

بهبود گزارشگری مالی و حسابرسی

سید جواد حسینی*

کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه شهید باهنر کرمان

بهنام کرماهی

کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه شهید باهنر کرمان

چکیده

با مرور پژوهش‌های قبلی سعی بر آن است که به بررسی و ارائه راهکارهایی برای بهبود کیفیت گزارش‌های مالی و حسابرسی که منجر به شفافیت بازارهای سرمایه و افزایش کارایی اطلاعاتی بازار می‌گردد؛ پردازیم. با گسترش فزاینده فعالیت‌های تجاری در دنیا ایران نیز استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی خود را با استانداردهای بین‌المللی هماهنگ ساخته است. اما بنا به تفاوت محیط اقتصادی کشورها رعایت استانداردهای گزارشگری لزوماً ارائه‌ی اطلاعات مورد نیاز استفاده‌کنندگان از گزارشات مالی به‌ویژه صورت‌های مالی را تضمین نمی‌نماید. لذا در این پژوهش به بررسی عواملی که سبب بهبود گزارشگری مالی به‌خصوص صورت‌های مالی و گزارش حسابرسی می‌شود؛ پرداخته شد و توصیه‌های کمیته مشورتی بورس و اوراق بهادار و نتایج گزارش رئیس گروه پروژه و مدیرعامل انجمن حسابداران خبره‌ی مدیریت، در مورد بهبود گزارشگری مالی و گزارش حسابرسی حسابداری بیان می‌شود. سپس به ارائه‌ی پیشنهاداتی به اعضای کمیته تدوین استان حسابداری و حسابرسی در زمینه‌ی بهبود گزارشگری مالی و گزارش حسابرسی پرداخته می‌شود. در نهایت این نتیجه استنباط شد که علی‌رغم انطباق زیاد استانداردهای گزارشگری مالی با استانداردهای بین‌المللی، هنوز موارد زیادی وجود دارد که سبب کاهش کیفیت گزارش‌های مالی و حسابرسی می‌گردد.

واژه‌های کلیدی: گزارشگری مالی، بهبود گزارشگری مالی، گزارش حسابرسی، بهبود گزارش

حسابرسی

مقدمه

تمام اعضای جامعه به نحوی تحت تأثیر گزارشگری مالی می‌باشند؛ زیرا جریان تخصیص سرمایه بر اساس اطلاعات مالی ارائه‌شده از طریق گزارشگری مالی صورت می‌پذیرد. اگرچه تنها منبع اطلاعات مالی، صورت‌های مالی شرکت‌ها نیست، اما در حال حاضر صورت‌های مالی حسابرسی شده به عنوان مهم‌ترین منبع ارائه اطلاعات مالی شناخته می‌شوند و باید از کیفیت مطلوبی برخوردار باشد و این مهم زمانی میسر می‌شود که عواملی که سبب بهبود گزارشگری اطلاعات مالی می‌شوند یا عواملی که از کیفیت اطلاعات مالی می‌کاهند، شناسایی گردند. با توجه به گسترش روابط بین‌المللی و لزوم هماهنگی استانداردها، ایران نیز استانداردهای بین‌المللی حسابداری و حسابرسی را اجرا نموده است. بسیاری از جنبه‌های تولید و ارائه اطلاعات توسط شرکت‌ها تابع مقررات شده است و بسیاری از این مقررات هم به وسیله نهاد‌های تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری تنظیم می‌شود. اما به صرف رعایت استانداردهای گزارشگری، اطلاعات باکیفیت تهیه و ارائه نمی‌گردد.

فرایند حسابرسی و کیفیت عملیات حسابرسی که توسط مؤسسات حسابرسی انجام می‌شود، یکی از راه‌های افزایش کیفیت اطلاعات مالی می‌باشد. حسابرسی مالی به عنوان ابزاری جهت ارتقاء کیفیت صورت‌های مالی مربوط به دوره‌های مالی شرکت‌ها شناخته شده است. سالانه مبالغ زیادی برای انجام این نوع حسابرسی هزینه می‌شود. بنابراین انتظار می‌رود انجام این کار نتایج مفیدی را برای شرکت‌ها و استفاده‌کنندگان از اطلاعات در برداشته باشد. با این حال کیفیت گزارش‌های مالی تابع عوامل دیگری نیز می‌باشد که در ادامه‌ی پژوهش به بررسی آن‌ها می‌پردازیم.

گزارشگری مالی

تفکیک مدیریت از مالکیت و نحوه کنترل شرکت‌ها، هزینه‌های نمایندگی را ایجاد می‌کند و در نتیجه، تضاد منافع میان مدیریت و مالکیت (حتی در بین طبقات مالکان) ایجاد خواهد شد (اسو و آنساه، ۱۹۹۱). ساختار جدید مالکیت و مدیریت یعنی همان رابطه‌ی نمایندگی، دامنه‌ی مسئولیت حسابداری را افزایش داد و ارائه گزارش‌های مالی را بر اساس نیاز استفاده‌کنندگان ضروری ساخت (حساس یگانه، ۱۳۹۱، ۴۲). گزارشگری مالی عبارت است از گزارش اطلاعات حسابداری یک بنگاه به استفاده‌کنندگان آن اطلاعات. بنابراین گزارشگری مالی فراتر از آن که گزارش مالی صرف باشند، وسیله‌ای برای برقراری ارتباط بین شرکت‌ها و صاحبان آن‌ها تلقی می‌شود.

مدیریت وظیفه افشای اطلاعات مالی و غیرمالی را بر عهده دارد. تعریف ساده‌ی افشا، انتقال و ارائه‌ی اطلاعات اقتصادی اعم از مالی و غیرمالی، کمی یا سایر اشکال اطلاعات مرتبط با وضعیت و عملکرد مالی شرکت است. افشا به طور ضمنی بیان‌گر ارائه‌ی حداقل اطلاعات در گزارش‌های شرکت است به نحوی که بتوان به وسیله‌ی آن ارزیابی قابل قبولی از ریسک‌ها و ارزش نسبی شرکت به عمل آورد و استفاده‌کنندگان اطلاعات را در این زمینه یاری نمود (سجادی و دیگران، ۱۳۸۸).

