

# راهبردهای اساسی استاندارد گذاری: یکنواختی و افشادر گزارشگری مالی

جمال رودکی  
عضو هیات علمی دانشگاه شیراز

## چکیده

مهمترین وظیفه‌ی هیات‌های استانداردگذار، شناسائی شرایط موجود و ابداع معیارهایی برای ایجاد یکنواختی و افشای مناسب در ثبت و گزارشگری وقایع مالی است. هیات‌های استانداردگذار با استفاده از چارچوب نظری و تئوری‌های حسابداری به این مهم می‌پردازند. دو معیار یکنواختی و افشا در تئوری و چارچوب نظری حسابداری از نظر فرایند استاندارد گذاری جایگاه خاص دارند.

برای افزایش کیفیت انجام مراحل حسابداری و گزارشگری مالی لازم است ابعاد این معیارها (یکنواختی و افشا) از منظر تئوری و چارچوب نظری در حسابداری شفاف شوند، تا هیات استانداردگذار مبنایی برای تدوین استاندارد بدست آورد. کلمات کلیدی: یکنواختی، افشا، استاندارد گذاری، چارچوب نظری

## مقدمه

اهمیت وجود تئوری حسابداری و چارچوب نظری برای تهیه استانداردهای حسابداری و حسابرسی از گذشته‌های دور مورد تاکید صاحب‌نظران قرار گرفته است. از آنجا که حسابداری نوعی علم محض نیست و در حوزه‌ی علم کاربردی قرار دارد، لذا در مباحث نظری حسابداری، تجزیه و تحلیل برای یافتن یک پاسخ منطقی مثبت و منفی مدنظر نیست، بلکه تحقیق در این رشته در پی راه حلی برای ایجاد یک روش مناسب و منطقی برای برخورد با موضوعات است. در نتیجه روشهای حسابداری که حاصل تجربه حسابداران و ساخته و پرداخته استاندارداردگذاران است. بر اساس واقعیت‌های اجتماعی و با توجه به شرائط اقتصادی تدوین می‌شوند.

روشهای حسابداری بر اندازه‌گیری کارائی مدیریت، تهیه نسبتهای مالی، سود هر سهم، قیمت سهام، اعتبار شرکت، مالیات و سایر مسائل مالی موثر واقع می‌شوند. هدف حسابداری تهیه اقلام مالی و حسابداری و گزارش آنهاست. این پیکرها مورد استفاده اشخاص، ازگانها و سازمانهای متعددی در جامعه (به منظور ارزیابی و اندازه‌گیری و یا پیش بینی وضعیت مالی موسسات) قرار می‌گیرند. بنابراین، وظیفه‌ی تئوری حسابداری راهنمایی برای انتخاب روش و وظیفه استاندارداردگذار انتخاب و کاربردی کردن روش با توجه به چارچوب نظری و اهداف حسابداری و حسابرسی بیان شده در تئوری است. روشهای حسابداری در خدمت تهیه پیکرهای مالی هستند و باید برای تهیه‌کنندگان قابل اجرا و درک و برای استفاده‌کنندگان قابل درک و اطمینان باشند. یکنواختی و افشا از ابعاد اصلی چارچوب نظری و تئوری حسابداری هستند که با رعایت آنها قابلیت مقایسه، قابلیت تایید، قابلیت انعطاف و گواه صادق بودن در پیکرهای مالی و گزارشهای مالی پدیدار می‌شود.

## اهمیت موضوع

هیات‌های استاندارداردگذاری، به منظور افزایش کیفیت گزارشهای مالی دست‌بکار

تهیه استانداردها می‌شوند، این هیاتها برای اجرای موفقیت‌آمیز فرآیند استاندارد گذاری باید از مجموعه‌ای از مفاهیم اساسی، تعاریف و اصول که به آن تئوری حسابداری گفته می‌شود، استفاده کنند. همچنین این هیاتها اساس کار تدوین استانداردها را بر چارچوب نظری قرار می‌دهند. اعضای این هیاتها بوسیله مفاهیم چارچوب نظری مربوط برای تجزیه و تحلیل موضوعات در دست استاندارد گذاری راهنمایی می‌شوند (فوستر و جانستون ۲۰۰۱، ص ۱).<sup>۱</sup> با توجه به رابطه‌ی تنگاتنگ تئوری و چارچوب نظری استانداردها، قوانین و مقررات حسابداری و حسابرسی بوجود می‌آیند. ولک<sup>۲</sup> (۲۰۰۱) عقیده دارند که تئوری و چارچوب نظری در حسابداری برهم موثرند و هیات‌های استاندارد گذاری سعی بر یکپارچه سازی و از بین بردن تعارض این دو دارند تا بتوانند فرایند استاندارد گذاری را قوام بخشند. کامل و شفاف بودن تئوری از ضروریات تهیه استانداردهای متناسب است (ولک، ۲۰۰۱، ص ۲۸۸) علی‌رغم ارتباط تئوری و استانداردها، در متون تئوری حسابداری این دو جدا از هم مورد بررسی قرار گرفته‌اند و علی‌رغم کوشش فراوان هیات‌های استاندارد گزار هنوز نحوه‌ی ایجاد یکنواختی<sup>۳</sup> و انجام افشا<sup>۴</sup> در گزارشهای مالی به طور دقیق مرزبندی و فرموله نشده است.

در ایران که فرایند استاندارد گذاری مراحل اولیه را می‌گذرانند توجه به ایجاد یکنواختی و افشا در گزارشهای مالی برای افزایش کیفیت گزارشگری و ایجاد قابلیت مقایسه در آنها امری ضروری است. اکنون که کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری سازمان حسابداری با انتشار بیانیه‌های حسابداری سعی در ایجاد یکنواختی و افشا در گزارشگری حسابداری در سطح کشور دارد، بررسی این موضوعات از منظر تئوری به ایجاد چارچوب نظری<sup>۵</sup> برای تدوین استانداردها کمک می‌نماید. لذا این مقاله به بررسی دو موضوع مهم حسابداری یعنی یکنواختی و افشا می‌پردازد.

