

تدوین چارچوبی برای ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حساسی ایران

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۰/۲۳
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۹/۲۸

محمد محمدی زاوله^۱

آرش تحریری^۲

عزت‌اله عباسیان^۳

چکیده:

در مسیر تدوین استانداردهای حساسی ایران، به مشکلات پس از اجرای استاندارد توجه نمی‌شود و این بی‌توجهی باعث شده که استانداردها اثربخشی لازم را نداشته باشند و عاملی برای نارضایتی از حرفه حساسی شوند. چنانچه در تدوین استاندارد ارزیابی پس از اجرا، نقش پررنگ‌تری داشته باشد و بازخوردهای پس از اجرای استاندارد دریافت شود، هم مشکلات استاندارد برطرف می‌شود و هم موضوعات جدید و نوآوری‌های جدید در استاندارد لحاظ می‌شود. به منظور تدوین چارچوبی برای ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حساسی ایران، با استفاده از روش تحلیل تم، در سال ۱۳۹۹، با افراد باتجربه و متخصص در حوزه حساسی، شامل: مدیران و شرکای مؤسسات حساسی، اساتید رشته حساسی و ارکان راهبری استاندارد، به شیوه گلوله‌برفی، مصاحبه و از داده‌های مصاحبه شش تم اصلی که شامل اهداف ارزیابی، فرایند تدوین استاندارد، زمان ارزیابی، عوامل اجرایی، فرایند ارزیابی و محتوای گزارش نهایی است، استخراج شده است. ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حساسی ایران باعث توسعه کمی و کیفی و اثربخشی استاندارد، رضایت از حرفه حساسی، تامین منافع ناشی از حساسی، کارایی بازار سرمایه و رونق اقتصادی خواهد شد. **واژه‌های کلیدی:** ارزیابی پس از اجرا، ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حساسی، اثربخشی استانداردهای حساسی، تحلیل تم.

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه تهران، پردیس بین‌المللی کیش، کیش، ایران. نویسنده مسئول، ایمیل: m_mohammadi_z@yahoo.com

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران

۳. دانشیار اقتصاد، گروه دولتی، مدیریت، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران.

۱- مقدمه

زمانی که استانداردهای حسابداری ایران از پاسخ به نیاز روزِ حرفهٔ حسابداری و نیاز بازارهای مالی ناتوان باشند، عملیات حسابداری ظاهرسازی تلقی می‌شود و در این صورت از گزارش حسابداری استقبال نخواهد شد. حسابرسان بر این باورند که استانداردهای موجود، پاسخ برخی از نیازها و الزام‌های آن‌ها را نمی‌دهد و بهترین رویه برای اثربخشی استاندارد و اثربخشی حرفهٔ حسابداری ارزیابی پس‌ازاجرای استاندارد است و هدف این تحقیق نیز تدوین چارچوب برای دستیابی به این مهم است. بدون شک، اثربخشی استاندارد باعث خواهد شد تا حسابرسان با انگیزه و دقت بیشتر نیازهای خود را به‌طور یکنواخت از متن استاندارد برداشت کنند و در اجرای حسابداری به‌کار گیرند. در این صورت دیگر خدمات حسابداری کاری بیهوده نخواهد شد و بازار سرمایه و اقتصاد ملی رونق خواهد گرفت. به نظر مجریان استاندارد، مسئلهٔ امروز استانداردهای حسابداری ایران این است که اهداف تدوین استاندارد از اهداف روزِ حرفهٔ حسابداری عقب افتاده است، زیرا استانداردها متناسب با شرایط اقتصادی، سیاسی و فرهنگی ایران بومی نشده‌اند و در نتیجه به‌صورت یکنواخت هم به‌کار گرفته نمی‌شوند.

ممکن است نهاد تدوین قبل از انتشار استاندارد، و یا در موارد محدود پس از اجرای استاندارد، بازخورد استاندارد را دریافت و در استاندارد لحاظ کرده باشد، اما به نظر حسابرسان مساله این است که در مورد ارزیابی پس‌ازاجرای استانداردها اقدام نشده است. برای نمونه، از دههٔ هفتاد که تدوین استانداردهای حسابداری ایران شروع شده است تاکنون در ۲۷ استاندارد تجدیدنظر شده است، اما در ۱۴ استاندارد هیچ اصلاح و بهبودی صورت نگرفته است. تجدیدنظر در استاندارد با ارزیابی پس‌ازاجرای استاندارد متفاوت است.

برخی از مهم‌ترین ضرورت‌های تجزیه و تحلیل آثار ارزیابی استانداردها و اثربخشی آن‌ها به شرح زیر است (گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا، ۲۰۱۱):

۱. دولت و قانون‌گذار، که قدرت استانداردگذاری را به نهاد تدوین استانداردها واگذار کرده است، خواهان مستندات و شواهد بیشتری در زمینهٔ پیامدهای اقتصادی و رفتاری استانداردهای وضع شده هستند.

۲. ارزیابی اثربخشی و ارتقای استانداردها می‌تواند به ثبات مالی از طریق شفافیت منجر شود.

۳. به‌منظور پاسخ لازم به انتقادات، پاسخگویی و اعتبار نهاد تدوین، تقویت فرایندهای تدوین استاندارد و اثربخشی استاندارد ضرورت دارد.

۴. ارزیابی پس‌ازاجرای استانداردها، مسائل و مشکلات استاندارد را بهتر و سریع‌تر برطرف می‌کند.

۲- چارچوب نظری و پیشینه پژوهش ۲-۱- ارزیابی پس از اجرا (PIR)^۱

ارزیابی پس از اجرای هر سیستم برای ارزیابی اثربخشی پس از تولید سیستم (به طور معمول شش ماه) استفاده می‌شود. هدف این است که تعیین شود آیا سیستم همان کاری را که برای انجام آن طراحی شده است انجام می‌دهد یا خیر؟ و آیا از روشی مؤثر و کارآمد، کاربر را پشتیبانی می‌کند؟ از نتایج بررسی می‌توان برای تقویت سیستم و توسعه سیستم استفاده کرد. در ارزیابی پس از اجرا از تجربه کاربران در مورد سیستم پیاده‌شده، از جمله در موارد زیر، نظرسنجی می‌شود:

۱. میزان رضایت کاربر؛ ۲. نقاط قوت سیستم، از جمله زمینه‌های خاص موفقیت آن؛ ۳. هر مشکلی که در اجرا با آن مواجه‌اند؛ ۴. ویژگی‌هایی که اغلب استفاده می‌شود؛ ۵. ویژگی‌هایی که به ندرت استفاده می‌شود؛ ۶. ویژگی‌هایی که به هیچ‌وجه استفاده نمی‌شود؛ ۷. پیشرفت‌های به دست آمده؛ ۸. میزان دستیابی به اهداف؛ ۹. تطابق هزینه و منافع؛ ۱۰. تغییرات یا اصلاحات مورد نیاز (تغییرات پیشنهادی، دامنه تغییرات و منابع برای اعمال تغییرات)؛ ۱۱. آموزش (به موقع بودن آموزش، کفایت آموزش، مناسب بودن آموزش، شناسایی نیازهای آموزشی اضافی براساس طبقه‌بندی مشاغل و توانایی پرسنل در استفاده از آموزش‌های ارائه شده).

