

چالشهای به‌کارگیری

استانداردهای

حسابداری؛ نیاز به

چارچوب جامع برای

ارزیابی پس از اجرا



دکتر مسعود غلامزاده لداری

عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات

ساجد

موضوع محوری این شماره از مجله بررسی چالشهای به‌کارگیری استانداردهای حسابداری است و مطالعات دانشگاهی می‌تواند به فهم و درک موضوع کمک کند. از شما به‌عنوان پژوهشگر در حوزه فرایند تدوین استانداردها دعوت به‌عمل آوردیم تا مسایل مرتبط با ارزیابی پس از اجرای استانداردها را به بحث بگذاریم و خوانندگان مجله حسابرس را با دیدگاه شما آشنا کنیم. گفتگو را با بحث درباره پیامدهای اقتصادی استانداردهای حسابداری آغاز کنیم؟

حسابداری، موجب دخالت گروه‌های دارای منافع در فرایند تدوین استانداردها می‌شود؟

دکتر غلامزاده لداری

مقدمه این بحث، اطلاع از «تئوری منافع عمومی» و «تئوری منافع گروهی» است. براساس «تئوری منافع عمومی»، قانون باید تقاضا و منافع عمومی را پوشش دهد، لذا قانونگذار به بهترین نحو تمام منافع اجتماعی را در تدوین قانون لحاظ می‌کند. موضوع قابل‌ملاحظه در این تئوری این است که قوانین چگونه در عمل باید این کار را انجام دهند؟ با پذیرش این مفهوم از قانون، تصمیم‌گیری درباره محدوده قوانین بسیار مشکل است و قانونگذار نمی‌تواند در راستای منافع عمومی حرکت کند، زیرا ماهیت این عمل بسیار پیچیده و در نتیجه زمان‌بر و هزینه‌بر خواهد بود. از طرفی، چون مقام ناظر نمی‌تواند نسبت به صحت این فرایند پیچیده و غیرقابل مشاهده اطمینان کسب کند، همواره این ابهام وجود دارد که مقام قانونگذار در راستای منافع شخصی خود گام برداشته است. از طرف دیگر، براساس «تئوری منافع گروهی»، قانون در راستای منافع گروهی خاص عمل می‌کند. گروه‌های متعدد برای حمایت از منافع خود، نمایندگان خود در هیئت‌های قانونگذار را ملزم به تدوین قوانین می‌کنند. برای نمونه، صنعت

دکتر غلامزاده لداری

همانطور که استیفن زف (Stephen Zeff)، یکی از مشاهیر و تاریخ‌سازان حسابداری جهان، در مقاله «ظهور پیامدهای اقتصادی» اشاره داشت، حرفه حسابداری از دهه ۱۹۶۰ میلادی متوجه اثرگذاری روزافزون نیروهای بیرونی بر فرایند تدوین استاندارد شده است. مداخله فعالانه و قدرتمندانه افراد و گروه‌هایی که قبلاً به‌ندرت به تدوین استانداردهای حسابداری علاقه نشان داده بودند، در فرایند تدوین استاندارد، موید این ادعای زف بود.

«پیامدهای اقتصادی» به‌معنای تاثیر گزارشهای حسابداری بر رفتار و تصمیم‌گیری شرکتها، دولت، اتحادیه‌ها، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان می‌باشد. به باور زف، رفتار نهایی این افراد و گروه‌ها می‌تواند به منافع ذینفعان دیگر آسیبهایی را وارد کند. بنابراین، نهادهای تدوین استاندارد باید در زمان تصمیم‌گیری در خصوص مسایل حسابداری، این پیامدهای آسیب‌رسان را در نظر داشته باشند.

از طرف دیگر، تدوین استانداردهای حسابداری دارای هزینه است. این هزینه می‌تواند مثل تشکیل سازمانها و هیئت‌های تدوین و اجرای استاندارد و هزینه رعایت استانداردهای مصوب توسط شرکت به‌صورت هزینه‌های مستقیم باشد. اما هزینه‌های غیرمستقیم این فرایند با اهمیت‌تر و بزرگ‌تر است. استانداردها، آزادی عمل مدیران در انتخاب رویه‌های مختلف را کاهش می‌دهند و مدیریت سود را محدود می‌کنند. استانداردها سطح مشخصی از افشای اطلاعات حسابداری را الزام‌آور می‌کنند که می‌تواند منجر به کاهش مزایای رقابتی شرکت و کاهش قدرت سودآوری آتی گردد. بسیاری از خط‌مشی‌های حسابداری با این‌که تاثیری بر جریانهای نقدی شرکت ندارند، اما با توجه به تاثیری که بر اجزای صورت سودوزیان می‌گذارند، واکنش بازار اوراق بهادار را در پی خواهند داشت و بر هزینه سرمایه آن‌ها اثر می‌گذارند. از این‌رو، در هنگام تدوین استانداردها، گروه‌های ذینفع، نتایج اقتصادی حاصل از آن را به دقت مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهند.

