

اهمیت و چالشهای

به کارگیری استانداردهای بین المللی

گزارشگری مالی

ترجمه: مریم میرزاپور

I. Mackintosh and IFRS

مقدمه

اهمیت استانداردسازی جهانی در حوزه گزارشگری مالی از جمله هدفهایی است که تقریباً در تمام کشورهای جهان از جمله در هر نهاد بین المللی که مسئول نظام مالی بین المللی است، مطرح می باشد. ساختار بازارهای سرمایه به سرعت در حال تغییر و جهانی شدن است و چنین تغییری نیازمند گزارشگری براساس استانداردهای بین المللی می باشد. وجود تفاوتی بسیار در استانداردهای بین المللی مختلف، معاملات در بازار سرمایه را با دشواریهای جدی مواجه کرده است. همچنین، شرکتهای بین المللی نیازمند ارائه صورتهای مالی خود براساس استانداردهای جهانی هستند. موارد نامبرده ضرورت به کارگیری استانداردهای بین المللی را بیش از پیش یادآور می شود؛ اما این سؤال همواره مطرح بوده که چگونه امکان اجرای استانداردهای بین المللی در یک منطقه وجود دارد؟ چه مواردی نیاز به ارزیابی و بررسی دقیق دارند؟ چه نیازهایی قبل از اجرای استانداردها باید برطرف شوند؟ اجرای استانداردها شامل سه گام اصلی سیاست گذاری، برنامه ریزی و ارزیابی منابع موجود می باشد و بدون بررسی این مراحل، اجرای چنین استانداردهایی در یک منطقه با چالشهای جدی مواجه خواهد شد.



بازارهای سرمایه جهانی

در گذشته تأمین سرمایه تنها در سطح ملی صورت می‌پذیرفت. شرکت‌هایی که تصمیم به افزایش سرمایه داشتند، بیشتر منابع مورد نیاز خود را از تأمین‌کنندگان محلی (مانند بانکها، سرمایه‌گذاران و بازار سهام آن کشور) فراهم می‌کردند. در این موارد، تأمین‌کنندگان و تحصیل‌کنندگان سرمایه هر دو در یک کشور قرار داشتند و هر دو با مبانی تهیه صورتهای مالی در آن کشور آشنا بودند.

امروزه تجارت جهانی بسیار متفاوت است. مجموعه‌ای از عوامل شامل زدودن محدودیتها و موانع تجاری، آزادسازی بازارهای مالی، پیشرفتهای حوزه فناوری و ظهور اقتصادهای در حال توسعه، همگی منجر به ایجاد یک محیط تجاری بسیار متفاوت شده است. امروزه رقابت جهانی امری عادی تلقی می‌شود، بازارهای سرمایه در سطح جهان با یکدیگر پیوند متقابل دارند و سرمایه‌گذاران در جستجوی فرصتهای جدید سرمایه‌گذاری، مرزهای جغرافیایی کشورهای جهان را درمی‌نوردند؛ به‌گونه‌ای که محدودیتهای ملی برای شرکت‌کنندگان در بازار سرمایه از بین رفته است.

امروزه تجارت به‌سرعت در حال انجام می‌باشد. پویایی بازار باعث ایجاد محدودیتهای کمتر و فرصتهای بیشتری برای سرمایه‌گذاران، شرکتها و کشورها شده است. با وجود این، سرعت زیاد معاملات جهانی و تغییر روشهای تأمین سرمایه از ملی به بین‌المللی، چالشهای بزرگی را برای سیاست‌گذاران این حوزه به‌وجود آورده است. بحران مالی اخیر، مثال روشنی از ناکافی بودن رویکردهای منطقه‌ای و ملی برای مدیریت بازارهای سرمایه

می‌باشد. بنابراین برای رفع این کاستی‌ها، اقتصاد جهانی به استانداردهایی نیاز دارد که در سطح بین‌المللی پذیرفته شده باشند. جهانی شدن روشهای تأمین سرمایه، سرآغاز حرکت به سمت جهانی شدن استانداردهای گزارشگری مالی می‌باشد. در واقع، اگر سرمایه‌گذاران و سرمایه‌پذیران در سراسر جهان پراکنده باشند، نیازی به وجود مجموعه استانداردهای حسابداری جداگانه برای هر کشور نخواهد بود.

