



الزامات گزارشگری مالی در اصول راهبری شرکتها

فرزانه حدادی

دانشجوی دوره کارشناسی ارشد
حسابداری دانشگاه تهران

مقدمه

در سازمان‌ها، مدیران مسئولیت‌های متعددی دارند تا اطمینان یابند عملیات با کارایی و اثربخشی انجام می‌شود، گزارشگری مالی کیفیت دارد و قوانین و مقررات، قواعد و استانداردهای لازم الاجرا رعایت می‌شود. مسئولیت تهیه و ارائه گزارش‌های مالی با کیفیت با مدیریت واحدهای اقتصادی است. پس از بحران‌های مالی بوجود آمده برای شرکت‌هایی مانند انرون، ورلداکام، تایکو، کیووست، گلوبال کراسینگ، پارمالات و رفکو^(۱)، توجه افراد بیش از پیش به شرکت‌ها جلب گردید و قوانین و مقررات گوناگون شامل قانون ساربینر - اکسلی^(۲)، براهمیت انجام وظایف مدیران، گزارشگری مالی مطلوب و انجام اقدامات شایسته براساس آیین رفتار حرفه‌ای تاکید می‌کنند (حدادی، ۱۳۹۴، ۵۹). در این مقاله، پس از بیان الزامات گزارشگری مالی، گزارشگری مالی در شرکت‌های کوچک و چالش‌های گزارشگری مالی ارائه می‌شود و در ادامه، چارچوب مفهومی برای گزارشگری مالی، مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد.

الزامات گزارشگری مالی

در ایالات متحده، شرکت‌های سهامی عام، با بیش از ۱۰ میلیون دلار دارایی و بیش از ۵۰ سرمایه‌گذار، باید (فرم K-۱۰ یا KSB-۱۰) را ضمیمه گزارش‌های حسابرسی ارائه کنند و برای صورت‌های میان دوره‌ای فرم (Q-۱۰ یا QSB-۱۰) ضمیمه نمایند. این نقش

کمیسیون بورس و اوراق بهادار در گزارشگری^(۳)، صورت‌های مالی شرکت‌ها، براساس گزارش سال ۱۹۷۷ کمیته مشاوره کمیسیون بورس و اوراق بهادار در مورد افشای اطلاعات شرکت‌هاست تا دستیابی به تمام اطلاعات شرکت‌ها (شامل گزارش‌های مالی) برای سرمایه‌گذاران میسر شود. شرکت‌های سهامی عام، در اجرای مقررات کمیسیون بورس و اوراق بهادار، گزارش‌های سالیانه و میاندوره‌ای را به سهامداران خود ارائه می‌کنند. اطلاعات اساسی در گزارش‌های تهیه شده طبق فرمهای کمیسیون بورس و اوراق بهادار و گزارش‌های مالی به سهامداران دارای شکل و محتوای متفاوتی است. گزارش‌ها معمولاً به سهامداران همراه با اطلاعات مالی و غیرمالی درباره بازارهای محصولات و افراد، براساس مقرراتی تسلیم می‌شود که کمیسیون بورس و اوراق بهادار اعلام کرده است.

گزارش سالیانه شرکت‌های سهامی عام، معمولاً شامل اطلاعات مالی زیر است:

۱. صورت‌های مالی حسابرسی شده شامل یادداشت‌های همراه،
۲. گزارش تجزیه و تحلیل و بحث‌های مدیریت درباره شرایط مالی و نتایج عملیات،
۳. تأییدیه‌های مدیریت در مورد صورت‌های مالی و کنترل داخلی،
۴. ارزیابی مدیریت در مورد اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی،
۵. گزارش کمیته حسابرسی،

۶. گزارش حسابرسی مستقل در مورد صورت‌های مالی،
۷. گزارش حسابرسی مستقل در مورد اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی،
۸. خلاصه پنج ساله اطلاعات مالی انتخاب شده،
۹. خلاصه اطلاعات میان‌دوره‌ای انتخاب شده برای دو سال گذشته، و

۱۰. اطلاعات بازار فصلی برای دو سال گذشته شامل افزایش یا کاهش قیمت سهام، سود سهام پرداخت شده و نسبت سود هر سهم. دو بخش قانون ساربینز-اکسلی در مورد تأییدیه‌های مدیران اجرایی برای گزارش‌های مالی است. طبق الزامات بخش ۳۰۲ این قانون، مدیران مالی و مدیران ارشد اجرایی شرکت باید گزارش‌های دوره‌ای (سالانه و میان‌دوره‌ای) را طبق الزامات کمیسیون بورس و اوراق بهادار، تهیه و ارائه کنند و براساس الزامات بخش ۹۰۶، هر گزارش دوره‌ای شامل صورت‌های مالی باید همراه با تأییدیه مدیر مالی و مدیرعامل شرکت ارائه شود. بخش ۳۰۲ در مورد تأییدیه‌های مدیران اجرایی در مورد صورت‌های مالی متعددی



پس از تصویب قانون ساربینز-اکسلی، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، گزارش‌های یکپارچه کنترل داخلی و مالی ارائه می‌کنند

است که به این شرح زیر مورد تأیید مدیریت قرار می‌گیرند:
۱. گزارش‌های مالی (سالانه یا میان‌دوره‌ای) دریافت شده توسط آنان

۲. گزارش‌های مالی که درست و کامل هستند.
۳. صورت‌های مالی شامل یادداشت‌ها و سایر اطلاعات همراه شامل ارائه مطلوب وضعیت مالی، نتایج عملیات و جریان‌های وجوه نقد در تمام جنبه‌های با اهمیت است. ارائه مطلوب گزارش‌های مالی شامل صورت‌های مالی و سایر اطلاعات مالی است که گسترده‌تر از ارائه مطلوب صورت‌های مالی براساس اصول پذیرفته شده حسابداری است.

۴. مدیران تأیید کننده: وظایفی را به شرح زیر انجام می‌دهند.
الف) مسئول ایجاد و نگهداری رویه‌ها و کنترل‌های افشای اطلاعات و کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی هستند.
ب) به ارزیابی اثربخشی افشای اطلاعات کنترل‌ها و رویه‌ها در مدت ۹۰ روز پس از ارائه گزارش می‌پردازند، و
ج) نتیجه‌گیری‌های خود را درباره اثربخشی افشای اطلاعات، کنترل‌ها و رویه‌ها، ارائه می‌کنند.

۵. آنان اطلاعات را برای حسابرس مستقل و کمیته حسابرس هیات‌مدیره به گونه‌ای افشا می‌کنند که:

الف) همه ضعف‌های با اهمیت کنترل داخلی در کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، و

ب) هر گونه تقلب از سوی کارکنان و مدیران موثر روی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، در آن انعکاس یافته باشد.

در ایالات متحده، پس از تصویب قانون ساربینز-اکسلی، مدیران گزارش یکپارچه کنترل داخلی و مالی را ارائه می‌کنند. گزارشگری

یکپارچه کنترل داخلی و مالی^(۴) شامل موضوعات زیر است:

۱. گزارش مدیریت و تأییدیه صورت‌های مالی،
۲. گزارش مدیریت و تأییدیه روی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی

۳. نظر حسابرس مستقل در مورد ارائه مطلوب صورت‌های مالی،
۴. نظر حسابرس مستقل در مورد اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، و

۵. بررسی صورت‌های مالی حسابرسی شده و گزارش‌های مدیریت و حسابرس در مورد کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی توسط کمیته حسابرسی

کیفیت گزارش‌های مالی می‌تواند با تأکید روی شاخص‌های کلیدی عملکرد مالی و غیرمالی بهبود یابد.

برای ارتقای شفافیت مدیریت باید:

۱. همه اطلاعات مالی و غیرمالی مربوط را در طیف گسترده به سهامداران گزارش نماید.

۲. روی اطلاعات اساسی مورد استفاده در مدیریت کسب و کار و اطلاعاتی تأکید کنند که سرمایه‌گذاران نیاز دارند تا به ارزیابی ریسک‌های سرمایه‌گذاری بپردازند و تصمیم‌های درست اتخاذ کنند، و

۳. اطلاعات به موقع‌تر و مفیدتری و با استفاده از زبان گزارشگری گسترش یافته کسب و کار^(۵) برای گزارشگری مالی الکترونیکی ارائه کنند.

گزارشگری در شرکت‌های کوچک

کمیسیون بورس و اوراق بهادار، قواعد مبتنی بر اصول برای شرکت‌های کوچکتر ارائه کرده است. شرکت‌هایی که دارای سرمایه ۷۵ میلیون دلار یا کمتر هستند. الزامات گزارشگری شرکت‌های کوچک قصد دارد تا در بازار مقررات کمیسیون بورس و اوراق بهادار و الزامات افشای اطلاعات آنها در راه‌های مختلف، نقش ایفا نماید. این پیشنهاد برای ۱۵۰۰ شرکت کوچکتر است مقررات اخیر کمیسیون بورس اوراق بهادار، تمام شرکت‌های سهامی عام را ملزم کرده است تا بدون توجه به اندازه، ترازنامه حسابرسی شده خود را برای دو سال مالی گذشته و صورت سود و زیان حسابرسی شده و صورت جریان وجوه نقد و تغییرات در حقوق صاحبان سهام برای سه سال گذشته ارائه کنند.

