به وجود آمد لکن گسترش و توسعه آن در جهان غرب بوده است.

در جریان فروپاشی تمدن های باستانی، چرخ اختراع شد و ارباب ابداع گردید همچنین استفاده از اسیران جنگی بعنوان برده و برای کار اجباری در کشاورزی و در کارهای ساختمانی معمول شد. این عوامل امکان لشکرکشی های بزرگ و فتح سرزمین های دوردست را فراهم کرد و بر تمایل به گسترش قلمرو فرمانروایان افزود و در نهایت به ایجاد امپراطوری های بزرگ انجامید که امپراطوری های روم و ایران از آن جمله اند. وسعت قلمرو یک امپراطوری از یک سو حجم و مقدار مبادلات را زیاده تر و متنوع تر کرد و از سوی دیگر جمع آوری و نقل و انتقال مقادیر بزرگی از باج و خراج ها را در مسافرت های دور ضروری ساخت استفاده از سکه های طلا و نقره در معاملات، پیامد این تحولات است. تعیین رابطه مبادله ثابت بین انواع سکه های رایج در یک امپراطوری مبادلات را تسهیل کرد و حسابداری را پیشرفت و گسترش داد.

دوران نظام فئودالی و ارباب رعیتی

زوال امپراطوی های باستانی، پیدایش اشکال گوناگونی از نظام فئودالی را در پی داشت که هر یک دارای ویژگی های خاص خود بود، خصیصه مشترک این نظام ها، سهم بری است از محصولات کشاورزی بین ارباب و رعیت، اقتصاد بسته در قلمرو هر خان و جلوگیری از مبادلات تجاری جز در محدوده هر خان فئودال بود. بدین ترتیب ضرورتی برای تحول حسابداری اولیه و تبدیل آن به یک نظام جامع پیدا نشد و پیشرفته ترین حسابداری رایج در این قرون متمادی، نگهداری نوعی حساب جمع و خرج و یا دخل و خرج است. این سیستم بر این رابطه و نیاز متکی بود که مباشر و یا پیشکار یا ماموری که وصول و ایصال اجناس یا وجوهی را به عهده داشت دو فهرست

تفصیلی از دریافت ها و پرداخت های نقدی و جنسی تهیه می کرد که جمع آن دو مساوی بود. این نوع حسابداری تا قرون وسطی دوام یافت.

دوران رنسانس و سرمایه داری تجاری

از دوران باستان تا اواخر قرون وسطی تغییر اساسی در جهت تبدیل حسابداری به یک سیستم جامع صورت نگرفت و تنها پیشرفت درخور ذکر، گسترش دامنه نگهداری حساب برای عملیات گوناگون حکومت ها و اشخاص بود.

به دنبال جنگ های صلیبی که ارتباط و برخورد دو تمدن شرق و غرب در بعد وسیعی در پی داشت در برخی از نقاط ساحلی اروپا بوبژه در سواحل ایتالیای کنونی دولت - شهرها یا شهر - جمهوری های کوچکی پا گرفت که از سلطه پادشاهان و خوانین فئودال را تا حدودی از سیطره یک کلیسای روم بدور بود. اقتصاد این شهرهای کوچک بر تجارت، پیشه وری، صنعتگری و صرافی استوار بود و در آنها هیچ مانعی برای تجارت آزاد و حتی تجارت با سرزمین های دوردست وجود نداشت. خصیصه مهم اقتصادی دیگر این شهرها، استفاده از سرمایه بصورت مولد آن بود. بدین معنی که سرمایه بجای آنکه در ساختمان قصرها و تهیه وسایل لوکس و غالباً بی مصرف، راکد شود بصورت سرمایه تجاری یعنی ابزار و وسایل کار، کشتی و دیگر وسایل حمل و نقل و کالاهای بازرگانی درآمد و در چرخه تولید و مبادلات تجاری جریان پیدا کرد این شهرها، علاوه بر فراهم آوردن امکان رشد و رونق تجارت، بستر لازم برای اندیشه علمی، احیاء و شکوفایی علوم، هنرها و تکنولوژی را آماده کردند که در نهایت به رنسانس یا رستاخیز علمی و هنری غرب انجامید پیشرفت صنایع دستی و کارگاه ها، رونق داد و ستد، رواج پول در معاملات تجاری، گسترش صرافیه و معاملات استقراضی، معاملات نسیه و استفاده از عوامل متعدد در کسب و کار به

بزرگتر شدن اندازه موسسات و عملیات تجاری انجامید، مستلزم ایجاد سیستم حسابداری کامل تری بود و گمان می رود که قاعده (جمع و خرج) در مورد حساب صندوق نخستین گام در راه پیدایش سیستم تازه بوده باشد، بدین معنی که صندوقدار به ازای وجهی که دریافت می کرد، بدهکار و در مقابل وجهی که پرداخت می کرد بستانکار می شد. قاعده (جمع و خرج) یا دریافت و پرداخت در مورد حساب مشتریان نیز بکار گرفته شد. اما در گذر زمان، حسابداران ایتالیایی متوجه شدند که دریافت پول از مشتری دو جنبه یا دو طرف دارد جنبه دریافت پول که باید در حساب صندوق ثبت شود و جنبه پرداخت که باید در حساب مشتری یا پرداخت کننده ثبت گردد. بدین ترتیب دو اصطلاح ((dare)) و دادن و ((avere)) گرفتن در حسابداری ایتالیایی متداول شد و به فاصله کوتاهی، نگهداری حساب کالا هم معمول گردید گسترش سریع حسابداری دو طرفه در جهان، مرهون انتشار کتاب ریاضیات لوکا پاچولی (Luca Pacioli) به سال ۱۴۹۴ است. پاچولی که او را پدر حسابداری می نامند، که در دانشگاه های شهر جمهوری های پروجا، پیزا و فلورانس ریاضیات تدریس می کرد و مطالب کتاب ریاضیات مذکور را پاچولی نوشت و شکل های آنرا داوینچی ترسیم کرد. بخش آخر کتاب ریاضیات پاچولی شامل چند فصل راجع به حسابداری بود که نخستین توصیف مدون از سیستم حسابداری دو طرفه است در این بخش از کتاب پاچولی با استفاده از منابع و روش های موجود، سه دفتر اصل حسابداری را به ترتیب زیر تشریح می کند.

- دفتر باطله Waste book، که در ایران دفتر کپی یا مسوده هم نامیده می شود و در آن خلاصه معاملات تاجر به ترتیب تاریخ وقوع ثبت می شود.

-دفتر روزنامه Journal، که در آن مطالب دفتر باطله تلخیص و برحسب بدهکار و بستانکار ثبت می شد.

-دفتر کل Ledger، حاوی حساب های واقعی که ثبت های دفتر روزنامه به آن نقل می شد.

پیدایش شهرهای بزرگ در کشورهای دیگر اروپایی، رونق و تسلط سرمایه داری به عنوان وجه مسلط اقتصادی در فاصله قرن های ۱۵ تا ۱۸ از یک سو به انباشت سرمایه و ایجاد دولت های حامی و متکی بر سوداگران از سوی دیگر به ایجاد مستعمرات و تاراج ثروت ها و سرمایه های کشورهای مستعمره انجامید این جریان موجبات رشد و رونق بیشتر تجارت و بزرگتر شدن موسسات تجاری را فراهم آورد. در فاصله رنسانس تا پایان قرن هجدهم تحولی بنیادی در حسابداری رخ نداد و تنها حرکت در خور ذکر، تئوری جدیدی بود که توسط سیمون استوین Simon Stevin هلندی در اواخر قرن شانزدهم عنوان شد. بر اساس این تئوری، در هر معامله در مقابل هر بدهکار باید یک بستانکار وجود داشته باشد. استوین همچنین ضرورت تفکیک اموال موسسه را از اموال شخصی صاحب سرمایه مطرح و لزوم نگهداری حسابی جداگانه برای سرمایه را نیز عنوان کرد. بدین ترتیب سیستم دفتر داری دو طرفه که گوته (Gothe) بزرگ آلمانی آنرا یکی از زیباترین ابداعات بشری می داند، مجموعه منسجمی را فراهم آورد که با استفاده از آن کلیه معاملات و عملیات مالی ثبت و سود هر فعالیت تجاری تعیین می شد و اموال شخصی تاجر از اموال تجارتخانه یا موسسه تجاری تفکیک می گشت. با توجه به مطالب بالا می توان گفت که حسابداری دو طرفه یکی از لوازم و در حین حال یکی از عوامل موثری بود که موجبات رشد و توسعه تجارت و تجارتخانه و بنگاه های تجاری را فراهم آورد.