سودمندی گزارش‌های مالی

طبق نظر هیئت استانداردهای حسابداری مالی^۱ یکی از اهداف گزارشگری مالی فراهم ساختن اطلاعاتی پیرامون وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است و هدف دیگر پاسخگویی مدیران به سرمایه‌گذاران و مالکان است که همان رابطه‌ی وکیل و موکل است (تئوری نمایندگی). همچنین طبق نظر هیئت استانداردهای حسابداری مالی، گزارشگری مالی منحصر به تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی نیست بلکه سایر طرق ارائه و تفسیر اطلاعات را که به طور مستقیم یا غیرمستقیم با اطلاعات مالی ارتباط دارد دربر می‌گیرد و صورت‌های مالی تنها

بخشی از گزارشگری مالی است (ناظمی اردکانی، ۱۳۸۹). شفافیت بازار سرمایه منوط به گزارشگری مالی درست و به موقع شرکت‌های پذیرفته شده در بورس است و بدون وجود چنین اطلاعاتی، استفاده کنندگان نمی‌توانند فرصت‌ها و خطرات سرمایه‌گذاری را به موقع تشخیص دهند. گزارش‌های مالی باید مربوط، اتکاپذیر و قابل فهم باشند تا گزارشگری مالی سودمند باشد (ناظمی اردکانی، ۱۳۸۹).

سودمندی گزارش‌های مالی بر اساس گزارش چارلز تیلی

بدون شک گزارش‌های مالی به عنوان یکی از عمده‌ترین منابع کسب اطلاعات مالی که قابلیت حسابرسی هم دارند، برای استفاده کنندگان آن‌ها دارای سودمندی فراوان می‌باشد. بر اساس گزارش چارلز تیلی^۲ مدیرعامل انجمن حسابداران خبره‌ی مدیریت^۳، در نشست سالانه‌ی شورای فدراسیون بین‌المللی حسابداران در نوامبر سال ۲۰۰۸ در رم، با توجه به مربوط بودن گزارش‌های مالی و پیشرفت‌های کشورهای مختلف که تا حدی با افزایش مشارکت ذی‌نفعان نیز همراه بوده است، برای افزایش سودمندی گزارش‌های مالی به موارد زیر اشاره نمود:

س انتقال اطلاعات بیشتر با کیفیت بهتر

س تمرکز بیشتر بر گزارشگری و اعتباربخشی به خاطر بحران مالی کنونی مانند استفاده از ارزش منصفانه به جای بهای تمام شده تاریخی

س ارائه‌ی اطلاعات در مورد مسائلی که موجب کاهش سودمندی گزارشگری مالی می‌شود به همراه روش حل آن‌ها، مانند روش ارزش‌های جاری به جای بهای تمام شده تاریخی

س آموزش تهیه کنندگان، حساب‌برسان و افراد دیگر

س فراهم کردن بازخوردهایی برای اقدامات قانون گذاران

بهبود گزارشگری مالی و حسابرسی

س سازمان‌دهی پاداش‌های گزارشگری مالی

س دسترسی آسان‌تر به اطلاعات مالی (به خاطر بهبود اطلاعات مبتنی بر شبکه‌ی گسترده جهانی و زبان گزارشگری تجاری توسعه‌پذیر)

علاوه بر مسائل فوق، چند مسئله‌ی دیگر را نیز باید متذکر شد که باید مورد توجه قرار گیرد، مانند گزارشگری ناکافی در مورد شاخص‌های غیرمالی، نتایج مخاطرات و پایداری؛ ارتباط غیر شفاف بین گزارشگری با محیط و راهبرد استفاده از اندازه‌گیری‌های مبتنی بر ارزش منصفانه در سازمان و اجرای آن و شرایط کنونی بازار (ناظمی اردکانی، ۱۳۸۹).

روش‌های بهبود گزارش‌های مالی

بر اساس گزارش چارلز تیلی، عوامل ذیل به عنوان عوامل موثر بر کاهش بهبود فرآیند گزارشگری مالی معرفی شده‌اند:

۱. دشواری‌های انتقال از استانداردهای ملی حسابداری به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
 ۲. مطابقت یا مغایرت حساب‌ها با استانداردهای گزارشگری مالی مختلف
 ۳. پیچیدگی استانداردهای گزارشگری مالی
- با رفع نواقص فوق می‌توان به بهبود گزارشگری مالی امیدوار بود. البته با توجه به بررسی جدید این مشکلات مرتفع گردیده و اجرای موارد زیر می‌تواند بر کیفیت گزارشگری مالی بیفزاید (ناظمی اردکانی، ۱۳۸۹):

س پیگیری همگرایی به سمت مجموعه‌ی استانداردهای گزارشگری مالی جامع
س ساده‌سازی و شفاف‌سازی استانداردهای گزارشگری مالی، با تمرکز بیشتر بر روی اصول و اتکای کمتر بر قواعد

س حصول اطمینان از اهمیت کیفیت گزارش‌ها برای هیئت‌مدیره

س فراهم ساختن آموزش‌های تکمیلی برای تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی

بررسی نواقص، رفع آن‌ها و پیشنهادهای جدید، مؤید آن است که بسیاری از کشورها استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را اجرا کرده‌اند یا در مسیر پیاده‌سازی آن قرار دارند. اما پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی خود به تنهایی کافی نیست، زیرا اجرای این استانداردها پیچیده است و برای تهیه‌کنندگان گزارش‌ها آموزش را طلب می‌کند. البته با توجه به فرایند گزارشگری مالی کشورهای مختلف، مسائل دیگری را که نیازمند توجه بیشتر است، به شرح زیر بیان می‌گردد:

س اهمیت پذیرش و پیاده‌سازی استانداردهای گزارشگری مناسب برای واحدهای تجاری

کوچک و متوسط و دیگر واحدها، مانند سازمان‌های غیرانتفاعی و بخش دولتی؛

س پیروی از اصول به جای قواعد؛

س چالش‌های پیش روی حسابداری ارزش منصفانه - به ویژه در زمینه‌ی بحران مالی کنونی.

