

چارچوبی برای ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری ایران

مسعود غلامزاده لداری*، علی ثقفی**

تاریخ دریافت: ۹۵/۰۵/۲۴

تاریخ پذیرش: ۹۵/۰۹/۰۲

چکیده

طی یک دهه گذشته نهادهای پیشروی بین‌المللی در زمینه تدوین استانداردهای حسابداری به این نتیجه رسیده‌اند که انجام اقداماتی از قبیل انتشار پیش‌نویس استانداردهای حسابداری برای اطمینان از کیفیت استانداردهای حسابداری وضع شده دیگر 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 فرآیند 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. در این پژوهش تلاش شده است ضمن مطالعه تطبیقی اجزای چارچوب‌های طراحی شده توسط نهادهای تدوین استانداردهای حسابداری پیشرو، با استفاده از روش پیمایشی و با مشارکت ذینفعان مختلف (۱۰۸ نفر متشکل از اساتید دانشگاهی، مدیران ارشد مالی بنگاه‌های اقتصادی، خبرگان عرصه حسابرسی مستقل و مدیران ارشد سرمایه‌گذاری) چارچوبی مناسب برای ارزیابی اثربخشی استانداردهای حسابداری ایران استخراج و ارائه گردد. مسئول ارزیابی، زمان ارزیابی، اهداف ارزیابی شامل اهداف کلی و اهداف خاص، فرآیند ارزیابی و محتوای گزارش نهایی ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری ایران در این چارچوب پیشنهاد شده است.

واژه‌های کلیدی: ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری، اثربخشی استانداردهای حسابداری، تجزیه و تحلیل اثرات استانداردهای حسابداری.

طبقه‌بندی موضوعی: G34

کد DOI مقاله: 10.22051/jera.2017.2625

* دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی (ره)، نویسنده مسئول، (Masoud.gholamzade@gmail.com)
** استاد دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی (ره)، (iraniana@yahoo.com)

مقدمه

یک مساله کلیدی در زمینه سیاست گذاری^۱ این است که آیا سیاست گذاران باید پس از اجرای خط‌مشی‌ها، اثربخشی سیاست‌های پیشنهادی خود را مورد ارزیابی قرار دهند؟ به صورت مشابه، این موضوع که آیا نهادهای تدوین استانداردهای حسابداری باید اثربخشی استانداردهای تدوین شده خود را در نظر بگیرند، نیز دهه‌ها بدون اینکه راه حل قانع‌کننده‌ای داشته باشد، مورد بحث و جدل بود. پاسخ به این سوال از آن جهت مهم‌تر می‌شود که تدوین و اجرای استانداردهای حسابداری دارای پیامدهای اقتصادی است و یکی از متقاعدکننده‌ترین شواهد مربوط به این ادعا را می‌توان در مقاله‌ای مشاهده نمود که استیفن زف (۱۹۷۸) با عنوان «ظهور پیامدهای اقتصادی» منتشر نمود. مهم‌ترین ضرورت‌های ارزیابی اثربخشی استانداردهای حسابداری به شرح زیر است (گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا، ۲۰۱۱):

الف) پاسخ به درخواست‌های دولت‌ها و سایر سیاست‌گذاران: دولت‌ها و سیاست‌گذاران دیگری که قدرت استاندارد گذاری را به نهادهای تدوین استاندارد محول نموده‌اند، شواهد مؤید بیشتری را در زمینه در نظر گرفتن پیامدهای اقتصادی و رفتاری استانداردهای وضع شده توسط نهادهای تدوین استاندارد خواستارند. با انجام ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری در یک فرآیند رسمی این اطمینان برای آنها فراهم می‌شود.

ب) واکنش به بحران‌های مالی: بحران‌های مالی اخیر پاسخ به این سوال را با اهمیت کرده است که "آیا فرآیند تدوین استاندارد به بهبود گزارشگری مالی کمک می‌کند یا خیر؟"، و مباحثی را در خصوص اثرات احتمالی استانداردهای حسابداری بر ثبات مالی ایجاد نموده است. بنابراین، تجزیه و تحلیل اثرات در حفظ اعتماد به استانداردهای حسابداری و مدل گزارشگری مالی موجود نقش ایفا می‌کند.

ج) افزایش شفافیت، پاسخگویی و اعتبار نهاد تدوین استاندارد: نهادهای تدوین استاندارد در پاسخ به انتقادات و چالش‌های مطرح شده در خصوص اعتبارشان، ناچار به حفظ تعادل بین تقاضا برای اطلاعات از سوی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از یک طرف، و زحمات و دردهای تهیه‌کنندگانی که عرضه اطلاعات را تقبل می‌کنند، هستند. از طرف

دیگر، نهادهای تدوین استاندارد با انجام تجزیه و تحلیل اثرات، شواهدی برای پاسخ به هرگونه چالش‌های قانونی یا سایر چالش‌های مطرح شده از سوی ذینفعان، مشارکت‌کنندگان یا افراد ذینفع دیگر در اختیار دارند و می‌توانند اثبات کنند که اثرات استانداردهای حسابداری را در تصمیم‌گیری‌های خود در نظر گرفته‌اند.

د) دفاع از نهادهای تدوین استاندارد در مقابل ادعاهای مطرح شده مبنی بر اقتباس استانداردها از مبانی تئوریک و عدم توجه به شرایط واقعی: تجزیه و تحلیل اثرات موجب می‌شود که مطلوبیت یک راه حل تئوریک برای یک مسأله گزارشگری مالی خاص، به توانایی آن راه حل در عمل بستگی داشته باشد. استانداردهای حسابداری باید از فرآیندی ناشی شوند که به طور گسترده مبتنی بر شواهد باشد و اثراتی که ممکن است به دنبال داشته باشد شامل اثرات اقتصادی، مسائل تجاری و حتی ملاحظات سیاسی، باید در نظر گرفته شده باشد.