دوران انقلاب صنعتی

سیستم ثبت دو طرفه که به اعتبار ابداع آن در ایتالیا، سیستم حسابداری ایتالیایی نیز نامیده می شود به سرعت در سراسر اروپا رواج یافت در طول قرن هجدهم تقریباً کلیه موسسات مالی و تجاری بزرگ این شیوه حسابداری را بکار می بردند اما اروپای قرن هجدهم آستان تحولی بسیار شگرف بود انقلاب صنعتی در نیمه دوم این قرن آغاز شد و تا پایان نیمه اول قرن نوزدهم تداوم یافت و تحولات و تغییرات اقتصادی و اجتماعی وسیعی را در پی داشت این تحولات بنیادی بر تمامی عرصه های زندگی فردی و اجتماعی مردم اروپا اثر گذاشت. و مناسبات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی جوامع اروپایی را دگرگون کرد. تا از طریق این قاره به سراسر جهان راه یافت و آثار مفید و زیانبار بسیاری بجا گذاشت.

حسابداری حرفه ای و حسابرسی

افزایش موارد استفاده و شمار استفاده کنندگان از صورت های مالی واحدهای اقتصادی بدنبال و در جریان ایجاد و افزایش شرکت های سهامی و توسعه بازار سرمایه، هدف از حسابداری را از رفع نیازهای معدودی صاحب سرمایه به پاسخگویی به نیازهای گروه های متعدد ذینفع و ذیعلاقه و ذیحق ارتقا داد و به کار حسابداری نقشی اجتماعی بخشید. نقش اجتماعی حسابداری را حسابداران شاغل در موسسات به تنهایی نمی توانستند ایفا کنند زیرا وجود رابطه استخدامی مستقیم آنان را ناگزیر به پذیرش نظرات مدیران واحدهای اقتصادی در تهیه صورت های مالی می کرد و از طرفی اشتغال آنان در موسسات، نوعی جانبداری طبیعی در پی داشت. حال آنکه صورت های مالی می باید نیازهای گروه های مختلف استفاده کننده از اطلاعات مالی را با علایق و منافع متعدد و گاه متضاد برطرف می کرد حسابداران حرفه ای بتدریج حیطه خدمات خود را

گسترش داده و وظیفه طرح و استقرار سیستم های حسابداری و خدمات مشورتی مالی را نیز به عهده گرفته اند و در حال حاضر اینکار بخش بزرگی از کار حسابداران حرفه ای را تشکیل می دهد. اما تغییر شگرفی که اینک در جریان است تحول حسابرسی از حسابرسی مالی به حسابرسی جامع است که در آن علاوه بر رسیدگی و گزارش نسبت به صورت های مالی واحد مورد رسیدگی، عملیات و معاملات آن از لحاظ رعایت سیاست های مقرر شده توسط مراجع تصمیم گیرنده (مانند مجمع عمومی) و رعایت قوانین و مقررات حاکم برای اجرای برنامه ها و عملیات و نتایج حاصل از آن سنجیده و ارزیابی و گزارش می شود.

نظام های پارلمانی، بودجه و حسابداری دولتی

بطوری که بیان شد از گذشته دور نیاز حکومت ها به اطلاعات مالی بویژه حساب خراج ها و مالیات ها یکی از موثرترین عوامل پیدایش و گسترش حسابداری بود که به نظام های حسابداری گسترده در دوران امپراطوری ها انجامید اما در آن دوران و همچنین تا پایان قرون وسطی تغییر اساسی در هدف حسابداری دولتی، که پس دادن حساب جمع و خرج پیشکاران و ماموران وصول مالیات و خراج و حکام بود پدید نیامد. حتی در قرون وسطی افول هم کرد. در طول دهه های بعد بویژه بعد از جنگ دوم جهانی، دولت ها نقش بیشتری را در اقتصاد و امور اجتماعی کشور به عهده گرفتند و در عین حال اندیشه نظرات گسترده پارلمان و مردم در کار دولت نیز قوت گرفت و روش های تدوین بودجه تکامل یافت و بودجه از شکل فهرستی از اقلام درآمد و مخارج بصورت برنامه مالی درآمد که شامل هدف های اقتصادی، اجتماعی و انواع برنامه های می شد که دولت برای رسیدن به آنها اجرا خواهد کرد. در پی تحولات عمیق اقتصادی و سیاسی قرن هجدهم، اندیشه برقراری عدالت اقتصادی در

جوامع نصج گرفت و یکی از راه های نیل به آن اخذ مالیات های مستقیم بویژه مالیات بر درآمد بجای مالیات های غیر مستقیم بود. لازمه اجرای درست قوانین مالیاتی استفاده وسیع از خدمات حسابداری بود. از این رو قوانین مالیاتی اغلب کشورها مزایای بسیاری برای تنظیم درست حساب ها و جرایم سنگینی برای عدم تنظیم حساب و همچنین نادرستی در تنظیم حساب پیش بینی کرده است که موجبات رشد و توسعه حسابداری را فراهم آورده است.

حسابرسی در شرکت تجاری:

از دیدگاه دیگر بررسی و ارزیابی فعالیت یک واحد تجاری در چارچوب ضوابطی معین، توسط تعددی از کارکنان واحد مزبور، حسابرسی داخلی نامیده می شود. حسابرسی داخلی سک عمل ارزیابی مستقل است و هدف آن همانگونه که خاطر نشان گردید، کمک به اداره کنندگاه واحد تجاری و ایجاد ارتباط اصولی بین تصمیم گیرندگان و سطوح مختلف اجرا کننده تصمیمات اتخاذ شده، از طریق ارزیابی میزان مؤثر بودن دستورالعمل ها، کارایی روش ها و کنترل ها و انعکاس نتایج در قالب گزارشی مدون می باشد. حسابرسی داخلی به منظور کمک به هیات مدیره در ایفای بهتر مسئولیت خود از طریق ادراک تجزیه و تحلیل ها، ارزیابی ها، نتایج و پیشنهادهای حاصل از رسیدگی ها به آنها، سه هدف عمده ذیل را تعقیب می نماید.

۱- حصول اطمینان از اینکه کنترل های لازم از طریق نظام ها و دستور العمل های مالی و غیر مالی استقرار یافته و به نحو مطلوب نیز اعمال می شوند.

۲- حصول اطمینان از ثبت صحیح و به موقع فعالیت های واحد تجاری در دفاتر و مدارک حسابداری.

۳- حصول اطمینان از اینکه اسناد، مدارک و دفاتر حسابداری می توانند مبنای تهیه و ارائه گزارش های مالی قابل اعتماد قرار گیرند.

در تشکیلات سازمانی شرکت ها، حسابرسی داخلی، به عنوان واحدی که مستقیماً زیر نظر مدیریت مشغول به کار می باشند. وظیفه مشاورت و یاری دهنده مدیران هر فرماندهی و اتخاذ تصمیمات شرکت را عهده دار بوده و مدیریت از طریق بازوی حسابرسی داخل می تواند کنترل های خود را توسعه بخشد و در هر زمان کارایی شرکت را مورد سنجش قرار داده و قابلیت انعطاف خود در برخورد با مسائل و مشکلاتی که شرکت مسلماً مواجه با آن خواهد بود را افزایش دهد. لکن حسابرسی داخلی همانگونه که بدان اشاره شد، واحدی در داخل سیستم بوده و از نظر قانون و یا حتی صاحبان سهام معتبر نمی باشد.

هدف:

حسابداری یک سیستم است که در آن فرآیند جمع آوری، طبقه بندی، ثبت، خلاصه کردن اطلاعات و تهیه گزارش های مالی و صورت های حسابداری در شکل ها و مدل های خاص انجام می گیرد. تا افراد ذی نفع درون سازمانی مثل مدیران سازمان و یا برون سازمانی مثل بانک ها، مجمع عمومی سازمان مورد نظر و یا مقامات مالیاتی بتوانند از این اطلاعات استفاده کنند. به همین دلیل فردی که تحصیلات دانشگاهی ندارد، بیشتر دفتردار است تا حسابدار. چرا که گزارش های این دسته از افراد مطابق استاندارد نیست و پردازش کافی نمی شود و بیشتر تراز حساب ها می باشد. برای مثال یک حسابدار تجربی نمی تواند براحتی بین دارایی کوتاه مدت و بلند مدت تفاوت قائل شود و یا نمی داند که چگونه باید معاملات ارزی را در دفاتر ثبت کرد.

حسابداری به عنوان یک نظام پردازش اطلاعات، داده های خام مالی را دریافت نموده، آنها را به نظم در می آورد.

محصول نهایی نظام حسابداری گزارش ها و صورت های مالی است که مبنای تصمیم گیری اشخاص ذی نفع (مدیران، سرمایه گذاران، دولت و ...) قرار می گیرد.

ماهیت :

یک حسابدار متخصص، در آینده می تواند مدیر مالی یک سازمان یا شرکت گردد یعنی می تواند به مدیریت یک شرکت ایده بدهد که منابع موجودش را در چه راه هایی سرمایه گذاری نماید تا استفاده بهینه کند و یا اگر شرکت به منابع مالی جدید نیاز داشت یک مدیر مالی بر اساس دانش آکادمیک خود می تواند بگوید که از چه طریقی باید تامین مالی کرد. و مجموع این فعالیت ها خارج از توانایی یک حسابدار تجربی است.

حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است که با فراهم کردن اطلاعات لازم کمک می کند تا سرمایه گذارها، اعتبار دهندگان، مدیران و دولت نسبت به مسائل اقتصادی بهتر بتوانند، تصمیم بگیرند. برای مثال اگر شخصی بخواهد در یک شرکتی سرمایه گذاری کند، تمایل دارد که وضعیت مالی آن شرکت و یا نتایج عملیات آن شرکت را در طی سال های قبل بداند. موضوعاتی که به صورت گزارش های مالی توسط حسابداران تهیه می شود.

حسابداری به منظور جوابگویی به نیازهای انسان به وجود آمده است. به همین دلیل با گذشت زمان و به موازات گسترش فعالیت های اقتصادی و افزایش پیچیدگی آن، هدف ها و روش های حسابداری برای جوابگویی به نیازهای اطلاعاتی، توسعه یافته است. چرا که اشخاص، شرکت ها و دولت برای تصمیم گیری در مورد توزیع مناسب

منابع مالی نیاز به اطلاعاتی قابل اتکا دارند که این اطلاعات را به یاری حسابداری می توان به دست آورد. از سوی دیگر انجام سرمایه گذاری یکی از مواد ضروری و اساسی در فرآیند رشد و توسعه اقتصادی کشور است و سرمایه گذاران نیز از بعد عرضه سرمایه، تا حد امکان سعی دارند منابع مالی خود را به سویی سوق دهند که کمترین ریسک و بیشترین بازده را داشته باشد. یعنی به دنبال برآورد ریسک سرمایه گذاری ها خواهند بود. این در حالی است که یکی از مبانی اساسی برای محاسبه ریسک بازار شرکت ها، استفاده از اطلاعات تولید شده توسط سیستم حسابداری است.

رشته حسابداری از جمله رشته هایی است که از داوطلبان هر سه گروه آزمایشی ریاضی و فنی، علوم تجربی و علوم انسانی دانشجو می پذیرد. تحولات اخیر حسابداری ایران متن زیر خلاصه ای از سخنرانی جناب آقای دکتر علی ثقفی در اولین همایش سراسری دانشجویان حسابداری در دانشکده تربیت دبیر دکتر شریعتی است که با عنوان تحولات اخیر حسابداری ایران، ارائه شده است. محیط تجاری به شدت در حال تغییر است و موفقیت در دنیای تجاری به عنوان چالش اصلی مدیران قلمداد می شود. افق های جدیدی در عرصه های تجارت پدیدار شده و گرایش های جدیدی در مدیریت واحدهای تجاری روی نشان داده است:

پدید آمدن بازارهای مشترک جهانی، توسعه فعالیت شرکت ها در همه کشورها و مطرح شدن مخاطرات نرخ ارز و برگشت سرمایه؛

پدید آمدن جامعه اطلاعاتی، گسترش فناوری اطلاعات و ارتباطات و مشارکت بینالمللی در ایجاد و استفاده از اطلاعات؛

توسعه بازارهای مالی و سرمایه و تمرکز بازار اوراق بهادار بر سرمایه گذاری در سهام شاخص. تحولات فناوری اطلاعات موجب افزایش قابلیت بهره برداری از کامپیوتر و تسهیلات ارتباطی شده و اطلاعات به عنوان یکی از منابع با ارزش سازمان ها شناسایی شده است. موسساتی که اطلاعات مناسب و مربوط در اختیار دارند و آنها را در اداره سازمان های خود به کار می برند، از شانس موفقیت بیشتری برخوردارند. از طرف دیگر، گشوده شدن درهای تجارت، آزادی سرمایه و ورود کشورهای جدید به بازار محصولات صنعتی، افزایش رقابت در عرصه بازرگانی را موجب شده است. ارزان شدن اطلاعات و افزایش رقابت دو ویژگی مهم محیط تجاری کنونی جهان است. تحولات محیط کسب و کار، محیط حسابداری را نیز دگرگون ساخته است. مهمترین تحولات اخیر حسابداری در ایران در دو عرصه آموزش و حرفه، بدین قرار است. تحولات در آموزش حسابداری در ایران آموزش حسابداری در سال های بعد از انقلاب اسلامی تحولات چشمگیری داشته است. در این دوره آموزش حسابداری از نظر کیفی و کمی تغییر کرد گرچه شکل آموزش و فناوری آموزشی بدون تغییر باقی ماند. این تغییرات دربرگیرنده برنامه درسی، دوره های آموزشی، کتابهای درسی و مجلات حسابداری است. بعد از انقلاب اسلامی، بر اساس رهنمودهای ستاد انقلاب فرهنگی، برنامه های آموزشی دانشگاهی بازنگری شد. بر همین اساس و به همت اساتید صاحبنام رشته حسابداری و به اتکای تجارب گذشته و تحولات رشته حسابدای در اروپا و امریکا، برنامه درسی جامعی برای دوره های کارشناسی، کارشناسی ارشد، و دکتری تدوین شد. در برنامه درسی جدید تاکید بیشتری بر موضوعات زیر نسبت به گذشته، دیده می شد:

تئوری حسابداری،

حسابداری مدیریت،

حسابداری دولتی،

ریاضیات پایه، سیستم های اطلاعات حسابداری. دوره های آموزشی بعد از انقلاب اسلامی تحولات اساسی زیر در دوره های آموزشی پدید آمد و عرصه رشته حسابداری را با گسترش چشمگیری روبرو ساخت: راه اندازی دوره کارشناسی حسابداری در اکثر دانشگاه های دولتی،

راه اندازی دوره کارشناسی ارشد در دانشگاه های: تهران، ۳ علامه طباطبائی، ۳ شهید، بهشتی، تربیت مدرس، شهید چمران اهواز، الزهرا، علوم و فنون دانشکده وزارت امور اقتصادی و دارایی. پیشینی می شود دوره کارشناسی ارشد بهزودی در دانشگاه های زیر نیز راه اندازی شود: اصفهان، بین المللی امام خمینی (قزوین) فردوسی (مشهد).

شکل گیری دانشگاه آزاد در سطح گسترده در تمام رشته ها،

گسترش دانشگاه پیام نور، شکل گیری دانشگاه های غیرانتفاعی، شکل گیری دانشکده های تربیت دبیر و فنی حرفه ای، راه اندازی دوره دکتری و نیز دانشجویی حسابداری در: دانشگاه تهران، دانشگاه تربیت مدرس، دانشگاه علامه طباطبائی، برگزاری سمینارهای سراسری حسابداری. کتاب های درسی، قبل از انقلاب کتاب های درسی حسابداری با محدودیت جدی روبرو بود. دانشکده حسابداری شرکت نفت و موسسه عالی حسابداری تقریباً تنها مراجع تالیف کتابهای حسابداری به شمار می رفتند و تعداد کتاب های دانشگاهی حسابداری انگشت شمار بود. پس از انقلاب مراکز مهم انتشاراتی به شرح زیر تاسیس شد: انتشارات سازمان حسابرسی، سازمان مطالعه و تدوین کتابهای درسی، انتشارات دانشگاه های تهران، علامه طباطبائی، الزهرا (س)، آزاد و پیام نور. مجلات حسابداری نشریات دوره های حسابداری قبل از انقلاب محدود به مجله

حسابدار بود که آن هم پیوسته منتشر نمی شد. بعد از انقلاب نشریات زیر با تیراژ درخور توجه منتشر می شود: بررسی های حسابداری (دانشگاه تهران)

حسابدار (انجمن حسابداران خبره ایران) حسابرس (سازمان حسابرسی، مالیات (دانشکده وزارت امور اقتصادی و دارایی) حسابداری برق (وزارت نیرو) نیازهای جدید تحولات دهه اخیر در محیط کسب و کار و پیشرفت های شگرف در فناوری اطلاعات، ضرورت بهبود دوره های آموزشی را افزایش داده است. ضرورت یادشد. الزام میکند مطالب زیر در دوره کارشناسی پوشش داده شود: نقش حسابداری و حرفه حسابداری در جامعه، تجزیه و تحلیل اطلاعات حسابداری، چگونگی استفاده، اطلاعات حسابداری در تصمیم گیری، تحلیل ریسک و کنترل آن، استانداردهای حسابداری و حسابرسی و چگونگی اجرای آنها، استفاده فناوری در تجارت و تصمیم گیری، مالیات. از طرف دیگر دانش و مهارت مورد نیاز حسابداران در پاسخ به الزامات محیط کسب و کار، ایجاب می کند دروس زیر در دوره کارشناسی گنجانده شود: گزارش نویسی، کار گروهی، تجزیه و تحلیل ریسک، مشتری مداری، بنگاهداری، زبان، صفحه گسترده، برنامه نرم افزاری ورد (Word)، ویندوز، وب سایت، نرم افزار دیتا بیس (Data Base)، سیستم های اطلاعاتی، تجارت الکترونیک، قانون مالیات، حسابداری برای واحدهای غیرانتفاعی، تجزیه و تحلیل صورت های مالی، سیستم های اطلاعات حسابداری، مدیریت مالی پیشرفته، حسابداری بین الملل. تحولات در حرفه حسابداری در ایران حرفه حسابداری نیز در دوره اخیر با تحولات بی سابقه ای روبرو بوده است. در دوران اخیر چند مرکز مهم حرفه ای تشکیل گردید و هر یک به تبع اساسنامه خود اقداماتی را پی گرفت که حرفه حسابداری را شکل رسمی بخشید و نقش حرفه را در جامعه ارتقا داد. این مراکز و اقدامات مهم آنها به شرح زیر است:

تشکیل سازمان حسابرسی مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، ترجمه استانداردهای حسابداری و حسابرسی، ترجمه کتاب های درسی، ترجمه کتاب های ارزشمند غیردرسی، تدوین مبانی نظری گزارشگری مالی، تدوین آیین رفتار حرفه ای، تدوین استانداردهای حسابداری، تدوین استانداردهای حسابرسی، انتشار مجله حسابرس.