ارزیابی پس از اجرا رویه‌ای است که نهادهای تدوین کننده استانداردهای بین‌المللی حسابداری، حسابداری و گزارشگری مالی و نهاد تدوین استانداردهای حسابداری ایالات متحده، از این رویه برای اثربخشی استانداردهای مصوب خود استفاده کرده‌اند و بر همین اساس در این پژوهش، چارچوب مناسب برای ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری ایران مورد بررسی قرار گرفته است. چنانچه استانداردهای حسابداری یا حسابداری در دستیابی به اهداف مورد نظر ناتوان باشند، موضوع اثربخشی استاندارد قوت می‌گیرد و این اتفاق در ابتدای هزاره دوم (با روسوایی مالی شرکت انرون و ورلدکام و...) باعث شد تا به حسابداری و نظارت بر حرفه حسابداری اهمیت داده شود و در این راستا قانون ساربینز - اکسلی^۲ تدوین شود و نهادهای نظارتی متعددی مثل PCAOB^۳ در ایالات متحده و POB^۴ در انگلستان تشکیل شوند و در نتیجه ارزیابی پس از اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری و حسابداری و استانداردهای حسابداری ایالات متحده و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)^۵ شروع شود. (گری، بیکسین و دن^۶، ۲۰۱۴). ارزیابی پس از اجرای (PIR) استانداردهای حسابداری (اثربخشی استاندارد)، به نهاد تدوین در دستیابی به اهداف زیر مدد می‌رساند.

۱. دریافت بازخوردها و پاسخ به موضوعات جدید و نوآوری‌های جدید که در دنیا به کار گرفته

1. Post Implementation Review (PIR)
2. Sarbanes-Oxley
3. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
4. Public Oversight Board (POB)
5. International Financial Reporting Standards (IFRS)
6. Gary Kleinman, Beixin Betsy Lin. & Dan

می‌شوند؛

۲. پرداختن به یافته‌های کلیدی پروژه ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابرسی و بهبود کیفیت استاندارد؛

۳. تصویب و ترویج استانداردهای جدید و اصلاح استانداردهای حسابرسی؛

۴. توسعه کمی و کیفی استاندارد و تأمین منافع عمومی برگرفته از حسابرسی.

برای تعیین اینکه یک استاندارد هدف اعلام‌شده خود را تحقق می‌بخشد یا نه، تیم ارزیابی پس از اجرا، بررسی خواهد کرد که:

الف) آیا استاندارد عملیاتی است؟ یعنی حسابرسان قادرند استاندارد را مطابق آنچه در نظر گرفته شده است به کار گیرند و آیا استاندارد قابل درک یکنواخت است و می‌تواند گزارش قابل اطمینان ارائه دهد؟

ب) آیا صورت‌های مالی حسابرسی‌شده، اطلاعات مفیدی برای تصمیم‌گیری در اختیار سرمایه‌گذاران و سایر سودبران بازار قرار می‌دهد؟

ج) آیا استاندارد با تغییر در قوانین و مقررات تغییر یافته است و نیازهای روز حرفه حسابداری را تأمین می‌کند؟

ه) هزینه‌های اجرا و به‌کارگیری استاندارد با هزینه‌هایی که هیئت تدوین در نظر گرفته است و سودبران انتظار داشته‌اند مطابقت دارد؟

۲-۲- پیشینه نظری پژوهش

با توجه به اهمیت موضوع ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابرسی و اقداماتی که نهادهای استانداردگذار پیشرو در این زمینه، انجام داده‌اند اما بررسی تحقیقات انجام شده در ایران نشان می‌دهد که در مورد چارچوب اثربخشی استانداردهای حسابرسی و کیفیت این استانداردها تقریباً تحقیق نشد و بیشتر تحقیقات در مورد کیفیت کار حسابرس بوده است. در ادامه تحقیقاتی که بر اهمیت به‌روز بودن استانداردهای حسابرسی و هماهنگ سازی استانداردها با تغییرات محیطی اشاره داشته و مربوط به حوزه این پژوهش است، به شرح زیر ارایه می‌شود:

میرمحمدی و تالانه (۱۴۰۰) در بحث شناسایی سنجه‌های مالی و غیر مالی، به این نتیجه می‌رسند که به منظور حسابرسی سنجه‌های غیر مالی، لازم است زیرساخت‌ها، ابزارهای مناسب و استانداردهای حسابرسی مناسب سنجه‌های غیر مالی، تدوین شود و سپس حسابرسان آموزش لازم را ببینند زیرا حسابرسی این سنجه‌ها مهم است.

مرادی و همکاران، (۱۳۹۸). در تحقیق خود با عنوان چالش‌ها و فرصت‌های اندازه‌گیری ارزش منصفانه، بیان می‌کنند که کیفیت استاندارد تحت تأثیر محیط‌های سیاسی، اقتصادی و فرهنگی کشورها قرار می‌گیرد.

بهزادپور و همکاران، (۱۳۹۷) که اثربخشی استاندارد حسابداری طرح مزایای بازنشستگی را مورد ارزیابی قرار داده، به این نتیجه رسیده که بدون شک با افزایش کیفیت استانداردهای

حسابداری و حسابداری، مهارت حرفه‌ای و رضایت از حرفه حسابداری و شناخت یکنواخت کارشناسان حسابداری از استانداردهای حسابداری افزایش می‌یابد و حسابداری با کیفیت بهتری انجام خواهد شد.

در زمینه به‌روز بودن استانداردهای حسابداری، (حساس یگانه، ۱۳۹۱، ص ۲۲۹) بیان می‌کند که آن بخش از عملیات حسابداری که در یک دوره به کار گرفته می‌شود ممکن است در دوره زمانی دیگری کاربرد نداشته باشد. هماهنگ‌سازی مستمر هر حرفه و تغییرات محیطی آن با روش‌های مورد عمل، نیاز به بهبود، تغییر و به‌روزآوری دائم روابط آن حرفه با صاحبکاران و دیگران دارد. ایشان به نقل از، فلنت^۱ (۱۹۸۸، ص ۱۴۸) بیان می‌کند که مسئله اصلی این است که در محیطی که پیوسته در حال تغییر است، تدوین استانداردهای متناسب با آن محیط و دوره زمانی، نیاز ضروری است.

آتیلگان ساری‌دوغان (۲۰۲۱) در تحقیق خود با عنوان تجزیه و تحلیل عوامل تعیین کننده قدرت استانداردهای حسابداری و حسابداری در جهان، بیان می‌کند که طبق نتایج بررسی در ۱۴۱ کشور جهان، به این نتیجه می‌رسد که صحت و قابلیت اطمینان اطلاعات مالی و غیر مالی در سطح شرکت، کشور و جهان، در فرایند تصمیم‌گیری، اهمیت یافته و کشورها باید به تقویت استانداردهای حسابداری و حسابداری خود در این زمینه بیشتر توجه داشته باشند. به منظور سرمایه‌گذاری در سطح بین‌الملل، سرمایه‌گذاران خواهان دریافت اطلاعات مالی و غیر مالی هستند و لازمه این اقدام توسعه استانداردها متناسب با نیازهای بین‌المللی است.