هـ) نهادهای تدوین استانداردهای حسابداری با انجام ارزیابی پس از اجرای استانداردها قادر به شناسایی و حل مشکلات می‌شوند: تجزیه و تحلیل اثرات شامل ارزیابی اثرات استانداردهای حسابداری جدید یا تغییرات استانداردها هم‌زمان با تدوین و ابلاغ و نیز مستلزم «ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری» می‌باشد. انجام این کار، نهاد تدوین استاندارد را قادر می‌سازد تا به سرعت مسائل و مشکلات احتمالی موجود در خصوص یک استاندارد یا اصلاحیه را شناسایی و به موقع آن را اصلاح نماید.

در همین راستا، نهادهای پیشروی بین‌المللی در زمینه تدوین استاندارد طی یک دهه گذشته به این نتیجه رسیده‌اند که انجام اقداماتی از قبیل انتشار پیش‌نویس استانداردهای حسابداری برای اظهار نظر ذینفعان و علاقمندان مختلف جهت اطمینان از کیفیت استانداردهای حسابداری وضع شده دیگر کافی نیست و "ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری"^۲ را باید در قالب چارچوبی منسجم و جامع به اجرا بگذارند تا از اثربخشی استانداردهای وضع شده اطمینان حاصل نمایند (سیاست‌گذاری مبتنی بر شواهد). به عبارت دیگر، گام دیگری به فرآیند تدوین استاندارد اضافه شده است و یکی از مهم‌ترین چالش‌های تدوین‌کنندگان استاندارد در آینده

این خواهد بود که آیا ارزیابی‌های پس از اجرای آنها بازخوردهای به موقعی را تولید می‌کنند یا خیر (پاندر، ۲۰۱۳).

علی‌رغم اهمیت ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری و تلاش نهادهای تدوین استاندارد دنیا برای حل و فصل مسائل و چالش‌های موجود در این زمینه، دریافت بازخورد و ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری تصویب و لازم‌الاجرا شده، در قالب چارچوب ارزیابی متناسب با شرایط و مناسبات ایران جزئی از فرآیند رسمی تدوین استاندارد ایران به شمار نمی‌رود. نبود چارچوبی جامع برای ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری در ایران موجب می‌شود بازخوردهای به موقعی از مسائل 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.

لذا هدف اصلی این پژوهش طراحی چارچوبی برای ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری ایران است. بنابراین، سؤالات اصلی که در این تحقیق به دنبال پاسخگویی به آن هستیم عبارتند از: نهاد تدوین استاندارد چگونه و با چه چارچوب جامعی می‌تواند بازخوردهای به موقعی را به منظور بهبود استانداردهای حسابداری دریافت نماید؟ مولفه‌های چارچوب ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری کدامند؟ در ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری ایران چه مواردی باید مورد بررسی قرار گیرد؟ به چه سوالاتی باید پاسخ داده شود تا ارزیابی جامع یک استاندارد حسابداری محقق گردد؟

پیشینه تحقیق

هم دانشگاهیان و هم نهادهای تدوین استاندارد بر این باورند که مربوط بودن تحقیقات دانشگاهی در فرآیند تدوین استاندارد به صورت روزافزون رو به کاهش است. برای مثال، اسکیر (۱۹۹۴) کیفیت تحقیقات مرتبط با خط‌مشی‌گذاری یا تدوین استانداردها و تمایز آنها از پژوهش‌های دیگر را مورد بررسی قرار داده است. براون و هاوایسون (۱۹۹۸) تحقیقات بازار سرمایه را مورد توجه قرار داده‌اند. فولیبر و همکاران (۲۰۰۹) مجموعه گسترده‌تری از تحقیقات

تدوین استاندارد را بررسی نموده‌اند و بارس (۲۰۰۶، ۲۰۰۷ و ۲۰۰۸) مجموعه بزرگی از فرصت‌ها برای تحقیقاتی که باید مورد توجه نهادهای استانداردها گذار باشد، را بررسی نموده است. برای مثال بارس (۲۰۰۶) فهرست وسیعی از فرصت‌های مطالعاتی مرتبط با استانداردهای حسابداری از جمله مسائل مرتبط با ارزش‌های منصفانه، تلفیق، اجاره‌ها، قراردادهای بیمه، ارائه صورت‌های مالی، چارچوب نظری، و شرکت‌های کوچک و متوسط را به محققین پیشنهاد نمود. بارس (۲۰۰۷) در تحقیقی دیگر با تمرکز بر مسائل مرتبط با اندازه‌گیری در حسابداری، کمک‌هایی را که محققین حسابداری می‌توانند در این زمینه به نهاد تدوین استاندارد ارائه نمایند تبیین نموده است. لیسرنینگ و جانسون (۱۹۹۴)، سوورینگا (۱۹۹۸)، سینگلتن-گرین (۲۰۱۰)، رادرفورد (۲۰۱۱) و دیگران، دلایلی مبنی بر علت سودمندی پایین تحقیقات دانشگاهی برای نهادهای تدوین استاندارد ارائه نمودند.

اورت و واگنهافر (۲۰۱۲) در تحقیقی با عنوان "استفاده از پژوهش‌های دانشگاهی برای ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری"، با اشاره به این موضوع که هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی آمریکا و هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی فرآیندهای رسمی را برای ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری خود تدوین نمودند، فرصت‌های خوبی را برای محققین دانشگاهی در این زمینه متصور شدند.

هالر و همکاران (۲۰۱۲) نیز در تحقیقی با عنوان "اثرات استانداردهای حسابداری"، پیشنهاد داده‌اند که ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری توسط اشخاص مستقلی (و نه توسط تدوین‌کنندگان استاندارد) انجام شود.