تشکیل انجمن حسابداران خبره ایران

انتشار مجله حسابدار، برگزاری سمینارها، جمعی برای همفکری حسابداران شاغل در حرفه. تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران تدوین و تصویب قانون، تدوین و تصویب آیین نامه های قانون، تعیین صلاحیت حسابداران رسمی عضوگیری، انتخابات و تشکیل جامعه، تشکیل کارگروه های تخصصی (استاندارد، فنی، کنترل کیفیت، آموزش، آیین رفتار حرفه ای) کنترل کیفیت بر کار حسابداران رسمی، تشکیل هیئت عالی نظارت، برگزاری آزمون. تحولات در آموزش حسابداری خارج از کشور همزمان با تحولاتی که در آموزش حسابداری در ایران رخ داد، آموزش حسابداری در خارج از ایران نیز با تحولات زیادی همراه بوده است. اهم این تحولات به شرح زیر است برنامه ریزی آموزشی به خاطر رقابتی شدن محیط، برنامه ریزی آموزشی شکل غیر متمرکز به خود گرفته است و هر دانشگاه و دانشکده فعالیت های آموزشی خود را خود برنامه ریزی می کند و توانایی هر دانشگاه یا دانشکده در پاسخگویی به نیازهای بازار ضامن موفقیت آن است. در ساله ای اخیر دروس زیر در برنامه درسی اکثر دانشکده های حسابداری گنجانده شده است: آشنایی با نرم افزارهای مختلف، حل تمرینات با کامپیوتر، تأکید بر تئوری حسابداری

دوره های آموزشی

دوره های آموزشی حسابداری در خارج جهت گیری خود را تغییر داده و در زمینه های زیر گرایش های جدیدی از خود نشان داده است: گرایش دانشجویان به دریافت درجه تخصصی حرفه ای، کاهش دانشجویان رشته حسابداری در تمامی سطوح، گرایش دانشجویان به دریافت درجه کارشناسی ارشد در رشته های غیر حسابداری: امور مالی، مدیریت بازرگانی، اقتصاد، فناوری اطلاعات، برگزاری دوره های خاص برای مدیران اجرایی، تشکیل دانشکده حسابداری (School of Accountancy) در بسیاری از دانشگاه ها، دوره آموزشی پیوسته تا کارشناسی ارشد، بورسیه کردن تقریباً تمام دانشجویان در سطح دکتری حسابداری.

کتاب های درسی

انتشار کتاب های درسی در خارج در انحصار مراکز خاصی نیست و بنگاه های انتشاراتی که به صورت واحدهای تجاری به کسب و کار مشغول هستند، بر اساس نیاز جامعه به انتشار کتاب های درسی مبادرت می کنند. گرایش جامعه حسابداری به مطالب جدید موجب نشر کتاب های جدید شده است. مجلات حسابداری انتشار مجلات حسابداری از دیرباز مطرح بوده است و مراکز مهم حسابداری برای بسط نظریه های صاحب نظران به انتشار نشریات دوره های حسابداری مبادرت کرده اند. تاریخ این نشریات نشان می دهد که نقش آنها در رقم زدن تحولات رشته حسابداری اساسی بوده است:

تحولات در حرفه حسابداری خارج از کشور توسعه چشمگیر بازار پول و سرمایه در کشورهای پیشرفته، آزادی کسب و کار از یک طرف و اهمیت مقررات تنظیم بازار از طرف دیگر، توسعه سریع فناوری اطلاعات و فراهم آمدن امکان دسترسی سریع و

آسان به اطلاعات مالی و اقتصادی بنگاه های اقتصادی، افزایش اهمیت تولید اطلاعات حسابداری و اتکای تصمیم گیرندگان به اظهارنظر حسابداران، حرفه حسابداری را در خارج بشدت متحول ساخته است. مهمترین مشخصه های تحولات اخیر به شرح زیر است: قوت گرفتن جوامع حرفه ای بین المللی پذیرش استانداردهای بین المللی توسط بسیاری از کشورها، حاکمیت نسبتاً کامل مراجع حرفه ای بر استانداردگذاری، تغییرات در تعداد قابل توجهی از استانداردهای حسابداری توجه کامل به اثرات اقتصادی استانداردهای حسابداری: R&D، Lease ITC، سیاسی شدن فرایند تدوین استانداردها: تسعیر ارز، قیمت های انتقالی، ارزش گذاری اوراق بهادار- سهام گیری آینده بحران های اخیر اقتصادی در امریکا و اروپا که اخیراً به کشورهای دیگر نظیر ژاپن نیز سرایت کرده است و از آن با نام رسوائی های کسب و کار نام برده می شود، موجب بروز تردیدهای جدی در نقش حسابداری در سلامت اقتصادی جامعه شده و مراجع حرفه ای را با فشارهای جدی برای پاسخگویی به انتقادات مطرح شده روبرو ساخته است. پیش بینی می شود حرفه حسابداری مقررات سختگیرانه تری را بپذیرد و رفتار حرفه ای مورد تجدیدنظر قرار گیرد. بر ماست که تحولات جهانی را به منظور تبیین و تعدیل راهبردهای حرفه زیر نظر داشته باشیم.

ایجاد تحول در نظام خزانه داری کشور با استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات

مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی خواستار ایجاد تحول در سیستم حسابداری دستگاه های دولتی و خزانه داری و استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات در این خصوص کشور شد.

در گزارش مرکز پژوهش های مجلس، تشکیل واحدی تحت عنوان "اداره آمار" در خزانه داری کشور، استفاده از روش های نوین آماری و فناوری اطلاعات و ارتباطات، ایجاد ارتباط میان واحدهای پردازش اطلاعات و آمار خزانه داری باشبکه های رایانه ای دیوان محاسبات، سازمان مدیریت و برنامه ریزی و خزانه های معین استان ها، از جمله پیشنهادها برای ایجاد تحول در نظام خزانه داری کشور اعلام شده است.

به گزارش روز شنبه دفتر اطلاع رسانی مرکز پژوهش ها، تغییر روش خزانه داری نقدی به روش تعهدی یا حداقل نیمه تعهدی از طریق مهیا کردن ساز و کارهای اجرایی و اصلاح قوانین مالی به ویژه قانون محاسبات عمومی ضرورت دارد زیرا در روش حسابداری نقدی بعضا مغایریت هایی بین حساب های خزانه و صورت حساب های ارسالی دستگاه ها به ویژه در پایان سال مالی مشاهده می شود که این امر هماهنگی حساب ها را دشوار می سازد.

بر اساس این گزارش، بودجه های سالانه کشور باید به روش عملیاتی و از طریق برآورد صحیح درآمد موسسات، وزارتخانه ها و شرکت های دولتی تهیه شود، چرا که عدم مشارکت دستگاه ها به ویژه شرکت های دولتی در واریز درآمدهای مصوب بودجه و تعلل در این امر، خزانه داری را برای تامین دخل و خرج کشور با مشکل مواجه می کند.

مرکز پژوهش های مجلس در این گزارش، آموزش مدیران و کارکنان واحدهای مالی دستگاه های دولتی و سیستم خزانه داری کشور و استخدام نیروهای متخصص در این بخش را ضروری دانست و بر لزوم استفاده از شیوه های نوین بانکی در جهت نقل و انتقال وجوه از خزانه به دستگاه ها و بالعکس تاکید کرد.

تشکیل واحدی تحت عنوان "اداره آمار" در خزانه داری کشور، استفاده از روش های نوین آماری و فن آوری اطلاعات و ارتباطات، ایجاد ارتباط میان واحدهای پردازش اطلاعات و آمار خزانه داری با شبکه های کامپیوتری دیوان محاسبات، سازمان مدیریت و برنامه ریزی و خزانه های معین استانها، از جمله دیگر پیشنهادهای مرکز پژوهش ها برای ایجاد تحول در نظام خزانه داری کشور بشمار می رود.