در ضمن، وجود نیازهای متنوع گزارشگری، هزینه شرکت‌های چندملیتی دارای واحدهای فرعی بین‌المللی را افزایش داده است. این امر، همچنین به‌عنوان مانعی برای کار قانونگذارانی تلقی می‌شود که به اندازه‌گیری عملکرد مالی به‌عنوان پشتوانه‌ای برای تدوین قوانین دیگر نیازمندند.

تفاوت‌های ملی در گزارشگری مالی به‌عنوان مانعی برای تخصیص کارای سرمایه به‌شمار می‌آید؛ زیرا موجب افزایش ریسکهای غیرضروری و هزینه سرمایه‌گذاران می‌شود. برای مثال، تحلیلگر بازار بورسی که به دنبال ارزیابی سهام کم‌قیمت‌گذاری شده شرکت‌های فعال در صنعت خودروسازی است، باید به این نکته توجه کند که امروزه هم‌تایان این صنعت همانند دیگر شرکت‌های خودروسازی بین‌المللی هستند. برای نمونه، شرکت فورد نه تنها با جنرال موتور، بلکه باید با تویوتا، هیوندای، بی‌ام‌و، جگوار، جیلی، رنو و بسیاری از شرکت‌های دیگر رقابت کند. بدین ترتیب برای ارزیابی سهام این شرکتها تحلیل‌گر باید صورتهای مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورسهای چین، فرانسه، آلمان، هند، ژاپن، کره، ایالات‌متحد آمریکا و انگلستان را مورد تحلیل قرار دهد. این موضوع زمانی چالش برانگیز خواهد

نباید بود؛ در واقع مراحل و رویکردهای مشترکی وجود دارد که سودمند هستند؛ در ادامه به بیان این گامها، رویکردها و کاستیها پرداخته می‌شود.

گام اول: سیاست‌گذاری

پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مانند تشکیل یک خانواده است؛ یعنی ضروریست تا با یک برنامه‌ریزی دقیق به بهترین شکل انجام شود. تعیین اولویتها و برنامه‌ها، اولین گام به سمت پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌باشد. نتایج بررسیها نشان می‌دهد تصمیمهایی که در ابتدا گرفته نمی‌شوند، در آینده به اجبار اتخاذ می‌گردند یا چنین تصمیم‌گیریهایی انجام نمی‌شود و فرایند تصمیم‌گیری با مشکل مواجه می‌شود. پذیرش و اجرای استانداردهای بین‌المللی، نوعی تلاش گروهی به‌شمار می‌آید؛ پس نیازمند یک سرپرست است تا آن را هدایت کند. کشورهایی که تا به حال در اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری موفق بوده‌اند، همگی دارای سازمان واحدی بوده‌اند که کار آن هدایت فرایند استقرار و استفاده از استانداردهای بین‌المللی بوده است. از منظر آرمانی، این سازمان مرجع قانونی است که مسئولیت تدوین استانداردهای حسابداری قابل اجرا را بر عهده دارد. فارغ از اینکه چه سازمانهای دیگری در این فرایند مشارکت می‌کنند، آنها باید بپذیرند که مرجع مذکور رهبر گروه می‌باشد. البته در برخی از موارد، نقش رهبری به‌وضوح مشخص نیست و در برخی از موارد نیز هیچ رهبر مشخصی مشاهده نمی‌شود. در بعضی از موارد هم چندین گروه تصور می‌کنند که رهبری فرایند را بر عهده دارند؛ حال آنکه فرایند تحت کنترل هیچ کدام از آنها نیست. این در حالی است که یک گروه بدون داشتن یک رهبر به‌ندرت موفق می‌شود. بنابراین وجود رهبر گروه در پذیرش و اجرای استانداردها بسیار اهمیت دارد و نبود آن چالش‌برانگیز خواهد بود.