## یکنواختی

در متون تئوری حسابداری مفهومی یکنواختی با مقایسه پذیری<sup>۶</sup> همراه شده است. اسپروس<sup>۷</sup> (۱۹۷۸) به موضوع مقایسه پذیری از دیدگاه سرمایه گذاری و بررسی راههای بکار انداختن سرمایه توجه کرده است. لذا وی اصطلاح مقایسه پذیری را در حسابداری ثبت فعالیتهای مالی مشابه به صورت همانند تفسیر می کند. وی عقیده دارد که یک چارچوب نظری متناسب باید با موارد مشابه برخورد مشابه داشته باشد و ابزاری برای شناسائی موارد غیر مشابه باشد، تا قضاوت در برآوردهای حسابداری به راحتی امکان پذیر شود. آنچه از تفسیر اسپروس نتیجه می شود این است که مقایسه پذیری به عنوان یک فرایند و هم نتیجه این فرایند باید معنی شود (اسپروس، ۱۹۸۷، ص ۳۲۹).

در بیشتر متون تئوری حسابداری اصطلاح "مقایسه پذیری" را به معنی دوم یعنی نتیجه نهائی فرایند ایجاد مقایسه پذیری بکار می برند و "یکنواختی" را در مفهوم اول یعنی فرایند ایجاد قابلیت مقایسه می دانند. با این استدلال می توان گفت که فرایند ایجاد یکنواختی منجر به ایجاد مقایسه پذیری در گزارشهای مالی می شود. به علت ارتباط بسیار نزدیک مقایسه پذیری و یکنواختی، درجه مقایسه پذیری مورد نظر استفاده کنندگان مستقیماً بستگی به استانداردهائی که یکنواختی در حسابداری ایجاد می نماید، دارد. نگر<sup>۸</sup> (۱۹۸۴، ص ۷۷) در بررسی آماری از ۳۱۰ تحلیلگر مالی امریکا به این نتیجه رسید که، به نظر آنان روش تلاش موفق<sup>۹</sup> در حسابداری نفت و گاز مقایسه پذیری، افشا و یکنواختی بیشتری در گزارشهای مالی ایجاد می کند. این یک نمونه از ایجاد یکنواختی از نظر استفاده کنندگان از گزارشهای مالی است.

علی رغم تلاشهای فراوان هیاتهای استاندارد گذار حد و مرزی برای شباهت و اختلاف این دو (مقایسه پذیری و یکنواختی) تعیین نشده است. فقط یک نقطه شروع که در اغلب متون تئوری حسابداری بچشم می خورد که آن بررسی موضوع یکنواختی با تحلیل وقایع است. لذا به بررسی تحلیل وقایع مالی پرداخته می شود، تا این نقطه شروع روشن شود.

## تحلیل وقایع مالی

معاملات، وقایع اقتصادی یا مالی هستند که در حسابهای یک واحد تجاری ثبت می‌شوند. این معاملات بین واحدهای تجاری، بین شخصیت حقوقی و کارمندان آن و یا بین سرمایه‌گذاران و واحد تجاری اتفاق می‌افتند (ولک، ۲۰۰۱، ص ۲۹۰). معاملات ممکن است با بیرون واحد تجاری یا در درون واحد تجاری روی دهند. استانداردهای حسابداری برای ثبت وقایع مالی معیارهایی تعیین می‌کنند و شناسائی در آمد، هزینه و یا تخصیص‌های حسابداری با کمک استانداردها انجام می‌پذیرد. رویکرد دیگر وقایع مالی درجه‌سازگی یا پیچیدگی آنهاست. در یک محیط پیچیده تجاری رویدادهای مالی اغلب با مجموعه‌ای احتمالات و محدودیت‌ها همراه است. برای مثال، وقایع مالی در ارتباط با اجاره‌ی بلند مدت و نحوه اجرا و ثبت آن در حسابداری دارای پیچیدگی‌هایی است که هیات استانداردها باید برای آن راه حل بیاندیشد تا رعایت یکنواختی گردیده و گزارشهای مالی دارای کیفیت مقایسه‌پذیری باشند. به همین طریق در مورد خرید سهام و اهداف مدیریت از این خرید هیات استانداردها با تجزیه و تحلیل وقایع پیچیده روبروست.

به هر حال برخی فعالیت‌های مالی به تجزیه و تحلیل پیچیده نیاز ندارند که به آنها وقایع ساده گفته می‌شود. مباحث اصلی استانداردگذاری در تجزیه و تحلیل وقایع پیچیده مطرح شده و کمتر توجه به وقایع ساده شده است. بنابراین، برای نهاد استانداردگذار تشخیص شرایط وقوع فعالیت مالی و قیمت (ارزش) آن بسیار مهم است. بررسی این مسئله در حسابداری تحت عنوان موقعیت (شرایط) مربوط<sup>۱۰</sup> انجام می‌گیرد.

## موقعیت مربوط

موقعیت یا شرایط مربوط از نظر محیط اقتصادی و از دیدگاه تئوری حسابداری شرایط مهمی هستند که بالقوه یا بالفعل بر وقایع تاثیر می‌گذارند که این تاثیر در شرایط مشابه یکسان است و یا بدین صورت فرض می‌شود. بدیهی است موقعیت یا شرایط

مربوط بر زمانبندی گردش وجوه نقد تاثیر بسزایی دارد. موقعیت‌ها یا شرایط مربوط به دو دسته تقسیم می‌شوند. دسته اول شرایطی یا موقعیتی که در زمان وقوع فعالیت مالی خاصی قابل شناسائی هستند. این موقعیت‌ها در زمان حال حجم زیادی از شرایط را فراهم می‌آورند. برای مثال، می‌توان به معاملات خرید یا فروش کالا یا دارائی توجه کرد. دسته دوم موقعیت‌هایی که در آینده مشخص خواهند شد. این موقعیت‌ها وقایع احتمالی آینده<sup>۱۱</sup> را در ذهن مجسم می‌کنند (ولک ۲۰۰۱، ص ۲۹۲). موقعیت‌ها یا شرایط مربوط در انتخاب روش حسابداری مانند پیش بینی استهلاك و یا پیش بینی دریافتهای آینده یک سرمایه‌گذاری به طور مستقیم موثر واقع می‌شوند. یکی از راههای از بین بردن مشکل تخصیص (مثلا در مورد محاسبه و ثبت استهلاك) برای رویدادهای احتمالی آینده استفاده از روش جاری است<sup>۱۲</sup>. در این روش ارزش جاری استهلاك دارائی‌های ثابت و منابع طبیعی می‌تواند از طریق تفاوت بین ارزش بازار اول و پایان دوره محاسبه شود.