این گزارش همچنین، اصلاح قانون محاسبات عمومی و تهیه و تنظیم استاندارد حسابداری دولتی توسط مراجع ذی ربط و نظام مند کردن روش تهیه و تنظیم صورتحساب عملکرد و بودجه کل کشور مطابق با اصول و استانداردهای مربوط را از دیگر پیشنهادهای مرکز پژوهش ها برای ایجاد تحول در نظام خزانه داری کشور برشمرد. مرکز پژوهش های مجلس همچنین نحوه عملکرد سیستم بانکی در زمینه حواله اعتبارات و درآمدها را از دیگر مشکلات نظام خزانه داری کشور معرفی کرد.

این گزارش افزوده است: در این سیستم، ارسال حواله ها از مرکز به دستگاه ها و واحدهای استانی و همچنین ارسال درآمدها از استان و ذی حساب ها به حسابداری خزانه به کندی صورت می گیرد که رفع این مشکل از سوی سیستم بانکی علاوه بر بهبود مدیریت نقدینگی و وجوه خزانه، میزان استفاده از تنخواه گردان را نیز کاهش خواهد داد.

جالب اینکه، در گزارش مرکز پژوهش ها سیر تحولات خزانه در ایران از زمان هخامنشیان تا انقلاب مشروطیت و از آن تاریخ تا زمان حاضر مورد مذاقه و بررسی قرار گرفته است.

مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی این گزارش را تحت عنوان "سابقه و کارکردهای خزانه داری در نظام بودجه ای ایران" راهکارهای اصلاح نظام خزانه داری کشور منتشر کرده است.

منبع:

حسابداری پیشرفته ترکیب و گزارش مالی بخش های اقتصادی /حسین اعتمادی

<http://masomi۶۲.persianblog.com/>

<http://www.irna.ir/fa/news/view/menu-۲۷۹/۸۵۰۹۱۸۶۸۳۲۱۷۰۵۱۳.htm>

<http://www.mohassel.com/hesab.htm>

<http://mgts.blogfa.com/۸۴۰۹۲.asp>

<http://www.magiran.com/view.asp?ID=۷۸۸۴۳>

حسابداری و فرآیند سیاسی

علی میر عبدالحی

چکیده: فرضیه‌هایی در مورد تاثیر فرآیندهای سیاسی بر روش‌های حسابداری مطرح شده است. این فرضیه‌ها عمدتاً مبتنی بر نظریه‌های اقتصادی است. طبق نظریه‌های اقتصادی فرآیند سیاسی، هر کس به منافع خود می‌اندیشد و لذا سیاستمداران نیز در پی حداکثر کردن مطلوبیت خود هستند. طبق این فرضیه، فرآیند سیاسی رقابت برای انتقال ثروت است، وضع مالیات و مقررات موجب می‌شود ثروت از طریق خدمات دولتی (بزرگ‌راه، آموزش، بوستان‌ها و ...) یارانه‌ها، تعرفه‌های حمایتی و ایجاد انحصارات (موانع ورود به فعالیت و حرفه) از گروهی به گروه‌های دیگر منتقل شود. حضور در این میدان رقابت مستلزم تحمل هزینه‌های اطلاعات، رایزنی و ائتلاف است. افراد باید هزینه‌های ائتلاف را از طریق ایجاد تشکلهای متحمل شوند تا بتوانند از چگونگی تاثیر اقدامات آتی دولت (برای مثال، قوانین پیشنهادی) بر آنها مطلع شوند. حجم این هزینه‌ها و توزیع آن بین گروه‌های مختلف تعیین‌کننده پیامد فرآیند سیاسی است.

مقدمه: نظریه‌های فرآیند سیاسی، فرضیه‌هایی را در مورد استفاده از ارقام حسابداری در فرآیند سیاسی مطرح می‌کنند. برای نمونه، یک فرضیه این است که سیاستمداران از ارقام بالای سود به عنوان «شواهد» انحصار استفاده می‌کنند. این سود زیاد ممکن است ناشی از عوامل متعددی به این شرح باشد: ۱. سود پایین در دوره قبل که به عنوان نشانه و مبنای مقایسه استفاده شده است. ۲. تغییر در روش‌های حسابداری. ۳. نوسان‌های نرخ ارزهای خارجی. ۴. سود نگهداری موجودی کالا ناشی از تورم. ۵. انحصار، از آنجایی که یافتن دلیل واقعی سود زیاد، هزینه دارد و منافع حاصل از این رسیدگی کم است، بسیاری از رای‌دهندگان به طور منطقی ترجیح می‌دهند که دنبال آن نروند. سیاستمداران و

دیوان سالاران که در جست و جوی رفاه خود هستند پاسخ هایی برای دلایل «بحران» سود زیاد ارائه می کنند و ضمن بهره برداری از این موضوع، شانس انتخاب مجدد خود را افزایش می دهند. ارقام حسابداری همچنین برای تدوین رهنمودهای ارشادی قیمت گذاری برای کنترل تورم به کار می روند. ارقام حسابداری در صنایع تحت نظارت (خدمات عمومی مثل آب، برق، تلفن، بانکداری و ...) برای تعیین قیمت و نیز مقدار و نوع خدمات ارائه شده به کار می روند. در نهایت، خط مشی مالیاتی می تواند متاثر از استانداردهای حسابداری مالی (مثلا حسابداری اجاره ها) باشد. چنانچه شرکت خاصی در فرآیند سیاسی به طور بالقوه مشمول انتقال ثروت باشد، این فرضیه مطرح است که مدیران، آن روش های حسابداری را به کار خواهند برد که این انتقال را کاهش دهند. به خصوص، مدیران شرکت هایی که برای یک «بحران» مورد سرزنش قرار می گیرند، در مقایسه با مدیران شرکت هایی که ارقام سود توسط قانونگذاران را در نظر می گیرند، در این نوشتار نخست ماهیت فرآیند سیاسی و نقش اطلاعات در این فرآیند تشریح شده است، سپس آثار آن به حسابداری به تفصیل ارائه می شود. بر مبنای تجزیه و تحلیل اقتصادی، فرآیند سیاسی و تاثیر آن بر حسابداری، انگیزه های مدیران شرکت های بزرگ در انتخاب روش های حسابداری کاهنده سود، بحث و متعاقب آن ارزیابی تحلیلی این تجزیه و تحلیل ارائه شده است. سپس فرضیه هایی راجع به تاثیر تغییر روش های حسابداری ناشی از فرآیند سیاسی بر قیمت سهام مورد بحث قرار گرفته و در نهایت با ارائه یک خلاصه، نتیجه گیری شده است.

ماهیت فرآیند سیاسی

فرآیند سیاسی روشی برای رفع قصور (عدم کفایت) سازوکار بازار (یعنی عدم «افشای» کافی شرکت ها) است. دیدگاه دیگر بر مبنای این فرض است که افراد در فرآیند

سیاسی، همانند افراد در بازار در جهت منافع خودشان عمل می کنند. طبق این نظریه، فرآیند سیاسی، رقابت بین افراد برای انتقال ثروت است. شواهدی در خصوص این نظریه بدیل نیز وجود دارد. نظریه های اقتصادی فرآیند سیاسی برانگیزه های افراد برای ائتلاف در تشکلهای منظور رایزنی برای انتقال ثروت توجه دارد. برای تشریح رایزنی گروه ها نمونه هایی ارائه می شود: در آمریکا صنف گاوداران برای تعیین سهمیه گوشت گاو وارداتی با کنگره رایزنی کرد تا احتمالاً رقابت را کاهش و ثروت خود را به هزینه مصرف کنندگان گوشت گاو افزایش دهند. راه آهن اولین حمایت کننده از قانون تجارت بین ایالت ها بود که رقابت را بین راه آهن ها کاهش و ثروت را به هزینه مصرف کنندگان به مدیران و سهامداران آنها منتقل می کرد. اتحادیه های کارگری برای قوانین حداقل دستمزد، رایزنی می کنند. این قوانین رقابت را کاهش و ثروت اعضای اتحادیه را به هزینه مصرف کنندگان و افرادی افزایش می دهد که دستمزد تعادلی آنها کمتر از حداقل دستمزد (برای مثال جوانان و کم تجربه ها) است. طبق نظریه های اقتصادی، مجموعه قوانین و مقررات موجود نتیجه تعادل دو نوع نیروی متضاد است، آنهایی که منافع را دریافت می کنند و کسانی که این منافع را فراهم می کنند. در حالت تعادل، دریافت کنندگان منافع، هزینه هایی متحمل می شوند که هزینه نهایی آن درست برابر با منافع نهایی مورد انتظار آنها است و کسانی که این انتقال ثروت را فراهم می کنند هزینه هایی متحمل می شوند که هزینه نهایی آن درست برابر با کاهش نهایی مورد انتظار در انتقال ثروت است. فرضیه های مربوط به عوامل موثر بر این تعادل در بخش بعد بحث شده است.