طبق نظر هریس^۲ (۲۰۱۴)، هدف هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در بخش حسابداری این است که استانداردهای حسابداری، هدفمند، اثربخش و مقرون به‌صرفه باشند و گنجاندن تحلیل اقتصادی در تدوین استانداردها، توانایی نهاد تدوین را در تهیه استانداردهای واضح، هدفمند و ساده افزایش دهد.

در مورد اهمیت تدوین ضوابط مناسب برای حسابداری برآوردهای حسابداری، از جمله ارزش منصفانه، کریستنسن، گلاور و وود^۳ (۲۰۱۲) بیان می‌کنند که امروزه پیچیدگی برآوردهای حسابداری منعکس شده در صورت‌های مالی افزایش یافته است، اما محتوای گزارش‌های حسابداری نسبت به صورت‌های مالی تغییر چندانی نکرده است و این اتفاق بر دوش حسابرس سنگینی می‌کند که این بار سنگین، به دلیل به‌روز نبودن استانداردهای حسابداری است.

استانداردها کلید اصلی کیفیت حسابداری هستند. فرانسیس^۴ (۲۰۱۱) معتقد است، مؤسسات و نهادهای راهبری استاندارد نقش تعیین‌کننده‌ای در بحث کیفیت حسابداری دارند. از دیدگاه وی مهمترین عامل مؤثر بر کیفیت حسابداری، نهادها و مراجع تصمیم‌گیری مرتبط با حرفه حسابداری هستند که در پژوهش‌ها کمتر حائز اهمیت بوده‌اند. در تأیید این مطلب، نصر و

1. Flint, d.
2. Steven B. Hriss
3. Christensen, B. E.; Glover, S. M. & Wood, D. A.
4. Francis, Jere R.

همکاران (۱۳۹۸)، به این نتیجه رسیده‌اند که در پژوهش‌های انجام‌شده تاکنون نهادها و مؤسسات ناظر و تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری مورد پژوهش قرار نگرفته‌اند، در صورتی که نقش اصلی در تدوین استانداردهای حسابداری با کیفیت، تدوین‌کننده استاندارد است.

دیپلاک^۱ (۲۰۰۵) در مقاله‌ای با عنوان «استانداردهای حسابداری و اهمیت کیفیت حسابداری، چشم‌انداز نیوزلند» بیان می‌کند که ورود سرمایه‌گذاری خارجی و پیشرفت اقتصادی محرک کیفیت حسابداری است. دیپلاک ارزیابی مکرر و مستمر استانداردهای حسابداری را جهت اطمینان سرمایه‌گذاران و نیز کیفیت کار حسابداری الزامی می‌داند.

فرانتز^۲ (۱۹۹۹) در مقاله «مهارت حسابرسان، استانداردهای حسابداری و کیفیت حسابداری» نتیجه می‌گیرد که بین کیفیت حسابداری و استانداردهای حسابداری رابطه مستقیمی وجود دارد. به نظر ایشان وقتی کیفیت خدمات حسابداری و رشد اقتصادی کمتر شود، باید نسبت به توسعه استانداردهای حسابداری و تدوین استاندارد جدید اقدام کرد.

در بحث تجزیه و تحلیل آثار استانداردهای حسابداری و حسابداری، زف^۳ (۱۹۸۷) معتقد است که پیامدهای اقتصادی همان آثار خرد و کلان است که در بازار سرمایه نمود پیدا می‌کند و رفتار سودبران بر منافع سایر طرف‌های تحت‌تأثیر زیان می‌رساند.

آنچه از مرور این پیشینه‌ها عاید می‌شود این است که هماهنگ‌سازی مستمر استانداردهای حسابداری با روش‌ها و رویه‌های مورد عمل، نیاز امروز استانداردها است و مسئولیت این مهم بر عهده مراجع و نهادهای تدوین‌کننده استاندارد است.

۲-۳- پیشینه تجربی

در ایران چارچوب ارزیابی پس‌ازاجرای استانداردهای حسابداری توسط غلامزاده‌لداری و ثقفی (۱۳۹۵) پیشنهاد شده است. این چارچوب با استفاده از روش پیمایشی و پرسش‌باز (میدانی) از تعدادی از اساتید دانشگاه، مدیران و شرکای مؤسسات حسابداری، تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی و مدیران ارشد سرمایه‌گذاری تبیین شده است.

پیشینه‌های تجربی مناسبی در سطح بین‌المللی در مورد ارزیابی پس‌ازاجرای استانداردهای حسابداری، حسابداری و گزارشگری مالی وجود دارد. از جمله نهادهایی که به ارزیابی پس‌ازاجرای استانداردهای حسابداری و حسابداری اقدام کرده‌اند می‌توان به IAASB^۴، PCAOB^۵ و IASB اشاره کرد. این نهادها برای ارزیابی پس‌ازاجرای یک استاندارد و یا مجموعه‌ای از استانداردها، PIR تدوین می‌کردند و سپس به منظور دستیابی به اهداف PIR و تحقیق پیرامون مسائل قابل تغییر در استاندارد، به جمع‌آوری شواهد اقدام و از نتایج بررسی‌ها برای تقویت استاندارد استفاده

1. Diplock, Jane

2. Frantz, Pascal

3. Zeff, S.A.

4. International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB)

5. International Accounting Standards Board (IASB)

می کردند.

هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (IAASB) از سال ۲۰۰۳ ارزیابی پس از اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابرسی را شروع کرده است و تا سال ۲۰۲۳ طرح توسعه استاندارد را در دست بررسی دارد.

این هیئت ضمن مشاوره با بدنه‌های نهاد تدوین و کمیته‌های عضو IFAC^۱ در سال ۲۰۰۷ «استراتژی پیشنهادی»^۲، در سال ۲۰۰۸ «استراتژی و برنامه کاری»^۳ و در سال ۲۰۰۹ «طرح شفاف‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابرسی»^۴ و «طرح ارزیابی پس از اجرای استانداردهای شفاف‌شده بین‌المللی حسابرسی»^۵ را به منظور اثربخشی استانداردها، تدوین و اجرا کرده است. این هیئت در سال ۲۰۱۴ در طرحی پنج‌ساله «راهبرد نحوه تأمین منافع عمومی در دنیای در حال رشد» را در دوره ۲۰۱۵-۲۰۱۹ و در سال ۲۰۱۹ «استراتژی و برنامه کاری ۲۰۲۰-۲۰۲۳» را به منظور توسعه کیفی استانداردهای خود در سطح بین‌المللی و به منظور یکنواختی هرچه بیشتر استانداردها در سطح جهانی، تقویت عمومی حرفه حسابداری و اطمینان جهانی به این حرفه را تدوین و اجرا کرده یا در دست اجرا دارد.

برخلاف هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی که جامع‌نگر بوده و ارزیابی مجموعه‌ای از استاندارد را اجرا کرده است، در ایالات متحده برای هر استاندارد حسابرسی، ارزیابی جداگانه به عمل آمده است.

هدف از بررسی پس از اجرای PCAOB، ارزیابی آثار کلی یک قانون یا استاندارد پس از گذشت یک دوره زمانی معقول از تاریخ اجرای آن استاندارد است، تا ارزیابی کند که استاندارد در حال تحقق هدف موردنظر خود هست یا خیر.