ماتریس مفهومی ارائه شده در نگاره ۱، برخی از تحقیقاتی را که در زمینه ارزیابی پس از اجرای تفسیر شماره ۴۸ هیئت استانداردهای حسابداری مالی (حسابداری عدم اطمینان در مالیات بر عملکرد) انجام شده است، نشان می‌دهد (بلواین و رایبسون، ۲۰۱۱ و ۲۰۱۳). همان‌طور که در این ماتریس مشاهده می‌شود چهار هدف به‌صورت پراکنده در تحقیقات مختلف مورد بررسی قرار گرفته است و چارچوب ارزیابی‌ها در این تحقیقات جامع نبوده است: ۱. آیا استاندارد حسابداری مورد بررسی مسائلی که نیاز به تدوین آن استاندارد را ایجاد کرده است، حل و فصل نموده است؟، ۲. آیا اجرای استاندارد حسابداری مورد بررسی منجر به

ارائه اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری شده است؟، ۳. آیا اجرای استاندارد حسابداری عملی است؟، ۴. آیا انتشار استاندارد حسابداری منجر به ایجاد تغییراتی در رفتار شده است؟. یکی دیگر از استانداردهای حسابداری که ارزیابی پس از اجرای آن در تحقیقات دانشگاهی مورد توجه قرار گرفته است، استاندارد گزارشگری مالی بین‌المللی شماره ۸ (قسمت‌های عملیاتی) بوده است. تنوع اهداف ارزیابی‌ها و عدم استفاده از چارچوب جامع در ارزیابی‌های انجام شده در خصوص این استاندارد را نیز در نگاره ۲ می‌توان مشاهده نمود (هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی، ۲۰۱۳).

نگاره (۱): ارتباط برخی تحقیقات انجام شده با اهداف ارزیابی پس از اجرای FIN48

ردیف	نام پژوهشگران	عنوان پژوهش	هدف ۱	هدف ۲	هدف ۳	هدف ۴	اهداف دیگر
۱	بلواین و همکاران (۲۰۰۷)	آموزه‌های عدم اطمینان در مزایای مالیاتی ناشی از اجرای تفسیر شماره ۴۸ هیئت استانداردهای حسابداری مالی	*				
۲	بلواین و همکاران (۲۰۰۷)	مالیات احتمالی: کاهش اثرات بر سود خالص	*				
۳	الکساندر و همکاران (۲۰۰۹)	ارزیابی خوشبینی در مزایای مالیاتی نامطمئن			*		
۴	کزیر و همکاران (۲۰۰۹)	شواهد مربوط به عوامل تعیین‌کننده مزایای مالیاتی شناسایی نشده					*
۵	بلواین و همکاران (۲۰۱۰)	تصمیمات شرکت‌ها قبل از لازم‌الاجرا شدن تفسیر شماره ۴۸ هیئت استانداردهای حسابداری مالی: آیا افشا انجام می‌شد؟	*		*	*	
۶	براون و همکاران (۲۰۱۰)	آیا شرکت‌ها کوتاه‌مدت‌نگر هستند؟ مورد کاوی در مورد انعقاد قرارداد در خصوص عملکرد و عدم اطمینان‌ها					*

اهداف دیگر	هدف ۴	هدف ۳	هدف ۲	هدف ۱	عنوان پژوهش	نام پژوهشگران	ردیف
*					تفسیر شماره ۴۸ هیئت استانداردهای حسابداری مالی و شرکت‌های با سرمایه کوچک	کمپل و لیندا (۲۰۱۰)	۷
		*			آیا تفسیر شماره ۴۸ هیئت استانداردهای حسابداری مالی موجب توقف مدیریت سود از طریق ذخایر مالیاتی می‌شود؟	کزیر و همکاران (۲۰۱۰)	۸
	*				محرک‌های صورت‌های مالی و منافع حسابرسی داوطلبانه مالیات	بک و همکاران (۲۰۱۱)	۹

نگاره (۲): ارتباط برخی تحقیقات انجام شده با اهداف ارزیابی پس از اجرای IFRS 8

اهداف پژوهش	عنوان پژوهش	نام پژوهشگر	ردیف
آیا افشا در مورد قسمت‌های عملیاتی پس از اجرای استاندارد تغییر کرده است؟ آیا اجرای استاندارد شماره ۸ برای تصمیم‌گیری سودمند بوده است؟	قسمت‌های عملیاتی: سودمندی استاندارد گزارشگری مالی بین‌المللی شماره ۸	کرافورد و همکاران (۲۰۱۲)	۱
نوع قسمت‌ها، تعداد قسمت‌ها و اقلام گزارش شده برای هر قسمت در اجرای استاندارد ۸ چه تغییری کرده است؟ آیا افشای اطلاعات قسمت‌ها با میزان رقابت در صنعت رابطه دارد؟	عوامل تعیین‌کننده افشای اطلاعات قسمت‌ها: تحلیل تجربی شرکت‌های بورسی ایتالیایی	پیسانو و لندریانی (۲۰۱۲)	۲
آیا افشا در مورد قسمت‌های عملیاتی پس از اجرای استاندارد تغییر کرده است؟ آیا اطلاعات قسمت‌های عملیاتی در اجرای استاندارد شماره ۸ با سایر بخش‌های گزارشگری سالانه سازگاری دارد؟ نوع قسمت‌ها، تعداد قسمت‌ها و اقلام گزارش شده برای هر قسمت در اجرای استاندارد ۸ چه تغییری کرده است؟ مبنای اندازه‌گیری سود قسمت‌ها و مبنای مورد استفاده در صورت سود و زیان شرکت با هم	تحلیل تأثیر پذیرش استاندارد گزارشگری مالی بین‌المللی شماره ۸ بر افشای اطلاعات قسمت‌ها در شرکت‌های باارزش اروپایی	نیکولز و همکاران (۲۰۱۳)	۳