سازمان

آیا پیامدهای اقتصادی ناشی از الزامات استانداردهای

ارزیابی پس از اجرا

به‌عنوان یکی از سازوکارهای

ارزیابی و نظارت بر

استانداردهای حسابداری

اجرا شده

در نظر گرفته شده است

دکتر غلامزاده لداری

قطعاً همین‌طور است. در کشورهای پیشرو، ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری به‌عنوان بخشی از «تجزیه و تحلیل اثرات و پیامدهای استانداردهای حسابداری» لحاظ شده است. پیامدهای اقتصادی باعث می‌شود که تدوین استانداردهای حسابداری پیچیده و مشکل شود و در این راستا باید بین ملاحظات سیاسی و دیدگاه‌های حسابداران نوعی توازن ظریف برقرار شود. سازمانهای تدوین استاندارد در واکنش به این وضع تاکنون کوشیده‌اند مشارکت‌کنندگان را به هیئت بیاورند، پیش‌نویس استانداردها را هم در سطحی گسترده منتشر نمایند و در اختیار همه گروه‌های ذینفع و علاقه‌مند قرار دهند تا آن‌ها به فرصتی دست یابند که در مورد استانداردهای پیشنهادی اعلام‌نظر نمایند. ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری یکی از آخرین واکنش‌های نهادهای تدوین استاندارد حسابداری پیشرو بین‌المللی به این موضوع بوده است.

همان‌طور که گفتیم ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری را می‌توان بخشی از «تجزیه و تحلیل اثرات و پیامدهای استانداردهای حسابداری» محسوب کرد. اصطلاح «اثرات» می‌تواند برای افراد مختلف معانی متفاوتی داشته باشد. دیدگاه اولیه این است که اثرات باید برای مقاصد تدوین استاندارد حسابداری این‌گونه تعریف شود: «پیامدهای (احتمالی) ناشی از استانداردهای حسابداری که در مقابل هدف تامین منافع عمومی از طریق ایفای نقش استانداردهای حسابداری جدید یا اصلاح‌شده در بهبود گزارشگری مالی قرار می‌گیرد». به عبارت دیگر، «اثرات» معادل «پیامدها» است. اثرات استانداردهای حسابداری مفهومی فراتر از هزینه و منفعت آن‌هاست و به عبارت دیگر، مفهوم «هزینه-منفعت» زیرمجموعه‌ای از مفهوم کلی‌تر «اثرات» است. اثرات را در یک طبقه‌بندی کلی می‌توان به دو گروه اثرات اقتصاد کلان (مثل تاثیر بر ثبات مالی، تخصیص کارآمدتر منابع و توزیع مجدد ثروت در جامعه) و اثرات اقتصاد خرد (مثل هزینه و منفعت استاندارد جدید بر یک شرکت) تقسیم‌بندی کرد. برای درک نحوه تاثیرگذاری استانداردهای حسابداری

ممکن است نیاز به قوانینی برای حمایت در برابر قیمت‌های رقابتی یا در مقابل عملکرد شرکتهای داخلی و تخلفات آن‌ها داشته باشد، یا مشتریان و مصرف‌کنندگان نیاز به حمایت برای افزایش کیفیت و محصول استاندارد دارند. هر کدام از این گروه‌ها، نمایندگانی در هیئت‌ها دارند که برای کسب منافع متعلق به گروه از قدرت سیاسی خود برای تدوین قانون استفاده می‌کند. به‌طور یقین، منفعت این مسئول سیاسی متکی به حفظ قدرت او است. در نتیجه، تدوین قانون را به شکلی انجام خواهد داد که در حفظ قدرت آن‌ها موثرتر و مفیدتر واقع شود. در واقع، قانونگذاری در تئوری منافع گروهی به‌عنوان کالایی فرض می‌شود که برای آن عرضه و تقاضا وجود دارد. این کالا به آن ذینفعانی اختصاص خواهد یافت که دارای نفوذ سیاسی بیشتری در هیئت‌های تدوین‌کننده قانون هستند و قوانینی در راستای مطلوبیت آن‌ها ارائه خواهد کرد.