PCAOB در سال ۲۰۱۸ با بررسی تعدادی از استانداردهای مرتبط با حسابداری، از جمله حسابداری برآوردها و اندازه‌گیری‌ها و موارد افشای ارزش منصفانه، به این نتیجه می‌رسد که ارزش منصفانه به دلیل قضاوتی و ذهنی بودن با چالش‌های مختلفی روبه‌روست. چون استفاده از ارزش منصفانه در گزارشگری شرکت‌های فعال در صنایع مختلف رو به افزایش است، جامعه حسابداران رسمی آمریکا، با همکاری انجمن کارشناسان رسمی ارزشیابی آمریکا دستورالعمل‌های مشخصی برای ارزش‌گذاری منصفانه تدوین کرده‌اند.

چارچوب استخراج‌شده در مورد ارزیابی استانداردهای حسابداری ایران و ارزیابی پس از اجرای نهادهای پیشرو در زمینه استانداردهای حسابرسی در جدول ۱ ارائه شده است.

1. International Federation of Accountants (IFAC)

2. Proposed Strategy for 2009-2011

3. Strategy and Work Program, 2009-2011

4. Pre-Implementation Retrieved.

5. Plan for Post-Implementation Review of the Clarified International Standards on Auditing.

جدول ۱. چارچوب ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری ایران و استانداردهای حسابداری توسط PCAOB و IAASB

موضوعات چارچوب	استانداردهای بین‌المللی حسابداری	استانداردهای حسابداری ایالات متحده	استانداردهای حسابداری ایران
نحوه انتخاب یک استاندارد	- مجموعه‌ای از استانداردهای شفاف‌شده - استاندارد تجدیدنظرشده	- استانداردها به انتخاب PCAOB	- برای هر استاندارد جدید یا تغییرات بااهمیت در استاندارد - پیشنهاد نهاد تدوین - پیشنهاد تعداد قابل ملاحظه‌ای از ذی‌نفعان
اهداف ارزیابی	- دستیابی به اهداف مورد نظر IAASB - اثربخشی، یکنواختی و کارایی استانداردها - کمک به منافع عمومی و حرفه - تحلیل آثار اقتصادی استاندارد	- تغییرات مورد نظر PCAOB - رفع نواقص بااهمیت - میزان دستیابی به اهداف اولیه - هزینه و منافع استاندارد	- بررسی تحقق اهداف تدوین - فراهم‌نمودن بازخورد - مطابقت هزینه و منافع - بررسی میزان حل‌وفصل شدن نیازها - امکان به‌کارگیری استاندارد
عوامل اجرایی PIR	- مجری طرح، IAASB - ناظر، هیئت نظارت بر منافع عمومی (PIOB) - تأییدکننده، IFAC	- مجری طرح، مرکز تجزیه‌وتحلیل‌های اقتصادی ناظر و تأییدکننده، PCAOB	- مجری، انجمن حرفه‌ای مستقل یا سازمان بورس - تأییدکننده، هیئت عامل سازمان حسابداری
مراحل اجرای طرح	- تدوین طرح ارزیابی - مرحله شفاف‌سازی - پالایش‌های نهایی و ارزیابی پس‌ازاجرا	- برای هر استاندارد ارزیابی یک‌مرحله‌ای اجرا شده است.	
روش گردآوری اطلاعات	- نظرسنجی در سطح بین‌المللی - مرور ادبیات دانشگاهی - مکاتبات و نامه‌ها - نظر تیم‌های تخصصی نهاد تدوین	- نظرسنجی از مؤسسات حسابداری عضو هیئت - بررسی ادبیات دانشگاهی - جلسات و گردهمایی‌های مرکز تجزیه‌وتحلیل - نظر افراد متخصص	- پیمایش‌ها، پرسش‌نامه‌ها - مرور ادبیات دانشگاهی - مرور مستندات تاریخی نهاد بررسی یادداشت‌های توضیحی - مرور ادبیات مرتبط
گزارش نهایی	- انتشار گزارش نهایی برای عموم	- انتشار گزارش نهایی برای عموم	- انتشار گزارش نهایی برای عموم

موضوعات چارچوب	استانداردهای بین‌المللی حسابرسی	استانداردهای حسابرسی ایالات متحده	استانداردهای حسابداری ایران
جامعه مورد نظر سنجی	- مؤسسات کوچک و بزرگ بین‌المللی حسابرسی - حساب‌رسان بخش عمومی - مراجع ملی تدوین استاندارد و مجامع حرفه‌ای	- مؤسسات حسابرسی عضو هیئت تدوین - سرمایه‌گذاران، شرکت‌های سهامی عام و دانشگاهیان	
زمان انجام ارزیابی	- در ابتدا، ارزیابی هم‌زمان مجموعه‌ای از استانداردها - دو سال پس از انتشار	- حداقل دو سال پس از انتشار استاندارد	- حداقل دو سال پس از به‌کارگیری استاندارد
محتوی گزارش نهایی	- اهداف کلی و خاص ارزیابی - یافته‌ها و نتایج ارزیابی - پیشینه استاندارد - شواهد گردآوری شده - مرور اجمالی تحقیقات دانشگاهی و سایر تحقیقات	- فرایند اجرای طرح - فرآیند ارزیابی - اهداف ارزیابی پس‌ازاجرای استانداردها - گزارش یافته‌ها	- پیشینه استاندارد مورد بررسی - مرور ادبیات تحقیق - فرایند ارزیابی پس‌ازاجرا - گزارش یافته‌ها به تفکیک اهداف کلی و خاص

1. Public Interest Oversight Board

منبع: طرح ارزیابی پس‌ازاجرای استانداردهای حسابداری ایران و استانداردهای IAASB و PCAOB.

۳- روش پژوهش

در انجام این پژوهش از روش تحقیق کیفی استفاده شده است و به بررسی و توصیف شرایط حال استانداردهای حسابرسی ایران از نظر مصاحبه‌شوندگان پرداخته شده است. از بین روش‌های تحقیق کیفی، تحلیل تم روشی برای شناخت، تحلیل و گزارش الگوهای موجود در داده‌های کیفی است. این روش فرایندی برای تحلیل داده‌های متنی است و داده‌های پراکنده و تحلیل‌های متنوع را به داده‌هایی غنی و تفصیلی تبدیل می‌کند (براون و کلارک، ۲۰۰۶؛ برغم‌دی و قلی‌پور، ۱۳۹۴). در تحلیل تم، پژوهشگر الگوهای معنا و موضوعات خود را از درون داده‌ها انتخاب و سپس با کدگذاری اولیه و تکرار چندباره روند کار بین مجموعه داده‌ها، الگوهای حاصل از تحلیل داده‌ها را شناسایی می‌کند. کدها در کنار هم، و در پیوند با هم، تم‌ها را تشکیل می‌دهند (میرمحمدی و تالانه، ۱۳۹۹). در پژوهش حاضر کدها شامل حروف انگلیسی و عدد به این شرح است:

- مصاحبه‌های اکتشافی با علامت اختصاری EI
 - مصاحبه‌های اصلی با علامت اختصاری MI
 - هر واحد تحلیل که به ترتیب از کد ۰۱ شروع شده و در چارچوب اعداد طبیعی یک واحد به آن افزوده شده است.
- پس از مطالعه تطبیقی، چارچوب تدوین‌شده برای ارزیابی پس‌ازاجرای استانداردهای

حسابداری ایران، استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و حسابداری و دیگر نهادهای پیشرو در زمینه تدوین استانداردها، با چند نفر که در زمینه حسابرسی صاحب‌نظر دانسته شده‌اند مصاحبه اکتشافی انجام شد. این مصاحبه‌ها حالت اکتشافی داشته و به‌منظور تشخیص و تعیین زمینه‌ها و موضوع‌های قابل بحث در مصاحبه‌های اصلی، انجام شد که برای کشف پرسش‌های مرتبط با موضوع تحقیق ضرورت داشته است.