اهداف پژوهش	عنوان پژوهش	نام پژوهشگر	ردیف
سازگاری دارد؟ آیا هویت تصمیم گیرنده عملیاتی اصلی افشا شده است؟			
مربوط بودن اطلاعات قسمت‌ها در مقایسه با سایر اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی چگونه است؟ آیا مربوط بودن اطلاعات قسمت‌ها در اجرای استاندارد ۸ افزایش یافته است؟	تأثیر پذیرش استاندارد گزارشگری مالی بین‌المللی شماره ۸ بر مربوط بودن گزارشات قسمت‌ها	کجو تر و نینهاوس (۲۰۱۴)	۴

برخلاف خلاهای موجود در پژوهش‌های حسابداری، هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی^۳ و هیات استانداردهای حسابداری مالی آمریکا^۴ به ترتیب در سال‌های ۲۰۰۷ و ۲۰۰۹ تصمیم گرفتند تا ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری را در فرآیند تدوین استاندارد خود بگنجانند. تفسیر شماره ۴۸ هیات استانداردهای حسابداری مالی آمریکا (حسابداری عدم اطمینان در مالیات بر عملکرد)، نخستین استاندارد منتخب این هیات برای ارزیابی بود که گزارش مربوط به آن در سال ۲۰۱۲ منتشر شد. هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی به صورت هم‌زمان نخستین ارزیابی پس از اجرای استانداردهای خود را با استاندارد گزارشگری مالی بین‌المللی شماره ۸ (گزارشگری قسمت‌ها) آغاز نمود که گزارش مربوط به آن در سال ۲۰۱۳ منتشر شد و طبق برنامه‌ریزی‌های انجام شده، ارزیابی پس از اجرای استاندارد گزارشگری مالی بین‌المللی شماره ۳ (ترکیب‌های تجاری) نیز در نیمه اول ۲۰۱۴ به اتمام رسیده است. همچنین، گزارش ارزیابی پس از اجرای هفت بیانیه استاندارد هیات استانداردهای حسابداری مالی آمریکا (بیانیه شماره ۱۰۹ با عنوان حسابداری مالیات بر درآمد، بیانیه شماره ۱۲۳ با عنوان پرداخت‌های مبتنی بر سهام، بیانیه شماره ۱۳۱ با عنوان گزارشگری قسمت‌ها، بیانیه شماره ۱۴۱ با عنوان ترکیب‌های تجاری، بیانیه شماره ۱۵۷ با عنوان اندازه‌گیری بر مبنای ارزش منصفانه، بیانیه شماره ۱۶۰ با عنوان منافع غیرکنترلی در صورت‌های مالی تلفیقی و بیانیه شماره ۱۲۸ با عنوان سود هر سهم) تاکنون منتشر شده است.

روش تحقیق

پس از مطالعه مبانی نظری، مراحل بعدی انجام این پژوهش به شرح زیر بوده است:

الف- مطالعات تطبیقی: در این مرحله از تحقیق، چارچوب در حال استفاده برای ارزیابی استانداردهای حسابداری تدوین شده توسط نهادهای تدوین استاندارد پیشروی بین‌المللی مورد بررسی قرار گرفت. شایان ذکر است، با عنایت به نو بودن موضوع ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری در قالب چارچوب جامع و در دسترس نبودن برخی جزئیات این چارچوب، مذاکره و مکاتبه الکترونیک با مدیران ذی‌ربط در نهادهای تدوین استاندارد پیشروی بین‌المللی (هیات استانداردهای حسابداری مالی آمریکا و هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی) و دریافت اطلاعات تفصیلی و مستند از جزئیات فرآیند و چارچوب مورد استفاده توسط این نهادها در دستور کار قرار گرفت.

ب- بحث و تبادل نظر با خبرگان: با توجه به یافته‌های مطالعات تطبیقی به شرح فوق، تبادل نظر با خبرگان در خصوص چارچوب مناسب برای ارزیابی استانداردهای حسابداری ایران در دستور کار قرار گرفت. در این بخش، از رهنمودهای ۴ گروه خبرگان شامل اساتید دانشگاهی، حساب‌رسان مستقل در سطح شرکا و مدیران، تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی در سطح معاونین و مدیران بنگاه‌های بزرگ اقتصادی کشور، و مدیران ارشد سرمایه‌گذاری به عنوان استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی استفاده شده است. با عنایت به ماهیت موضوع، تبادل نظر در قالب یک جلسه هم‌اندیشی مشترک (۴ ساعت) با خبرگان فوق‌الاشاره و به صورت پرسش‌های باز صورت پذیرفت و اجماع خبرگان در خصوص اجزای چارچوب ارزیابی جامع استانداردهای حسابداری ایران اخذ گردید.

ج- مرور یافته‌های حاصل از تبادل نظر با خبرگان و نتیجه‌گیری: دیدگاه‌ها و نقطه نظرات تعدادی از اساتید دانشگاهی و همچنین صاحب‌نظرانی که دارای پیشینه علمی و عملی در حوزه تدوین استانداردهای حسابداری هستند، در خصوص یافته‌های حاصل از مرحله قبل دریافت گردید و نسبت به نهایی شدن چارچوب ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری ایران اقدام گردید.

بنابراین، در این پژوهش، از روش توصیفی (مطالعه تطبیقی)، تحلیلی و پیمایشی استفاده می‌شود. روش‌های تحلیلی یکی از مهم‌ترین روش‌های تحقیق برای مسائل مربوط به استانداردهای حسابداری است و با استفاده از این روش می‌توان مسائلی را مورد بررسی قرار دارد که در روش‌های دیگر امکان‌پذیر نیست (بارس، ۲۰۰۶).

جامعه و نمونه آماری

مطالعه رویه‌های مورد استفاده توسط نهادهای تدوین استاندارد پیشرو نشان می‌دهد که مشارکت مؤثر ۴ گروه در زمان تدوین استانداردهای حسابداری و متعاقباً ارزیابی اثربخشی استانداردها ضروری است: ۱) مدیران ارشد مالی شرکت‌ها به عنوان تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی، ۲) حساب‌برسان مستقل (شرکا و مدیران موسسات حسابرسی)، ۳) مدیران ارشد سرمایه‌گذاری فعال در شرکت‌ها و صندوق‌های سرمایه‌گذاری و هلدینگ‌ها به عنوان استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و ۴) صاحب‌نظران دانشگاهی. لذا جامعه آماری این تحقیق شامل ۴ گروه مذکور می‌باشد.