عوامل تاثیر گذار بر موفقیت در فرآیند سیاسی

هزینه های اطلاعات داونز (۱۹۵۷) اشاره می کند که احتمال بسیار کمی ۱۷ وجود دارد که رای فرد بر نتیجه یک انتخاب تاثیر بگذارد. مزایای مورد انتظار کسب اطلاعات

بستگی به احتمال تاثیر اقدام رای دهنده (یعنی رای دهی) بر نتیجه، دارد. ارزش مورد انتظار رای یک نفر ناچیز است و با این وضع، افراد انگیزه کمی برای جمع آوری اطلاعات مربوط دارند. در هر زمان، تعداد زیادی لایحه در کنگره و دولت های محلی و ایالتی وجود دارد و هزینه های مربوط به کسب اطلاعات و تعیین تاثیر این لوایح بر ثروت فرد، هنگفت است. برای کاهش هزینه اطلاعات، این خدمات وجود دارد که نمایندگان رای دهندگان پیگیر موضوع است. اما در بسیاری از شرایط هزینه های اطلاعات احتمالا بسیار بیشتر از منافع حاصل از آن می باشد. هزینه های اطلاعات تبیین کننده وجود گروه های ذینفع در فرآیند سیاسی است. در جمع آوری اطلاعات نیز صرفه جویی ناشی از مقیاس (اقتصاد مقیاس) وجود دارد. کلوپ سیرا اطلاعات مربوط به تاثیر اقدامات سیاسی بر نواحی بیابانی و پارک های محلی و موضع سیاستمداران راجع به مسائل مربوط به اعضا را جمع آوری می کند. برای اتحادیه های کارگری نیز، هزینه نهایی ارائه اطلاعات به اعضا، در خصوص سوابق رای دهی نمایندگان سیاسی پایین است.

منافع متباین و متکثر

صرفه جویی ناشی از مقیاس در تولید و کسب اطلاعات بیان می کند که تشکیل گروه های بزرگ در فرآیند سیاسی، باعث موفقیت می شود. به هر حال عواملی وجود دارد که اندازه گروه های ذی نفع را محدود می کند. یکی از این عوامل تباین، تفاوت و تنوع علایق و منافع اعضای گروه است. اگر منافع افراد گروه متفاوت باشد، اقدام گروه در جهت منافع اعضای خاصی نخواهد بود. علایق اعضای اتحادیه های کارگری در مورد موضوعات اشتغال به جز تفاوت در ارشدیت، همگن است. بنابراین، منافع مورد انتظار هر فرد از ایفای نقش موثر اتحادیه در فرآیند سیاسی در مورد مسائلی نسبتا زیاد است که بر اشتغال اعضا تاثیر دارد. انجمن حسابداران آمریکا (AAA) یا انجمن اقتصاددانان

آمریکا (AEA) بیانگر یک گروه غیرهمگن دانشگاهیان، دیوان سالاران دولتی، مدیران شرکت ها و امثالهم است و ارزش مورد انتظار هر فرد از اقدامات سیاسی، کم است. در نتیجه این دو انجمن در فرآیند سیاسی در مقایسه با اتحادیه ها اغلب رایزنی نمی کنند. هزینه های سازمان این هزینه نیز اندازه گروه های ذی نفع در فرآیند سیاسی را محدود می کند. گروه های ذی نفع، نه تنها هزینه های اطلاعات را برای ارزیابی تاثیر مسائل خاص تحمل می کنند، بلکه برای بیان علایق و خواسته های خود و حمایت موثر از سیاستمدارانی باید سازمان دهی شوند که در جهت خواسته ها و علایق آنها عمل خواهند کرد، گروه باید رای های خود را بسیج و برای حمایت از مبارزات سیاستمداران و نیز جلوگیری از مفت خواران (کسانی که همان علایق را دارند و بنابراین از هر اقدامی سود خواهند برد، اما در هزینه انجام این اقدامات سهم نمی شوند) منابع جمع آوری کند. اتحادیه ها برای دریافت حق عضویت و کمک از اعضای خود و ممانعت از مفت خوری از طریق قوانینی چون واحدهای بسته نسبت به مثلاً کلوپ سیپرا به نحو بهتری سازماندهی شده اند. با توجه به هزینه های سازمان، احتمالاً محدودیتی برای صرفه جویی ناشی از مقیاس وجود دارد. اولاً، هنگامی که اندازه گروه های ذی نفع افزایش یابد که در جست و جوی انتقال ثروت هستند. تعداد افرادی کاهش می یابد که ثروت را برای انتقال عرضه می کنند. این امر انگیزه گروه های مشمول مالیات را برای مخالفت با انتقال ثروت افزایش می دهد. در بعضی نقاط، کسانی که مالیات بر آنها وضع می شود، برای مخالفت با اقدامات سیاسی سازماندهی می شوند. ثانیاً، هنگامی که اندازه گروهی افزایش یابد که در جست و جوی انتقال ثروت است، انگیزه بیشتری برای اعضای گروه وجود دارد که مفت خوری کنند و از این طریق هزینه های نظارت بر گروه به منظور کاهش مفت خوری، افزایش می یابد. تجزیه و تحلیل پیش گفته بیانگر وجود اندازه بهینه برای گروه های ذی نفع است که مطمئناً کوچک تر از اکثریت ساده رای دهندگان در سطح ایالتی و ملی است. این امر،

همراه با فقدان انگیزه برای کسب اطلاعات در سطح فردی، دلالت بر این دارد که خط مشی هایی احتمالا موفق است که مبالغ کمی ثروت را از یک اکثریت رای دهنده منتقل می کند. عوامل فوق بر موفقیت نسبی علایق مختلف در رقابت برای توزیع مجدد ثروت تاثیر می گذارد. این تحلیل بیان نمی کند که توانایی هر یک از گروه ها برای انتقال ثروت به اعضای خود نامحدود است. همانگونه که ذکر شد، موفقیت موجب مخالفت می شود. به علاوه میزان ثروت موجود برای انتقال محدود است و این باعث رقابت بین گروه های ذی نفع می شود. نتیجه تعادل و توانایی گروه ها برای کسب یا مخالفت با انتقال ثروت طی زمان متفاوت است، برای مثال پلترمن (۱۹۷۶) استدلال می کند که مقررات در زمان رکود تمایل بیشتری به «حمایت از تولیدکننده» دارد و در زمان رونق به «حمایت از مصرف کننده» متمایل است. سیاستمداران و دیوان سالاران، همانند هر فرد دیگری، انگیزه هایی برای انتقال ثروت از طریق فرآیند سیاسی دارند. آنها صرفا کارگزاران بین گروه های ذی نفع رقیب نیستند، بلکه خود نیز گروه ذی نفع هستند. سیاستمداران، دیوان سالاران دولتی و تمام طرف های سیاسی انگیزه دارند که منابع تحت کنترل دولت را افزایش دهند، زیرا این افزایش در جهت افزایش توانایی آنها است. هزینه اطلاعات در فرآیند سیاسی فرصتی را برای سیاستمداران و دیوان سالاران فراهم می کند تا قوانین و مقرراتی وضع کنند که کنترل منابع را به دولت و ثروت را به خودشان منتقل کند. برای نمونه، منطق قوانین بورس اوراق بهادار آمریکا این است که افشای ضعیف به سقوط بازار سهام در ۱۹۲۹ کمک کرد. بر مبنای شواهد، این منطق مورد سوال است. ولی چرا این قوانین وجود دارد و چرا قانون اوراق بهادار تصویب شد؟ یک فرضیه این است که سقوط بزرگ برای سیاستمداران فرصتی برای انتقال منابع به خودشان فراهم کرد. افراد رای دهنده آثار سقوط بزرگ و رکود را احساس می کردند. آنها جلوگیری از سقوط ها و رکودهای آتی را می خواستند و تقاضای اقدامی برای دستیابی به این هدف را داشتند.