در آخرین مرحله و در سال ۱۳۹۹، مصاحبه‌های اصلی با خبرگان حوزه حسابرسی انجام شد که فقط صلاحیت و ویژگی‌های خبرگی مصاحبه‌شونده مدنظر بود. جامعه آماری این پژوهش شرکا و مدیران مؤسسات حسابرسی مستقل، اعضای کمیته‌های نهاد تدوین و نهاد ناظر و سازمان بورس و اوراق بهادار و صاحب‌نظران دانشگاهی است که به روش گلوله‌برفی^۱ انتخاب شده‌اند تا نتیجه مصاحبه که با استفاده از نرم‌افزار مکس کیودا تحلیل شده از جامعیت لازم برخوردار باشد. مشخصات مصاحبه‌شوندگان در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲. مشخصات مصاحبه‌شوندگان

عنوان	سطوح	فراوانی (نفر)	درصد
مدرک تحصیلی	کارشناسی	۱	۶,۲۵٪
	کارشناسی ارشد	۶	۳۷,۲۵٪
	دکتری	۹	۵۶,۲۵٪
	کل	۱۶	۱۰۰٪
سابقه خدمت	زیر ۱۰ سال	۲	۱۲,۵٪
	۱۰ - ۲۰ سال	۲	۱۲,۵٪
	۲۰ - ۳۰ سال	۱۰	۶۲,۵٪
	بالای ۳۰ سال	۲	۱۲,۵٪
	کل	۱۶	۱۰۰٪

۱.. Snowball or Chain Sampling

عنوان	سطوح	فراوانی (نفر)	درصد
سمت شغلی	شریک	۷	۴۳٫۷۵٪
	مدیر مؤسسه	۲	۱۲٫۵٪
	عضو کمیته‌های نهاد تدوین	۳	۱۸٫۷۵٪
	عضو کمیته‌های نهاد ناظر	۱	۶٫۲۵٪
	مدرس رشته حسابداری	۲	۱۲٫۵٪
	نماینده سازمان بورس	۱	۶٫۲۵٪
	کل	۱۶	۱۰۰٪
جنسیت	زن	۱	۶٫۲۵٪
	مرد	۱۵	۹۳٫۷۵٪
	کل	۱۶	۱۰۰٪
گواهی نامه حسابدار رسمی	بله	۱۲	۷۵٪
	خیر	۴	۲۵٪
	کل	۱۶	۱۰۰٪
رشته تحصیلی	حسابداری	۱۶	۱۰۰٪

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- مدل مفهومی (تجزیه و تحلیل براساس روش تحلیل تم)

پس از کدگذاری و دسته‌بندی داده‌های کیفی، در نهایت ۶ تم اصلی (اجزای اصلی مدل مفهومی) و ۱۶ تم فرعی از تحلیل داده‌ها استخراج شد. تم‌های اصلی این چارچوب شامل اهداف ارزیابی، فرایند تدوین استاندارد، زمان ارزیابی، عوامل اجرایی، فرایند ارزیابی و محتوای گزارش نهایی است که در شکل زیر نمایان است.

شکل ۱. چارچوب اصلی ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حساسیبری ایران (یافته‌های تحقیق)



تم‌های اصلی و فرعی این چارچوب که از داده‌های مصاحبه به‌دست آمده است به تفصیل ارائه می‌شوند.

تم اصلی اول: اهداف ارزیابی

یکی از اجزای چارچوب ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حساسیبری «اهداف ارزیابی» است که به چرایی ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حساسیبری ایران اشاره دارد. ضمن بیان مختصری از فرایند ارزیابی پس از اجرای استانداردها توسط نهادهای پیشرو، برای مصاحبه‌شوندگان، از آنان درخواست شد تا تصویری از وضعیت فعلی استانداردهای حساسیبری ارائه دهند و اگر ابهام یا برداشت غیریکنواختی از استانداردها دارند که به گزارشگری مالی و اعتبار حرفه‌ی حساسیبری لطمه می‌زند آن را بیان کنند. آنان در پاسخ به سؤالات به این موضوع اشاره کردند که استانداردهای حساسیبری به‌روز نیست و به‌طور لزوم پاسخ نیازهای روز حرفه‌ی حساسیبری را نمی‌دهد. آنان مشکل اصلی استاندارد را رفع‌نشدن مشکلات پس از اجرای استاندارد می‌دانند که باعث شده است استاندارد در بین حسابرسان یک مؤسسه و در بین مؤسسات حساسیبری به‌طور یکنواخت به‌کار گرفته نشود. نظارت نادرست بر عملکرد حسابرسان و عدم استقلال ناظر نتایج اجرای استاندارد

را تضعیف می‌کند و آموزش و راهنمای به کارگیری نامناسب نیز مزید بر علت شده است. تجزیه و تحلیل آثار اقتصادی استانداردها انجام نشده است و هزینه و منافع ناشی از حسابرسی برای ذی‌نفعان مطابقت ندارد. جای خالی استاندارد مناسب برای رسیدگی به برآوردهای حسابداری و ارزش‌گذاری منصفانه، که نیاز امروز صنایع است، احساس می‌شود. خیلی از کسب و کارهای الکترونیکی و جدید استاندارد ندارند و حسابرس ناچار است طبق سلیقه و تجربه خود اظهار نظر کند. مدیران شرکت‌ها انگیزه و توان ایجاد کنترل‌های داخلی را ندارند و در نتیجه کنترل‌های داخلی و حسابرسی مبتنی بر ریسک بی‌اهمیت شده‌اند، در حالی که از اهمیت بالایی برخوردارند. در بسیاری از موارد، به دلیل سکوت استاندارد، به قوانین مراجعه می‌شود و حسابرسی ناشی از نیاز قانون پررنگ شده است. در این موارد به عنوان شاهد به متن چند نمونه از مصاحبه‌ها توجه کنید.