تشکیل گروه خبرگان از بین صاحب‌نظرانی صورت گرفته است که از نظر تجربه و تخصص در حوزه تدوین و بکارگیری استانداردهای حسابداری واجد صلاحیت باشند. بنابراین، نمونه‌گیری از جامعه آماری در این نوع آزمون‌ها چندان مصداق نداشته و صرفاً ویژگی‌های خبرگی افراد، ملاک است. از تعداد ۱۹۰ نفر خبرگان دعوت شده به هم‌اندیشی مشترک، تعداد ۱۰۸ نفر در این هم‌اندیشی حضور یافتند که ترکیب آنها به شرح نگاره ۳ بوده است:

نگاره ۳: ترکیب خبرگان مشارکت‌کننده در هم‌اندیشی

درصد مشارکت	مشارکت‌کنندگان در پیمایش		دعوت‌شدگان به پیمایش		نام گروه	ردیف
	درصد از کل	تعداد	درصد از کل	تعداد		
۴۹٪	۲۶٪	۲۸	۳۰٪	۵۷	حساب‌برسان مستقل	۱
۶۴٪	۳۶٪	۳۹	۳۲٪	۶۱	مدیران ارشد مالی	۲
۵۰٪	۱۶٪	۱۷	۱۸٪	۳۴	مدیران ارشد سرمایه‌گذاری	۳
۶۳٪	۲۲٪	۲۴	۲۰٪	۳۸	صاحب‌نظران دانشگاهی	۴
۵۷٪	۱۰۰٪	۱۰۸	۱۰۰٪	۱۹۰	جمع	

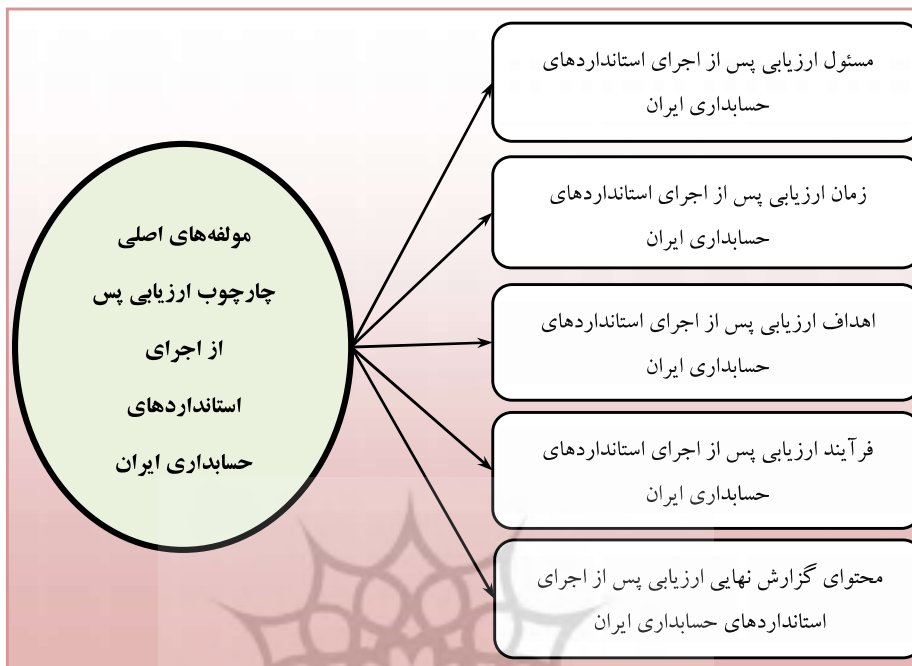
تکانه (۴): یافته‌های حاصل از مطالعات تطبیقی چارچوب‌های ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری نهادهای تدوین استاندارد پیشرو

اجزای چارچوب	هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی	هیات استانداردهای حسابداری مالی آمریکا
مسئول انجام ارزیابی	ستاد هیات تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی	تیم ارزیابی بنیاد حسابداری مالی آمریکا
زمان انجام ارزیابی	دو سال پس از به کارگیری استاندارد در سطح بین‌المللی	حداقل دو سال پس از صدور استاندارد حسابداری
اهداف ارزیابی	اهداف کلی	<p>ارزیابی اثربخشی استانداردهای به نحوی که فرآیند تدوین استاندارد را بهبود بخشد و اطلاعاتی را در خصوص ضابطه‌گذاری‌های بعدی فراهم آورد، شامل:</p> <p>(۱) بررسی مسائل و مشکلات مهمی که از طریق نظرخواهی شناسایی می‌شود و (۲) در نظر گرفتن هزینه‌های غیرمنتظره یا مشکلات به وجود آمده در اجرای استانداردهای حسابداری</p>
	اهداف خاص	<p>اهداف خاص ارزیابی پس از اجرای هر استاندارد براساس یافته‌های مرحله نخست ارزیابی پس از اجرا (مشورت عمومی با مشارکت کنندگان) تعیین می‌شود.</p>
فرآیند ارزیابی	انتخاب یک استاندارد حسابداری برای ارزیابی پس از اجرا (معیارهای انتخاب کدامند؟)	<p>استانداردهای حسابداری با اهمیت که توسط هیات امنای تعیین می‌شود به نحوی که آن استاندارد توسط نهاد تدوین استاندارد در دست بررسی مجدد نباشد. استاندارد با اهمیت است که:</p> <p>(۱) تغییرات با اهمیت در گزارشگری مالی ایجاد می‌کند یا</p> <p>(۲) تعداد قابل ملاحظه‌ای از ذینفعان اعلام می‌دارند که آن استاندارد ممکن است اهداف اعلام شده را محقق نسازد.</p>