شرکت‌های کوچکتر همچنین باید اقلامی را انتخاب کنند که براساس الزامات افشای اطلاعات برای شرکت‌های کوچکتر طراحی شده‌اند. این موضوع، شرکت کوچکتر را برای تعیین میزان افشای اطلاعات این اقلام و سطح پایین‌تری از افشای اطلاعات نسبت به شرکت‌های بزرگتر، قابل انعطاف می‌سازد. با این قابلیت انعطاف، شرکت‌های کوچکتر می‌توانند تا الزامات افشای اطلاعات خود را بهبود بخشند و به سرمایه‌گذاران اطلاعاتی را ارائه کنند تا آنان بتوانند اطلاعات مختلفی را در مقایسه با شرکت‌های بزرگتر در اختیار داشته باشند. انجام این کار، هزینه‌های افشای اطلاعات را برای شرکت‌های کوچکتر کاهش می‌دهد و براساس آن، تفسیر اطلاعات شرکت‌های کوچکتر برای سرمایه‌گذاران براساس کمترین اطلاعات صورت نمی‌گیرد.

پیشنهاد اخیر به حدود ۵۰۰۰ شرکت کوچکتر، این امکان را می‌دهد که افشای اطلاعات خود برای جبران خدمت مدیران

اجرائی را صرفاً به سه سطح مدیران اجرایی محدود سازند در حالی که شرکت‌های بزرگتر باید این اطلاعات را برای پنج سطح مدیران اجرایی افشا کنند که شامل مدیران مالی و مدیران عامل نیز هستند. این تغییرات طراحی شده است تا فزونی منافع بر مخرج در شرکت‌های کوچکتر مورد توجه قرار گیرد و آنها بتوانند بهتر از سرمایه‌گذاران خود حمایت کنند.

این پیشنهاد شامل جبران خدمت از طریق طرح‌های حق خرید سهام کارکنان نیز است. براساس مقررات اخیر کمیسیون بورس و اوراق بهادار، شرکت دارای ۵۰ کارمند و بیشتر و دارای حق اختیار خرید سهام، باید در بورس ثبت نام کنند اگر آنها بیش از ۱۰ میلیون دلار دارایی دارند. تلاش‌هایی صورت گرفته است تا چنین الزاماتی برای شرکت‌های بخش خصوصی باشد که طبق الزامات کمیسیون بورس و اوراق بهادار در بورس‌های اوراق بهادار عضو نشده‌اند.

چالش‌های گزارشگری مالی

انتظار می‌رود گزارش‌های مالی پس از تصویب قانون ساربینز-اکسلی دارای کیفیت بهتری داشته، شفافیت آنها افزایش یابد و قابلیت اتکای بیشتری داشته باشند. شرکت‌های سهامی عام، مدیریت آنها، اعضای هیات‌مدیره آنها به‌ویژه اعضای کمیته حسابرسی از حوزه‌هایی در گزارشگری مالی آگاه باشند که مشکوک بودن آنها به تقلب، دستکاری و مدیریت سود نامناسب است و از حساب‌برسان مستقل نیز بخواهند تا این نواحی را با دقت خاصی مورد توجه قرار دهند. قانون ساربینز-اکسلی، کمیسیون بورس و اوراق بهادار را هدایت کرده است تا در پنج سال گذشته اقدامات برای تقویت حسابداری و حسابرسی (AAEAs)^(۶) خود را بررسی و حوزه‌هایی را تعیین کند که در آن نواحی، گزارشگری مالی دارای بیشترین موارد مشکوک به تقلب سوء استفاده، دستکاری و مدیریت سود است. کمیسیون بورس اوراق بهادار، تحقیقی را برای دوره پنج ساله با مطالعه ۵۱۵ مورد انجام شده برای گزارشگری مالی و تخلفات مربوط به افشای اطلاعات انجام داده است.

تحقیق کمیسیون بورس و اوراق بهادار، موضوعات زیر را در رابطه با گزارشگری مالی در شرکت‌های سهامی عام مطرح می‌سازد:

۱. ۲۴/۵ درصد از اقدامات برای تقویت حسابداری و حسابرسی مربوط به تشخیص نادرست درآمد شامل ثبت فروش‌های جعلی، ارزشگذاری نادرست درآمد، زمانبندی نادرست شناخت درآمد است.

۲. تقریباً ۲۰ درصد مربوط به شناخت نادرست هزینه‌ها شامل استفاده نادرست از منابع، سرمایه‌کردن نادرست هزینه، معوق کردن هزینه و سایر شناخت‌های هزینه است.

۳. تقریباً ۵ درصد به حسابداری نادرست ترکیب‌های تجاری مربوط می‌شود.

۴. باقی تخلفات حسابداری، به میزان ۲۶/۶ درصد مربوط به استفاده نادرست از ترتیبات خارج از ترازنامه، قصور در افشای نادرست معاملات با اشخاص وابسته و استفاده نادرست از معیارهای مالی که در اصول پذیرفته شده حسابداری وجود ندارد یا افشای نامناسب اطلاعات در گزارش بحث و تجزیه و تحلیل مدیران و سایر اسناد مالی است.

۵. گزارش کمیسیون بورس و اوراق بهادار نشان می‌دهد که

مدیران ارشد مسئولیت اکثر تخلفات حسابداری را به عهده دارند. در برخی موارد حساب‌برسان مستقل در کسب شواهد کافی برای شناخت ماهیت این تخلفات حسابداری و پوشش تقلب‌ها و اشتباهات، دچار قصور می‌شوند. این گزارش توصیه‌های متعددی را برای تقویت کمیسیون بورس و اوراق بهادار در رسیدگی‌های متهورانه‌تر به تخلفات حسابداری به منظور کاهش احتمال اتفاقات بعدی ارائه می‌کند.

توصیه‌های کمیسیون بورس و اوراق بهادار این است که:

۱. کیفیت افشای اطلاعات در گزارش‌های بحث و تجزیه و تحلیل مدیران بهبود یابد.
 ۲. شرکت‌های سهامی عام ملزم شوند تا تجدید ارائه صورت‌های مالی را به روشی یکنواخت انجام دهند.
 ۳. به شرکت‌های سهامی عام اجازه داده شود تا اطلاعات خاصی را به کمیسیون بورس و اوراق بهادار ارائه کنند بدون اینکه از مزایای خاص سایر اطلاعات دیگر چشم‌پوشی شود.
 ۴. به کمیسیون بورس و اوراق بهادار این اختیار داده شود که برای اقدامات مدنی، افراد را احضار کند، و
 ۵. به کمیسیون بورس و اوراق بهادار اجازه داده شود تا هیات ژوری در اختیار داشته باشد.
- در مورد گزارشگری مالی، چالش‌های متعددی وجود دارد برخی از مهمترین این چالش‌ها عبارتند از:

افشای اطلاعات مربوط به ترتیبات برون ترازنامه‌ای

کمیسیون بورس و اوراق بهادار در ژانویه سال ۲۰۰۳، اصلاحاتی در مقررات خود به عمل آورد و افشای اطلاعات ترتیبات برون ترازنامه‌ای^(۷)

را در بخش (j) ۱۳ قانون بورس و اوراق بهادار مصوب سال ۱۳۹۴ و بخش (a) ۴۰۱ قانون ساربینز-اکسلی، الزامی کرد.

این اصلاحات شرکت‌ها را ملزم می‌کند تا شرحی درباره معاملات برون ترازنامه‌ای در بخش جداگانه‌ای در گزارش بحث و تجزیه و تحلیل مدیران شرح خواسته شده توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار ارائه کنند. کمیسیون بورس و اوراق بهادار، رهکردهایی را برای افشای اطلاعات در صورت‌های مالی در گزارش بحث و تجزیه و تحلیل مدیران ارائه کرده است. این رهنمود بر افشای اطلاعات برآوردهای حسابداری، نقدینگی و منابع سرمایه‌ای در گزارش بحث و تجزیه و تحلیل مدیران تأکید دارد.