توافق برای اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری
تعداد کمی از کشورها و رهبران دارای قدرت کافی برای الزامی کردن پذیرش استانداردهای بین‌المللی می‌باشند. در اکثر موارد، رسیدن به چنین تصمیمی نیاز به توافق دارد. البته برای بعضی از کشورها، تصمیم‌گیری آسان است. آنها فاقد منابع لازم برای تدوین استانداردهای ملی هستند؛ هرچند حتی اگر آنها دارای



تعیین

اولویتها و برنامه‌ها

اولین گام به سمت پذیرش

استانداردهای بین‌المللی

گزارشگری مالی

می‌باشد

شد و کار تحلیلگر را بسیار پیچیده خواهد کرد که در هر کشور، از مجموعه متفاوتی از استانداردهای حسابداری استفاده شود؛ زیرا این امر موجب می‌شود تا حتی مبالغ ارقام قابل فهمی مانند درآمد یا سود، بسیار متفاوت باشد. این مثال به‌تنهایی علت حمایت رهبران گروه بیست و سازمانهای بین‌المللی از کمیته تدوین استانداردهای بین‌المللی را نشان می‌دهد.

چگونگی به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی

اغلب این سؤال پرسیده می‌شود که آیا هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری روش استاندارد دارد که کشورها بتوانند به‌منظور استقرار استانداردهای بین‌المللی از آن پیروی کنند؟ پاسخ ساده به این پرسش «خیر» است. هر کشور ویژگیهای خاص خودش را دارد که ترکیبی از تجربه، زیرساختهای حرفه‌ای و میزان علاقه‌مندی مراجع قانون‌گذاری آن کشور است. استقرار و استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، شبیه برنامه‌های کاربردی تلفنهای همراه نیست که به‌سادگی بارگذاری و اجرا شوند. البته ناامید هم

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی حرکت کنند. هماهنگ‌سازی هنگامی یک راهبرد بسیار مفید به‌شمار می‌آید که کشور نیاز به ایجاد ظرفیتهای تخصصی داشته باشد.

هماهنگ‌سازی تعدادی از استانداردهای حسابداری به‌سمت استانداردهای بین‌المللی در هر سال، این اجازه را به تهیه‌کنندگان و حساب‌رسان آن کشور می‌دهد تا همزمان به تعداد کمتری از موضوعها بپردازند؛ در صورتی که اگر مجموعه کامل استانداردهای بین‌المللی پذیرفته شود، آنان مجبور خواهند بود تا به‌طور همزمان تمام استانداردها را مورد بررسی قرار دهند. اتخاذ این راهبرد در برخی از کشورها موجب می‌شود تا زمان کافی برای ایجاد تغییر در نظام حقوقی نیز وجود داشته باشد. همچنین، بعضی از کشورها راهبرد هماهنگ‌سازی را کم‌وبیش به‌عنوان یک راهبرد دائمی پذیرفته‌اند و قصد حرکت به‌سوی پذیرش کامل استانداردهای بین‌المللی را ندارند.

این در حالی است که دشواریهای زیادی در نتیجه اتخاذ رویکرد هماهنگ‌سازی ایجاد شده است. رویکرد هماهنگ‌سازی تقریباً به همان اندازه رویکرد تدوین استانداردهای ملی، نیاز به زمان، تلاش و هزینه دارد. از سوی دیگر، رویکرد هماهنگ‌سازی موجب حذف ریسک کشورها نمی‌شود. همچنین، در چارچوب این رویکرد مقایسه‌پذیری صورتهای مالی از سالی به سال بعدی امکان‌پذیر نمی‌باشد؛ زیرا استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی همواره در حال تغییر است؛ اگرچه بسیاری از این تغییرها کوچک هستند.

گام دوم: برنامه‌ریزی

هیچ چیزی بدون برنامه‌ریزی به‌دست نمی‌آید. بدون برنامه‌ریزی، سیاست‌گذاریهایی که در بخش قبل از نظر گذشت، در حد یک آرزو باقی می‌ماند.