مهمترین وظیفه هیات‌های استانداردگذار شناسائی شرایط موجود و ایجاد معیارهایی برای تشخیص چگونگی ثبت و گزارش وقایع مالی است. این هیات‌ها برای اجرای این وظیفه در مورد اجاره‌های سرمایه‌ای<sup>۱۳</sup>، روش اتحاد منافع، روش ارزش ویژه یا بهای تمام شده سرمایه‌گذاری در سهام و میزان کنترل مدیریت و سایر موارد استانداردهای متعددی تهیه کرده‌اند. شناخت شرایط و موقعیت مربوط برای ایجاد معیار تصمیم‌گیری، انتخاب یک روش از بین تعدادی روش و یا تعیین روش تهیه گزارش مالی است که کاری دقیق و سخت است. به هر حال وجود و استفاده موثر از چارچوب نظری در این مورد می‌تواند بسیار مفید واقع شود. فوستر و جانسون (۲۰۰۱) عقیده دارند که چارچوب نظری به طور مستقیم بر عملیات حسابداری تاثیر ندارند، بلکه اصلاح، توصیف یا تفسیر روش‌های موجود حسابداری هستند. چارچوب نظری لزوم تغییراتی در فرآیندهای حسابداری یا نیاز افشای عملیاتی که در تعارض با مفاهیم اساسی هستند را سبب می‌شوند (فوستر و جانسون، ۲۰۰۱، ص ۳).

با این بحث مشخص می‌شود که شناخت موقعیت مربوط بوسیله هیات استانداردگذار گامی اساسی در ایجاد یکنواختی است. موضوعی که با تشخیص موقعیت یا شرایط مربوط بسیار ارتباط دارد و یا در حقیقت در انتخاب روشها موثر واقع می‌شود تصمیم مدیر است. نقش مدیریت واحد تجاری در تشخیص موقعیت یا شرایط مربوط در اجرای استانداردهای تهیه شده بوسیله هیات استانداردگذار، اساسی و تعیین کننده است. برای تکمیل مطالب در مورد موقعیت مربوط به این موضوع نیز باید توجه داشت.

### نقش مدیر در تشخیص موقعیت مربوط

موقعیت و شرایط مربوط، جنبه‌ی مهمی از مفهوم یکنواختی است و باید اضافه کرد که، مدیریت واحد تجاری در تبیین این شرایط نقش مهمی ایفا می‌کنند. صاحب نظران تئوری حسابداری به اهمیت این نقش بسیار اشاره کرده‌اند. مدیریت واحد تجاری در موقعیتی است که می‌تواند با تصمیم‌های خود تحریف یا تغییر نسبی در اندازه‌گیری سود و یا سایر برآوردهای حسابداری بوجود آورد. باید موقعیت یا شرایط مربوط به نحوی تعیین شوند که دخالت مدیریت به حداقل رسیده تا یکنواختی منجر به مقایسه‌پذیری به نسبت بیشتری در گزارشهای واحدهای تجاری ایجاد شود. در مباحث تئوریک دو شرکت را که یک دارایی مشابه خریداری کرده ولی استفاده‌های متفاوتی از آن می‌کند را مثال می‌آورند و نتیجه می‌گیرند که شرکتی که از دارایی به نسبت شرکت دیگر بیشتر استفاده می‌کند باید از نوعی روش استهلاک استفاده کند که زودتر دارایی را مستهلک کند تا شرکت دیگر. ولی آن طور که ولک بیان می‌کند مدیریت در انتخاب و اجرای روش ممکن است انگیزه‌های پنهانی به شرح زیر نیز داشته باشد که وی را به تصمیم خاصی رهنمون شود:

- ۱ - حداکثر کردن سود گزارش شده در کوتاه مدت برای دریافت پاداش مدیریت.
- ۲ - حداقل کردن سود گزارش شده در کوتاه مدت به علت ترس از قوانین دولتی.

۳- هموارسازی سود به این اعتقاد که ریسک سهام کاهش می‌یابد (ولک، ۲۰۰۱، ص ۲۹۳). به هر حال شرایط و موقعیت مربوط جدا از شرایط محیطی که شرکت در آن قرار گرفته نمی‌باشد، واتس و زیمرمن<sup>۱۴</sup> (۱۹۷۸) نتیجه‌گیری می‌کنند که مدیران با طرح عدم سازگاری قوانین مالیاتی و سایر قوانین با استانداردها و همچنین ادعای هزینه‌های زیاد تولید و انتشار اطلاعاتی مالی، آثار سیاسی و طرح‌های پاداش مدیریت تصمیماتی می‌گیرند که اجرای کلی یا جزئی استانداردها را از طریق انتخاب روشی خاص در حسابداری مورد سؤال قرار می‌دهد (واتس و زیمرمن، ۱۹۷۸، ص ۱۱۴-۱۱۶). استفاده شرکتها از روشهای حسابداری مورد نظر یا سبب هزینه‌های بالای اندازه‌گیری می‌شود و یا منجر به درجه پائینی از مقایسه‌پذیری، با توجه به روش حسابداری بکار گرفته شده، می‌گردد. به طور مثال اگر برای ارزیابی موجودی کالای یک سوپر مارکت از روش شناسائی ویژه استفاده شود، هزینه دفتری نسبت به این که اگر از روش ارزش خالص بازیافتنی استفاده شود بیشتر می‌شود، در حالی که به علت برآوردی بودن هزینه‌های توزیع و فروش (تکمیل و واگذاری)، مقایسه‌پذیری کاهش می‌یابد. واتس و زیمرمن (۱۹۷۸) عقیده دارند که استفاده یا عدم استفاده از یک استاندارد حسابداری بوسیله مدیریت بستگی به اندازه شرکت و اثر استاندارد مورد نظر بر کاهش یا افزایش سود دارد (واتس و زیمرمن، ۱۹۷۸، ص ۱۳۱).