گاهی اوقات تدوین یک استاندارد حسابداری حتی در کشورهای پیشرو الزاماً برای ارائه اطلاعات مربوط و مفید نبوده است، بلکه جنبه سیاسی داشته است. انتشار استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۳۰ با عنوان سود جامع در سال ۱۹۷۹ نمونه‌ای است که برای این ادعا می‌توان مطرح کرد. این استاندارد سازش سیاسی بین منافع مدیران و سرمایه‌گذاران بوده است. منافع سرمایه‌گذاران در تصمیم‌گیری بر مبنای حسابداری ارزشهای جاری می‌باشد و با این استاندارد مدیران به پذیرش ارزشهای جاری ترغیب شده و در نتیجه سودوزبان تحقق نیافته را از سود خالص تفکیک می‌کنند. تدوین استانداردها باید در جهت افزایش کیفیت تصمیم‌گیری و کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتی صورت بگیرد، اما نمی‌توان فقط به منافع یک طرف یعنی سرمایه‌گذاران توجه کرد بلکه باید مدیران و تدوین‌کنندگان استانداردها نیز در این مسئله لحاظ شوند و در واقع فرایند تدوین استانداردهای حسابداری بیشتر با تئوری منافع گروهی نسبت به منافع عمومی همخوانی دارد.

سازگار

آیا پیامدهای استانداردهای حسابداری که توضیح دادید، ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری را ضروری می‌سازد؟

یک استاندارد حسابداری یا اصلاح استاندارد، یک اثر اقتصاد کلان است. اظهارنظرهای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری حکایت از آن دارد که تفکیک اثرات اقتصاد کلان از اثرات اقتصاد خرد و تنها در نظر گرفتن اثرات اقتصاد خرد، نمی‌تواند کمک‌کننده باشد.

البته انتقاداتی هم در این خصوص مطرح شده است. مثلاً گفته شده گزارش‌های مالی محدودیتهایی دارند. صورت‌های مالی تنها یک عکس فوری در زمان عملکرد اقتصادی را نشان می‌دهد. بنابراین، بعید است اثرات اقتصاد کلان ناشی از گزارشگری مالی برای ارزیابی اثرات اقتصاد کلان استانداردهای حسابداری کافی باشد. همچنین، استدلال می‌شود که تدوین‌کنندگان استاندارد اجباری برای واکنش نشان دادن به اثرات اقتصاد کلان ندارند و این دقیقاً نقش دولتها می‌باشد. ضمناً این استدلال هم مطرح شده که با در نظر گرفتن اثرات اقتصاد کلان احتمالاً بی‌طرفی استانداردهای حسابداری کاهش می‌یابد و استانداردهای حسابداری به ابزاری برای سیاست‌های اقتصادی و مالی تبدیل می‌شوند.

بر روی اقتصاد کلان، استاندارد حسابداری را در نظر بگیرید که تهیه‌کنندگان صورتهای مالی را ملزم به افشای اطلاعات جدید نموده است که تاکنون در بازار افشا نمی‌شد و با افشای این اطلاعات جدید، دیدگاه استفاده‌کنندگان نسبت به عملکرد و وضعیت مالی برخی شرکتها تغییر می‌یابد و هزینه سرمایه این شرکتها تغییر کرده و انتقال ثروت را موجب می‌شود که در نهایت منجر به تخصیص منابع به‌نحوی کارآمدتر خواهد شد. در یک طبقه‌بندی دیگر، اثرات به سه گروه تقسیم‌بندی می‌شود: اثرات اقتصادی اولیه بر استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان صورتهای مالی (مثل هزینه اجرای استاندارد جدید)، اثرات اقتصادی و رفتاری ثانویه بر روی تهیه‌کنندگان، استفاده‌کنندگان و سایر ذینفعان (مثل تغییر در رفتار مدیریت) و اثرات اقتصادی و رفتاری بر روی بازارها و جامعه (مثل تاثیر بر بازارهای سرمایه کارا).

در حمایت از این موضوع که کلیه اثرات (هم اثرات اقتصاد کلان و هم اثرات اقتصاد خرد) باید در دامنه اثرات قرار بگیرد، گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا استدلالهایی را مطرح نموده است که خوب است به آن‌ها اشاره کنم.