شاید گفتن این سخن تأسفبار باشد، ولی هر برنامه موفق هدفها و فرصتهایی دارد که رسیدن به آنها مسئولیت‌پذیری ایجاد می‌کند. این در حالی است که بدون برنامه‌ریزی، تمایل طبیعی انسان به‌سمت تأخیر و شکست است. در نتیجه، تعیین هدفها، مهلت و اطلاع‌رسانی آنها به شناسایی موانعی که باید بر آنها غلبه کرد، کمک می‌کند. در این راستا، بسیاری از کشورها برای پذیرش استانداردهای بین‌المللی نقشه راهی طراحی کرده‌اند که در آن جداول زمانی و هدفهای مربوط مشخص شده است.

چنین منابعی نیز باشند، چارچوب گزارشگری مالی آنها در بازارهای بین‌المللی ناشناخته خواهد بود. در این موارد، آنها توافق خواهند کرد که پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی امری ضروری است. اما برای برخی دیگر از کشورها، رسیدن به توافق بسیار سخت می‌باشد. آنها ممکن است دارای مراجع قوی حسابداری و تاریخچه‌ای حرفه‌ای از تدوین استانداردها باشند. در این‌گونه موارد، گروه‌های جداگانه در برابر هزینه‌های غیرقابل اجتناب چنین متغیرهایی مقاومت خواهند کرد.

ایجاد توافق مستلزم آن است که بحثهای روشنی در خصوص اینکه چرا یک کشور باید استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را بپذیرد، چگونه فرایند پذیرش اجرا خواهد شد و این استانداردها برای چه شرکتهایی لازم‌الاجراست، انجام شود.

پاسخ به «چرایی» پذیرش استانداردهای بین‌المللی، در هر کشور متفاوت است. هرچند که تأکید روی اهمیت شناخته‌شده از سوی بازارهای بین‌المللی است، اما پاسخ به این سؤال می‌تواند زیرکانه باشد:

- بعضی از کشورها تمرکز خود را بر اعتبار بازارهای سرمایه‌شان قرار داده‌اند. آنها دریافته‌اند پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی باعث حذف «ریسک کشورها»^۱ می‌شود که ناشی از ناطمینانی سرمایه‌گذاران نسبت به استانداردهای حسابداری ملی کشورها می‌باشد.

- برای برخی دیگر، پذیرش استانداردهای بین‌المللی در حکم ابزاری برای تسهیل دسترسی شرکتهای بومی به بازارهای سرمایه خارجی است.

- دیگر کشورها نیز تلاش می‌کنند تا هزینه‌های مربوط به شرکتهای بومی را که دارای شرکتهای فرعی در کشورهایی هستند که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را پذیرفته‌اند، به حداقل برسانند.

بدین ترتیب مشاهده می‌شود فارغ از نوع استدلالی که وجود دارد، چرایی پذیرش استانداردهای بین‌المللی باید به‌روشنی مورد بحث و بررسی قرار گیرد.

هماهنگ‌سازی

هماهنگ‌سازی^۲ یک تصمیم راهبردی و گامی بزرگ قبل از پذیرش کامل استانداردهای بین‌المللی است. در بعضی از کشورها این رویکرد دنبال می‌شود تا به تدریج به سمت

تشکیل کمیته

اگرچه پذیرش یک نظام جدید گزارشگری مالی بسیار سخت است و دشواریهایی به همراه دارد، اما خیلی از کشورها موفق شده‌اند کمیته‌هایی را به منظور ارزیابی فرایند و یافتن این مشکلات تشکیل دهند. چنین کمیته‌ای بهتر است شامل همه افرادی باشد که در توافق اولیه در مورد پذیرش استانداردهای بین‌المللی مشارکت داشته‌اند، به عبارت دیگر، این کمیته باید حداقل شامل افراد و گروه‌های زیر باشد:

۱- نماینده مؤسسه‌های حسابرسی،

۲- نماینده شرکتها،

۳- تدوین‌کنندگان استانداردهای ملی،

۴- مقررات‌گذاران حوزه اوراق بهادار،

۵- دانشکده‌های حسابداری، و

۶- استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی.