دهالیوال<sup>۱۵</sup> (۱۹۸۰) در تحقیق آماری خود نشان داد که ساختار سرمایه (درصد بدهی و سرمایه نسبت به کل دارائی) بر انتخاب روش حسابداری در شرکت‌های نفتی موثر نبوده است. مدیریت این شرکتها بدون توجه به تمایل هیات‌های استاندارددگذار به روشی خاص، روش مناسب خود را انتخاب نموده‌اند (دهالیوال، ۱۹۸۰، ص ۸۴).

با توجه به متنوع بودن شرایط و موقعیت‌های مربوط، تنوع عملیات مالی موسسات تجاری و نقش مدیران، یکنواختی را می‌توان از دو دیدگاه ایجاد کرد که در تئوری‌های حسابداری از آنها با عنوان "یکنواختی محدود"<sup>۱۶</sup> و "یکنواختی مشخص"<sup>۱۷</sup> نام برده می‌شود.



### یکنواختی محدود و یکنواختی مشخص

در متون تئوریه‌های حسابداری "یکنواختی محدود" به معنی این است که یک روش خاص حسابداری که مربوط به یک موقعیت خاص می‌باشد را باید در موارد مشابه (تقریباً مشابه) بکار گرفته شود. این اصطلاح در فرهنگ لغت انگلیسی به معنی رعایت یک محدوده یا حد، نه آنقدر بزرگ و نه آنقدر کوچک که قابل اندازه‌گیری نباشد، معادل‌سازی شده است. در مبحث استانداردهای حسابداری، هیات‌ها استاندارد را به نحوی بیان می‌کنند که موقعیت‌های مشابه را در برگیرد و در یک محدوده قابل اجرا باشد. مانند استاندارد اجاره بلند مدت. براساس این استاندارد اگر مدت اجاره حداقل ۷۵٪ عمر مفید دارائی مورد اجاره را در برگیرد، اجاره سرمایه‌ای<sup>۱۸</sup> به حساب می‌آید و در غیر این صورت اجاره عملیاتی<sup>۱۹</sup> است. ۷۵٪ یک قرارداد است و "حد" را تعیین می‌کند. واضح است که ۷۰٪ یا حتی ۶۰٪ هم چندان فرقی با ۷۵٪ ندارند، اگر چه ۷۵٪ تعیین شده ولی محل برای مانور مدیریت باقی است. مدیریت با تغییر در برآورد عمر دارائی مورد اجاره و یا تغییر در مدت قرارداد اجاره می‌تواند در مورد سرمایه‌ای یا عملیاتی بودن اجاره دخل و تصرف کند.

"یکنواختی مشخص" آن گونه که در تئوری حسابداری به آن برخورد شده، نشان دهنده وضعی است که یک نسخه از پیش تعیین شده برای تمام موقعیت‌ها باید بکار گرفته شود، یا یک روش عمومی برای همه فعالیت‌های مشخص شده بکار گرفته شود، این اصطلاح در فرهنگ لغت انگلیسی به معنی سخت و جدی معنی شده و در استانداردگذاری، نشانگر حالتی است که در بیان استاندارد بدون نشان دادن نرمش، نحوه اجرای استانداردی را بیان کنند. مثلاً در استاندارد هزینه‌های توسعه و تحقیق باید تمام خرج‌های انجام شده به حساب هزینه گذاشته شود، اگر چه معلوم باشد یا نباشد که در آینده چه سودی عاید می‌شود. در این مورد اجازه سرمایه‌ای کردن هزینه وجود ندارد و مدیریت هم راهی برای تغییر ندارد. در مقام مقایسه "یکنواختی مشخص" در استانداردهای حسابداری به نسبت قابلیت مقایسه بیشتری را تا "یکنواختی محدود"

ایجاد می نماید.

کاربران استانداردهای حسابداری و هیات‌های استاندارد‌گذار یکنواختی محدود را در صورت وجود شرایط یا موقعیت‌های دست یافتنی بر یکنواختی مشخص ترجیح می دهند. به هر حال، دستیابی به شرایطی که بتوان یکنواختی محدود را برقرار نمود با توجه به هزینه و منفعت از اجرای استانداردها در فرآیند استانداردگذاری تا حدی مشکل است. ولک (۲۰۰۱، ص ۲۹۷) عقیده دارد که به دلایل زیر از یکنواختی مشخص استفاده می شود:

۱ - علاقه به احتیاط

۲ - عدم توانایی ارکان استانداردگذار در تعیین موقعیت مربوط

۳ - کوشش برای افزایش قابلیت تایید بودند در اندازه‌گیری<sup>۲۰</sup>

۴ - توجه به این مسئله که در حسابداری باید عمل تخصیص انجام گیرد.

۵ - نگرش به اینکه، ایجاد یک سطح از افشا در یک بازار کارای سهام، هزینه‌های

تعیین موقعیت مربوط را بیش از هزینه تعیین سودهای آتی می نماید (ولک

۲۰۰۱، ص ۲۷۹).

موضوع یکنواختی محدود و یکنواختی مشخص به موضوع‌های دیگری در تئوری حسابداری نیز ارتباط پیدا می کنند. گواه صادق بودن<sup>۲۱</sup> و قابلیت تائید داشتن<sup>۲۲</sup> در فرایند استانداردگذاری با ایجاد یکنواختی ارتباط تنگاتنگ دارند.