شرکت‌ها در گزارش بحث و تجزیه و تحلیل مدیران خود باید مواردی شامل موضوعات زیر را قرار دهند:

۱. شرح مستدلی از معاملات برون سازمانی ترجیحاً در قسمت جداگانه‌ای از گزارش،

چارچوب‌های

مفهومی گزارشگری مالی

در بین سال‌های ۱۹۷۰

تا ۱۹۸۰ تدوین شده و

خدمات ارزنده‌ای را به

استانداردگذاران، تهیه

کنندگان صورت‌های

مالی، حساب‌برسان و

سایر استفاده‌کنندگان

صورت‌های مالی

ارائه می‌کنند

حسابداری، نقدینگی و منابع سرمایه‌ای در گزارش بحث و تجزیه و تحلیل مدیران خود باید

شرکت‌ها در گزارش بحث و تجزیه و تحلیل مدیران خود باید مواردی شامل موضوعات زیر را قرار دهند:

۱. شرح مستدلی از معاملات برون سازمانی ترجیحاً در قسمت جداگانه‌ای از گزارش،



XBRL

eXtensible Business Reporting Language

شرکت‌ها ممکن است تعهدات انباشته تعهدات قراردادی را برای فعالیت‌های کسب و کار خاص تعدیل کنند.

■ افشای اطلاعات خط مشی‌های اصلی حسابداری

بخش ۲۰۴ قانون ساربینز-اکسلی الزامی کرده است که مؤسسات حسابداری در زمانهای مناسب با کمیته‌های حسابرسی در مورد خط‌مشی‌های اصلی حسابداری مورد استفاده توسط مدیریت شرکت ارتباط برقرار کنند. بخش ۲۰۴ همچنین از کمیسیون بورس اوراق بهادار می‌خواهد تا مقرراتی را درباره اطلاعات متمم برای استفاده شرکت‌ها در مورد خط‌مشی‌های اصلی حسابداری تدوین نماید. کمیسیون بورس و اوراق بهادار در سال ۲۰۰۳، مقررات مالی خود را با عنوان «تقویت الزامات کمیسیون بورس و اوراق بهادار در رابطه با استقلال حسابرس»^(۹) منتشر کرده است که مستلزم افشای اطلاعات دو جنبه اصلی از خط‌مشی‌های اصلی حسابداری به شرح زیر است:

۱. برآورد حسابداری انجام شده توسط شرکت به عنوان بخشی از خط‌مشی‌های حسابداری آن شامل تجزیه و تحلیل حساسیت به مفروضات مختلف

۲. رعایت خط‌مشی حسابداری که اثرات مهمی روی ارائه صورت‌های مالی دارد.

شرکت‌های سهامی عام باید به ارائه افشای اطلاعات زیر برای هر کدام از خط‌مشی‌های اصلی حسابداری در گزارش بحث و تجزیه و تحلیل مدیران بپردازند.

۱. شرح: که در آن برآوردهای اصلی، مفروضات، روش‌شناسی مورد استفاده و تغییر احتمالی در دارایی‌ها تشریح شده باشد.

۲. اهمیت: بحث درباره اهمیت و تاثیر برآورد حسابداری تعیین شده در وضعیت مالی، نتایج عملیات شرکت و موضوعات مهم مطرح شده در اقلام اصلی صورت‌های مالی که روی برآوردهای حسابداری تاثیر می‌گذارد.

۳. تجزیه و تحلیل حساسیت: تجزیه و تحلیل کیفی تغییرات در اقلام اصلی صورت‌های مالی و گزارشگری مالی برای تغییرات در برآوردهای حسابداری

۲. جدول خلاصه‌ای از تعهدات قراردادی، و

۳. افشای اطلاعات درست درباره خط‌مشی‌ها و برآوردهای حسابداری اصلی.

مقررات کمیسیون بورس و اوراق بهادار به طور گسترده‌ای «معاملات برون سازمانی»^(۸) را یا هر گونه معامله یا قراردادی را تعریف کرده است که شرکت:

۱. برای هر گونه تعهد مربوط به قراردادهای ضمانت خاصی به عهده دارد، و

۲. منافع باقی مانده یا احتمالی و دارایی‌های انتقال یافته به واحد دیگر که تلفیق نشده یا معاملات مشابه با واحد برای چنین دارایی‌هایی (برای مثال، نقدینگی، حمایت از ریسک بازار) وجود دارد، و

۳. هر گونه تعهد شامل تعهدات احتمالی براساس منافع متغیر با اهمیت نگهداری شده در یک واحد تلفیق نشده برای هدف‌های تأمین مالی، نقدینگی، ریسک بازار یا حمایت از ریسک اعتبار یا مشارکت در قرارداد لیزینگ، مصون‌سازی، یا خدمات تحقیق و توسعه وجود دارد.

این تعاریف «معاملات برون سازمانی» برای پوشش روش‌های مختلف شرکت‌هایی است که اغلب دارای ساختارهای مبتنی بر ترتیبات برون سازمانی هستند یا دارای ریسک‌ها یا زیان‌هایی هستند که کاملاً برای سرمایه‌گذاران شفاف نیست. این تعاریف شامل توافقات قراردادی و بدهی‌های احتمالی ناشی از این قوانین و مقررات، داوری یا سایر اقدامات قانونی است که در مورد معاملات برون سازمانی وجود دارد.

■ تعهدات قراردادی انباشته

شرکت‌های سهامی عام به ویژه شرکت‌های دارای سرمایه بیشتر از ۷۵ میلیون دلار، ملزم هستند تا در گزارش‌های سالانه خود طبق مقررات کمیسیون بورس و اوراق بهادار، در جدولی، تعهدات قراردادی مختلف خود را به صورت سالانه نشان دهند. این افشای اطلاعات با هدف ارائه اطلاعات درباره زمانبندی و مبلغ تعهدات قراردادی است تا این اطمینان بوجود آید تا سرمایه‌گذاران بتوانند به ارزیابی نقدینگی‌های کوتاه مدت و منابع سرمایه‌ای شرکت بپردازند.

۴. **تغییرات تاریخی:** بحث کمی و کیفی در مورد هرگونه تغییر با اهمیت در برآوردهای حسابداری انجام شده در سه سال گذشته، دلایل این تغییرات و اثر آن روی اقلام اصلی صورت‌های مالی و گزارشگری مالی در مجموع.

۵. **ارتباط با کمیته حسابرسی:** مدیریت باید در مورد ماهیت نحوه انتخاب و اثرات احتمالی برآورد احتمالی و افشای اطلاعات آن در گزارش بحث و تجزیه و تحلیل مدیران و در صورت اینکه، این کار ضرورت ندارد با کمیته حسابرسی گفت‌وگو نماید.

۶. **تشخیص قسمت‌های واحد تجاری:** بیانیه‌ای شامل قسمت‌های مختلف واحد تجاری شرکت که تحت تاثیر برآوردهای حسابداری قرار می‌گیرد.

۷. **اثرات خاص قسمت واحد تجاری:** بحثی درباره اثر برآوردهای حسابداری روی قسمت‌های مختلف واحد تجاری مشابه شرایطی که قصوری در ارائه اطلاعات قسمت‌های واحد تجاری رخ داده و ناشی از حذف دلایلی است که باعث گمراه کنندگی با اهمیت استفاده‌کنندگان در اثر افشای اطلاعات شود.

■ رعایت اولیه خط‌مشی‌های حسابداری

رعایت خط‌مشی‌های حسابداری، وقتی الزامی است که رویدادهای اقتصادی و معاملات مربوط به کسب و کار:

۱. برای نخستین بار رخ دهند و تاثیرات مهمی روی وضعیت مالی شرکت داشته باشند،

۲. به موضوعی تبدیل شوند که قبلاً تاثیر آن بر گزارشگری مالی شرکت بی‌اهمیت فرض می‌گردید، و

۳. در شرایطی رخ دهند که به طور قابل توجهی از رویدادها و معاملات قبلی متفاوتند.

اساساً رعایت خط‌مشی‌های حسابداری و در نظر گرفتن آن به عنوان ارزش مربوطی با سرمایه‌گذاران در زمانی اهمیت دارد. که دارای اثرات با اهمیتی روی نتایج عملیات و وضعیت مالی است، اگر هیچ ادبیات یا استاندارد معتبری وجود نداشته باشد استفاده از حسابداری برای رویدادهای خاص ناشی از اجرای خط‌مشی حسابداری با اهمیت (به عنوان نمونه، معاملات غیرمترقبه، غیرعادی و غیرمکرر)، شرکت ممکن است نحوه انتخاب اصول حسابداری برگزیده خود و روش به کار رفته برای کاربرد این اصول را توضیح دهد.

■ افشای اطلاعات تغییرات در خط‌مشی‌های حسابداری موجود

مقررات کمیسیون بورس و اوراق بهادار و استانداردهای حسابداری برای شرکت‌های سهامی عام الزامی کرده است که تغییرات در خط‌مشی‌های حسابداری موجود خود را افشا کنند. مدیریت باید این موضوع را توجیه کند که اصول حسابداری انتخاب شده بر سایر روش‌های موجود در شرایط حاضر ارجحیت دارد و برای این تلاش خود، نامه‌ای از حسابرس مستقل خود بدست آورد و افشای درستی در صورت‌های مالی از تغییر در سیاست‌های حسابداری، دلایل این تغییرات و توضیحات لازم در حمایت از خط‌مشی حسابداری جدید به کار گرفته شده داشته باشد.