هیات استانداردهای حسابداری مالی آمریکا	هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی	اجزای چارچوب	
<p>پیمایش‌ها، پرسش‌نامه‌ها و مصاحبه با ذینفعان مرور مستندات تاریخی نهاد تدوین استاندارد مرور ادبیات دانشگاهی موجود در خصوص موضوع مورد بررسی بررسی افشای موجود در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی و سایر اطلاعات منتشر شده از شرکت‌های منتخب</p>	<p>دریافت توصیه‌نامه‌ها از طرف اشخاص علاقه‌مند پس از ارسال درخواست اطلاعات (منبع اصلی اطلاعات) رویدادهای توسعه‌ای (بحث‌های جمعی، کنفرانس‌ها، بحث‌های اینترنتی، نشست‌های جداگانه با افراد)، پیمایش‌ها و مصاحبه با ذینفعان مرور ادبیات دانشگاهی موجود در خصوص موضوع مورد بررسی</p>	<p>روش‌های گردآوری اطلاعات</p>	
<p>هیات امنای بنیاد حسابداری مالی آمریکا</p>	<p>کمیته‌ی نظارت بر فرآیند تدوین استاندارد پس از بحث و بررسی، تصویب و انتشار گزارش توسط هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی، گزارش نهایی را تصویب می‌کند.</p>	<p>تصویب ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری</p>	
<p>مورد ندارد.</p>	<p>با توجه به اینکه فرآیند ارزیابی توسط خود هیات انجام می‌شود، پیش‌نویس گزارش ارزیابی در راستای افزایش شفافیت و قابلیت اتکای این فرآیند، جهت نظرخواهی برای عموم منتشر می‌شود.</p>	<p>انتشار پیش‌نویس گزارش ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری</p>	<p>فرآیند ارزیابی (ادامه)</p>
<p>گزارش نهایی برای عموم منتشر می‌شود.</p>	<p>گزارش نهایی برای عموم منتشر می‌شود.</p>	<p>انتشار گزارش نهایی ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری</p>	
<p>پاسخ هیات استانداردهای حسابداری مالی آمریکا به گزارش ارزیابی پس از اجرا، در قالب نامه‌ای به بنیاد حسابداری مالی آمریکا ارسال می‌شود. دلیل عدم درج در نسخه نهایی گزارش ارزیابی پس از اجرا، تفکیک نیم ارزیابی از بدنه هیات است.</p>	<p>پاسخ هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی به هر یک از مسائل استخراج شده در گزارش ارزیابی پس از اجرا، در گزارش نهایی درج می‌شود. دلیل این رویکرد این است که خود هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی مسئولیت تهیه گزارش ارزیابی را برعهده دارد و پاسخ هیات را در نسخه نهایی گزارش درج می‌نماید.</p>	<p>پاسخ نهاد تدوین استانداردهای حسابداری به گزارش ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری</p>	

هیات استانداردهای حسابداری مالی آمریکا	هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی	اجزای چارچوب
<p>(۱) خلاصه (۲) پیشینه استاندارد مورد بررسی (۳) مروری بر فرآیند ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری و آمار توصیفی مشارکت کنندگان در پیمایش (۴) اهداف فرآیند ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری (۵) گزارش یافته‌ها به تفکیک اهداف کلی و خاص</p>	<p>(۱) مقدمه: خلاصه فرآیند ارزیابی پس از اجرای استاندارد و جدول زمان‌بندی اجرای ارزیابی (۲) خلاصه یافته‌ها و گام‌های بعدی (۳) پیشینه استاندارد مورد بررسی: میزان همگرایی با اصول پذیرفته شده عمومی آمریکا و اثرات مورد انتظار الزامات استاندارد مورد بررسی (مرور اجمالی مزایا و معایب الزامات اصلی استاندارد از نگاه ذینفعان مختلف) (۴) نظرخواهی و شواهد گردآوری شده: منابع نهادهای فرآیند ارزیابی پس از اجرا، زمانبندی گردآوری اطلاعات و آمار توصیفی مشارکت کنندگان در نظرخواهی عمومی (۵) مرور اجمالی تحقیقات دانشگاهی و سایر تحقیقات و متون موجود درخصوص استاندارد مورد بررسی (۶) بازخوردهای دریافت شده درخصوص ارزیابی پس از اجرای استاندارد مورد بررسی: پیام‌های دریافتی و پاسخ نهاد تدوین استاندارد به پیام‌ها (۷) فهرست پاسخ‌دهندگان به فرم‌های درخواست اطلاعات (۸) خلاصه فهرست منابع دانشگاهی و مقالات و کتب بررسی شده (۹) فرآیند ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری (۱۰) استاندارد بعدی در نظر گرفته شده برای ارزیابی پس از اجرا</p>	<p>محتوای گزارش ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری</p>

تکراره (۵): مولفه‌های اصلی چارچوب ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری ایران