الف) تدوین‌کنندگان استاندارد به منافع عمومی می‌اندیشند: تدوین‌کنندگان استاندارد باید به نفع عموم کار کنند و باید در یک چارچوب سیاست عمومی اقدامهای فراوانی را انجام دهند. بنابراین نسبت به تایید این موضوع که فعالیتهای آن‌ها نقش مثبتی در بهبود گزارشگری مالی داشته است، دارای مسئولیت پاسخگویی و شفاف‌سازی هستند. اما تعیین این‌که تدوین‌کنندگان استاندارد چگونه می‌توانند این موضوع را بدون ارزیابی پیامدهای فعالیتهایشان اثبات کنند، دشوار است، و در نظر گرفتن برخی اثرات و در نظر نگرفتن برخی دیگر در ارزیابیهایشان، نمی‌تواند به آن‌ها کمکی کند.

ب) انتظار می‌رود که استانداردهای حسابداری، اثرات اقتصادی داشته باشد: گزارشگری مالی باید یکی از نهادهای مورد استفاده توسط سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان در اتخاذ تصمیمات راجع به محل سرمایه‌گذاری و اعتباردهی باشد. به عبارت دیگر، گزارشگری مالی باید سیگنالی برای تخصیص سرمایه باشد. تصمیمهای اقتصادی بهتر در نتیجه

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری

در سال ۲۰۰۷ و

هیئت استانداردهای حسابداری مالی امریکا

در سال ۲۰۰۹

تصمیم گرفتند تا

ارزیابی پس از اجرای

استانداردهای حسابداری را

در فرایند تدوین استاندارد خود بگنجانند

رویکرد را پذیرفته است. در رویکرد دوم، این کار به یک نهاد مستقل سپرده می‌شود. برای مثال، بنیاد حسابداری مالی (FAF) در امریکا کار ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری تصویب و منتشر شده توسط هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) را برعهده گرفته است.

سازمان

هر کدام از این رویکردها چه مزایا یا معایبی دارند؟

دکتر غلامزاده لداری

استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری مالی امریکا توسط تیمی مورد ارزیابی قرار می‌گیرد که مستقیماً به هیئت امنای بنیاد حسابداری مالی گزارش می‌کند. لذا، تیم ارزیابی مستقل از هیئت استانداردهای حسابداری مالی و مستقل از تاثیرگذاری هیئت امنای می‌باشد. در مقابل، با توجه به این‌که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری کار ارزیابی استانداردهای وضع شده توسط خودش را انجام می‌دهد (خودارزیابی می‌کند)، ممکن است استقلال فرایند ارزیابی این هیئت کمتر در نظر گرفته شود. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری با این استدلال از خود در مقابل ادعای مطرح شده دفاع می‌کند که فرایند ارزیابی شفاف و جدی برای ایجاد اطمینان از وجود استقلال کافی است. فرایند ارزیابی بنیاد حسابداری مالی در ظاهر از این منظر مستقل‌تر به نظر

ج) ممکن است تصمیمات تحت تاثیر ملاحظه‌های سیاسی باشد: ملاحظه‌های سیاسی می‌تواند تاثیر به‌سزایی بر مطلوبیت نهایی یک استاندارد حسابداری داشته باشد. شاید استدلال شود که تدوین‌کنندگان استاندارد در زمان تجزیه و تحلیل اثرات باید اثرات اقتصاد کلان شامل ملاحظات سیاسی را در نظر بگیرند. اگر یک استاندارد حسابداری با در نظر گرفتن مسایل گسترده راجع به اثرات پیش‌بینی شده استانداردهای حسابداری تدوین شده باشد، تدوین‌کننده استاندارد اطمینان بیشتری پیدا می‌کند که اجرای پیشنهادش با موانع ملاحظات سیاسی مواجه نمی‌شود. نهاد تدوین استاندارد نمی‌تواند صرفاً با این استدلال که استاندارد حسابداری محتوای اقتصادی را به‌گونه‌ای صادقانه نشان می‌دهد، فرض کند که آن استاندارد یا اصلاحیه اجرا می‌شود. با توجه به توضیحات پیشین، «تجزیه و تحلیل اثرات» برای مقاصد تدوین استانداردهای حسابداری باید این‌گونه تعریف شود: «قرائید سیستماتیک در نظر گرفتن اثرهای استانداردهای حسابداری وقتی این استانداردها تدوین و اجرا می‌شود». نتیجه این‌که، تجزیه و تحلیل اثرات یک «فرایند» است. این فرایند با فرایند تدوین استاندارد یکپارچه می‌شود و تنها یک مستند یا یک رویداد قابل انجام در یک مقطع زمانی مشخص نیست، بلکه یک فرایند مستمر است. به همین دلیل گفتم ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری را می‌توان بخشی از «تجزیه و تحلیل اثرها و پیامدهای استانداردهای حسابداری» محسوب کرد.