از مواردی که پیش روی تدوین استانداردها قرار دارد در نظر گرفتن واحدهای کوچک و متوسط است تا این واحدها نیز از عهده‌ی اجرای این استانداردها برآیند. با توجه به بحران‌های مالی اخیر، توجه بیشتر به ارزش منصفانه نیز از مواردی است که ارائه اطلاعات در مورد آن به افزایش کیفیت گزارش‌های مالی منجر می‌گردد. عوامل دیگر که بر بهبود گزارشگری مالی مؤثر است، شامل موارد زیر می‌باشد:

گزارشگری انعطاف‌پذیر

در دوره‌ای که تغییرات به سرعت شکل می‌گیرد، این خطر که گزارشگری مالی از تغییرات عقب‌مانده و نتواند نیازهای استفاده‌کنندگان را برآورده سازد، در حال افزایش است. بنابراین امروزه باید بیش از هر زمان دیگر گزارشگری مالی همگام با نیازهای استفاده‌کنندگان دگرگون شود، زیرا در غیر این صورت اهمیت و مربوط بودن خود را از دست خواهد داد. ارتقاء استفاده از

فناوری، امکان دسترسی به داده‌های الکترونیکی و گردآوری اطلاعات مورد نیاز با انعطاف بیشتری را فراهم می‌نماید.

گزارشگری خطوط تولید و محصولات منحصربه‌فرد به صورت مجزا

عموماً بعضی شرکت‌ها دارای تولیدات مختلفی می‌باشند که گزارش مجزا بر مبنای خطوط تولید و یا تولیدات منحصربه‌فرد می‌تواند اطلاعات مربوط تری برای استفاده‌کنندگان فراهم نماید. از این طریق با افزایش محتوای اطلاعاتی گزارش‌های مالی از طریق ارائه‌ی اطلاعات بیشتر در مورد کسب‌وکار، سبب افزایش سودمندی گزارشگری مالی و بهبود کیفیت اطلاعات مالی می‌شود.

توضیح ماهیت فعالیت شرکت‌ها

توضیح ماهیت فعالیت شرکت‌ها شامل ارتباط بین وقایع مختلف و تأثیر مالی این وقایع بر شرکت‌ها است که نوع تولیدات، روش‌های تولید و عرضه کالا، تعداد مشتریان، محل بازارهای محصولات و نظایر آن را در بر می‌گیرد. استفاده‌کنندگانی که در جستجوی روش اساسی برای تجزیه و تحلیل موقعیت و وضعیت یک شرکت هستند، به داشتن شناخت نسبت به ماهیت فعالیت‌های شرکت احتیاج دارند. زیرا می‌دانند که نتایج مالی یک واحد تجاری منتج از فعالیت‌های تجاری آن واحد خواهد بود.

تهیه‌ی اطلاعاتی درباره‌ی چشم‌انداز آتی شرکت‌ها

اغلب استفاده‌کنندگان به وضعیت مالی آینده‌ی شرکت‌ها توجه دارند و این در حالی است که گزارشگری مالی کنونی، تنها بر رویدادهای مالی گذشته‌ی شرکت‌ها متمرکز است تا بر رویدادهای مالی آتی آن‌ها.

اطلاعاتی در مورد رقبای تجاری

صاحبان سهام حق دارند از وضعیت رقبای تجاری خود آگاه باشند. بنابراین تهیه‌ی اطلاعاتی در مورد رقبای تجاری واحدهای اقتصادی، می‌تواند اطلاعات مفیدی جهت تصمیم‌گیری ارائه کند. اطلاعاتی از قبیل قدرت رقبا، پراکندگی رقبا، تعداد آن‌ها، نام رقبای عمده و اطلاعاتی از این قبیل.

انتقال سریع اطلاعات درباره‌ی تغییرات بااهمیت

گزارشگری مالی در حال حاضر به صورت فصلی ارائه می‌شود و چنانچه طی سه ماه تغییرات بااهمیتی در وضعیت واحد تجاری رخ دهد، استفاده‌کنندگان سه ماه پس از به وقوع پیوستن این گونه تغییرات از آن‌ها آگاه می‌شوند و این در حالی است که تغییرات بااهمیت باید با توجه به فن‌آوری اطلاعات امروزی، در اسرع وقت در اختیار صاحبان سهام قرار گیرد. اغلب اطلاعات مالی شرکت‌ها در حال حاضر به صورت فصلی ارائه می‌شود با توجه به این که در پایان سال مالی تنها اطلاعات سالانه بدون ارائه‌ی اطلاعات سه ماهه‌ی چهارم ارائه می‌شود. حال آن‌که شرکت‌ها باید گزارش سه ماهه‌ی چهارم خود را نیز به‌طور مجزا ارائه کنند. استفاده از وبسایت‌های شرکت‌ها در این زمینه می‌تواند کارساز باشد (یکی از توصیه‌های کمیته‌ی مشاوره نیز افزایش سرعت در ارائه‌ی اطلاعات از طریق وبسایت‌های شرکت‌هاست).

انتقال مؤثر و کارآمد اطلاعات

اطلاعات مالی علاوه بر انتقال سریع، باید هر چه مؤثرتر و کارآمدتر در اختیار استفاده‌کنندگان قرار گیرد. به عبارت دیگر اطلاعات مالی باید حتی‌الامکان همراه با جداول و نمودارها ارائه شود تا سرعت فهم و درک آنها برای استفاده‌کنندگان بیشتر شود.