«گاهی اوقات استاندارد قشنگ نوشته شده است، اما در عمل سخت اجرا می‌شود و دریافت بازخورد استاندارد در عمل و اجرا لازم است.» (MI 1118)

«استانداردها باید تقویت شوند و سهم خود را از ناکارآمدی حسابرسی حذف کنند.» (MI 0518)

«استانداردها عموماً بسته به هدف یا نیاز خاص تدوین می‌شوند. به نظر می‌رسد استانداردهای اخیر چنان درگیر پیچیدگی شده‌اند که بیشتر هدف نظارتی را پیگیری می‌کنند تا نیازهای کسب و کار.» (MI 0705)

«هیچ کجای دنیا، مثل ایران، پیچیدگی نمایندگی ندارد؛ چون در ایران زنجیره نمایندگی بلند و لایه‌لایه است. نماینده‌ها با رابطه سرکار می‌آیند و زنجیره نمایندگی از هم دفاع ناحق می‌کنند و ضعف استاندارد رسیدگی حسابرس را بی‌دفاع می‌کند.» (MI 1109)

«یکی از معضلات اجرای استاندارد و کنترل کیفیت خودارزیابی جامعه حسابداران رسمی است، چون خیلی از شرکای حسابرسی عضو کنترل کیفیت جامعه هستند و اصلاحاتی به وجود می‌آورند، اما در این بخش تحول زیادی لازم داریم.» (MI 1010)

«استاندارد مبتنی بر ریسک خوب اجرا نمی‌شود و اثبات تمامیت ارزش مشکل دارد و متناسب با علم روز نیست. در حسابرسی، مدل و چارچوب اجرا و چارچوب رسیدن به هدف مشکل دارد. استاندارد لازم برای رسیدگی به شرکتی که تداوم فعالیت دارد، شرکتی که تداوم فعالیت ندارد و در حال تصفیه نیست و شرکتی که در حال تصفیه است نداریم. کیفیت استانداردها نیاز ضروری است و کمیت هم کم است، ولی گرفتاری امروز دستورالعمل اجراست؛ استاندارد و دستورالعمل هر دو به روزرسانی لازم دارند.» (MI 1114)

«استاندارد مشکل دار داریم، اما شیوه رسیدگی مشکل‌دارتر است و استاندارد و حسابرسی متناسب با جامعه پیش نمی‌رود و سؤالاتی که در کنترل ساختار حسابداری و مالی انجام می‌دهیم براساس ساختار مالی و اقتصادی بیست سال پیش است.» (MI 1104)

«متن استاندارد خشک است و برداشت‌های متفاوت از آن به وجود می‌آید.» (MI 1013)

«نظارت بر استاندارد دو فاز دارد؛ فاز پیاده‌سازی و فاز ارزیابی. در فاز پیاده‌سازی جامعه حسابداران رسمی وظایف خود را انجام می‌دهند، اما به نتیجه مطلوب نمی‌رسند؛ چون حسابرس در پیاده‌سازی استاندارد مشکل دارد.» (۰۲۰۷EI)

«چند وقتی است که جامعه حسابداران رسمی به سازمان حسابرسی انتقاد دارد که هم حسابرس است و هم تدوین‌کننده استاندارد. در پاسخ، سازمان حسابرسی وظیفه حسابرسی را انتخاب کرده است.» (۰۵۱۸MI)

«اصلاحات در استانداردهای حسابداری بیش از استاندارد حسابرسی است و استاندارد حسابداری زنده‌تر است. تأکید بر مطلب خاص و پول‌شویی مبتنی بر قانون است تا استاندارد حسابرسی.» (۱۰۰۴MI)

تم اصلی دوم: فرایند تدوین استاندارد

خبرگان حوزه حسابرسی به صراحت بیان کردند که نه تنها ارزیابی پس‌ازاجرا برای بهبود و ارتقای استانداردهای حسابرسی لازم و ضروری است، بلکه ارزیابی پس‌ازاجرا باید به عنوان آخرین مرحله (تکمیل‌کننده‌ترین مرحله) از فرایند تدوین استاندارد تصویب شود تا بدین‌وسیله نهاد تدوین مکلف شود پس‌از لازم‌الاجرا شدن استاندارد، نسبت به ارزیابی پس از اجرای استاندارد اقدام کند.

«به‌عنوان مثال در ایران اصلاح و بازنگری و یا ارزیابی استاندارد فرایندی نیست مثلاً به خواست یک نفر از LIFO استفاده نشود.» (۰۹۰۳MI)

«چون استانداردها در هم تنیده‌اند، مجموعه‌ای از استانداردها با هم ارزیابی شوند بهتر است. مثل استاندارد گروه ۷۰۰؛ استاندارد تقلب با هم و استاندارد کنترل کیفیت با هم.» (۰۹۲۵MI)

تم اصلی سوم: زمان ارزیابی

مشارکت‌کنندگان در این پژوهش باور دارند که دو سال یا دو تا سه سال پس از لازم‌الاجرا شدن استاندارد بهترین زمان برای ارزیابی پس‌ازاجرای استاندارد و بهترین زمان برای دریافت بهترین بازخوردها و اعمال آن در استاندارد است، چون در این مدت عملکرد مالی دو یا سه دوره مالی مورد رسیدگی قرار می‌گیرد و مشکلات اجرای استاندارد مشخص می‌شود.

«اگر بتوانیم، لازم است دو سال یا بیشتر ملزم شویم ارزیابی پس‌ازاجرا را انجام دهیم.» (۱۱۰۱MI)

«زمان لازم برای ارزیابی پس‌ازاجرای استاندارد دو سال باشد، در دو دوره مالی مشکلات معلوم می‌شود.» (۱۰۲۴MI).

«استاندارد نیز مثل موجود زنده است و باید مدام چک شود و ضعف‌های آن برطرف گردد و طی فرایند ارزیابی عملاً مشکلات و نقاط قوت آن مشخص شود. ارزیابی استاندارد طی

چرخه عمر آن ضروری است.» (MI ۱۰۰۱)

تم اصلی چهارم: عوامل اجرایی

«ارزیابی پس از اجرا» و تجزیه و تحلیل آثار استانداردهای حساسی ذاتاً دشوار است و بسته به اینکه برای یک استاندارد یا تعدادی از استانداردهای هم‌خانواده اجرا شود، معمولاً بیش از یک سال زمان لازم دارد. به‌منظور شفافیت و استقلال در اجرای ارزیابی، عواملی در اجرای آن دخیل خواهند بود که این عوامل از نظر مصاحبه‌شوندگان عبارت‌اند از مسئول ارزیابی، مجری ارزیابی، ناظر ارزیابی، رصدکننده تغییرات در استاندارد با منافع عمومی در بازار و آموزش‌دهنده استاندارد ارزیابی شده. از نظر مصاحبه‌شوندگان، مسئول ارزیابی نهاد تدوین است و برای سایر عوامل اجرایی بهتر است نهاد مستقل و حرفه‌ای زیر نظر ارکان استاندارد‌گذار ایجاد شود. در این خصوص نمونه‌هایی از متن مصاحبه‌ها ارائه می‌شود.