### گواه صادق بودن و قابلیت تائید داشتن

گواه صادق بودن بدین معنی است که گزارش‌های مالی باید، معرف صادقی از خلاصه همه فعالیت‌های مالی انجام یافته باشد که در عین حال قابلیت استناد (تائید) هم داشته باشند. در این جا، یکنواختی محدود نسبت به یکنواختی مشخص، گواه صادق بودن بیشتری را در ارائه گزارش‌های مالی ایجاد می کند. اگر در سال‌های اول یک دارائی ثابت بیشتر مورد استفاده قرار گیرد، استفاده از روش‌های نزولی استهلاک به نسبت بکارگیری

روش‌های اقساط مساوی، دارای قابلیت استناد بیشتری در موضوع گواه صادق بودن دارد. به سبب رعایت این موضوع است که استانداردهای حسابداری در برخورد با موضوع استهلاک از یکنواختی محدود استفاده نموده و روشهای متعدد حسابداری استهلاک را مجاز دانسته‌اند. به همین طریق استفاده از روشهای متعدد حسابداری موجودی کالا قابل توجیح است.

در برخورد با موضوع هزینه‌های تحقیق و توسعه در حسابداری نفت و گاز اگر کوشش‌های اکتشاف موفقیت‌آمیز باشند، باید هزینه‌های تحقیق و توسعه و یا هزینه‌های حفر چاه را به حساب هزینه دوره گذاشته شوند و در غیر این صورت هزینه سرمایه‌ای به حساب آیند. مشکل اجرای یکنواختی محدود در این موضوع سبب شده که هیات‌های استانداردها تمایل به استفاده از یکنواختی مشخص از خود نشان داده‌اند، شاید به این علت که از این طریق گواه صادق بودن گزارشهای مالی افزایش می‌یابند. به هر حال، هیات استانداردهای حسابداری مالی امریکا پس از حدود ۳۰ سال تجربه استانداردها از نوعی روش ترکیبی برای استانداردها استفاده می‌کند. این هیات به منظور بحساب آوردن موقعیت‌ها و شرایط مربوط گاهی استاندارد تدوینی را به صورت محدود<sup>۲۳</sup> و گاهی به صورت مشخص<sup>۲۴</sup> بیان می‌دارد. رویکرد دیگری که در برخورد با موضوع یکنواختی در تئوری حسابداری به آن توجه شده قابلیت انعطاف<sup>۲۵</sup> (تغییر) است تعداد زیادی از استانداردهای حسابداری در ارتباط با این موضوع شکل گرفته‌اند.

### قابلیت انعطاف

قابلیت انعطاف یا قابلیت تغییر و متناسب شدن با موقعیت مربوط در تئوری‌های حسابداری بسیار مورد بحث قرار گرفته است. کنار هم قرارداد و اجرای همزمان چند موضوع گواه صادق بودن، قابلیت تأیید داشتن گزارشهای مالی و انعطاف نشان دادن در فرایندهای حسابداری، ایجاد یکنواختی محدود و یا یکنواختی مشخص، مشکل

اساسی تئوری حسابداری است. در اینجا به موضوع قابلیت انعطاف می‌پردازیم تا بحث یکنواختی کامل شود.

وقتی که در یک موقعیت خاص نتوان تعیین کرد که کدام روش یا کدام نحوه عمل می‌تواند گواه صادق بودن را در گزارشهای مالی به صورت یکنواخت ایجاد کند چند روش حسابداری پیشنهاد می‌گردد که مدیریت شرکتها با توجه به موقعیت خاص خود و شرایط محیط اقتصادی و اجتماعی اطراف روش مناسب را انتخاب کند. ابداع روشهای محاسبه بهای تمام شده موجودی کالا مثال بارز این موضوع است. مدیریت واحد تجاری می‌تواند بدون در نظر گرفتن جریان فیزیکی کالاهای موجود در انبار، روش اولین صادره از اولین وارده یا روش اولین صادره از آخرین وارده و یا روشهای دیگر که در استانداردهای حسابداری شناسائی شده‌اند را انتخاب و اجرا کند. روشهای متعدد حسابداری استهلاک و یا خرید سهام سایر شرکتها و نحوه نمایش آنها در ترازنامه مثال دیگر قابلیت انعطاف است. شاید برای رعایت قابلیت انعطاف بوده که روشهای حسابداری اجاره بلند مدت و کوتاه مدت ایجاد شده‌اند. بدین سبب که اجرای هر یک از روشهای حسابداری بر وجوه نقد دریافتی در آینده به طور واضح و روشن، مشخص نمی‌باشد، بنابراین، حسابدار همیشه محتمل‌ترین احتمال وقوع یا عدم وقوع را در نظر می‌گیرد. از طرف دیگر استانداردارگذار هم روشهای متعددی را ارائه می‌کند تا فرایند تهیه گزارشهای مالی به صورت یکنواخت انجام پذیرد و گزارشی به استفاده‌کنندگان از گزارشهای مالی ارائه شود که دارای بیشترین حد ممکن از گواه صادق بودن و قابلیت تأیید داشتن باشد.

## افشا

حال که موضوع یکنواختی روشن شد، به بخش دیگر بحث یعنی افشا می‌پردازیم. افشا در مفهوم گسترده آن به معنی تمام اطلاعاتی است که در گزارشهای مالی، یادداشتهای پیوست، وقایع بعد از ترازنامه تجزیه و تحلیل‌های مدیریت، پیش‌بینی‌های