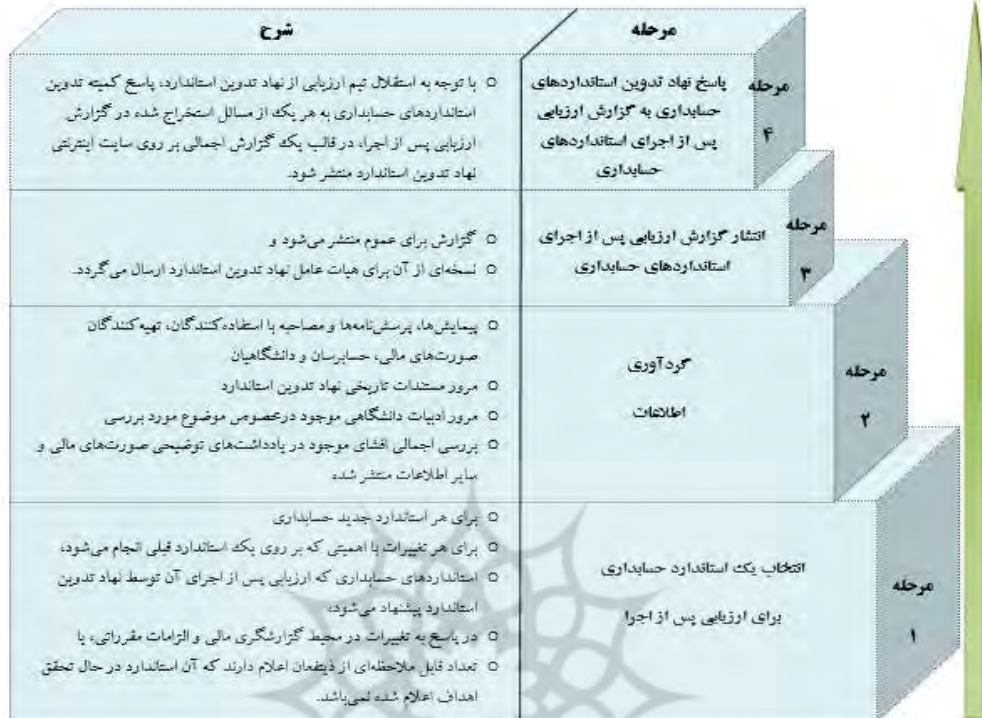
تکانه (۶): مسئول و زمان ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری ایران



تکراره (۲): اهداف ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری ایران



نگاره (۸): فرآیند ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری ایران



نگاره (۹): محتوای گزارش ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری ایران

- (۱) چکیده
- (۲) پیشینه استاندارد حسابداری مورد بررسی
- (۳) مرور اجمالی تحقیقات دانشگاهی و سایر تحقیقات و متون موجود درخصوص استاندارد مورد بررسی
- (۴) فرآیند ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری
- (۵) مروری بر فرآیند ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری
 - آمار توصیفی مشارکت کنندگان در پیمایش
 - اهداف فرآیند ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری
- (۶) گزارش یافته‌ها به تفکیک اهداف کلی و خاص
- (۷) جمع‌بندی و نتیجه‌گیری
- (۸) خلاصه فهرست منابع دانشگاهی و مقالات و کتب بررسی شده

نتیجه گیری و پیشنهاد

یافته‌های حاصل از مطالعات تطبیقی چارچوب‌های ارزیابی مورد استفاده توسط نهادهای تدوین استاندارد پیشروی بین‌المللی از یک طرف، و بحث و تبادل نظر با ۴ گروه از خبرگان (اساتید دانشگاهی، مدیران ارشد مالی، شرکا و مدیران موسسات حسابرسی و مدیران ارشد سرمایه‌گذاری) از طرف دیگر، مبنای تدوین چارچوبی مناسب برای ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری ایران در این تحقیق بوده است. تلاش شده است چارچوب پیشنهادی برای ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری ایران از جامعیت نسبی برخوردار باشد. لذا پنج بُعد اساسی مورد توجه بوده است که عبارتند از: مسئول ارزیابی‌ها، زمان ارزیابی، اهداف عام و خاص ارزیابی‌ها، فرآیند ارزیابی‌ها و محتوای ارزیابی‌ها.

درخصوص این موضوع که ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری توسط چه مرجعی انجام شود، دو رویکرد قابل تصور است. در رویکرد نخست، نهاد تدوین استاندارد مجری ارزیابی پس از اجرای استانداردها است و در رویکرد دوم، این کار به یک نهاد ذیصلاح مستقل سپرده می‌شود. در رویکرد اول، ارزیابی پس از اجرا به عنوان بخشی از فرآیند تدوین استاندارد پذیرفته می‌شود و استقلال فرآیند ارزیابی در این حالت کمتر در نظر گرفته می‌شود. در رویکرد دوم، ارزیابی پس از اجرا به عنوان بخشی از یک فرآیند نظارتی در تدوین استاندارد در نظر گرفته می‌شود. از طرف دیگر، تفکیک بین تیم ارزیابی و نهاد تدوین استاندارد حسابداری (رویکرد دوم) می‌تواند نگرانی‌هایی درخصوص درک پیام‌های صادره از طریق گزارش ارزیابی پس از اجرا و بکارگیری بازخوردهای ارائه شده در گزارشات ارزیابی توسط نهاد تدوین استاندارد به وجود آورد. با عنایت به دولتی بودن فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری در ایران، مشارکت کنندگان در پیمایش انجام شده در این تحقیق رویکرد دوم را ترجیح داده‌اند. نتیجه این پژوهش نشان می‌دهد که انجام ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری ایران توسط یک انجمن حرفه‌ای مستقل به انتخاب هیات عامل نهاد تدوین استاندارد و یا انجام آن توسط سازمان بورس و اوراق بهادار راهکار مناسبی می‌باشد.

مشارکت کنندگان در پیمایش بر این باورند که برای اینکه مسائل و مشکلات و پیامدهای یک استاندارد حسابداری به دقت و به‌طور کامل مشخص شود باید حداقل دو سال از تاریخ لازم‌الاجرا شدن آن سپری شده باشد. همچنین، اهداف اصلی ارزیابی پس از اجرای

استانداردهای حسابداری ایران از نظر مشارکت کنندگان عبارتند از: بررسی تحقق اهداف تدوین/بازنگری استاندارد (شامل بررسی سودمندی اطلاعات حسابداری تولید شده برای استفاده کنندگان، عملیاتی بودن اجرای استاندارد حسابداری منتخب از نظر ذینفعان مختلف، بررسی مهم‌ترین پیامدها و تغییرات ناشی از بکارگیری استاندارد حسابداری مورد نظر)، توجیه پذیر بودن استاندارد حسابداری منتخب به لحاظ هزینه - منفعت، و نهایتاً استخراج بهبودهای مورد نیاز در استاندارد منتخب به‌طور خاص و فرآیند تدوین استاندارد به‌طور عام.