افشای اطلاعات غیرمالی

گاهی اوقات افشای اطلاعات غیرمالی که ماهیتاً کیفی است به همراه اطلاعات کمی می‌تواند برای استفاده‌کنندگان قابل‌فهم‌تر و مفیدتر از اطلاعات کمی باشد. نتایج پژوهش چند عامل غیرمالی مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی را به شرح زیر بیان می‌دارد (سجادی و دیگران، ۱۳۸۸):

الف. اندازه‌ی شرکت:

با تفکیک مدیریت از مالکیت و افزایش هزینه‌های نمایندگی برای شرکت‌های با مالکیت عمومی صاحبان و سهامداران، چنین شرکت‌هایی نسبت به افشای اطلاعات کافی برای اهداف کنترلی فشارهایی را وارد می‌کنند (أسو و آنساه، ۱۹۹۱). والاس و ناصر (۱۹۹۵) نیز معتقدند در حالتی که مالکیت شرکت‌ها به صورت پراکنده است، تعداد افراد نیازمند اطلاعات افزایش می‌یابد. لذا، این افراد جزئیات بیشتری را در افشای ارقام در خواست می‌نمایند و ملاحظه می‌شود که کیفیت گزارشگری مالی (جامعیت افشا) در این موارد افزایش می‌یابد. أسو و آنساه، (۱۹۹۱) هم به نقل از دی آنجلو (۱۹۸۱) بیان می‌کنند که کیفیت حسابرسی تحت تأثیر اندازه‌ی شرکت حسابرسی است و کیفیت حسابرسی نیز بر کیفیت گزارش‌های مالی مؤثر خواهد بود.

ب. عمر شرکت:

در مورد عمر شرکت نیز این اعتقاد وجود دارد که میزان افشای اجباری شرکت، تحت تأثیر عمر آن است و شرکت‌های با سابقه‌تر و سازمان‌یافته‌تر، به احتمال زیاد اطلاعات بیشتری را در گزارش‌های سالانه‌ی خود نسبت به شرکت‌های جوان تر ارائه می‌کنند (أسو و آنساه، ۱۹۹۱).

ج. نوع صنعت:

وجود یک شرکت عمده با سطح بالا از افشا در سطح یک صنعت خاص نیز منجر به اثرات جنجالی زیادی بر سطح افشای اتخاذ شده توسط سایر شرکت‌های آن صنعت می‌شود و میزان افشای این صنعت را تحت تأثیر قرار می‌دهد (کک، ۱۹۹۲). در ضمن، اتخاذ شیوه‌های افشای مرتبط با یک صنعت، ممکن است منجر به سطوح متفاوت افشای اقلام مشابه در صورت‌های مالی شرکت‌های آن صنعت خاص شود (والاس، ۱۹۹۴).

علاوه بر موارد ذکر شده، شرکت‌ها می‌توانند بر اساس نیاز استفاده کنندگان، اطلاعاتی از قبیل آمار و ارقام مربوط به فعالیت‌های درآمدزا، مقبولیت بازار، تعداد و قیمت تولیدات، آمار رضایت مشتریان، درصد ضایعات یا برگشت کالا و خدمات، آمار و ارقام مربوط به فعالیت‌هایی که منجر به هزینه می‌شود، مانند تعداد کارکنان و متوسط پاداش هر کدام، مقدار و قیمت مواد مصرف شده، میزان مشارکت کارکنان در امور شرکت و اجرای وظایف و رضایت کارکنان، ارزیابی استحکام روابط بین شرکت و فروشندگان، مانند رضایت آن‌ها و میزان تغییرات در این ارزیابی و نظایر آن را منتشر کنند.

با توجه به موارد فوق که بیشتر آن‌ها اطلاعات غیرمالی می‌باشند و در صورت‌های مالی که قسمت عمده و اصلی گزارشگری مالی می‌باشند، ارائه نمی‌شوند، می‌توان به اهمیت ارائه‌ی اطلاعات در قالب گزارش‌هایی به جزء صورت‌های مالی و مکمل با صورت‌های مالی حسابرسی شده اشاره نمود.

توصیه های کمیته‌ی مشاوره‌ی بورس و اوراق بهادار آمریکا برای بهبود گزارشگری مالی

کریستوفر کوکس^۴ ایجاد کمیته‌ی مشاوره بورس و اوراق بهادار را به منظور بهبود در گزارشگری مالی متشکل از نمایندگان سرمایه‌گذاران و سایر مشارکت‌کنندگان کلیدی بازار سرمایه آمریکا اعلام کرد. کوکس از کمیته‌ی مشاوره درخواست کرد تا توصیه‌هایی برای کاهش پیچیدگی‌های غیرضروری در سیستم‌های گزارشگری مالی آمریکا و تهیه‌ی گزارشاتی که برای

بهبود گزارشگری مالی و حسابرسی

سرمایه‌گذاران قابل‌فهم و روشن‌تر باشد، ارائه دهد. در این گزارش، رئیس کمیته‌ی مشاوره، روبرت سی‌پوزن^۵، در گزارش نهایی خود پیشنهادهای عملی جهت بهبود گزارشگری مالی را در پنج حوزه اصلی زیر ارائه می‌کند:

الف. افزایش سودمندی اطلاعاتی که به بورس و اوراق بهادار داده می‌شود. بسیاری از سرمایه‌گذاران حقیقی اطلاعات درخواستی بورس و اوراق بهادار از شرکت‌ها را بسیار مفصل و پیچیده می‌دانند. بنابراین کمیته پیشنهاد نمود تا در ابتدای گزارش سالانه‌ی شرکت‌ها یک خلاصه‌ی گزارش مدیریتی کوتاهی درج شود که به اختصار شاخص‌های کلیدی عملکردی و جنبه‌های اصلی کسب‌وکار شرکت را تشریح کند. ناظمی (۱۳۸۹) نیز پیچیدگی استانداردها را از جمله عواملی می‌داند که سبب کاهش کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد و طولانی بودن گزارش‌ها را نیز سبب کاهش سودمندی گزارش‌ها بیان می‌کند.

ب. ارتقای فرآیند تنظیم استانداردهای حسابداری این کمیته مشارکت بیشتر سرمایه‌گذاران را در تنظیم استانداردهای حسابداری از طریق افزایش حضور آنان در هیئت استانداردهای حسابداری مالی و بنیاد حسابداری مالی^۶ درخواست نمود.