آینده، گزارش بخشها و قسمت‌ها و مواردی که علاوه بر هزینه یابی تاریخی در پیوست‌های گزارش‌های مالی آورده می‌شود، می‌باشد. در مباحث تئوریک حسابداری افشا از دو جنبه، افشای محافظتی<sup>۲۶</sup> و افشای اطلاعاتی<sup>۲۷</sup> مورد بررسی قرار گرفته است. کمیسیون اوراق بهادار امریکا، افشای محافظتی را به علت برخورد غیرعادلانه به سرمایه‌گذاران معمولی<sup>۲۸</sup> که برای خرید اوراق سهام شرکتها به بازار بورس مراجعه می‌کنند برقرار کرده است. این کمیسیون اعتقاد دارد که باید حداقل افشائی صورت گیرد تا سرمایه‌گذاران معمولی با اندوخته اندک دچار ضرر و زیان ناشی از عدم اطلاع کافی نشوند. از طرف دیگر افشا اطلاعاتی برای انجام تجزیه و تحلیل‌های سرمایه‌ای مفید هستند. لذا در سالهای اولیه کمیسیون نامبرده تاکید بر افشای محافظتی داشت و اکنون به افشای اطلاعاتی نیز توجه دارد. گفته می‌شود، اینکه قانون اوراق بهادار امریکا شرط عضویت در بورس را ارائه اطلاعات در مورد صادرکننده سهام، اوراق بهادار فروش رفته، اطلاعات مربوط به توزیع کنندگان و تضمین کنندگان سهام و همچنین اطلاعاتی در مورد مدیران، مقامات رسمی و سهامداران عمده شرکت متقاضی عضویت قراردادده یک افشای محافظتی به حساب می‌آید. بررسی تاریخ تطور استانداردگذاری در مورد افشا، نشان می‌دهد که پس از اطمینان از افشای محافظتی اکنون هیات‌های استانداردگذار دنبال افشای اطلاعاتی هستند. مطرح شدن موضوع حسابداری تورمی و الزام افشای هزینه‌های استهلاک، ارزیابی دارائیهای ثابت، بهای تمام شده کالای فروش رفته و موجودی کالا در پیوست‌های گزارشهای مالی مثال بارز انتقال از افشای محافظتی به اطلاعاتی است.

افشا باید تا آن حد دنبال شود که اشخاص تمایل به سرمایه‌گذاری در بازار سرمایه دچار تبعیض نسبت به اطلاعات ضروری برای برآورد بهای سهام نشوند. متأسفانه، در استانداردهای حسابداری در جوامع مختلف هنوز به طور مشخص حد و مرز افشا تعیین نشده است. اکنون سالهاست که توصیه شده که باید از افشای اطلاعاتی ایستا<sup>۲۹</sup> (عینیت و قابلیت تایید) به افشای اطلاعاتی پویا<sup>۳۰</sup> (پیش بینی و تجزیه و تحلیل) حرکت کرد.

نوعی دیگری از افشا که در متون تئوری حسابداری مورد بحث قرار گرفته افشای تشخیصی<sup>۳۱</sup> است. در بعضی موارد هیات استاندارددگذار گروهی از شرکتها را که وضعیت خاص دارند از اجرای برخی از استانداردها به طور کامل یا جزئی معاف می‌کند. این وضعیت را افشای تشخیصی نامیده‌اند. مثلاً به نظر هیات استاندارددگذار در امریکا شرکتهای کوچک (شرکتهائی که فروش و دارائی آنها از حد معینی کمتر است) مجاز به عدم رعایت بعضی از موارد افشا هستند. شاید به این علت که هزینه اجرای استانداردهای پیچیده حسابداری زیاد است و شرکتهای کوچک قادر به تحمل آن نمی‌باشند.

موضوع دیگری که در بحث افشا مطرح شده، استفاده تجزیه و تحلیل کنندگان اطلاعات مالی از افشا انجام شده در گزارشهای مالی است. موسسات تجزیه و تحلیل کننده اطلاعات مالی، مواد خام یعنی اطلاعات مالی شرکتها را براساس اصل افشا به صورت مجانی دریافت می‌دارند و پس از تجزیه و تحلیل آنها را گران به مشتاقان می‌فروشند. لذا هر چه هیات‌های استاندارد گذار فشار بیشتری برای افشا وارد نمایند اطلاعات دقیق‌تر و فراوان‌تر در دسترس این موسسات قرار می‌گیرد. با توجه به زیاد بودن هزینه فرآوری اطلاعات برای تهیه گزارشهای مالی و یادداشتهای پیوست که بر دوش شرکت‌ها سنگینی می‌کند، عده‌ای از اندیشمندان متعقدند که این بهای قانونمندی<sup>۳۲</sup> شدن حرفه حسابداری است که بهتر است حذف شود. به این دلیل موضوع عدم قانونمند شدن<sup>۳۳</sup> را مطرح کرده‌اند. در کنار سایر دلایل برای عدم قانونمندی، این دلیل هم جالب است که در فرایند استاندارد گذاری مورد توجه قرار گیرد.

اعلام سهم سود میان دوره‌ای و انتشار خبر وضعیت مالی خوب شرکت که بر اساس اصل افشا انجام می‌گیرد شرکت انتشار دهنده را نیز منتفع می‌نماید که افزایش بهای سهام در بازار بورس از نتایج اولیه آن است.<sup>۳۴</sup> بیان این، مطلب ضروری است که اندیشمندان حسابداری بدین جهت موضوع عدم قانونمند شدن را مطرح کرده‌اند که

حدود یک قرن است که حرفه حسابداری در جوامع توسعه یافته عمل قانونمند شدن را اجرا نموده است و اکنون احساس می‌کنند که باید برای عدم قانونمندی تلاش کنند تا قید و بندهای دست و پاگیر و همچنین تولید اطلاعات اضافی که هزینه بر است را متوقف کنند.

در جامعه حرفه حسابداری کشورهای نظیر ایران که هنوز تجربه قانونمند شدن دوران اولیه خود را می‌گذراند طرح موضوع عدم قانونمندی بسیار زود است. چون گذر از قانونمندی به عدم قانونمندی میسر است ولی برعکس آن از جایگاه ثوریک برخوردار نیست.