ارزش استانداردهای بین‌المللی مالی از این حقیقت می‌آید که این استانداردها شامل مجموعه واحدی از استانداردها و نه مجموعه‌ای متشکل از ۱۰۰ نسخه مختلف می‌باشد. اگر هر کشوری آن را به روش خود تفسیر کند، غیرقابل اجتناب خواهد بود که در مورد یک مسئله یکسان در دو کشور مختلف، پاسخهای متناقض داده شود. در چنین مواقعی، کمیته پذیرش می‌تواند نقش خود را به شیوه‌های مختلفی ایفا کند:

• می‌تواند به عنوان یک مرکز برای شناسایی مشکلات موجود عمل کند،

• می‌تواند در نقش یک مرکز توزیع برای به اشتراک‌گذاری تجربه‌های ملی و بین‌المللی ظاهر شود، و

• می‌تواند به عنوان یک مرکز تحلیل برای بحث در مورد مشکلات، ویژگیهای قوانین ملی و رویه‌های تجاری تلقی شود. چنین تحلیلی اولین گام برای درگیرکردن اعضای کمیته تدوین استانداردهای بین‌المللی و دیگران با دشواریهای پذیرش استانداردهای بین‌المللی در یک کشور است.

فارغ از دقت برنامه موجود، رویدادهای غیرمنتظره همیشه اتفاق می‌افتد. برای مثال، احتمال دارد برنامه‌ریزان پیامدهای حاصل از پذیرش استانداردها را بر شرکتهای ملی پیش‌بینی نکرده باشند و شاید یک صنعت خاص از روند برنامه‌ریزی حذف شده باشد. در چنین مواقعی، نظارت مستمر می‌تواند

ابزاری را برای پاسخگویی سریع به موارد مذکور فراهم آورد.

وجود دشواریها در وضع قوانین منطقه

در بیشتر کشورها، پذیرش استانداردهای بین‌المللی مستلزم تصویب قوانین و مقرراتی در چارچوب قانونگذاری آن کشورها می‌باشد. بدین ترتیب، یکی از مهم‌ترین موانع برای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، در حوزه حقوقی و قوانین مربوط است. بررسیها نشان می‌دهد در بسیاری از کشورها، ایجاد تغییر در قانون شرکتهای فرایندی بسیار دشوار و زمان‌بر است؛ به‌گونه‌ای که تغییری هر چند کوچک ممکن است چندین سال به طول انجامد.

گام سوم: منابع؛ ارزیابی داشته‌ها و نیازها

پذیرش و اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی فرایندی است که به‌شدت وابسته به تخصیص منابع مورد نیاز می‌باشد و این در حالی است که خیلی از این منابع، بسیار تخصصی و فنی هستند؛ به‌گونه‌ای که در اقتصادهای در حال توسعه ممکن است فرایند پذیرش را با چالشهای جدی روبه‌رو کنند.

شناسایی منابع تخصصی و ایجاد ظرفیتهای مورد نیاز

مراجع رسمی کشورها به‌طور معمول نگران فقدان منابع لازم برای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هستند. البته در حال حاضر به‌این دلیل که استانداردهای بین‌المللی مورد پذیرش جهانی قرار گرفته‌اند، تعداد متخصصان منطقه‌ای و داخلی هر کشور که استانداردهای بین‌المللی را می‌دانند و درک می‌کنند، رو به افزایش است. این مطلب حتی در کشورهایی که هنوز استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را نپذیرفته‌اند، صحت دارد؛ زیرا برخی از شرکتهای مستقر در این کشورها به‌منظور عرضه سهام خود در بازارهای کشورهای دیگر، مبادرت به تهیه صورتهای مالی براساس استانداردهای بین‌المللی می‌کنند. بدین ترتیب شناسایی آنچه که در اختیار داریم، اولین قدم به‌سوی درک آن چیزهایی است که نیاز داریم.