سازمان

مسئول ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری در دنیا چه مراجعی هستند؟ آیا خود نهاد تدوین استاندارد این کار را انجام می‌دهد یا نهادی مستقل از نهاد تدوین استاندارد؟

دکتر غلامزاده لداری

درخصوص این موضوع که ارزیابی پس از اجرای استاندارد حسابداری توسط چه مرجعی انجام شود، دو رویکرد قابل تصور است. در رویکرد اول، تدوین چارچوب و انجام ارزیابی را خود نهاد تدوین استاندارد انجام می‌دهد که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) این

تصویب چارچوبی جامع
برای ارزیابی پس از اجرای
استانداردهای حسابداری و
به‌کارگیری آن
ضروری به نظر می‌رسد

ارزیابی پس از اجرا به عنوان بخشی از یک فرایند نظارتی در تدوین استاندارد در نظر گرفته می‌شود.

سازمان

لطفاً پیشینه پروژه‌های ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری انجام شده توسط نهادهای پیشرو بین‌المللی را به اختصار توضیح دهید؟

دکتر غلامزاده لداری

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در سال ۲۰۰۷ و هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا در سال ۲۰۰۹ تصمیم گرفتند تا ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری را در فرایند تدوین استاندارد خود بگنجانند. حداقل زمانی که یک استاندارد حسابداری باید مورد اجرا و استفاده قرار گرفته باشد تا برای ارزیابی پس از اجرا انتخاب شود، در مورد هر دو هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری یکسان است. هر دو هیئت تدوین استاندارد یادشده ارزیابی پس از اجرا را حداقل دو سال پس از به‌کارگیری یک استاندارد برای نخستین بار انجام می‌دهند.

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری کار ارزیابی پس از اجرای خود را با استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۸ (قسمت‌های عملیاتی) و شماره ۳ (ترکیبهای تجاری) شروع کرد و در ادامه، ارزیابی پس از اجرای استانداردهای دیگر را در دستور کار خود قرار داد.

هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا هم در سالهای نخست به ارزیابی پس از اجرای بیانیه استانداردهای حسابداری مالی شماره ۱۳۱ (افشا راجع به قسمتهای واحد تجاری و اطلاعات مرتبط)، شماره ۱۴۱ (ترکیبهای تجاری)، شماره ۱۲۸ (سود هر سهم)، شماره ۱۶۰ (منافع غیرکنترلی در صورتهای مالی تلفیقی)، شماره ۱۲۳ (پرداخت مبتنی بر سهام)، شماره ۱۵۷ (اندازه‌گیری ارزش منصفانه) و شماره ۱۰۹ (حسابداری مالیات بر درآمد) پرداخت و ارزیابی پس از اجرای استانداردهای دیگری را نیز پس از آن انجام داد.

نتیجه ارزیابی پس از اجرای بعضی از این استانداردها این بوده است که در زمان ارزیابی نیاز به بهبود داشتند، برخی دیگر نیاز به بهبود نداشتند و برخی دیگر از آن‌ها هم علیرغم

می‌رسد. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در مباحث مربوط به فرایند ارزیابی پس از اجرای استانداردها مداخله می‌کند و یافته‌های اولیه را در جلسات خود به بحث و بررسی می‌گذارد، اما هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا گزارش نهایی را در پایان فرایند ارزیابی دریافت می‌کند و پاسخ رسمی به آن می‌دهد. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بر روی گام نخست مشورت‌خواهی و پیشنهادهای دریافتی از مشارکت‌کنندگان به عنوان وسیله‌ای برای افزایش شفافیت فرایند ارزیابی خود حساب می‌کند. به هر جهت، این که شفافیت تا چه اندازه‌ای می‌تواند به حل مسئله خودارزیابی کمک کند، همچنان تا حدودی یک پرسش بدون پاسخ باقی مانده است.

از طرف دیگر، تفکیک بین تیم ارزیابی و هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا می‌تواند نگرانیهایی درخصوص درک پیامهای صادره از طریق گزارش ارزیابی پس از اجرا به وجود آورد. برای مثال، هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا در پاسخ کتبی خود به گزارش ارزیابی پس از اجرای بیانیه استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۳۱ اعلام نموده است که برای درک اهمیت مسایل مطرح شده در آن گزارش و رابطه آن‌ها با اقلام دیگر برنامه‌های احتمالی، با افراد دیگری مشورت نموده است. این گام اضافی برای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری لازم نیست، زیرا خودش تا حدود زیادی کار ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری وضع شده توسط خودش را انجام می‌دهد.