■ تسریع در تاریخ تکمیل گزارش دوره‌ای و افشای به موقع اطلاعات

بخش ۴۰۹ قانون ساربینز-اکسلی، کمیسیون بورس و اوراق بهادار را موظف می‌کند تا مقرراتی را منتشر کند که شرکت‌ها،

اطلاعات صورت‌های مالی را بر مبنای جاری و سریع منتشر کنند. کمیسیون بورس و اوراق بهادار اصلاحاتی را بر مقررات و فرم‌ها خود ایجاد کرد تا در تکمیل گزارش‌های فصلی براساس فرم Q-10 و گزارش‌های سالیانه براساس فرم K-10 تسریع لازم به عمل آورند. این تسریع در مورد شرکت‌هایی است که نقدینگی آنها حداقل ۷۵ میلیون دلار باشد. گزارشگری دوره‌ای کمیسیون بورس و اوراق بهادار برای

گزارشگری صورت‌های مالی شرکت‌ها، براساس الزامات کمیسیون بورس و اوراق بهادار در مورد افشای اطلاعات شرکت‌هاست تا دستیابی به تمام اطلاعات شرکت‌ها برای سرمایه‌گذاران میسر شود

حداقل ۱۲ ماه، حداقل یک گزارش سالیانه است. این مقررات، همچنین افشای اطلاعات اضافی در مورد در دسترس بودن گزارش‌های جاری و دوره‌ای در وب سایت‌ها شامل اطلاعات آن گروه از شرکت‌هاست که برای آنها فرم‌های K-10-Q و K-8 وجود دارد. عوامل تسریع کننده برای تکمیل فرم‌های ارزیابی مدیریت از اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی و اظهار نظر حسابرسی روی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در سال ۲۰۰۴ الزامی شده ولی چنین الزاماتی تا سال ۲۰۰۷ به تاخیر افتاده است.

■ معیارهای مالی که جزء اصول پذیرفته شده حسابداری نیست

قانون ساربینز-اکسلی، مواردی را بیان می‌کند که در آن از معیارهای مالی به صورت متهورانه‌ای استفاده شده است. که جزء اصول پذیرفته شده حسابداری نیست. بخش ۴۰۱ و ۴۰۹، کمیسیون بورس و اوراق بهادار را موظف می‌کند تا مقرراتی را در مورد شرایطی وضع کند که برای استفاده از معیارهای غیرمالی باشد و جزء اصول پذیرفته حسابداری ناس (۱۰) کمیسیون بورس و اوراق بهادار، در ژانویه سال ۲۰۰۳، مقرراتی را تدوین و اصلاحاتی را روی افشای اطلاعات شرکت‌های سهامی عام یا اطلاعات مالی خاصی منتشر کرد که براساس روش شناسی اصول پذیرفته شده حسابداری بود. کمیسیون بورس و اوراق بهادار، مقررات G را برای افشای اطلاعات معیارهای غیرمالی را الزامی کرد. که جزء اصول پذیرفته شده حسابداری نیست. مقررات G زمانی لازم الاجرا است که معیارهایی که جزء اصول پذیرفته شده حسابداری شامل افشای اطلاعات در مورد ترکیب کسب و کار پیشنهادی یا ارتباطات مکتوب باشد. براساس مقررات G، معیار مالی که جزء اصول پذیرفته شده حسابداری نیست. عنوان معیاری عددی تعریف می‌شود که جریانهای نقدی یا وضعیت مالی و عملکرد مالی آینده یا تاریخی دارند که شامل مبالغی است که به صورت معیارهای قابل مقایسه محاسبه شده و براساس اصول پذیرفته شده حسابداری ارائه شده‌اند. درآمد عملیاتی نمونه‌ای از معیارهایی است که جزء اصول پذیرفته شده حسابداری نیست و شامل یک یا چند قلم هزینه یا درآمد است و به عنوان اقلام غیر مکرر شناخته می‌شوند.

■ تغییرات اختیاری در خط‌مشی‌های حسابداری

بیانیه شماره ۱۵۴ بیانیه استانداردهای حسابداری مالی، شرکت‌ها را ملزم می‌کند که تغییراتی اختیاری در خط‌مشی‌های حسابداری خود بوجود آورند تا تغییرات را به ترتیب با تجدید نظر در صورت‌های مالی سال‌های قبل به جای نشان دادن اثرات انباشته تغییرات حسابداری به طور کامل اعمال کنند. به این ترتیب، به کارگیری تغییرات حسابداری اختیاری به سرمایه‌گذاران با اطلاعات شفاف‌تر درباره اطلاعات سود سال به سال و آوردن اصول پذیرفته شده ایالات متحده به استانداردهای بین‌المللی حسابداری ارائه می‌شود. این تجدید ارائه‌های گزارشگری مالی باید از تجدید ارائه‌هایی متفاوت در نظر گرفته شود که به دلیل اصلاح اشتباهات یا تقلب صورت می‌گیرد تجدید ارائه‌های کاربردی بازنگری شده زمانی اتفاق می‌افتد که:

- (۱) شرکت رویه‌ها و خط‌مشی‌های حسابداری‌های حسابداری خود را (روش استهلاک، موجودی مواد و کالا) را تغییر دهد و
- (۲) استانداردهای حسابداری تازه تصویب شده از شرکت بخواهد تا رویه‌های حسابداری خود را تغییر دهد مگر اینکه استفاده از رویکرد اثرات انباشته، استفاده از استاندارد جدیدی را مجاز بداند.

■ حسابداری مزایای بازنشستگی و سایر مزایای پایان خدمت

برخی از شرکت‌های خاص اعلام کرده‌اند که آنها از فعالیت‌های کسب و کار کناره‌گیری می‌کنند مگر اینکه به آنان اجازه داده شود که طرح‌های بازنشستگی خود را خاتمه دهند. نمونه‌ای از این شرکت‌ها، شرکت پیستبورگ برینگ^(۱۱) است که جزء شرکت ضمانت منافع بازنشستگی دولت مرکزی (PBGC)^(۱۲) است که اگر به طرح‌های بازنشستگی خود خاتمه ندهد قادر به ادامه فعالیت‌های کسب و کار خود نخواهد بود. کاربرد استانداردهای حسابداری موجود برای بازنشستگی و سایر مزایای پایان خدمت موجب همراه‌کنندگی و نامفهوم شدن صورت‌های مالی می‌شود زیرا که اغلب کل دارایی‌ها را بیش از حد نشان می‌دهند. به عنوان نمونه، در سال ۲۰۰۴، شرکت‌های استاندارد اندپورز ۵۰۰، مبلغ ۹۹ میلیارد دلار را به عنوان خالص دارایی‌های بازنشستگی در ترازنامه‌ای خود نشان دادند در حالی که طرح‌های بازنشستگی آن‌ها به مبلغ ۱۶۵ میلیارد دلار تأمین مالی شده بودند و این نشان می‌دهد که این مبالغ ۲۶۵ میلیارد دلار پیش از واقع نشان داده شده است.

مشکلات سال‌های اخیر در میان صنایع مختلف در مورد بازنشستگی باعث طرح موضوعات مختلفی در مورد آینده شرکت ضمانت منافع بازنشستگی دولت مرکزی (PBGC) شده است. انتظار می‌رود که طرح‌های مزایای بازنشستگی معین ادامه می‌دهند تا ضعیف می‌شوند زیرا دارایی‌های طرح دارای بازده‌های نامناسبی هستند. در سال ۲۰۰۵، هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی، پروژه‌ای را تعریف کرد که براساس رهنمودهایی در هشت استاندارد حسابداری مالی شماره‌های ۸۷ و ۱۰۶ درباره حسابداری بازنشستگی و سایر مزایای پایان خدمت ارائه گردید. در این مورد، هیات تدوین حسابداری مالی تصمیم گرفت این پروژه را به دو بخش مجزا تقسیم کند. در دسامبر سال ۲۰۰۶، هیات تدوین حسابداری مالی، بیانیه استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۵۸ را با عنوان حسابداری کارکنان برای طرح‌های بازنشستگی معین و سایر طرح‌های بازنشستگی منتشر کرد.