«هیئت عامل و کمیته تدوین مسئول ارزیابی است. اگر استاندارد قوی یا ضعیف باشد، نتیجه اقدامات نهاد تدوین است.» (MI ۱۲۰۹)

«به‌منظور نظارت بر ارزیابی پس از اجرای استانداردها، نهاد ناظر مستقلی ایجاد شود زیر

نظر سازمان بورس، جامعه حسابداران رسمی و سازمان حساسی.» (MI ۱۱۲۱)

«کمیته تدوین ناظر باشد می‌تواند از کار خود دفاع کند؛ البته این الزام قانونی و دولتی است و گرنه باید شخص دیگری ناظر شود. اینکه جامعه در تدوین استاندارد دخیل نیست،

به دولتی بودن سازمان حساسی و قانون تدوین استاندارد برمی‌گردد.» (MI ۱۰۲۱)

«کمیته‌ها و هیئت‌ها و بدنه‌های سازمان حساسی و نهادهای نظارتی جایگاه خاص خود دارند و استانداردها نیز مفاهیمی گسترده دارند، لذا باید همه در تدوین، وظیفه خود را انجام دهند.» (MI ۰۹۲۰)

تم اصلی پنجم: فرایند ارزیابی

پس از مشخص شدن عوامل اجرایی، طرح ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حساسی طی فرایندی مشخص اجرا خواهد شد که این فرایند مطابق نظر مصاحبه‌شوندگان به شرح زیر است:

۱. معیارهای انتخاب یک استاندارد برای ارزیابی. با توجه به معیارهایی که در این پژوهش برای انتخاب یک استاندارد یا مجموعه‌ای از استانداردها تعیین شده است (جدول ۳)، استاندارد نیازمند بررسی، انتخاب می‌شود.

۲. تدوین طرح ارزیابی و مراحل اجرای آن.

الف) تدوین طرح. در این مرحله، با مشورت همه بدنه‌های دخیل در تدوین استاندارد، «طرح ارزیابی پس از اجرا» استاندارد یا همان PIR تدوین می‌شود. در مرحله تدوین طرح، اهداف مورد نظر ارکان استاندارد‌گذار و همه مسائل قابل تغییر در استاندارد مورد بررسی، در طرح گنجانده می‌شود.

ب) مرحله شفاف‌سازی. در این مرحله همه مسائل قابل بررسی که در طرح دیده شده است مورد بررسی و تحقیق قرار می‌گیرد و نظرات گسترده‌ای که در این مرحله دریافت می‌شود جمع‌بندی و برای بررسی بیشتر در مرحله دوم آماده می‌شود.

ج) مرحله پالایش نهایی. نتایج به‌دست آمده در مرحله شفاف‌سازی، برای بار دوم به نظرسنجی گذاشته می‌شود و در نهایت آنچه که باید در استاندارد لحاظ شود در این مرحله تأیید، تصویب، نهایی و گزارش خواهد شد.

۳. جامعه آماری. ارکان استانداردگذار، حساب‌رسان، کارشناسان ارزیابی سازمان بورس و اوراق بهادار، اساتید رشته حسابرسی و نهاد ناظر، جامعه آماری ارزیابی را تشکیل دهند.

۴. در نهایت گزارش اولیه ارزیابی پس از اجرای استانداردهای منتخب برای متخصصین حوزه حسابرسی منتشر می‌شود و پس از رفع اصلاحات احتمالی، به تأیید هیئت عامل سازمان حسابرسی می‌رسد و سپس برای عموم منتشر خواهد شد. در رابطه با فرایند ارزیابی، متن تعدادی از پاسخ‌ها ارائه می‌شود:

«ارزیابی پس از اجرا یک کار تحقیقاتی است و باید مثل کار تحقیقی همه فرایندهای آن انجام شود.» (۱۴۲۶MI)

«طرح ارزیابی پس از اجرا با مشورت افراد دخیل در تدوین استاندارد، بدنه‌های تدوین و نهادهای مشورتی و نهادهای ناظر تدوین شود. تغییراتی که لازم است باید در اهداف تبیین شود.» (۰۳۲۶MI)

«مسائل قابل تغییر در هر استاندارد به صورت شفاف از جامعه حرفه‌ای حسابرسی نظرسنجی شود.» (۱۱۲۷MI)

تم اصلی ششم: محتوای گزارش نهایی

با انتشار گزارش نهایی توسط مسئول ارزیابی، خلاصه‌ای از اقدامات شامل اهداف ارزیابی، فرایند ارزیابی، موضوعات کلیدی، فرصت‌های به‌دست آمده برای تحقیقات آتی، فرایندها، عوامل اجرایی، نمونه‌هایی از نظرهای مثبت و منفی و غیره گزارش خواهد شد.

«انتشار پیش‌نویس گزارش اولیه باید انجام شود، خارج از چارچوب نباید کار انجام شود و مخفی‌کاری نشود؛ در غیر این صورت ارزیابی انجام ندهیم.» (۰۳۳۲MI)

۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

نتایج این پژوهش نشان می‌دهد استانداردهای حسابرسی ایران همانند استانداردهای حسابرسی و حسابداری سایر کشورها مشکلاتی دارد که تنها از طریق ارزیابی پس از اجرای استاندارد قابل حل است؛ همان‌طور که سایر کشورها نیز از این طریق نسبت به ارزیابی اثربخشی استاندارد اقدام کرده‌اند. در این که استانداردهای حسابرسی ایران مشکلاتی دارد شکی نیست، در بخش اهداف ارزیابی به تفصیل مشکلات استاندارد بیان شد و لازم است به‌موقع به ارزیابی پس از اجرای

استانداردها به منظور رفع این مشکلات اقدام شود. عنصر ضروری در ارزیابی پس از اجرای استاندارد مشاوره گسترده با مجریان استاندارد و در نظر گرفتن یافته‌های کلیدی است که از طرف آنان برای توسعه استاندارد پیشنهاد می‌شود. اگر غیر از این عمل شود، بیم آن می‌رود که ساختارهای قانون‌گذاری حسابداری مبتنی بر الزام قانونی را تقویت کنند و در نهایت هنجارها و انتظارات نهادها در استاندارد پررنگ شود و ظاهرسازی در تدوین و اجرای استاندارد به وجود آید.

از نظر حسابرسان، فرایند تدوین استاندارد در ایران ناقص است. مصاحبه‌شوندگان به اتفاق آرا پیشنهاد دادند که باید «ارزیابی پس از اجرا» در آخرین مرحله از مراحل تدوین استاندارد توسط نهاد تدوین تصویب و لازم‌الاجرا گردد تا به این ترتیب استاندارد با کیفیت تدوین شود.

ارزیابی پس از اجرا ذاتاً دشوار است و باید توسط عوامل متعدد، اجرا و با شواهد معتبر حمایت شود. در خصوص این موضوع که مسئول ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری چه مرجعی باشد اختلاف نظر بین مصاحبه‌شوندگان وجود ندارد و سازمان حسابداری را مسئول به‌روزرسانی استاندارد می‌دانند؛ اما در مورد اینکه مجری، ناظر، رصدکننده تغییرات و آموزش استاندارد ارزیابی شده چه مرجعی باشند تقریباً دو رویکرد وجود دارد: رویکرد اول این است که نهادی مستقل و فنی در هر مورد ایجاد شود و رویکرد دوم این است که از بین نهادهای فعلی این عوامل انتخاب شوند. در رویکرد اول استقلال در ارزیابی‌ها رعایت می‌شود و در رویکرد دوم ممکن است استقلال کمتر رعایت شود اما ارزیابی پس از اجرا با شفافیت بیشتری اجرا خواهد شد. با توجه به اینکه نهاد تدوین و نهاد ناظر و سازمان بورس دولتی هستند، مشارکت‌کنندگان در این پژوهش رویکرد اول را ترجیح داده‌اند. نتیجه این پژوهش نشان می‌دهد که در شرایط فعلی که مسئول ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری ایران سازمان حسابداری است، اگر برای سایر عوامل اجرایی، نهادی مستقل و فنی ایجاد شود بهتر خواهد بود.