سازمان

با این توصیف، ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری بخشی از فرایند تدوین استاندارد محسوب می‌شود یا بخشی از یک فرایند نظارتی؟

دکتر غلامزاده لداری

پاسخ به این سوال بستگی به این دارد که مسئولیت ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری برعهده کیست. در حالتی که نهاد تدوین استاندارد خودش مجری ارزیابی پس از اجرای استانداردها می‌شود، این ارزیابی را به عنوان بخشی از فرایند تدوین استاندارد می‌پذیرد، اما در حالتی که ارزیابی به یک نهاد مستقل سپرده می‌شود،

این که نارساییهای بااهمیتی نداشتند، ولی حوزه‌های مهمی در زمینه عملیاتی بودن آن‌ها وجود داشت که نیاز به بررسیهای تکمیلی داشت و پتانسیل بهبود و اصلاح را داشتند.

سازمان

آیا اهداف ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری دو نهاد تدوین استاندارد با هم تفاوت دارد؟

دکتر غلامزاده لداری

دلیل الزام ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری برای هر دو نهاد مشابه است. ارزیابی پس از اجرا به‌عنوان یکی دیگر از سازوکارهای ارزیابی و نظارت بر استانداردهای حسابداری اجرا شده در نظر گرفته شده است. هدف عمومی بنیاد حسابداری مالی آمریکا از ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری عبارت از ارزیابی اثربخشی استانداردهای حسابداری است به‌نحوی که فرایند تدوین استاندارد را بهبود بخشد و اطلاعاتی را در خصوص ضابطه‌گذارهای بعدی فراهم آورد. از طرف دیگر، دو هدف عمومی هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی عبارت است از: (۱) بررسی مسایل و مشکلات مهمی که از طریق نظرخواهی شناسایی می‌شود و (۲) در نظر گرفتن هزینه‌های غیرمنتظره یا مشکلات به‌وجود آمده در اجرای استاندارد حسابداری.

اگرچه اهداف عمومی ارزیابی پس از اجرای هیئت

استانداردهای بین‌المللی حسابداری و بنیاد حسابداری مالی آمریکا مشابه است، اما دو نهاد یادشده در تدوین اهداف خاص تفاوت‌هایی با هم دارند. تیم ارزیابی بنیاد حسابداری مالی آمریکا، اهداف خاص را از طریق به‌کارگیری اهداف عمومی برای استانداردهای مورد بررسی و تجزیه آن‌ها به اهداف کوچک‌تر تعیین می‌کند. برای مثال، نخستین هدف اصلی از تعیین این موضوع که آیا بیانیه استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۳۱ در حال تحقق هدف اعلام شده است یا خیر، را به اهداف کوچک‌تری به شرح زیر تجزیه می‌کند:

- آیا بیانیه استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۳۱، مسایلی را که نیاز به تدوین این استاندارد ایجاد کرده است، حل و فصل نموده است؟

- آیا اطلاعات سودمندی جهت تصمیم‌گیری برای استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی فراهم نموده است و آیا استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی از این اطلاعات استفاده می‌کنند؟

- آیا اجرای استاندارد عملی است؟

- آیا تغییرات غیرمنتظره با اهمیتی در گزارشگری مالی و رویه‌ها در عمل ایجاد نموده است و آیا پیامدهای اقتصادی بااهمیتی داشته است؟

نحوه تدوین اهداف خاص توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در مقایسه با بنیاد حسابداری مالی آمریکا متفاوت می‌باشد. اهداف خاص ارزیابی پس از اجرای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری نتیجه گام نخست فرایند ارزیابی پس از اجرای این نهاد می‌باشد. گام نخست عبارت از مشورت عمومی با مشارکت‌کنندگان به‌منظور تدوین اهداف و دامنه ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری است که شامل مصاحبه‌ها و بحث و گفتگوهای جمعی با کمیته تفسیر، گروه‌های مشورتی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ضابطه‌گذاران در بورس اوراق بهادار، نهادهای تدوین استاندارد ملی و منطقه‌ای، و همچنین تهیه‌کنندگان صورتهای مالی، حساب‌برسان مستقل و سرمایه‌گذاران می‌باشد. در نتیجه گام نخست، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری دامنه ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری را تعدیل می‌کند تا نحوه به‌کارگیری استاندارد