ج. بهبود طراحی ماهیت و محتوای استانداردهای جدید بخش سوم این کمیته‌ی مشاوره معتقد است گاهی به دلیل پیچیدگی استانداردها و مقررات پیرامون اهداف اصلی، برخی از استانداردها مبهم است. گزارش نیز حاکی از اثر منفی مقررات زیاد بر گزارشگری مالی می‌باشد. جهت جلوگیری از افزایش حجم مقررات اصول پذیرفته‌شده‌ی عمومی حسابداری^۷ آمریکا، این کمیته پشتیبانی همه‌جانبه‌ی خود را از تلاش‌های هیئت استانداردهای حسابداری مالی، جهت تکمیل مستندسازی تمام متون رسمی حسابداری و تمرکز آن در یک سند اعلام نمود و اظهار داشت که شرکت‌های حسابرسی نیز می‌توانند دیدگاه‌های خود را در زمینه‌ی موضوعات حسابداری بیان نمایند. اما باید این نظرات غیررسمی قلمداد شوند.

د. تشریح دستورالعمل تفسیرهای رسمی

کمیته خواهان تشریح روشن تر وظایف در تفسیر استانداردهای حسابداری شد. به گونه‌ای که هیئت استانداردهای حسابداری مالی موضوعات عمومی تر و سازمان بورس و اوراق بهادار موضوعات خاص را به عهده گیرند.

ه. تشریح دستورالعمل مربوط به اظهارنظرهای حسابداری و تنظیم مجدد صورت‌های مالی کمیته اصلاح فزاینده‌ی اشتباهات حسابداری و افشای بیشتر این اصلاحات برای سرمایه‌گذاران را توصیه نمود. با وجود این، کمیته هشدار داد که اصلاح هر اشتباه حسابداری نباید به طور خودکار منجر به یک فرآیند طولانی در ارائه‌ی مجدد صورت‌های مالی سال‌های قبل شود.

پیشنهاد می‌شود در ایران نیز هیئت تدوین استانداردهای حسابداری با توجه به توصیه‌های فوق‌الذکر در جهت ارائه‌ی گزارش‌های مالی باکیفیت، بکوشد تا اطلاعاتی شفاف و مفید در اختیار استفاده‌کنندگان قرار گیرد.

عملکرد مؤسسات حسابرسی

عملکرد مؤسسات حسابرسی نیز می‌تواند بر میزان اطلاعات افشاشده در صورت‌های مالی تأثیر بگذارد (والاس و همکاران، ۱۹۹۴). با توجه به این که شرکت‌های نوین و امروزی دارای مشخصه‌ی اصلی تفکیک مالکیت از کنترل هستند، اگر حسابرسان بر روی میزان افشای اطلاعات نظارت داشته باشند و نیز معتقد باشند که عملکرد آنها بر مبنای کیفیت گزارش‌های مالی بررسی شده توسط آنها مورد قضاوت قرار می‌گیرد، آنها انگیزه‌های بالاتری نسبت به ملزم نمودن صاحبکاران‌شان برای افشای بیشتر جزئیات خواهند داشت (سینگای، ۱۹۷۱ و تای، ۱۹۹۰).

بهبود گزارش‌های حسابرسی صورت‌های مالی

حسابرسی گزارش‌های مالی

حسابرسی فرایندی است منظم و باقاعده (سیستماتیک) جهت جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه‌ی شواهد درباره‌ی ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه‌ی انطباق این ادعاها (اظهارات) با معیارهای از پیش تعیین‌شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع. بر اساس یافته‌های والاس و همکاران (۱۹۹۴) اگر حسابرسان بر روی میزان افشای اطلاعات نظارت داشته باشند و به این موضوع هم معتقد باشند که عملکرد آن‌ها به وسیله کیفیت گزارش‌های مالی بررسی شده توسط آن‌ها مورد قضاوت قرار می‌گیرد، آن‌ها انگیزه‌های بالاتری نسبت به الزام صاحبکاران‌شان برای افشای جزئیات بیشتر دارند و در نهایت گزارش‌های مالی باکیفیت بیشتر ارائه خواهد گشت.

بهبود حسابرسی گزارش‌های مالی

بر اساس گزارش چارلز تیلی، عوامل زیر به عنوان عوامل احتمالی مؤثر بر کاهش بهبود حسابرسی گزارشگری مالی بیان شدند.

- س کاهش دامنه‌ی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان
- س وجود قانون‌گذاری بیش از حد در حسابرسی
- س منجر شدن ترس از تعهدات به حسابرسی‌های دیکته‌ای و فاقد نوآوری
- س رابطه محدودشده بین حسابرسان و ذی‌نفعان خارجی
- س قدرت انتخاب محدود از بین مؤسسات حسابرسی
- س افزایش هزینه‌های حسابرسی نسبت به منافع حاصل از آن
- وجود استانداردهای حسابداری پیچیده و زیاد سبب می‌گردد حسابرسان نیز محدود به استانداردهای حسابداری پیچیده و الزامات قانونی گردند و استفاده از قضاوت حرفه‌ای محدود

گردد. البته با توجه به محیط‌های اقتصادی کشورهای مختلف باید به تأثیر موارد ذیل نیز بر کیفیت گزارشگری‌های مالی توجه نمود.

س پیچیدگی‌های به کارگیری استانداردهای حسابداری متفاوت برای صاحبکاران چندملیتی
س نیاز به بهبود تصورات ذی‌نفعان مختلف گزارشگری مالی از منافع حسابداری، مانند
اداره‌کنندگان شرکت و سیاست‌گذاران

س افزایش ریسک دعاوی قضایی در محیط پرتنش امروزی

س حسابداری برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و دوره‌ی بحران مالی فعلی، که ممکن است
ابهامات جدیدی را در مسیر پیش روی واحدهای تجاری و حساب‌رسان‌شان به وجود آورد.