### یکنواختی و افشا در استانداردهای حسابداری ایران

در بیانیه‌های منتشر شده بوسیله کمیته‌ی تدوین رهنمودهای حسابداری سازمان حسابرسی<sup>۳۵</sup> یک بخش در هر بیانیه به افشای اطلاعات ضروری که حاصل اجرای استاندارد مربوط است اختصاص یافته است. بیانیه شماره ۱۲ نیز به "افشای اطلاعات در خصوص اشخاص وابسته" اختصاص یافته است<sup>۳۶</sup>. به نظر می‌رسد افشا خواسته شده در بیانیه‌های استانداردهای حسابداری و حسابرسی ایران از نوع افشا محافظتی است. به هر حال باید با انتشار رهنمودهای حسابداری جدید و اجرای افشا در گزارشهای مالی این موضوع جدی‌تر دنبال شود. پیش‌بینی می‌شود که در آینده افشاهای اطلاعاتی نیز در بیانیه‌های بعدی مودر توجه کمیته تدوین رهنمودهای سازمان حسابرسی قرار گیرد. افشاهای اطلاعاتی به ارتقای کیفیت گزارشگری و کارایی بازار سرمایه<sup>۳۷</sup> کمک فراوانی می‌نماید.

در بیشتر استانداردهای حسابداری ایران "یکنواختی مشخص" بیشتر مد نظر هیات استانداردگذار بوده است تا "یکنواختی محدود". در بیانیه‌های ۱، ۲ و ۶ شکل گزارشهای سود و زیان، ترازنامه و صورت جریان نقدی به گونه پیشنهادی ارائه شده است که نشانه بارز ایجاد یکنواختی از نوع مشخص است. در مورد حسابداری تحقیقات

و توسعه (بیانیه ۷)، حسابداری پیمانهای بلند مدت (بیانیه ۹) و حسابداری مخارج تامین مالی (بیانیه ۱۳) نیز فقط به ارائه یک روش خاص اکتفا شده که حاکی از ایجاد یکنواختی مشخص می‌باشد. این موضوع در بیانیه ۱۸، صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی نیز وجود دارد. می‌توان گفت که از یکنواختی محدود تنها در استانداردهای شناخت درآمد (بیانیه ۳) و حسابداری موجودی مواد و کالا (بیانیه ۸) و تاحدودی در حسابداری پیشامدهای احتمالی (بیانیه ۴) استفاده شده است.

از آنجا که فرایند استانداردگذاری در کشور بتازگی شروع شده، باید انتظار داشت که در آینده با توسعه بیشتر حرفه حسابداری و ایجاد چارچوب نظری برای تئوری حسابداری، این فرایند توسعه یافته و هیات استانداردگذار به ایجاد یکنواختی از طریق محدود نیز توجه بیشتر بنماید. از طرف دیگر با تغییر در ارزشهای فرهنگی جامعه و به تبع آن تغییر در ارزشهای حسابداری باید به توسعه یکنواختی محدود امیدوار بود.

گری<sup>۳۸</sup> (۱۹۸۸) براساس نوشته‌های هافستد آثار ارزشهای فرهنگی را بر خُرده فرهنگ حسابداری<sup>۳۹</sup> در جوامع مختلف دنیا را بررسی نمود. وی نتیجه گرفت که چهار عامل: فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی<sup>۴۰</sup>، فاصله زیاد در مقابل فاصله کم قدرت<sup>۴۱</sup> (درجه تحمل افراد برای قبول اینکه قدرت در سازمانها و نهادها نابرابری توزیع شود)، اجتناب در مقابل کمی عدم اطمینان<sup>۴۲</sup> (درجه‌ای از اجتناب از عدم اطمینان که افراد جامعه آنرا قبول می‌کنند) و مردگرایی در برابر زن‌گرایی<sup>۴۳</sup> (روش تخصیص قوانین اجتماعی مربوط به جنسیت) بر ارزشهای حسابداری مورد بررسی قرار داد (گری ۱۹۸۸، ص ۷۰۶). مهرانی<sup>۴۴</sup> (۱۳۷۵ و ۱۳۷۶) نتیجه گرفت که از بعد از انقلاب اسلامی ایران (۱۳۵۷) تغییرات ارزشهای حسابداری در ایران به سمت یکنواختی، محافظه کاری و کنترل قانونی بیشتر حرکت نموده است (مهرانی، ۱۳۷۵ و ۱۳۷۶، ص ۱۱۲). نتیجه آنکه هیات استانداردگذار در آینده به ایجاد یکنواختی به روشهای آسان‌تر برای مجریان (حسابداران) و استفاده کنندگان استانداردهای تهیه گزارش‌های مالی روی خواهد آورد.



## نتیجه گیری

در این مقاله اهمیت یکنواختی و افشا از منظر چارچوب نظری و تئوری حسابداری مورد بررسی قرار گرفت. همچنین نشان داده شده که یکنواختی بامقایسه پذیری همراه است و بدو صورت "یکنواختی محدود" و "یکنواختی مشخص" در فرایند استانداردهای پذیرداری پدیدار می‌گردد. در این مقاله دلایل علاقه هیات‌های استانداردهای پذیرداری به ایجاد "یکنواختی مشخص" در مقابل "یکنواختی محدود" مورد بحث قرار گرفت. این مطالعه نشان داد که هیات‌های استانداردهای پذیرداری موقعیت‌ها و شرایط مربوط به وقایع مالی را تشخیص و در فرایند استانداردهای پذیرداری مورد توجه قرار می‌دهند. تا استانداردهای پذیرداری برای تشخیص چگونگی ثبت و گزارش وقایع مالی به صورتهای یاد شده "محدود" و یا "مشخص" تهیه و به مورد اجرا بگذارند.

تهیه کنندگان گزارشهای مالی به راحتی می‌توانند با استفاده از استانداردهای تدوین شده، گزارشهای مالی دارای قابلیت مقایسه و تایید، همراه با درجه بالائی از گواه صادق بودن تهیه و منتشر کنند. در این مطالعه نشان داده شد که مدیران از طریق تشخیص موقعیت مربوط و انتخاب روشهای حسابداری بر نحوه اجرای استانداردهای حسابداری تاثیر گذار هستند.