براساس این استاندارد، شرکت‌ها ملزم شدند تا در ترازنامه خود وجوه مصرف‌شده در بازنشستگی و طرح‌های مزایای پایان خدمت در ۳۱ دسامبر سال ۲۰۰۶ برای شرکت‌ها را منعکس کنند. بیانیه استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۵۸ تصمیم دارد تا شفافیت، کامل بودن و صحت صورت‌های مالی را با انعکاس بهتر طرح‌های بازنشستگی و سایر مزایای پایان خدمت افزایش دهد. هیات تدوین حسابداری مالی برنامه‌ریزی کرده است تا مرحله دوم این پروژه انجام شود و براین اساس، استانداردهای حسابداری برای بازنشستگی و طرح‌های سایر مزایای پایان خدمت کاملاً اصلاح شود. در مرحله دوم، هیات تدوین حسابداری مالی بیان کرده است که (۱) شناخت و گزارشگری در سود و سایر درآمدهای جامع، بهای تمام شده بازنشستگی و مزایای بازنشستگی و سایر مزایای پایان خدمت برای کارکنان، (۲) اندازه‌گیری بازنشستگی و تعهدات بازنشستگی و سایر مزایای پایان خدمت براساس طرح‌ها با انتخاب تسویه کلی، (۳) رهنمودهای مربوط به مفروضات اندازه‌گیری، و (۴) هیات امنای بازنشستگی و سایر مزایای پایان خدمت حامیان طرح باید تلفیق گردد. اولین مرحله به عنوان مسایل افشای اطلاعات بازنشستگی و سایر مزایای پایان خدمت به صورت موقت در نظر گرفته شده است. زیرا شرکت‌ها ملزمند تا فقط ثبت خالص تفاوت بین ارزش منصفانه دارایی‌های طرح بازنشستگی و مبالغ برآوردی این طرح‌ها «تعهدات آتی» برای کارکنان را انعکاس دهند. در حالی که مرحله دوم استانداردهای حسابداری مربوط را نشان می‌دهد که دارایی‌های طرح و تعهدات آن را اندازه‌گیری می‌کند.

■ استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد در مقابل استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول

برخی عوامل موثر بر پیچیدگی استانداردهای حسابداری، پیش از اندازه تأثیر می‌گذارند. این عوامل دارای پیچیدگی روبه‌رشدی از معاملات کسب و کار (معاملات ترازنامه برون سازمانی)، محیط کسب و کار حقوقی و قانونی در حال افزایش، و همچنین تأکید بسیاری روی رویکرد نظری و مبتنی بر قواعد^(۱۳) نسبت به رویکرد مبتنی بر اصول^(۱۴) به استانداردهای حسابداری دارد. براساس رویکرد مبتنی بر قواعد، رویه‌های حسابداری برای اینکه مورد انتقاد قرار می‌گیرد. قضاوت‌های لازم برای بهبود کیفیت و شفافیت صورت‌های مالی صورت نمی‌گیرد و مدیریت را ترغیب می‌کند تا در زمینه‌هایی، صورت‌های مالی را دستکاری کنند. از استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول انتظار می‌رود تا بیشتر قابل فهم باشند، این امکان را بدهند تا قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌رسان بیشتر استفاده شود، این کار را مشکل‌تر سازد که معاملات ساختاری صورت گیرد، همگرایی در گزارشگری مالی را تسهیل نماید. رویکرد مبتنی بر اصول الزامی می‌کند که حسابداران مدیریت و حساب‌رسان، محتوای معاملات و وصول کسب و کار را نسبت به فرم آن و قواعدی در نظر بگیرند که ممکن است بوسیله آن به کار رود. استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول باید استقرار یابد تا واقعیت اقتصادی به نحو مطلوبی ارائه شود و این کار ضروری است استفاده کنندگان صورت‌های مالی برای شفافیت، مربوط بودن و شفافیت و بر مبنای اصول تعریف شده مناسب باشد که دامنه وسیعی از حسابداری را منعکس

می‌سازد. قانون ساربینز-اکسلی، کمیسیون بورس و اوراق بهادار موظف می‌کند تا تحقیقی را انجام دهد تا براساس آن سیستم حسابداری مبتنی بر اصول در ایالات متحده رعایت شود. در سال ۲۰۰۳، کمیسیون بورس و اوراق بهادار، مطالعه‌ای را منتشر کرد که پیشنهاد می‌کند استانداردهای حسابداری پذیرفته شده ایالات متحده نسبت به رویکرد مبتنی بر قواعد به کار گرفته شود. از سوی دیگر، تحقیقات نشان می‌دهد که رویکرد مبتنی بر اصول می‌تواند منجر به رویکرد حسابداری ناسازگار با معاملات مشابه، فقدان قابلیت مقایسه با نتایج مالی شرکت‌های متفاوت، رهکردها یا ساختارهای نامناسب برای قضاوت حرف‌های بوسیله حسابداران و مشکلات اجرا شود. مطالعه انجام شده توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار توصیه می‌کند بر رویکرد مبتنی بر شرکت‌ها تاکید شود تا استانداردهای حسابداری ایجاد شود. رویکرد مبتنی بر هدف:

۱. استانداردهای حسابداری را قادر می‌سازد تا بر مبنای چارچوب مفهومی به کار رفته سازگار و پیشرفته باشد.
۲. به روشنی هدف حسابداری استانداردها را بیان می‌کند.
۳. ساختار مناسب و جزییاتی را ارائه می‌کند تا استانداردها بر مبنای یکنواخت مورد عمل قرار گیرد.
۴. حداقل کردن استفاده از فرم استثناءها در استانداردها.
۵. احتساب از استفاده از درصد آزمون‌ها برای جلوگیری از دستکاری استانداردها با انجام فنی استانداردها.
۶. مسئول نگهداشتن مدیران برای ارائه گزارش‌های مالی با توجه به ربحان محتوای رویدادهای کسب و کار و مقالات نسبت به فرم آن.
۷. تدوین هدف‌ها و مدل حسابداری برای معاملات کسب و کار همراه با ارائه رهنمود مفصل مناسب برای مدیران و حسابرسان. کمیسیون بورس و اوراق بهادار اعتقاد دارد که رویکرد مبتنی بر هدفها نیز حسابرسان و مدیران را برای اطمینان بخشی در مورد اهداف بیان شده استانداردهای بدست آمده پاسخگو نگه دارد. استفاده از این رویکرد نیز این امکان را برای هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی را واکنش سریع‌تری به موضوعات و روندهای نوظهور به عمل آورد. زیرا نیاز به تاکید بر مقررات پیچیده وجود دارد. کمیسیون بورس اوراق بهادار بیان می‌کند که استفاده از رویکرد مبتنی بر اهداف همگرایی بین استانداردهای حسابداری بین‌المللی و ایالات متحده را تسهیل می‌کند.

چارچوب مفهومی برای گزارشگری مالی

هر دو مفاهیم بنیادی موجود هیات تدوین حسابداری مالی ایالات متحده و چارچوب هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری، اساساً در بین سال‌های ۱۹۷۰ تا ۱۹۸۰ تدوین شده‌اند و خدمت ارزنده‌ای را به استانداردارگذاران، تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی، حسابرسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی ارائه می‌کنند. به‌هرحال، این مفاهیم ممکن است کمتر به موضوعات قبل از تصویب قانون ساربینز-اکسلی مربوط باشند و استفاده از رویکرد مبتنی بر اصول را توصیه می‌کنند و بنابراین آنها باید تعریف مجدد شوند، به روز شوند و کامل شوند و همگرا شوند. در ماه مه ۲۰۰۵، هیات تدوین حسابداری مالی و هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری پروژه حسابداری

پروژه چارچوب مفهومی جدیدی را تعریف کرده‌اند. هدف از این پروژه مشترک بازبینی چارچوب‌های هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری و هیات استانداردهای حسابداری مالی برای حسابداری مالی و گزارشگری به وسیله چارچوب‌هایی مشترک و پذیرفته شده در سطح جهانی است. انتظار می‌رود چارچوب‌های مفهومی جدید براساس رویکرد مبتنی بر اصول بوده و در فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری مورد توجه قرار گیرد.

ساختار براساس چارچوب مفهومی شامل اهداف، ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی، عناصر صورت‌های مالی (دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها)، معیار برای تشخیص در صورت‌های مالی ویژگی‌ها و واحدهای اندازه‌گیری، تعریف واحد گزارش، نمایش در صورت‌های مالی و افشای اطلاعات در یادداشت‌ها و سایر مشکل‌های گزارشگری مالی است.

۱. اهداف: هدف

گزارشگری مالی، گزارش اطلاعات مالی به گونه‌ای است که برای اتخاذ و تصمیمات اقتصادی توسط استفاده‌کنندگان، به ویژه سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان و ارزیابی جریان نقدی، چشم‌داشت‌ها درباره منابع بنگاه اقتصادی، ادعاها برعلیه این منابع و تغییرات در آنها مفید باشند.

۲. ویژگی‌های کیفی: هر

دو هیات تدوین حسابداری مالی و هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی

حسابداری، ویژگی‌های کیفی اساسی گزارشگری مالی شامل قابل فهم بودن، مربوط بودن، قابل اعتماد بودن و قابل مقایسه بودن را همانگونه تعریف کرده‌اند که نمایه شماره ۱۵ نشان می‌دهد تنها تفاوت بین چارچوب‌ها در طبقه‌بندی این ویژگی‌های کیفی است که هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری آنها را معادل هم طبقه‌بندی می‌کند در حالی که هیات حسابداری مالی ایالات متحده آنها را در سلسله مراتبی قرار می‌دهد و شفافیت ویژگی‌های کیفی اساسی را در نظر نمی‌گیرد.