با همگرایی بیشتر به سمت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، تأکید روزافزون بر تضمین
کیفیت و رهنمودهای جدید در به کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری در حسابداری
واحدهای تجاری کوچک و متوسط و بهبود در اصلاح مسئولیت‌های حساب‌رسان ضروری به نظر
می‌رسد. اندازه و پیچیدگی فزاینده‌ی استانداردهای حسابداری، نگرانی دیگری به خصوص برای
حسابداری واحدهای تجاری کوچک و متوسط تلقی می‌شود. چالش موقتی دیگری که از
همگرایی به سمت استانداردهای بین‌المللی حسابداری سرچشمه می‌گیرد، تغییر در برنامه‌های
آموزشی استفاده‌کنندگان از استانداردهای بین‌المللی حسابداری است.

عملکرد حسابرس داخلی

«حسابداری داخلی، وظیفه ارزیابی مستقلی است که توسط مدیریت واحدهای اقتصادی برای
بررسی سیستم کنترل داخلی ایجاد می‌شود و کفایت سیستم کنترل داخلی را از لحاظ درست،
مناسب، اقتصادی، اثربخش و کارآمد بودن استفاده از منابع، آزمون، ارزیابی و گزارش می‌کند»
(ویچالد الف و دیگران، ۱۳۸۵). از آن جا که مدیریت مسئول تهیه‌ی صورت‌های مالی و سیستم
کنترل داخلی است، به کارگیری خدمات حسابداری داخلی برای ارزیابی عملکرد سیستم کنترل

داخلی، به گونه‌ای فزاینده رشد یافته است. تمایل حسابرسان مستقل برای اتکا بر کار حسابرس داخلی گویای این مطلب است که روابط حسابرس داخلی می‌تواند بر کیفیت کلی فرآیند گزارشگری مالی اثر بگذارد (انصاری، ۱۳۸۸).

کمیته‌های حسابرسی

کمیته‌ی حسابرسی، کمیته‌ای است متشکل از اعضای هیئت‌مدیره که به طور معمول از سه، تا پنج مدیر غیر موظف (یعنی نه مدیر اجرایی شرکت و نه در استخدام شرکت) تشکیل می‌شود. نبود مدیران موظف در کمیته‌ی حسابرسی سبب می‌شود حسابرسان بتوانند مسائلی چون نقاط ضعف کنترل‌های داخلی، اختلاف نظر با مدیریت درباره اصول و روش‌های حسابداری، نشانه‌های احتمالی از سوءاستفاده‌های مدیریت و سایر اعمال غیرقانونی مسئولان شرکت را با کمیته‌ی حسابرسی صریح‌تر مطرح کنند. تماس‌های کمیته‌ی حسابرسی با حسابرسان، اطلاعات به موقعی درباره وضعیت مالی شرکت و نیز اطلاعات لازم برای ارزیابی کارایی و درستکاری مدیریت را در اختیار هیئت‌مدیره شرکت قرار می‌دهد (حساس یگانه و حسینی بهشتیان، ۱۳۸۱). در واقع، کمیته‌ی حسابرسی مسئول نظارت بر حاکمیت شرکتی، فرآیند گزارشگری مالی، ساختار کنترل داخلی، عملکرد حسابرس داخلی و فعالیت‌های حسابرس مستقل است و به نیابت از هیئت‌مدیره و از طریق اطمینان‌بخشی نسبت به پاسخگویی شرکت، از سرمایه‌گذاران حمایت می‌کند (رضایی و دیگران، ۲۰۰۳).

حسن شهرت مؤسسات حسابرسی

حسابرسان در تلاش هستند تا با ساز و کارهای مختلف به شهرت و اعتبار خود بیفزایند. برای نمونه عضویت در جوامع حرفه‌ای شناخته‌شده که دارای آیین رفتار حرفه‌ای هستند، یا انجام خدمات حسابرسی به صورت تضامنی نیز خود مؤید این موضوع است که اگر حسابرسان کار خود را درست انجام ندهند، مورد دادخواهی قرار می‌گیرند و نه تنها حق انجام حسابرسی، بلکه تمام یا

بخشی از سرمایه‌ی خود را از دست خواهند داد (واتز و زیمرمن، ۱۹۸۶). پس مؤسسات حسابداری و به تبع آن کارکنان این مؤسسات به حفظ شهرت‌شان برای پذیرش عمومی در افکار جامعه نیاز دارند. پس شهرت سبب افزایش اعتماد عمومی که لازمه وجود حرفه‌ی حسابداری است می‌گردد و مؤسسات و حساب‌برسان به دلیل حفظ شهرت کسب‌شده به ارائه‌ی کار باکیفیت بالاتر خواهند پرداخت و نتیجه‌ی آن گزارش حسابداری باکیفیت بیشتر است.

مکانیزم‌های مؤثر بر کاهش تقلب در گزارشات مالی

در مواقعی که صورتهای مالی حاوی تحریفی بااهمیت است به گونه‌ای که عناصر تشکیل‌دهنده آن صورت مالی بیانگر واقعیت نباشد، گفته می‌شود که تقلب صورت گرفته است. انجمن حسابداران رسمی آمریکا نیز در بیانیه‌ی شماره ۸۲ خود، که در سال ۱۹۹۷ منتشر، تقلب را ناشی از عمد معرفی نمود (صفرزاده، ۱۳۸۹، ۳).