افشا جنبه دیگری از تئوری و چارچوب نظری در حسابداری است که باید مورد توجه هیات‌های استانداردهای پذیرداری قرار گیرد. افشای محافظتی برای احتراز از برخورد غیرعادلانه به سرمایه گذاران در بازار سرمایه کاربرد دارد و افشای اطلاعاتی در ارتقای کیفی تجزیه و تحلیل‌های سرمایه گذاری مورد استفاده است. بررسیهای این مقاله بیان می‌کند که با توجه به محیط فرهنگی، اقتصادی و اجتماعی کشور در بیشتر موارد هیات استانداردهای پذیرداری ایرانی، به تدوین استانداردها بر اساس "یکنواختی مشخص" از خود تمایل نشان داده‌اند.

پی نوشت:

- 1 - Foster, M.N. and Tood,J.(2001). "Why Does FASB Have a Conceptual Framework" Understanding the Issues. Financial Accounting Standard Board, Site, WWW.FASB. Org.
- 2 - Wolk, H.I.Tearney, M.G.Dodd. J.L.(2001). "Accounting Theory: AConceptual and Institutional Approach". Fifth Edition, South - Western College Pulishing.
- 3 - Uniformity
- 4 - Disclosure
- 5 - Conceptual Framework
- 6 - Comparability
- 7 - Sprous.R.(1978). "The Importance of Earnings in the Conceptual Framework". Journal of Accountancy, Jan.pp. 64-71.
- 8 - Neggar.Ali, (1984). "Oil and Gas Accounting. Where Wall Street Stand". The Journal of Accounting, Sep. pp. 72-77.
- 9 - Successful efforts
- 10 - Relevant Circumstances
- 11 - Future Contingencies
- 12 - Current Valuation
- 13 - Lease Capitalization
- 14 - Watts, R.L. and Zimmerman, J.L.(1978). "Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards". The Accounting Review, Jan. pp. 112- 134.
- 15 - Dhaliwal, Dan S.(1980). "The Effect of the Firm's Capital Structure on

the Choice of Accounting Methods". The Accounting Review Jan. pp. 78-84.

16 - Finite Uniformity

17 - Rigid uniformity

18 - Capital lease

19 - Operating lease

۲۰ - ولک در فصل اول کتاب خود (Accounting Theory: Aconceptual and خود

(Instiitutional Approach) اندازه‌گیری (Measurement) را مهم‌ترین و سخت‌ترین وظیفه

حسابداران می‌دانند.

21 - Representational Faithfulness

22 - Verifiability

23 - Finite

24 - Rigid

25 - Flexibility

26 - Informative Disclosure

27 - Protective Disclosures

28 - Naive Investors

29 - Hard Information Disclosure

30 - Soft Information Disclosure

31 - Differential Disclosure

32 - Regulation

33 - Unregulated

۳۴ - موضوع انتشار اخبار خوب از وضعیت شرکت در تئوری علامت دادن

(Signaling Theory) مورد بحث قرار می‌گیرد. برای اطلاع بیشتر از تئوری‌های مربوط به

این موضوع و همچنین دلائل قانونمند شدن به فصل چهار کتاب زیر مراجعه فرمایید.

۳۵ - کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، رهنمودهای حسابداری: بیانیه‌های شماره ۱ تا ۱۸، سازمان حسابرسی، اسفند ۱۳۷۷.

۳۶ - در سازمان حسابرسی مجمع عمومی وظیفه تصویب استانداردهای حسابداری و حسابرسی را بر اساس قانون به عهده دارد. این مجمع، هیات عامل را در سازمان حسابرسی تشکیل داده که هیات عامل کمیته فنی را مامور تدوین ضوابط و دستورالعمل‌های فنی و حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی نموده است. کمیته فنی با کمک بخش تدوین استانداردها نسبت به تدوین رهنمودهای حسابداری اقدام و آنها را طی بیانیه‌های رسمی منتشر می‌نماید.

۳۷ - در حال حاضر به علت توجه کم به افشا در گزارشگری مالی بازار سرمایه ایران نسبت به اطلاعات حسابداری حساسیت کمی نشان می‌دهد.

38 - Gary S.J.,(1988). "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting System Internationally". ABACUS, March, pp. 1-15.

39 - Accounting subculture

40 - Individualism verses collectivism

41 - Large verses small power distance

42 - Strong versus Weak uncertainty Avoidance

43 - Masculinity verses femininity

۴۴ - مهرانی کاوه - (۱۳۷۵ و ۱۳۷۶). تاثیر فرهنگ بر حسابداری فصلنامه پژوهشی

بررسی‌های حسابداری، سال چهارم، شماره ۱۴ و ۱۵ زمستان و بهار، صص ۱۱۴ - ۸۷.

## منابع :

- 1 - Foster, M.N. and Tood,J.(2001). "Why Does FASB Have a Conceptual Framework" Understanding the Issues. Financial Accounting Standard Board, Site, WWW.FASB. Org.
- 2 - Wolk, H.I.Tearney, M.G.Dodd. J.L.(2001). "Accounting Theory: AConceptual and Institutional Approach". Fifth Edition, South - Western College Pulishing.
- 3 - Sprous.R.(1978). "The Importance of Earnings in the Conceptual Framework". Journal of Accountancy, Jan.pp. 64-71.
- 4 - Neggar.Ali, (1984). "Oil and Gas Accounting. Where Wall Street Stand". The Journal of Accounting, Sep. pp. 72-77.
- 5 - Watts, R.L. and Zimmerman, J.L.(1978). "Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards". The Accounting Review, Jan. pp. 112- 134.
- 6 - Dhaliwal, Dan S.(1980). "The Effect of the Firm's Capital Structure on

the Choice of Accounting Methods". The Accounting Review Jan. pp. 78-84.

۷ - کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، رهنمودهای حسابداری: بیانیه‌های شماره ۱ تا ۱۸، سازمان حسابرسی، اسفند ۱۳۷۷.

8 - Gary S.J.,(1988). "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting System Internationally". ABACUS, March, pp. 1-15.