دیدگاه مشارکت کنندگان در پیمایش درخصوص سایر مولفه‌های چارچوب پیشنهادی برای ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری ایران (فرآیند ارزیابی و محتوای گزارش ارزیابی) در نگاره‌های ۸ و ۹ ارائه شده است.

پیشنهاد می‌شود با استفاده از چارچوب پیشنهادی در این پژوهش که با مشارکت موثر ذینفعان مختلف استانداردهای حسابداری طراحی شده است، اثربخشی استانداردهای حسابداری مختلف مورد ارزیابی قرار گیرد و یافته‌های حاصل از این ارزیابی‌ها در اختیار نهاد تدوین استاندارد قرار گیرد.

با عنایت به اینکه چارچوب معرفی شده براساس مطالعات بهترین رویه‌های عمل (از جمله رویه عمل هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی) طرح‌ریزی شده است، حتی در صورت اجرایی شدن استاندارد گزارشگری مالی بین‌المللی در ایران، قابلیت اجرا خواهد داشت و اثربخشی استانداردهای بین‌المللی اجرا شده با این چارچوب قابل بررسی خواهد بود.

در پایان، پیشنهاداتی به شرح زیر برای تحقیقات آتی ارائه می‌شود:

- پیشنهاد می‌شود چارچوبی برای ارزیابی اثربخشی استانداردهای حسابداری دولتی ایران با مشارکت خبرگانی از گروه‌های مختلف در تحقیق جداگانه‌ای طراحی شود. شایان ذکر است هیات استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا اثربخشی تعدادی از استانداردهای حسابداری دولتی خود را با استفاده از چارچوبی مشخص ارزیابی و گزارش‌های مربوطه را منتشر نموده است.
- پیشنهاد می‌شود چارچوبی برای ارزیابی اثربخشی استانداردهای حسابداری ایران با مشارکت خبرگانی از گروه‌های مختلف در تحقیق جداگانه‌ای طراحی و ارائه گردد.

پی‌نوشت

- | | |
|--|--------|
| ۱ policy making | ۳ IASB |
| ۲ Post-Implementation Review of Accounting Standards | ۴ FASB |

منابع

- Barth, M. E. 2006. 'Research, Standard Setting, and Global Financial Reporting',
- Barth, M. E. 2007. 'Standard-Setting Measurement Issues and the Relevance of Research',
- Barth, M. E. 2008. 'Global Financial Reporting: Implications for U. S. Academics',
- Blouin, J. , and Robinson, L. 2013. 'Insights from the initial post-implementation review of FIN 48'.
- Blouin, J. L. , and L. A. Robinson. 2011. 'Academic research on FIN 48: What have we learned?', *Foundations' Post*
- Brown, P. , and B. Howieson. 1998. 'Capital Markets Research and Accounting Standard Setting',
- European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG). 2011. 'Considering the Effects of Accounting Standards,
- Ewert, R. , & Wagenhofer, A. 2012. 'Using Academic Research for the Post-Implementation Review of Accounting Standards: A Note',
- Financial Accounting Foundation. 2012. 'Post-implementation review Report on FASB Interpretation No. 48, Accounting for Uncertainty in Income Taxes'.
- Financial Accounting Foundation. 2012. 'Post-implementation review Report on FASB Statement No. 131, Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information'.
- Financial Accounting Foundation. 2013. 'Post-implementation review Report on FASB Statement No. 141 (revised 2007) , Business Combinations'.
- Financial Accounting Foundation. 2013. 'Post-implementation review Report on FASB Statement No. 109, Accounting for Income Taxes'.
- Financial Accounting Foundation. 2014. 'Post-implementation review Report on FASB Statement No. 123 (R) , Share-Based Payment'.

- Financial Accounting Foundation. 2014. 'Post-implementation review Report on FASB Statement No. 157, Fair Value Measurements'.
- Financial Accounting Foundation. 2015. 'Post-implementation review Report on FASB Statement No. 160, Noncontrolling Interests in Consolidated Financial Statements, an amendment of ARB No. 51'.
- Financial Accounting Foundation. 2016. 'Post-implementation review Report on FASB Statement No. 128, Earnings per Share'.
- Fülbier, R. U. , J. -M. Hitz and T. Sellhorn. 2009. 'Relevance of Academic Research and Researchers' Role in the IASB's Financial Reporting Standard Setting',
- Haller, A. , C. Nobes, D. Cairns, A. Helstrom, S. Moya, M. Page and P. Walton. 2012. 'The Effects of Accounting Standards',
- IASB. 2008. 'Business Combinations Phase II – Project summary, feedback and effects analysis'.
- IASB. 2012. 'Post-Implementation Review of IFRS 8, Operating Segments', Staff Memorandum.
- IASB. 2013, Post-implementation Review: IFRS 8 Operating Segments, Report and Feedback Statement.
- IASB. 2015, Post-implementation Review: IFRS 3 Business Combinations, Report and Feedback Statement.
- Leisenring, J. J. , and L. T. Johnson. 1994. 'Accounting Research: On the Relevance of Research to Practice',
- Pounder, B. 2013. 'Post-Implementation Reviews of Accounting Standards',
- Rutherford, B. A. 2011. 'Accounting Research and Accounting Policy: What Kind of Gap?',
- Schipper, K. 1994. 'Academic Accounting Research and the Standard Setting Process',
- Singleton-Green, B. 2010. 'The Communication Gap: Why Doesn't Accounting Research Make a Greater Contribution to Debates on Accounting Policy?',
- Swieringa, R. J. 1998. 'Accounting Research and Policy Making',
- Zeff, S. A. 1978. 'The Rise of Economic Consequences',