آیا راهی وجود دارد که از طریق آن بتوان تقلب‌های گزارش‌های مالی را کشف کرد؟ واتز و زیمرمن (۱۹۸۶) عنوان می‌کنند که حسابداری صورتهای مالی ساختاری کنترلی است که از طریق فراهم کردن اطمینان معقول از این که صورتهای مالی فاقد تحریف‌های بااهمیت است به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و حمایت از منافع سرمایه‌گذاران کمک می‌کند. سامرز و سوینی دریافتند که حساب‌برسان می‌توانند از طریق توجه بیشتر به مبادلات داخلی، احتمال موفقیت را در کشف تقلب در گزارشگری مالی افزایش دهند (صفرزاده، ۱۳۸۹). البته مکانیزم‌هایی وجود دارد که ارائه‌ی گزارشات متقلبانه را به حداقل می‌رسانند. این مکانیزم‌ها عبارت‌اند از این که مدیران به حفظ شهرت و اعتبار خود بسیار اهمیت قائل‌اند و هیچ‌گاه منافع کوتاه مدت خود را فدای منافع بلندمدت و حسن شهرت خود نمی‌کنند و استقلال خود را زیر پا نمی‌گذارند (آنتل، ۱۹۸۴، نقل از حساس یگانه، ۲۰۱، ۱۳۹۱) و اگر حساب‌برسان الزامات حرفه‌ایی را رعایت نکنند، با مجازات‌هایی از قبیل اخراج از جامعه‌ی حرفه‌ایی روبه‌رو خواهند شد. پس نهادهای حرفه‌ایی با ایفای تعهدات به

میثاق‌ها از عدول تک‌تک اعضا از استانداردهای وضع شده جلوگیری می‌نمایند. الزام به رعایت روش‌های مدون شده حرفه‌ای و دادخواهی‌های حقوقی نیز از جمله عوامل مؤثر بر ارائه‌ی اطلاعات باکیفیت است.

پیشنهادها

پیشنهادهایی برای بهبودهای آینده

در زمینه‌ی تدوین استانداردهای گزارشگری مطلوب پیشنهاداتی به شرح زیر ارائه شده است.

۱. کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری ایران برای ایفای نقش در زمینه‌ی بهبود کیفیت گزارشگری مالی باید به فکر ارائه‌ی راه‌کارهایی برای گزارشگری مالی انعطاف‌پذیرتر و درعین‌حال گزارش‌هایی که انتقال سریع و مؤثر و کارآمد اطلاعات درباره تغییرات بااهمیت، نسبت به آنچه که در حال حاضر صورت می‌پذیرد باشد. به نظر می‌رسد ارائه‌ی اطلاعات از طریق وبسایت‌های شرکت‌ها با ارائه‌ی جداول و نمودارها و در کاهش پیچیدگی‌های گزارش‌ها، کمک شایانی در جهت انتقال سریع و مؤثر اطلاعات می‌نماید.
۲. یکی از موارد کاهش بهبود فرآیند گزارشگری مالی، تقلب در ارائه‌ی گزارش‌هاست که حسابرسی صورت‌های مالی به عنوان یکی از راه‌کارهای حل این مشکل شناخته شده است. اما تأکید و پررنگ‌تر نمودن عواملی که سبب جلوگیری از بروز تقلب می‌شوند، مانند دادخواهی و اخراج از مجامع حرفه‌ای، نیز می‌تواند بر بهبود فرآیند گزارشگری مالی بیفزاید.
۳. نظارت بر بهبود عملکرد حساب‌برسان داخلی توسط مدیریت و ایجاد کمیته‌های حسابرسی توسط شرکت‌ها از جمله عواملی است که پیشنهاد می‌گردد تا بر کیفیت گزارشگری مالی و گزارش حسابرسی بیفزاید.

۴. در رابطه با شهرت مؤسسات حسابداری در این خصوص چنانچه مؤسسات حسابداری بر حسب شهرت و صلاحیت، مورد بررسی قرار گیرند و نیز مشخصات مؤسسه حسابداری را از نظر تعداد نیروی انسانی، تعداد کار، درآمد سالیانه مؤسسه از طریق پایگاه‌های اطلاعاتی در اختیار عموم قرار دهند، به نظر می‌رسد سبب بهبود عملکرد این مؤسسات و حتی تسری نتایج عملکرد این مؤسسه به ارائه‌ی گزارش باکیفیت‌تر برای شرکت‌ها گردد.

۵. با توجه به این که فرآیند تدوین استاندارد، پیوسته و مستمر است، در صورتی که کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری و حسابداری محققین واجد شرایطی را که در زمینه‌ی حسابداری صاحب‌نظر می‌باشند، به طور تمام وقت در اختیار داشته باشد، می‌تواند منجر به تدوین استانداردهای مطلوب شود. زیرا با اجرای استانداردهای بین‌المللی به اطلاعات باکیفیت نمی‌توان دست یافت، بلکه تفاوت‌های محیطی و اقتصادی کشور خودمان را نیز باید در نظر گرفت.

۶. با وجود این که بیشتر اطلاعات مورد نیاز استفاده‌کنندگان گزارشات مالی از نوع اطلاعاتی است که در حوزه‌ی حسابرسان داخلی است و در حال حاضر نیز ارائه‌ی گزارش کنترل‌های داخلی در ایران اجباری نیست و از طرفی استانداردهای حسابداری ایران و سازمان بورس و اوراق بهادار، تهیه‌ی چنین گزارشی را برای شرکت‌ها الزامی نکرده است، اما با توجه به تمهیداتی که سازمان‌های مسئول از جمله سازمان بورس و اوراق بهادار اندیشیده‌اند، به نظر می‌رسد که در آینده‌ی بسیار نزدیک، تهیه و ارائه‌ی گزارش حسابرس نسبت به کنترل‌های داخلی برای شرکت‌ها توسط حسابرسان همانند گزارش حسابداری نسبت به صورت‌های مالی اجباری، و ارائه‌ی آن را همراه صورت‌های مالی ضروری تشخیص دهند.

۷. برای بهبود گزارشگری مالی به هیئت تدوین استانداردهای حسابداری و حسابداری پیشنهاد می‌شود که از رهنمودهای کمیته‌ی مشاوره‌ی بورس و اوراق بهادار آمریکا و نتایج گزارش چارلز نیلی استفاده نماید تا با شناسایی عوامل بهبود گزارشگری به تدوین استاندارد بپردازند.