۳. عناصر صورت‌های مالی و تعاریف آنها: هر دوی هیات

تدوین استانداردهای حسابداری مالی و هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری عناصر صورت‌های مالی را شامل دارایی‌ها، بدهی‌ها، حقوق صاحبان سهام، درآمدها و هزینه‌ها را تعریف می‌کنند و تعاریف تعاملی از این تعاریف‌ها بیان می‌کنند.

۴. شناخت در صورت‌های مالی: هر دو هیات تدوین

استانداردهای حسابداری مالی و هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری تعیین کرده‌اند که برای یک رقم تا در صورت‌های مالی شناسایی شود. آن باید (الف) آن باید براساس تعاریف عناصر صورت‌های مالی باشد و (ب) دارای بهای تمام شده یا ارزش (ویژگی قابل اندازه‌گیری) که بتوان به گونه‌ای قابل اتکا آن را اندازه‌گیری کرد. به‌رحال تا تفاوت‌هایی بین هر دو چارچوب در

بر اساس الزامات قانون ساربینز - اکسلی، ارائه مطلوب گزارش‌های مالی شامل صورت‌های مالی و سایر اطلاعات مالی است که گسترده‌تر از ارائه مطلوب صورت‌های مالی بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری است



برآورد واقعی (اندوخته‌های اضافی برای مدیریت سود کوتاه مدت)، تعریف می‌شود. مدیریت سود اغلب ممکن است ناشی از قابلیت انعطاف اصول پذیرفته شده حسابداری نسبت به عدم رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری باشد. مدیریت سود با هدف خلق اطلاعات مالی گمراه کننده یا عملکرد مالی ارائه شده به صورت نادرست، می‌تواند منجر به تقلب شود. انگیزه‌های مدیریت سود می‌تواند مربوط باشد به (۱) انگیزه‌های بازار برای انجام یا تجزیه و تحلیل پیش‌بینی‌ها برای ارائه قیمت سهام (۲) انگیزه‌های قراردادی حداکثرسازی جبران خدمت مدیریت یا اجتناب از تحمل بدهی به‌ویژه وقتی که طرح‌های پاداش و توافقات بدهی بر مبنای اطلاعات حسابداری باشد. (۳) انگیزه قانونی برای دستکاری سود برای تأثیر بر تصمیمات مقرر و (۴) انگیزه‌های هموارسازی سود، گزارشگری به منظور حداکثرسازی قیمت سهام به‌ویژه وقتی که جبران خدمت از طریق حق اختیار سهام صورت می‌گیرد. بازارهای سهام ممکن است انگیزه‌هایی ایجاد کند برای شرکت‌ها تا به مدیریت سود بپردازند تا پیش‌بینی‌های سود تجزیه و تحلیل شود و تصویر مطلوبی از چشم اندازهای ارائه کند که قیمت‌های سهام را تحت تأثیر قرار می‌دهد. مدیریت سود می‌تواند بوسیله برخی از دارندگان منافع کوتاه مدت شرکت درک شود. مگر اینکه، آن بتواند ارزش شرکت، تصمیمات اخلاقی و مدیریت راهبردی، و اقدامات قانونی را سبب شود. انگیزه‌های مدیریت برای دستکاری سود می‌تواند بوسیله منافع مدیران و سرمایه‌گذاران حداقل شود و مدیریت این امکان را بیاید تا بخش با اهمیتی از منافع حقوق صاحبان سهام را با نظارت موثر روی تصمیمات راهبردی به وسیله هیات‌مدیره و کمیته حسابرسی به‌دست آورد.

رابطه با شناخت معیار (برای نمونه، قابلیت اتکا) وجود دارد و موضوعی برای شناخت مجدد آنها مطرح نشده است. **۵. اندازه‌گیری:** تعریف اندازه‌گیری موضوعی است که نیاز به همگرایی بین هیات تدوین حسابداری مالی و هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری دارد. هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری روی واحدهای پولی اندازه‌گیری تأکید دارد در حالی که هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی بر هر دو موضوع واحد پولی و انتخاب خاصه تأکید می‌کند. **۶. واحد گزارشگر و کنترل روی سایر واحدها:** در این مورد لازم است که تعریف واحد گزارشگر به‌عنوان واحد اقتصادی یا بنگاه گزارشگری مجدد تعریف و در این مورد همگرایی بوجود آید. **۷. نمایش و افشای اطلاعات:** مفاهیم نمایش (ارائه) در صورت‌های مالی و افشای اطلاعات مربوط در یادداشت‌ها یا سایر گزارش‌های مالی نیازمند تعریف مجدد و همگرایی بین هیات تدوین حسابداری مالی و هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری است.

مدیریت سود

مدیریت می‌تواند این انگیزه را داشته باشد تا سود را مدیریت کند این کار ممکن است شامل مدیریت سود متقلبانه و غیرقانونی باشد. همه اصول راهبری شرکت‌ها، در محیط رقابتی، فشار سیاسی و مالی و کارکنان به طور مستمر عمل می‌کند. در غیاب سیستم کنترل داخلی مطلوب این فشارها می‌تواند روی هدایت مشارکت کنندگان تأثیر بگذارد. مدیریت سود به عنوان عمل اختیاری مدیریت برای تصمیمات عملیاتی و راهبردی (به عنوان نمونه، تحقیق و توسعه) یا انتخاب

تلاش مدیریت برای دستیابی به پیش‌بینی‌های سود توسط تجزیه و تحلیل گران از انگیزه‌های اصلی است و سبب دستکاری سود می‌شود و نتایج آن تقلب در صورت‌های مالی است. اقدامات مدیریت در ارائه اعداد سود آینده به تجزیه و تحلیل همچنین می‌تواند روند فزاینده داشته باشد. برخی از شرکت‌ها تصمیم گرفتند تا هیچگونه برآورد سود سالیانه یا فصلی ارائه نکنند زیرا (۱) برآوردهای سود، هدف‌های بلندمدت مدیریت را به هم می‌ریزد (۲) رهنمود سود بلند مدت ارائه شده از تاکید بیش از حد بر عملکردهای راهبردی بلندمدت جلوگیری می‌کند (۳) محیط قانونی جاری، این امکان را فراهم می‌کند که کمتر بجای دستیابی به انتظارات کوتاه مدت باشد. استفاده از سودهای فصلی و سایر نتایج مالی باید تعیین شود تا پیش‌بینی‌های بلندمدت شرکت‌های سهامی عام، رشد اقتصادی ملی و اقتصادی ملی و رقابت پذیری جهانی بازارهای سرمایه را تعیین نماید.

تجدید ارائه‌های مالی

تجدید ارائه‌های مالی ادامه می‌یابد اصول راهبردی موثر شرکت‌ها با تعیین عواملی که موجب تجدید ارائه صورت‌های مالی (برای نمونه، استقلال حسابرس، جبران خدمت مدیران اجرایی، انگیزه‌های مدیریت) می‌تواند به طور با اهمیتی، تعداد و ویژگی‌های تجدید ارائه‌های مالی را به گونه چشم‌گیری کاهش دهد. تحقیقات نشان می‌دهد که تقریباً تعداد تجدید ارائه‌ها صورت‌های مالی از سال ۱۹۹۷ تا ۲۰۰۶ به ویژه پس از تصویب قانون ساربینز-اکسلی دو برابر شده است. در ایالات متحده یک رکورد ۱۴۲۰ تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال ۲۰۰۶ وجود دارد. در این مورد، سه اشتباهی که موجب تجدید ارائه صورت‌های مالی پس از تصویب قانون ساربینز-اکسلی می‌شود عبارتند از: حقوق صاحبان سهام، شناخت هزینه و طبقه‌بندی نادرست ناشی از تحصیل یا سرمایه‌گذاری‌ها است. زمینه‌هایی که موجب تجدید ارائه‌های مالی در شرکت‌ها می‌شود شامل: شناخت درآمد، حسابداری مالیاتی، دارایی‌های سرمایه‌ای و سود جامع مرجع بیش از نیمی از این اشتباهات موجب تجدید ارائه‌های مربوط به کاربرد نادرست استانداردهای حسابداری و قصور و ثبت دفاتر بود. پیچیدگی در کسب و کار (برای نمونه، اوراق مشتقه، بدهی قابل تبدیل) و استانداردهای حسابداری مرتبط و همچنین زمینه‌هایی که منجر به اتفاق افتادن این اشتباهات می‌شود. قانونگذاران و مراجع تدوین استانداردها مطالب متعددی در مورد افزایش تعداد تجدید ارائه‌های مالی در سال‌های اخیر منتشر کرده‌اند و بیان کرده‌اند که بازارهای سرمایه از این بابت زبان زیادی داشته‌اند. روند افزایشی تعداد تجدید ارائه‌های مالی می‌تواند به روش‌های گوناگونی تفسیر شود. اولاً اصلاحات اصول راهبری شرکت محیط بی‌سابقه‌ای را برای بررسی عمیق بوجود آورده است که باعث اشتباهات، تخلفات و تقلب در صورت‌های مالی می‌شود. ثانیاً این اصلاحات باید فرآیندی مستمر داشته باشد و تاثیر آنها در جلوگیری از مسایل مالی و اصلاح فرآیند گزارشگری مالی همیشه مورد توجه قرار گیرد. ثالثاً برای بعضی از شرکت‌های سهامی عام، سال ۲۰۰۴ اولین سالی بود که کنترل‌های داخلی اجباری براساس بخش ۴۰۴ قانون ساربینز-اکسلی گزارش شده و پیش از ۵۸۰ شرکت ضعف‌های عمده در کنترل‌های داخلی خود