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری

کار ارزیابی پس از اجرای خود را

با استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی

شماره ۸ (قسمت‌های عملیاتی) و

شماره ۳ (ترکیبهای تجاری)

شروع کرد

جدول ۱- مقایسه فرایند ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری

فرایند	IASB	FASB
۱- انتخاب یک استاندارد حسابداری برای ارزیابی پس از اجرا (معیارهای انتخاب کدامند؟)	۱- برای هر استاندارد جدید بین‌المللی گزارشگری مالی یا هر تغییرات با اهمیتی که بر روی یک استاندارد قبلی انجام می‌شود، ۲- در پاسخ به تغییرات در محیط گزارشگری مالی و الزامهای مقرراتی، یا ۳- پس از ابراز نگرانی مشارکت‌کنندگان نسبت به کیفیت یک استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی.	استانداردهای حسابداری با اهمیت که توسط هیئت امانا تعیین می‌شود به‌نحوی که آن استاندارد توسط نهاد تدوین استاندارد در دست بررسی مجدد نباشد. استاندارد با اهمیت است که: ۱- تغییرات با اهمیت در گزارشگری مالی ایجاد می‌کند، یا ۲- تعداد قابل ملاحظه‌ای از ذینفعان اعلام می‌دارند که آن استاندارد ممکن است اهداف اعلام‌شده را محقق نسازد.
۲- گردآوری اطلاعات	۵ دریافت توصیه‌نامه‌ها از طرف اشخاص علاقه‌مند پس از ارسال درخواست اطلاعات (منبع اصلی اطلاعات)، ۵ رویدادهای توسعه‌ای (بحثهای جمعی، کنفرانسها، بحثهای اینترنتی، نشستهای جداگانه با افراد)، پیمایشها و مصاحبه با ذینفعان، و ۵ مرور ادبیات دانشگاهی موجود درخصوص موضوع مورد بررسی.	۵ پیمایشها، پرسش‌نامه‌ها و مصاحبه با ذینفعان، ۵ مرور مستندات تاریخی نهاد تدوین استاندارد، ۵ مرور ادبیات دانشگاهی موجود درخصوص موضوع مورد بررسی، ۵ بررسی افشای موجود در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی و سایر اطلاعات منتشرشده از شرکتهای منتخب.
۳- تصویب ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری	کمیته نظارت بر فرایند تدوین استاندارد پس از بحث و بررسی، تصویب و انتشار گزارش توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، گزارش نهایی را تصویب می‌کند.	هیئت امنای بنیاد حسابداری مالی امریکا
۴- انتشار پیش‌نویس گزارش ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری	با توجه به این‌که فرایند ارزیابی توسط خود هیئت انجام می‌شود. پیش‌نویس گزارش ارزیابی در راستای افزایش شفافیت و قابلیت اتکای این فرایند، جهت نظرخواهی برای عموم منتشر می‌شود.	مورد ندارد.
۵- انتشار گزارش نهایی ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری	گزارش نهایی برای عموم منتشر می‌شود.	گزارش نهایی برای عموم منتشر می‌شود.
۶- پاسخ نهاد تدوین استانداردهای حسابداری به گزارش ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری	پاسخ هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری به هر یک از مسایل استخراج‌شده در گزارش ارزیابی پس از اجرا، در گزارش نهایی درج می‌شود. دلیل این رویکرد این است که خود هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری مسئولیت تهیه گزارش ارزیابی را برعهده دارد و پاسخ هیئت را در نسخه نهایی گزارش درج می‌نماید.	پاسخ هیئت استانداردهای حسابداری مالی امریکا به گزارش ارزیابی پس از اجرا، در قالب نامه‌ای به بنیاد حسابداری مالی امریکا ارسال می‌شود. دلیل عدم درج در نسخه نهایی گزارش ارزیابی پس از اجرا، تفکیک تیم ارزیابی از بدنه هیئت است.

پیش‌نویس استانداردهای حسابداری برای اطمینان از کیفیت استانداردهای حسابداری وضع شده کافی نیست و ارزیابی پس از اجرای استانداردها را باید در قالب چارچوبی منسجم و جامع به اجرا بگذارند تا از اثربخشی استانداردهای وضع شده اطمینان حاصل نمایند. به عبارت دیگر، گام دیگری به فرایند تدوین استانداردهای حسابداری آن‌ها اضافه شده است و یکی از مهم‌ترین چالش‌های تدوین‌کنندگان استاندارد در آینده این خواهد بود که آیا ارزیابی‌های پس از اجرای آن‌ها بازخوردهای به‌موقعی را تولید می‌کند یا خیر.