به هر حال، درک دلایل سقوط و رکود بازار سهام برای افراد هزینه دارد و افراد انگیزه کمی برای تحمل این هزینه ها دارند. طبق این نظریه، سقوط بازار سهام فرصتی را برای سیاستمداران فراهم کرد تا با اعلام آمادگی برای پیشگیری از سقوط های آتی بازار سهام، آرایبی را کسب و همزمان منابع را تحت کنترل خود درآورند. قوانین بورس منابع را تحت کنترل سیاستمداران قرارداد و آنها وانمود کردند که مساله حل شده است. این قوانین سیاستمداران را قادر ساخت گروه های ذی نفع مختلفی (برای مثال حقوقدانان و حسابداران) را به خود جلب کنند. توجه داشته باشید که این تفسیر از قوانین بورس همچنین برای قوانین نفت و گاز، قوانین دارویی فدرال، قوانین امنیت معادن و قوانین هوانوردی فدرال نیز کاربرد دارد. رقابت بین گروه های ذی نفع منجر به اقدامات کنگره برای پیشگیری از سقوط ها و رکود های آتی می شود و برای مثال، اگر انقباض پولی دلیل واقعی رکود باشد، سیاست عرضه پول بهتری را تصویب می کند. اما این روش کمی غیرمحمتمل به نظر می رسد. گروهی که ثروت آنها از طریق قوانین بورس منتقل می شود خیلی زیاد هستند (یعنی پرداخت کنندگان مالیات که مالیات آتی و قیمت محصولات برای آنها افزایش خواهد یافت) و بنابراین سازماندهی آنها مشکل است. متوسط سرانه ثروت منتقل شده کم است، بنابراین در حالی که هزینه های کسب اطلاع هنگفت است، منافع آن کم است. توانایی سیاستمداران و دیوان سالاران برای کسب مزایا از بحران هایی چون سقوط بزرگ بورس آمریکا بستگی به تعداد گروه های ذی نفع خاصی دارد که با قوانین مخالفت کنند. همانطوری که اشاره شد، برای رای دهندگان پراکنده بسیار پرهزینه است که هزینه قوانین را می پردازند که در ائتلاف های سیاسی موثر سازماندهی شوند. طبق نظریه اقتصادی فرآیند سیاسی، هیچ کس گول نمی خورد. رای دهندگان انتظار دارند که بیشتر قوانین مصوب، وضع آنها را بهبود بخشد. انتظارات رای دهندگان منطقی است (یعنی به طور متوسط تحقق می یابد. هزینه های کسب اطلاع و

رایزنی بیشتر از منافع مورد انتظار (برای مثال حذف انتقالات ثروت) می شود. علاوه بر این، طرفی که قانون یا برنامه ای پیشنهاد داده، می تواند هزینه های مخالفت با آن را از طریق توجیهات هوشیارانه یا نظریه های منافع عمومی مثلاً چگونگی تاثیر اجرای طرح ها با بهبود رفاه افراد، افزایش دهد. این نظریه ها یا توجیهات باید توسط مخالفان پاسخ داده و رد شود و در نتیجه هزینه های آنها افزایش می یابد. مقایسه فرآیندهای سیاسی و بازار اطلاعات در فرآیندهای سیاسی و بازار نقش مهمی را بازی می کند. اینکه در کدامیک اطلاعات بیشتر کسب و به کار برده می شود یک سوال تجربی است. به هر حال، تجزیه و تحلیل های دوانز (۱۹۵۷) و استیگلر (۱۹۷۱) پلترمن (۱۹۷۶)، آلچین (۱۹۷۵) بیانگر این است که در فرآیندهای سیاسی نسبت به بازار، انگیزه کمتری برای تولید، کسب و به کارگیری اطلاعات وجود دارد، زیرا در فرآیندهای سیاسی افراد توانایی کمتری برای احاطه بر منابع اطلاعات دارند. در بازار، سرمایه گذاران افرادی که مالک بخش کوچکی از شرکت می باشند، انگیزه کمتری برای کسب اطلاعات در مورد شرکت دارند. آنها می توانند به هزینه دیگران مفت خوری کنند. اما سایر افراد نظیر کارگزاران یا کارآفرینان در تولید اطلاعات تخصص دارند. با متمرکز کردن مالکیت یا با استفاده از اختیار خرید سهام، این متخصصان می توانند سود حاصل از تولید اطلاعات را در اختیار گیرند. برای مثال، اگر اطلاعات آنها بیانگر این موضوع باشد که اوراق بهادار شرکتی باید کمتر قیمت گذاری شود، این افراد می توانند از طریق فروش استقراضی اوراق بهادار یا خرید اختیار فروش، منافع اطلاعات را در اختیار گیرند.

کاهش هزینه های سیاسی، افزایش قیمت سهام

در مورد نقش شرکت ها و حسابداری در فرآیند سیاسی نیز باید احتیاط مشابهی صورت گیرد. فرضیه اندازه شرکت آزمون شده توسط زیمرمن مبتنی بر این فرض است که شرکت های بزرگ تر نسبت به شرکت های کوچک تر از حساسیت سیاسی بیشتری برخوردارند. چندین ضعف در این فرض وجود دارد، اولاً شرکت های بزرگ تر در حالی که هدف اصلی می باشند، ولی همچنین مدعی قدرتمندی نیز در فرآیند سیاسی می باشند. شرکت های بزرگ انتقال ثروت هنگفتی را نیز در قالب تضمین وام، وضع تعرفه بر واردات و حمایت از تولیدات داخلی و... دریافت می کنند. بنابراین سود حسابداری به جای اندازه شرکت معیار بهتری برای انتقال مثبت / منفی ثروت می باشد. اگرچه سود و اندازه شرکت همبستگی بالایی دارند، ولی اندازه شرکت نمی تواند بین شرکت های دریافت کننده و فراهم کننده انتقال ثروت تفاوت قائل شود. علامت انتقال ثروت (مثبت یا منفی) می تواند برانگیزه مدیران در انتخاب روش های حسابداری کاهنده سود تاثیر گذارد. اندازه شرکت به دلیل آنکه شرکت های یک صنعت معمولاً اندازه مشابهی دارند، نماینده ای برای صنعت نیز می باشند. بنابراین عضویت در صنعت یک عامل است که با اندازه شرکت ممکن است اشتباه گرفته شود. یافته های آماری در مورد ارتباط بین اندازه شرکت و انتخاب روش های حسابداری ممکن است به این دلیل باشد که اندازه شرکت بیانگر عضویت شرکت در یک صنعت است. نتایج زیمرمن (۱۹۸۳) همچنین بیان می کند که اندازه شرکت به عنوان معیاری برای حساسیت سیاسی طی زمان تغییر می کند. پلترمن (۱۹۷۶) استدلال می کند که مقررات دولتی طی چرخه های تجاری تغییر می کند. مقررات در دوره رکود به تولیدکنندگان و در دوره رونق به مصرف کنندگان توجه دارد. بنابراین اندازه شرکت احتمالاً معیار ثابتی از هزینه های سیاسی نیست. مسائل فوق به احتیاط در تفسیر آزمون های تجربی فرضیه اندازه شرکت اشاره دارد. متغیرهای کلی نیز اندازه شرکت به این دلیل استفاده شده است

که نظریه به قدر کافی توسعه نیافته است که فرضیه ها یا متغیرهای جانشین مشخص تر و پیراسته تر ارائه شود. متغیرهای جایگزین بسیار کلی اطلاعاتی را فراهم می کند که اجازه نظریه های غنی تر را فراهم می کند و به نوبه خود منجر به جانشین های پیراسته تر می شود.

اثر تغییر روش های حسابداری بر قیمت سهام

همان گونه که هزینه های قرارداد فرصتی را برای تغییرات بدون اثر مالیاتی در روش های حسابداری به منظور تاثیر بر قیمت سهام فراهم می کند، فرآیندهای سیاسی نیز می تواند نتیجه مشابهی داشته باشد که مستلزم هزینه های قرارداد و اطلاعات می باشد. تغییر روش های حسابداری بر هزینه های سیاسی و فرآیند سیاسی انتقال ثروت تاثیر می گذارد. چه پیش بینی قابل آزمونی می توان از اثر تغییرات روش های حسابداری بر قیمت سهام انجام داد؟ تجزیه و تحلیل اثر تغییرات ناشی از فرآیند سیاسی بر قیمت به این امر بستگی دارد که تغییرات اختیاری یا اجباری است.

تغییرات اختیاری

طرح آزمون های قوی اثرات تغییرات اختیاری حسابداری بر قیمت سهام بسیار مشکل است که ناشی از فرآیند سیاسی است. تغییرات حسابداری نتیجه سایر تغییراتی است که بر ارزش شرکت اثر می گذارد و تفکیک اثر تغییرات مختلف بر قیمت سهام مشکل است. همچنین، تغییرات اختیاری مورد انتظار بازار خواهد بود و بازار احتمال تغییرات بیشتری را برای شرکت هایی قائل خواهد شد که از این تغییرات منتفع می شوند. اگر مدیری یک روش حسابداری را به منظور کاهش سود گزارش شده و هزینه های سیاسی تغییر دهد، این به دلیل تغییر هزینه های سیاسی است. برای مثال، شرکت یا صنعت به عنوان یک مجموع سودآورتر شده و توجه قانون گذاران را به خود جلب کرده است

(مثل صنعت نفت در ۱۹۷۴ یا ۲۰۰۵) تاثیر نهایی تغییرات حسابداری به منظور انجام کاهش هزینه های سیاسی، افزایش قیمت سهام می باشد.