را گزارش کردند که موجب عدم اثربخشی فرآیند گزارشگری مالی آنها شده بود. رابعاً اخیراً بیشتر شرکت‌های سهامی عام توسط مؤسسات حسابرسی به غیر مؤسسات بین‌المللی حسابرسی، حسابرسی می‌شوند که نسبت به تجدید ارائه بزرگی (حدود ۱۵ درصد مشتریان حسابرسی) دارند که در مقایسه با مؤسسات

بین‌المللی حسابرسی با نسبت تجدید ارائه ۷ درصد مقدار قابل توجهی است.

حدود ۱۰ درصد شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار ایالات متحده در سال ۲۰۰۶، در صورت‌های مالی خود را تجدید ارائه کردند به‌ویژه این کار در مورد آن گروه از شرکت‌هایی صورت گرفت که دارای ضعف در سیستم کنترل داخلی یا عدم اطمینان در صورت‌های مالی خود بودند. برخی از این تجدید ارائه‌ها، به اصلاح حسابداری لیزینگ و اجاره به شرط تملیک، شناخت

هزینه سهام براساس بیانیه استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۲۳ و اصلاح ضعف‌های با اهمیت گزارش شده در کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی پرداختند.

همگرایی در گزارشگری مالی

رقابت جهانی و پیشرفت‌های فناوری نقش بسیار مهمی در تغییر به سوی مجموعه واحدهای از استانداردهای حسابداری پذیرفته شده در سطح جهان دارد. در سال ۲۰۰۲، پارلمان اروپا (۱۵) و کمیسیون اروپا (۱۶) این مقررات را وضع کردند که همه شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار در اتحادیه اروپا (۱۷) از سال ۲۰۰۵ صورت‌های مالی خود و صورت‌های مالی تلفیقی مربوط به این صورت‌های مالی را براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) منتشر کنند. مقررات مربوط به رهنمود شماره ۱۶۰۲ در سال ۲۰۰۲ اتحادیه اروپا، استفاده از این مجموعه مشترک استانداردهای حسابداری را الزامی کرد. این مقررات اثربخشی و کارایی بازارهای سرمایه را بهبود بخشید. حقوق سرمایه‌گذاران نیز نقطه توجه مقررات جدید بود. کمیسیون اروپا، اساساً رعایت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IAS) را از ۱۳ ژوئن ۲۰۰۰ در راهبرد گزارشگری مالی اتحادیه اروپا الزامی کرده بود. در این مسیر، استانداردهای بین‌المللی حسابداری به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تغییر نام یافت. و از اوایل سال ۲۰۰۱ به تصویب هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی رسید. علاوه بر این استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی فرض را بر این گذاشت که استانداردهای حسابداری توسط شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار کمیسیون اروپا مورد استفاده قرار خواهد گرفت. به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کمیسیون اروپا الزامی است زیرا (۱) باعث انعکاس مطلوب

همگرایی کامل

استانداردهای

حسابداری، کشورهای

جهان را قادر می‌سازد

تا به جای اصول

پذیرفته شده حسابداری

ایالات متحده،

استانداردهای

بین‌المللی گزارشگری

مالی را به کار گیرند

وضعیت مالی و عملکرد مالی بنگاه‌های اقتصادی می‌شود (۲) کالای عمومی‌اوری را هدایت می‌کند و (۳) آن معیاری اساسی به عنوان کیفیت اطلاعات به کار رفته در صورت‌های مالی ایجاد می‌کند که برای استفاده کنندگان مفید است. هدف اولیه هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری پیشرفت شفافیت، کیفیت، قابلیت اتکا و قابلیت مقایسه گزارش‌های مالی جهانی است که با انتشار مجموعه واحدی از استانداردهای گزارشگری با کیفیت بالا برای همه کشورها در سراسر جهان صورت می‌گیرد.

رهکردهای نوسازی حساب‌ها در اتحادیه اروپا از شرکت‌ها خواسته است تا گزارش‌های هیات مدیره را به گونه‌ای تهیه و ارائه کنند که حاوی اطلاعات آینده‌نگرانه در مورد شاخص‌های کلیدی عملکرد باشد و شاخص‌های مالی و غیرمالی شامل راهبردهای اجتماعی و محیطی مرتبط با سهامداران را در بر بگیرد. رهکردهای نوسازی حساب‌ها در اتحادیه اروپا الزامی می‌کند که (۱) تغییرات مناسبی باید صورت گیرد تا اعضای آن بیان کنند که قوانین ملی کشورها ملاحظاتی مربوط به فرم محتوای حساب‌های شرکت‌ها را با استانداردهای بین‌المللی حسابداری وفق خواهند داد (۲) هیات‌مدیره الزاماً بررسی گزارش را انجام خواهد داد (۳) افزایشی در قابلیت مقایسه بین شرکت‌های اروپایی براساس چارچوب گزارشگری مشترک بین آنها صورت خواهد گرفت. (۴) استفاده از استانداردهای گزارشگری مالی مشترک صورت می‌گیرد که شفاف، مطلوب، بدرستی حسابرسی شده و کاملاً تقویت شده است و (۵) تجزیه و تحلیل شاخص‌های کلیدی عملکرد مالی و غیرمالی شامل موضوعات محیطی، مربوط به

کیفیت گزارشگری مالی می‌تواند با تاکید روی شاخص‌های کلیدی عملکرد مالی و غیرمالی بهبود یابد

کارکنان، اجتماعی و اقتصادی صورت می‌گیرد. همگرایی نهایی در مورد استانداردهای گزارشگری مالی دارای منافعی برای سرمایه‌گذاران در سطح جهان است زیرا صورت‌های مالی تلفیقی تهیه شده توسط آنان قابلیت مقایسه بیشتری دارد. کمیسیون بورس و اوراق بهادار در ۱۲ آوریل سال ۲۰۰۵ اعلام کرد که فرم F-۲۰ که به وسیله شرکت‌های خارجی (شرکت‌های اتحادیه اروپا و استرالیا) تکمیل می‌شود براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تغییر یابد. این تغییر برای اولین بار در سال مالی بعد از اول ژانویه سال ۲۰۰۷ برای استفاده‌کنندگان خارجی بخش خصوصی براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی انجام گردید تا در مدت دو یا سه سال صورت‌های مالی تهیه شده براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شود. دو عمل نوآورانه بوسیله کمیسیون بورس و اوراق بهادار برای همگرایی در استانداردهای حسابداری صورت گرفته است. اولاً کمیسیون بورس و اوراق بهادار کنترل کمتری هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی اعمال می‌کند تا شکل رسمی‌تری در کنندگان منتخب هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی داشته باشد. ثانیاً هدف‌های کمیسیون بورس و اوراق بهادار این است که شرکت‌های خارجی بخش خصوصی گزارش‌های مالی

خود را با استفاده از اصول پذیرفته شده ایالات متحده منتشر شده توسط هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی یا استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منتشر کنند. کمیسیون بورس و اوراق بهادار پیشنهاد می‌کند شرکت‌های خارجی صورت‌های مالی خود را با استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تهیه و ارائه کنند بدون اینکه آنها مغایرتی با اصول پذیرفته شده حسابداری ایالات متحده داشته باشد. این موضوع، هزینه‌های رعایت قوانین و مقررات برای شرکت‌های خارجی کاهش می‌دهد و شرکت‌های خارجی را تشویق می‌کند تا به عضویت بورس‌های ایالات متحده در آیند. انتظار می‌رود که کمیسیون بورس و اوراق بهادار اجازه دهد کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق ایالت متحده (داخلی و خارجی) از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به جای اصول پذیرفته شده حسابداری ایالات متحده استفاده کنند و فعالیت‌های تدوین استانداردهای هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی به طور با اهمیتی به شرکت‌هایی غیر از شرکت‌های سهامی عام محدود شود که همگرایی کاملی با استانداردهای حسابداری دارند و مجموعه‌ای واحد از اصول حسابداری را به کار می‌گیرند که در سطح جهان پذیرفته شده است.