نتیجه گیری

گزارشگری مالی یکی از مهم ترین وسایل و ابزارهای برقراری ارتباط بین شرکت ها و صاحبان آنهاست. اطلاعاتی که در فرایند گزارشگری مالی باید استفاده کنندگان از اطلاعات مالی را در ارزیابی عملکرد مدیریت، از لحاظ حفظ و به کارگیری بهینه منابع یاری رسانده و بر اغلب نیازهای استفاده کنندگان تأکید داشته باشد. با توجه به افزایش نیازهای اطلاعاتی جامعه ارائه دهنده گزارش های مالی با کیفیت و حاوی اطلاعات مربوط و در عین حال قابل اتکا ضروری به نظر می رسد. ارائه گزارش ها بر اساس استانداردهای بین المللی علی رغم پیچیدگی ها و مشکلات بر سر اجرای آن امروزه توسط بسیاری از کشورها از جمله ایران پذیرفته و اجرا می گردد. اما به نظر می رسد که اجرای استانداردها صرفاً متضمن ارائه گزارش های با کیفیت نیست.

با توجه به تفاوت های کشورهای مختلف در زمینه های اقتصادی و حتی فرهنگی در اجرای استانداردها باید به نیازهای کشورمان ایران توجه نمود. لذا فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی فرآیندی مستمر است. از جمله عوامل مؤثر بر بهبود گزارشگری مالی عبارت اند از ارائه گزارشگری انعطاف پذیرتر، گزارشگری بخش های مجزا مانند گزارش تولیدات محصولات منحصربه فرد به صورت جداگانه، توضیح ماهیت فعالیت شرکت ها، تهیه اطلاعاتی درباره چشم انداز آتی شرکت ها، ارائه اطلاعاتی در مورد رقبای تجاری شرکت ها، انتقال سریع اطلاعات درباره تغییرات با اهمیت، انتقال مؤثر و کارآمد اطلاعات، افشای اطلاعات غیر مالی.

حسابرسی نیز فرآیندی است که بر کیفیت اطلاعات مالی ارائه شده در گزارش های مالی تأثیر گذار است. از جمله عوامل مؤثر بر افزایش بهبود در گزارش حسابرسان عبارت اند از مکانیزم های مؤثر بر کاهش تقلب در گزارشات مالی، حسن شهرت مؤسسات حسابرسی، ایجاد کمیته های حسابرسی، بررسی و نظارت بر عملکرد حسابرس داخلی و حتی لازم الاجرا شدن ارائه گزارش های حسابرسان داخلی به استفاده کنندگان.

پی‌نوشت‌ها

- ¹ Financial Accounting Standard Board
- ² Charles Tilley
- ³ Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)
- ⁴ Christopher Cox
- ⁵ Robert Sapozn
- ⁶ Financial Accounting Fundument (FAF)
- ⁷ Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)

منابع و مآخذ

۱. انصاری، عبدالمهدی، حسین شفیعی (۱۳۸۸)، بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه‌ی حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۵۸، زمستان ۱۳۸۸، از صفحه ۲۱ تا ۳۴.
۲. سجادی، سید حسین، منصور زراء نژاد و علیرضا جعفری (۱۳۸۸)، "ویژگی‌های غیرمالی موثر بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۵۷، صفحات ۵۱ تا ۶۸.
۳. حساس یگانه، یحیی و سید محمد حسینی بهشتیان (۱۳۸۱)، "تأثیر وجود کمیته‌ی حسابرسی بر حسابرسی مستقل، کنترل‌های داخلی و گزارشگری مالی"، مطالعات مدیریت، شماره ۳۵ و ۳۶، صفحات ۹۰-۶۷.
۴. حساس یگانه، یحیی (۱۳۹۱). فلسفه‌ی حسابرسی، انتشارات علمی فرهنگی.
۵. روزنامه‌ی دنیای اقتصاد، شماره ۱۶۰۴ به تاریخ ۱۳۸۷/۶/۷، صفحه ۹۰ (بوس).
۶. ریچارد ال راتلیف و واندا ای والاس، گلن ای. سامنرز، ویلیام جی. مک فارلند، جیمز ک. لوبک (۱۳۸۵)، حسابرسی داخلی، ارباب سلیمانی، عباس و کمالی زارع، علی، تهران: سازمان حسابرسی، جلد اول.

۷. صفرزاده، محمدحسین (۱۳۸۹). "توانایی نسبت‌های مالی در کشف تقلب در گزارشگری مالی تحلیل لاجیت". دانش حسابداری، سال اول، شماره ۱، صفحات ۱۳۷-۱۶۳.
۸. ناظمی اردکانی، مهدی (۱۳۸۹). "بهبود زنجیره تأمین گزارشگری مالی". حسابر، شماره ۵۰.
9. Cooke, T. E.(1992, Summer). The effect of size, stock market listing and industry type on disclosure in the annual reports Japanese listed corporations . *Accounting and Business Research*, 22(87), 229-237
10. DeAngelo, L. E.(1981). Auditor size and audit quality *Journal of Accounting and economics*, 3, 183-199.
11. Owusu-Ansah, S.(1998). The impact of corporate attributes on the extent of mandatory disclosure and reporting by listed companies in Zimbabwe.
12. Rezaee Z., O. K. Olibe, and M. George,(2003). Improving Corporate Governance: The Role of Audit Committee Disclosures *Managerial Auditing Journal*, Vol. 18, No. 6-7, , pp. 530-537.
13. Singhvi, S., & Deasi, H. B.(1971, January). An empirical analysis of the quality of corporate financial disclosure . *The Accounting Review*, 46(1), 621-632.
14. Tai, B. Y. K., Au-Yenug, P. K., Kowk, M. C. M., & Lau, L. W. C.(1990). Non-compliance with disclosure requirements in financial statements: The case of Hong Kong companies .*The International Journal of Accounting*, 25(2), 99-112.
15. Wallace, R. S. O. ,Naser, K., & Mora, A.(1994, Winter). The relationship between the comprehensiveness of corporate annual reports and firm characteristics in Spain . *Accounting and Business Research*, 25(97), 41-53.
16. Watts, JeroldL. Zimmerman(1986). *Journal of Accounting and Economics*, Volume 8, Issue 1, March, Page 1 RossL.