به هر حال اگر تغییر ناشی از هزینه های سیاسی فزاینده صنعت باشد، مشکل است که بتوان اثرات مثبت تغییر را از اثرات منفی افزایش هزینه های صنعت جدا کرد. مثال پیش گفته همچنین مساله انتظارات را تشریح می کند. افزایش هزینه های سیاسی باعث می شود که بازار انتظار تغییر داشته باشد. هر چه افزایش بیشتر باشد، احتمال تغییرروش به منظور کاهش هزینه های سیاسی بیشتر خواهد شد. اثرات تغییر اجباری حسابداری ناشی از فرآیند سیاسی بر قیمت سهام بستگی به این دارد که آیا تغییر، مجموعه روش های موجود را محدود و یا توسعه می دهد. تحدید مجموعه روش های حسابداری که باعث حذف روش هایی می شود که سود و دارایی های بیشتری نسبت به روش های بدیل گزارش می کند، موجب افزایش قیمت سهام می شود. این به دلیل آن است که مجموعه روش های موجود بر توانایی مخالفان شرکت برای طرح این ادعا تاثیر می گذارد که سود کمتر گزارش شده است. اگر یک روش حسابداری حذف شود که نسبت به روش های بدیل سود کمتری گزارش می کند، این تحدید مانع مدیریت از کاهش هزینه های سیاسی از طریق اتخاذ روش حذف شده می گردد و بنابراین قیمت سهام را کاهش خواهد داد. واریانس سود نیز می تواند بر هزینه های سیاسی اثر گذارد. اگر دو روش وجود داشته که سطح سود یکسانی را به طور میانگین گزارش کند، اما یکی واریانس سود بیشتری ایجاد کند، مدیریت روشی را ترجیح خواهد داد که واریانس سود کمتری دارد. زیرا در فرآیند سیاسی سود بالا مورد توجه قرار می گیرد و زیان های عمده نادیده گرفته می شود. روش دارای واریانس سود بالاتر، به احتمال بیشتر ارقام سود بالایی را گزارش می کند. تحدیدی که روش های با واریانس سود بالا را حذف کند،

باعث افزایش قیمت سهام و عکس آن باعث کاهش قیمت سهام خواهد شد. توسعه مجموعه روش ها از طریق فرایند سیاسی قیمت سهام را افزایش می دهد اگر روشی را اضافه کند که سطح یا واریانس سود را کاهش دهد، باعث کاهش قیمت سهام خواهد شد اگر سطح یا واریانس سود افزایش یابد. اثرات تغییرات اجباری ناشی از فرآیند سیاسی بر قیمت سهام تحت تاثیر هزینه روش های مختلف کاهش هزینه های سیاسی است. اگر وضع یک استاندارد مورد انتظار باشد، اعلام آن تاثیر چندانی بر قیمت سهام نخواهد داشت. این اثرات باعث ایجاد مشکل در انجام آزمون های قوی اثرات قیمت سهام می شود. استانداردها برای شرکت های مختلف کاربرد دارند و احتمال اینکه استاندارد اعلام شده برای شرکت های مختلف کاربرد مشابهی داشته باشند، منجر به اعلام اثرات بزرگ تر قیمت سهام برای شرکت هایی می گردد که هزینه های سیاسی آنها تحت تاثیر استاندارد قرار خواهد گرفت. با توجه به مطالب فوق و این احتمال که بازار تغییر در استاندارد را بیشتر از تغییرات اختیاری پیش بینی می کند، طرح آزمون های قیمت سهام قوی برای تغییرات اجباری نسبت به تغییرات اختیاری ممکن تر است.

در این نوشتار اثرات فرآیند سیاسی بر انتخاب روش های حسابداری توسط مدیریت بررسی شد. دلیل اینکه فرآیند سیاسی بر روش های حسابداری تاثیر می گذارد این است که برای اطلاعات، رایزنی و ائتلاف هزینه فرض شده است. فرآیند سیاسی، از دید اقتصاددانان رقابت برای انتقال ثروت است. به دلیل آنکه اطلاعات، رایزنی و ائتلاف برای تاثیرگذاری بر فرآیند سیاسی هزینه دارد بعضی افراد تصمیم می گیرند که نسبت به آن بی تفاوت باشند و از نظارتی بهره ببرند که دیگران انجام می دهند (مفت خوری) از آنجایی که حجم هزینه های نظارت برای

کاهش فرصت طلبی مدیریت و انتقال ثروت در فرآیند سیاسی نسبت به فرآیند بازار هنگفت می باشد، بنابراین در فرآیند سیاسی نسبت به فرآیند بازار رفتارهای فرصت طلبانه نیز بیشتر می باشد.

یک فرضیه این است که روش انتقال ثروت سیاسی از طریق حل بحران های واقعی یا مورد تصور توسط مقامات دولتی می باشد. از ارقام حسابداری در فرآیند سیاسی مثلاً به عنوان شناخت بحران های تصور شده استفاده می شود. این ارقام همچنین در مقرراتی نیز مورد استفاده قرار می گیرد که برای حل بحران ها وضع می شود. برای مثال، افزایش عمده در سود شرکت های نفتی در دهه ۷۰ به عنوان شاهی از انحصار نفت ذکر شد و این سودها هدف مالیات بر سود با آورده ۱۹۸۰ قرار گرفت.

با توجه به این دیدگاه خاص از فرآیند سیاسی، مدیران شرکت هایی که حساسیت سیاسی دارند، انتظار می رود روش های حسابداری را انتخاب کنند که سود گزارش شده را به دوره های بعد منتقل کند و تغییرپذیری سودهای گزارش شده را کاهش دهد. مدیران شرکت های تحت نظارت هنگام انتخاب روش های حسابداری، مقررات خاصی را مورد توجه قرار می دهند که بر آنها تاثیر دارد. هزینه های اطلاعات در فرآیند سیاسی موجب تغییراتی در روش هایی حسابداری می شود که بر قیمت سهام تاثیر دارد. تغییراتی که سود را افزایش می دهد، قیمت سهام را کاهش خواهد داد و برعکس تغییراتی که سود را کاهش دهد، قیمت سهام را افزایش خواهد داد.

تغییر اختیاری روش هایی که باعث کاهش هزینه های سیاسی می شود، قیمت سهام را افزایش می دهد. به هر حال مشاهده این اثرات مشکل است، زیرا این اثرات با اثر تغییر در هزینه های سیاسی یا سایر عواملی درهم تنیده شده اند که موجب تغییر روش توسط

مدیریت می شود. مشاهده اثر همچنین به دلیل این مشکل است که بازار انتظار تغییر را دارد. اثرات تغییرات اجباری احتمالاً قابل مشاهده خواهد بود زیرا تغییرات اثر متفاوتی بر هزینه های سیاسی شرکت ها دارد.

شرکت های تحت نظارت و شرکت هایی که حساسیت سیاسی دارند، مساله نمایندگی نیز دارند و از ارقام حسابداری برای کاهش هزینه های نمایندگی در قراردادهای بدهی و طرح های پاداشی مدیریت استفاده می کنند. اما با معرفی هزینه های اطلاعات در فرآیند سیاسی، ارقام حسابداری از طریق دیگری نیز بر جریان نقد آتی شرکت تاثیر می گذارند. مدیریت باید این عوامل را نیز در انتخاب روش های حسابداری در نظر گیرد. انگیزه های ایجاد شده از طریق فرآیند سیاسی (کاهش سود) در تضاد مستقیم با انگیزه های ایجاد شده از طریق قراردادهای پاداش مدیریت (افزایش سود) با توجه به سطح سود گزارش شده می باشد. ولی این دو مجموعه انگیزه اشاره به کاهش واریانس سود گزارش شده دارند. مدیران باید بین هزینه ها و منافع روش های حسابداری توازن برقرار کنند. روش هایی که به دلایل سیاسی یا مقرراتی بهینه است برای مقاصد قراردادهای بدهی یا پاداش مدیریت ممکن است مطلوب نباشد. اطلاعات کمی در مورد حجم نسبی هزینه های قرارداد و هزینه های مقررات و سیاسی وجود دارد. بنابراین، عامل های تصمیم گیری مدیریت و چگونگی آن بین شرکت های مختلف، متفاوت است و نمی توان از قبل آن را تعیین کرد.

شواهد تجربی نشان می دهد که انتخاب روش های حسابداری با متغیرهایی تغییر می کند که احتمالاً به هزینه های قرارداد و هزینه های سیاسی مرتبط است، تغییر می کند، بنابراین می توان برای ایجاد توازن در هزینه های سیاسی و هزینه های قرارداد پیش بینی هایی انجام داد. همان گونه که فرآیندهای سیاسی و قرارداد انگیزه های متضادی برای مدیریت در

انتخاب روش های حسابداری ایجاد می کند، پیش بینی های متضادی نیز در مورد اثرات قیمت سهام تغییرات در روش های حسابداری ارائه می کند. تغییری که سود را افزایش می دهد، قیمت سهام را افزایش می دهد، به این دلیل که احتمال نقض فنی قرارداد وام را کاهش می دهد و همزمان قیمت سهام را به دلیل افزایش هزینه های سیاسی کاهش می دهد.

مؤلف/مترجم: دکتر علی رحمانی / امیر شاهزیدی

سال انتشار (میلادی): ۲۰۰۷

وضعیت: تمام متن

منبع: نشریه حسابداری، سال بیست و یکم، شماره ۱۸۰