کمیسیون بورس اوراق بهادار اخیراً دو ابتکار اصلی به کار گرفته است تا همگرایی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را تسهیل نماید. این ابتکارات عبارتند از (۱) در دوم ژوئیه ۲۰۰۷، قواعدی را پیشنهاد داده است که اجازه می‌دهد ناشران صورت‌های مالی بخش خصوصی خارجی (FPIs)^(۱۸) صورت‌های مالی تهیه شده خود را با استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بدون مغایرت‌گیری آن با اصول پذیرفته شده ایالات متحده تهیه و ارائه کنند که توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار در نوامبر ۲۰۰۷ به تصویب رسیده است و (۲) در ۷ اگوست ۲۰۰۷، مباحث مفهومی درباره ارائه انتخاب شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار ایالات متحده شامل شرکت‌های سرمایه‌گذاری برای ارائه صورت‌های مالی براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منتشر کرده است. این موضوع نشان می‌دهد که اصول پذیرفته شده ایالات متحده در نهایت به وسیله استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی جایگزین می‌شود و به عنوان مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری پذیرفته شده جهانی مورد استفاده قرار خواهد گرفت. در طول چند سال گذشته، پیش از یکصد شرکت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را به عنوان استانداردهای حسابداری برای اهداف گزارشگری مالی خود مورد استفاده قرار داده‌اند. برخی چالش‌ها که باید مورد توجه قرار گیرد و با همگرایی تسهیل می‌شوند عبارتند از (الف) تغییر یکنواخت و به کارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی در دادگاه‌ها و مراجع قضایی (ب) امکان سنجی به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بوسیله شرکت‌های چند ملیتی در ایالات متحده و شرکت‌های امریکایی به طور خاص، (ج) آموزش مشارکت کنندگان در بازار با توجه به تفاوت‌های موجود بین اصول پذیرفته شده ایالات متحده استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و (د) اثرات انتقال از استانداردهای حسابداری ملی به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با توجه به اهداف مقرر برای تهیه صورت‌های مالی و حسابرسی. همگرایی کامل، کشورهای سراسر جهان را قادر می‌سازد تا به

جای اصول پذیرفته شده حسابداری ایالات متحده، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را به جای آن به کار بگیرند. موضوعی که باقی می‌ماند تا حل شود، رویکرد به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است. دو رویکرد عمومی پیشنهاد شده است. اولین رویکرد این است که شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار (اعم از داخلی و خارجی) از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و استفاده کنندگان و سپس صورت‌های مالی ادعاهای مدیریت و گزارش‌های حسابرسی را طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ارائه کنند. دومین رویکرد این است که همه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در محیط مقرراتی، قانونی و کسب و کار در همان کشور تعدیل کنند. برخی کشورها انتخاب شدند یا قرار است انتخاب شوند. رویکرد دوم نشان می‌دهد که سیستم قانون‌گذاری و قانونی باید با اصول پذیرفته شده حسابداری ملی کشورها یکنواخت باشد، رویکرد سوم، رویکردی ترکیبی از دو روش گزارشگری در گزارش‌های مالی است که با اصول پذیرفته شده ملی یکنواخت بوده و همچنین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی رعایت شود. اخیراً شرکت‌ها از رویکرد سوم در کشورهایی مثل استرالیا و نیوزلند استفاده می‌کنند. جهانی شدن و مزیت‌های فناوری سرمایه‌گذاری جهانی و بازارهای سرمایه را تقویت کرده است. بازارهای سرمایه جهانی در خواست اطلاعات مالی به موقع، شفاف، قابل اتکا دارند که براساس استانداردهای حسابداری جهانی واحدی باشند. گزارشگری مالی جهانی در طول دو دهه گذشته به دلیل نیاز به هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری با رفع مغایرت و همگرایی کامل با یک مجموعه واحد استانداردهای حسابداری بین‌المللی تغییر کرده است.

خلاصه و نتیجه‌گیری

مسئولیت تهیه و ارائه گزارش‌های مالی با کیفیت با مدیریت واحدهای اقتصادی است. در ایالات متحده، کمیسیون بورس و اوراق بهادار، نقش بسیار با اهمیتی در گزارشگری صورهای مالی شرکت‌ها دارا تا افشای اطلاعات به گونه‌ای صرت گیرد که دستیابی به تمام اطلاعات لازم برای سرمایه گذران فراهم شود. گزارش‌ها معمولاً براساس فرم‌های مختلفی ارائه می‌شود که توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار اعلام شده است قانون ساربینز - اکسلی نیز در بخش‌های ۳۰۲ و ۹۰۶ وظایف مختلفی را برای گزارشگری مالی در شرکت‌ها الزامی کرده است. پس از تصویب قانون مذکور، مدیران گزارش یکپارچه کنترل داخلی و مالی ارائه می‌کنند. کمیسیون بورس و اوراق بهادار برای شرکت‌های کوچکتر که دارای سرمایه‌های کمتر از ۷۵ میلیون دلار یا کمتر هستند، الزامات افشای اطلاعات خاصی را در نظر گرفته است.

انتظار می‌رود گزارشگری مالی پس از تصویب قانون ساربینز - اکسلی دارای کیفیت بهتری باشد. در مورد گزارشگری مالی چالش‌های متعددی وجود دارد. افشای اطلاعات مربوط به ترتیبات بیرون ترازنامه‌ای، تعهدات قراردادی انباشته، افشای اطلاعات خط مشی‌های اصلی حسابداری، رعایت اولیه خط مشی‌های حسابداری، افشای اطلاعات تغییرات در خط مشی‌های حسابداری موجود، معیارهای مالی که جزء اصول پذیرفته شده حسابداری نیست، حسابداری مزایای بازنشستگی و سایر مزایای پایان خدمت از مهمترین چالش‌های گزارشگری مالی است.

در بین سالهای ۱۹۷۰ تا ۱۹۸۰، چارچوب مفهومی گزارشگری مالی هیات تدوین حسابداری مالی ایالات متحده، و هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری تدوین شده‌اند و خدمات ارزنده‌ای را به استانداردهاگذاران، تهیه کنندگان صورت‌های مالی، حساب‌برسان و استفاده کنندگان صورت‌های مالی ارائه می‌کنند. در تهیه صورت‌های مالی، مدیران انگیزه دارند تا سود را مدیریت کنند. این کار شامل مدیریت سود متقلبانه غیرقانونی است. پیش‌بینی می‌شود فرآیند تجدید ارائه صورت‌های مالی ادامه یابد و بر تعداد تجدید ارائه‌های صورت‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار اضافه شود. از سوی دیگر، تلاش‌های بسیاری برای همگرایی استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی وجود دارد. همگرایی کامل، کشورهای سراسر جهان را قادر می‌سازد تا به جای اصول پذیرفته شده حسابداری ایالات متحده، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را به کار گیرند.

• این مقاله، ترجمه آزادی از کتاب زیر است:

Rezaeezabihollah, coporate governance and Ethics, John wiley& Sons. Chapter6.

پی‌نوشت‌ها:

1. Enron, world, tyco, Qwest, Global crossing, parmalat, Refco.
2. Sarbanes - oxley (SOX) Act, 2002
3. Securities and Exchange Commission (SEC)
4. Integrated Financial and internal control reporting (IFICR)
5. extensible Business Reporting Language (XBRL)
6. Accounting and Auditing enforcement actions (AAEAs)
7. off Balance Sheet Arrangements
8. off balance Sheet Transactions
9. SEC (2003), Strengthening the Commission's Requirement Regarding Auditor Independence
10. Non - GAAP Financial Measures
11. Pitsburgh Brewing
12. Pension Benefit Guaranty Coporation (PBGC)
13. Rules - Based Accounting Standards
14. Principles - Based Accounting standards
15. European Parliament
16. Council of the European
17. European Unnion (EU)
18. Foreign private issuers (FPIs)

منابع و ماخذ:

۱. حدادی، فرزانه (۱۳۹۴)، نقش‌ها و مسئولیت‌های مدیران در اصول راهبری شرکت‌ها، جامعه حسابداران رسمی ایران، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۳۰، ص ۵۹-۶۸
2. Corpora Board member (CBM) & Pricewaterhouse coopers (PWC). (2006), what Directors Think: Annual Board of Directors' Survey: The 2006 Results.
3. Available at: www.board member. Com/media/files/research-pdf.
4. Ernst & young, (2004), striving for transaction Excellence: The Emerging Role of the coporate Development officer
5. Securities and Exchange commission (SEC), (2006), SEC votes to adopt changes to DiclosureRequirments Concerning Executive compensation and Relaed matter, Press release, Available at: www. secgov/new/press/-123-2006htm