از جمله منابع مورد نیاز، ظرفیت‌سازی می‌باشد. ظرفیت‌سازی از جمله نیازهای تمام کشورها به‌منظور مشارکت در اقتصاد جهانی است. متأسفانه این مسئله‌ای است که هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی توانایی محدودی برای حل و فصل آن دارد. البته هیئت مذکور از منابعی برخوردار



پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مانند تشکیل یک خانواده است یعنی ضروریست تا با یک برنامه‌ریزی دقیق به بهترین شکل انجام شود

این رویکرد دنبال می‌شود تا به تدریج به سمت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی حرکت کنند؛ اما باید به مشکلات این رویه از جمله ایجاد هزینه برای هماهنگ‌سازی استانداردها توجه کرد. در گام دوم، نیاز به برنامه‌ریزی دقیق و جداول زمانی جهت رسیدن به هدفهای برنامه‌ریزی شده وجود دارد؛ اما اجرای برنامه بدون وجود یک کمیته اجرایی متشکل از مجامع حرفه‌ای حسابداری، ممکن نخواهد شد. در انتها ضروریست تا منابع موجود یک کشور برای پذیرش و اجرای استانداردهای بین‌المللی مورد بررسی قرار گیرد و در صورت مشاهده کمبودها، ظرفیت‌سازی مناسب صورت پذیرد. در ایران نیز هماهنگ‌سازی لازم برای پذیرش استانداردهای بین‌المللی اجرا شده، اما اینکه تا چه میزان ظرفیتهای لازم برای اجرای استانداردهای مزبور موجود است، موضوعی می‌باشد که نیازمند پژوهشهای بیشتری است



پانوشتها:

- 1- Country Discount
- 2- Convergence
- 3- The Asian-Oceanian Standard-setter Group
- 4- Actuarial Practice

منابع:

- IFRS Foundation® Adoption Guide, www.ifrs.org, November 2013
- Mackintosh Ian, The Importance and Challenges of Establishing Standards for Global Finance, www.ifrs.org, 7 May 2014

است که بسیاری از کشورها آن را سودمند می‌دانند؛ هرچند که ظرفیت‌سازی نیازمند حمایت مداوم است. خوشبختانه سازمانهای فعال دیگری نیز وجود دارند که می‌توانند در این زمینه یاری‌رسان باشند. این سازمانها عبارتند از:

- بانک جهانی،
- کنفرانس تجارت و توسعه سازمان ملل،
- بانکهای توسعه ملی و منطقه‌ای،
- گروه تدوین‌کنندگان استاندارد آسیا-

اقیانوسیه^۳، و

• مراجع حرفه‌ای و استانداردگذار در حوزه ارزشیابی و رویه آماری^۴.

باید توجه داشت ظرفیتی که باید به‌منظور پذیرش استانداردها ایجاد شود، تنها به تهیه‌کنندگان صورتهای مالی و حساب‌رسان محدود نمی‌شود بلکه مقررات‌گذاران در حوزه اوراق بهادار نیز باید بخشی از این فرایند باشند.

نتیجه‌گیری

ساختار بازارهای سرمایه به‌سرعت در حال تغییر و جهانی شدن می‌باشد. این تغییر نیازمند گزارشگری براساس استانداردهای بین‌المللی است. وجود تفاوت‌های بسیار در استانداردهای بین‌المللی مختلف، معاملات در بازار سرمایه را با دشواریهای جدی مواجه کرده است. همچنین، شرکتهای بین‌المللی نیازمند ارائه صورتهای مالی خود براساس استانداردهای جهانی هستند. موارد نامبرده ضرورت به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی را بیش از پیش یادآور می‌شود، اما نحوه اجرای این استانداردها همیشه مورد سؤال بوده است. چگونگی به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی نیازمند اجرای سه‌گام است: گام اول، سیاست‌گذاری است؛ بدون اتخاذ توافق برای پذیرش و اجرای استانداردهای بین‌المللی از سوی مجامع حرفه‌ای حسابداری، امکان پذیرش استانداردها وجود ندارد. در ادامه، توافق مجامع حرفه‌ای بر هماهنگ‌سازی یک تصمیم راهبردی است و گام بزرگ قبل از پذیرش کامل استانداردهای بین‌المللی به‌شمار می‌آید. در بعضی از کشورها