علیرغم اهمیت ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری و تلاش‌های فراوان نهادهای تدوین استاندارد دنیا برای حل و فصل مسایل و چالش‌های موجود در این زمینه، اما در ایران، دریافت بازخورد و ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری تصویب و لازم‌الاجرا شده، در قالب چارچوب ارزیابی متناسب با شرایط و مناسبات کشورمان جزئی از فرایند رسمی تدوین استاندارد به شمار نمی‌رود.

نبود چارچوبی جامع برای ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری در ایران می‌تواند موجب شود بازخوردهای به‌موقعی از مسایل و مشکلاتی که تهیه‌کنندگان صورتهای مالی، حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان در اجرای استانداردهای مصوب در عمل با آن‌ها مواجه می‌شوند، به نهاد استانداردگذار منتقل نگردد و در برخی مواقع چاره‌جویی‌های دیر هنگام را برای حذف هزینه‌های اضافی تحمیل شده به ذینفعان شاهد باشیم. دوری ذینفعان یادشده از نهاد تدوین استاندارد می‌تواند مزید بر علت شود که در نبود فرایند رسمی ارزیابی جامع پس از اجرای استانداردها، هزینه-منفعت استانداردهای وضع و اجرا شده مورد بازبینی قرار نگیرد و اطلاعات کاملی از سودمندی استانداردهای اجرا شده در اختیار نهاد استانداردگذار قرار نگیرد. لذا به نظر من، تصویب چارچوبی جامع برای ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری وضع شده توسط نهاد تدوین استاندارد ملی و به‌کارگیری آن ضروری به نظر می‌رسد.

سازمان

از وقتی که جهت این گفتگو صرف نمودید و دانش و اطلاعات خود را با خوانندگان ما به اشتراک گذاشتید

بسیار ممنونیم.

بین‌المللی گزارشگری مالی را دربرگیرد و فقط شامل ارزیابی مسایل مربوط به اجرای آن و هزینه‌های غیرمنتظره نسبت به استاندارد قبلی نباشد. به عبارت دیگر، هدف ارزیابی پس از اجرای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری این است که مشخص شود آیا اجرای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی عملی است، یعنی آیا در عمل مطابق انتظار کار می‌کند یا خیر. این دامنه گسترده‌تر با دامنه مورد بررسی بنیاد حسابداری مالی تفاوتی دارد.

سازمان

فرایند ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری شامل چه مراحل است و هر مرحله چه نکات مهمی دارد؟

دکتر غلامزاده لداری

طبق مطالعه تطبیقی که بنده داشتم، فرایند ارزیابی پس از اجرای استاندارد در چارچوب مورد استفاده توسط دو نهاد تدوین استاندارد پیشرو دارای شباهتها و تفاوتی است که آن‌ها را در قالب یک جدول مقایسه ای (جدول ۱) ارائه می‌کنم.

سازمان

به‌عنوان سوال پایانی، پیشنهاد شما به نهاد تدوین استانداردهای حسابداری ایران درخصوص اجرای ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری چیست؟

دکتر غلامزاده لداری

ارزیابی اثربخشی سیاست‌های وضع شده یکی از مهم‌ترین مسئله‌هایی است که سیاست‌گذاران در حوزه‌های مختلف با آن مواجه‌اند. سیاست‌گذاری مبتنی بر شواهد اکنون به‌عنوان یکی از رویه‌های پذیرفته‌شده در بسیاری از حوزه‌های سیاست‌گذاری اقتصادی، مالی و اجتماعی مطرح می‌باشد. به‌صورت مشابه، این موضوع که آیا نهاد تدوین استانداردهای حسابداری در جایگاه سیاست‌گذاری باید اثرات و پیامدهای اقتصادی استانداردهای وضع شده را در نظر بگیرد، نیز دهه‌ها مورد بحث و جدل بود. افزایش شفافیت، پاسخگویی و اعتبار نهاد تدوین استاندارد، مهم‌ترین استدلال‌های طرفداران ضرورت تجزیه و تحلیل اثرات و پیامدهای اقتصادی توسط نهاد تدوین استاندارد بوده است. در همین راستا، نهادهای پیشرو بین‌المللی در زمینه تدوین استانداردهای حسابداری به این نتیجه رسیده‌اند که حتی انجام اقدامهایی از قبیل انتشار