نظر مصاحبه‌شوندگان این است که به منظور رفع سریع مشکلات استانداردها در اولین اقدام، ارزیابی پس از اجرای بیش از نیمی از استانداردها انجام شود و در ادامه درباره ارزیابی پس از اجرای دیگر استانداردها تصمیم‌گیری شود.

چکیده نتایج به دست آمده که در جدول ۳ ارائه شده، برآیند نظر مصاحبه‌شوندگان در مورد ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری ایران است.

جدول ۳. اجزای چارچوب ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حساسی ایران

اجزای چارچوب	استانداردهای حساسی ایران
اهداف تدوین استانداردهای حساسی	<ul style="list-style-type: none"> - استانداردها از دستیابی به اهداف حرفه حساسی ناتوانند. - استاندارد به درستی عملیاتی نمی شود و نظارت هم وجود ندارد. - ابزارها و استاندارد برای حساسی سنجهای غیر مالی نداریم. - خیلی از کسب و کارهای جدید و الکترونیکی استاندارد نیستند.
بازخورد باعث می شود موضوعات و نوآوری های جدید در استاندارد لحاظ شده و استاندارد اثربخش شود.	<ul style="list-style-type: none"> - بازخورد باعث می شود موضوعات و نوآوری های جدید در استاندارد لحاظ شده و استاندارد اثربخش شود. - توسعه کیفی و کمی استاندارد متناسب با کسب و کارهای کوچک و بزرگ و مؤسسات حساسی کوچک و بزرگ ضروری است. - راه به روزرسانی استاندارد دریافت بازخورد پس از اجرای استاندارد است.
تجزیه و تحلیل آثار اقتصادی استاندارد	<ul style="list-style-type: none"> - تجزیه و تحلیل آثار اقتصادی استاندارد انجام نشده است. - اثر تورم مداوم و شدید و اثر تحریم در استاندارد دیده نشده است. - با تغییر در مقررات، تغییر در استاندارد به وجود نیامده و حساسی ناشی از الزام قانونی قوت گرفته است. - حساسی و صاحبکار از هزینه و منافع به کارگیری استاندارد رضایت کامل ندارند.
نهاد تدوین و نحوه تدوین استاندارد	<ul style="list-style-type: none"> - در به روزرسانی استاندارد به موقع عمل نشده است. - شواهدی در مورد ارزیابی پس از اجرای استاندارد وجود ندارد. - سازمان حساسی هم تدوینگر استانداردهای حساسی و هم حساسی بخش دولتی است. - بابت عدم ارتقای استاندارد پاسخگویی وجود ندارد.
اهداف کلیدی	<ul style="list-style-type: none"> - در آموزش استاندارد و نظارت بر اجرای آن دقیق عمل نشده است. - نهاد ناظر استقلال ندارد، یعنی هم به دولت وابسته است و هم به مؤسسات حساسی. - عدم نظارت باعث شده است خیلی از نهادها مثل سازمان بورس، شهرداریها، بانکها و حتی نهاد نظامی به دنبال حساسی معتمد خود باشند.
آموزش، توجیهات و راهنمای به کارگیری استاندارد	<ul style="list-style-type: none"> - در ایران آموزش استاندارد و آموزش حساسی کامل نیست. - راهنمای به کارگیری استاندارد به درستی تدوین نشده است. - ضعف آموزش و راهنمای به کارگیری باعث به کارگیری غیریکنواخت استاندارد شده است.
کنترل های داخلی و حساسی مبتنی بر ریسک	<ul style="list-style-type: none"> - ساختار داخلی شرکتها کنترل را رد می کنند. - مدیریت توان و انگیزه ایجاد کنترل داخلی را ندارد. - حساسی مبتنی بر ریسک صرفه اقتصادی ندارد. - با فساد و روابط ناسالم در سطح ملی برخورد نمی شود ولی مسئولیت متوجه حساسی است.
یکنواختی در به کارگیری استاندارد	<ul style="list-style-type: none"> - استاندارد در بین حساسی یک مؤسسه و مؤسسات حساسی یکنواخت اجرا نمی شود. - نقش و مسئولیت بین رده های حساسی شفاف و یکنواخت نیست. - اهداف، الزامات و کاربرد استاندارد یکنواخت به کار گرفته نمی شود.
اهداف خاص ارزیابی	<ul style="list-style-type: none"> - پاسخ به موضوعات و نوآوری های جدید که در دنیا به کار گرفته می شود. - پرداختن به یافته های کلیدی حاصل از پروژه ارزیابی پس از اجرای استاندارد.

اجزای چارچوب		استانداردهای حسابداری ایران
تدوین	ارزیابی پس از اجرا (تکمیل فرایند تدوین استاندارد)	- ارزیابی پس از اجرا به عنوان آخرین مرحله ابه مراحل تدوین استاندارد اضافه شود.
		- به روزآوری استاندارد طی چرخه عمر آن ضرورت دارد.
ارزیابی	دو سال	- دو سال پس از لازم الاجرا شدن استاندارد
	دو تا سه سال	- دو یا سه سال پس از لازم الاجرا شدن استاندارد
عمل اجرایی	مسئول ارزیابی	- هیئت عامل سازمان حسابداری یا - کمیته تدوین استانداردهای حسابداری
	مجری ارزیابی	- نهادی مستقل و فنی (ایجاد شود) - جامعه حسابداران رسمی یا کمیته کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی
	ناظر ارزیابی	- نهادی مستقل و فنی (ایجاد شود) - هیئت عالی نظارت سازمان حسابداری
	رصد تغییرات با منافع عمومی در بازار	- نهادی مستقل و حرفه‌ای (ایجاد شود) - کمیته آموزش و تحقیقات سازمان حسابداری یا سازمان بورس و اوراق بهادار یا جامعه حسابداران رسمی
	آموزش استاندارد ارزیابی شده	- نهادی علمی و مستقل (ایجاد شود) - کمیته آموزش و تحقیقات سازمان حسابداری یا سازمان بورس و اوراق بهادار یا جامعه حسابداران رسمی.
	مبنای انتخاب یک استاندارد برای ارزیابی	- ابتدا اثربخشی مجموعه‌ای از استانداردها انجام شود، سپس برای هر استاندارد یا با انتشار هر استاندارد جدید یا با تغییر با اهمیت در استاندارد و قوانین و مقررات - تعداد قابل ملاحظه‌ای از ذی‌نفعان اعلام کنند که استاندارد به اهداف خود نمی‌رسد. - هر استنادی که نهاد تدوین ارزیابی پس از اجرای آن را اعلام کند.
	تدوین طرح ارزیابی	- طرح ارزیابی پس از اجرا با مشورت هیئت‌ها و کمیته‌های سازمان حسابداری تدوین و مسائل قابل تغییر در استاندارد، زمان و نحوه اجرای طرح ارزیابی به صورت شفاف در طرح گنجانده شود.
	مرحله تحقیق پیرامون مسائل قابل تغییر در استاندارد	- در این مرحله از اجرای طرح، بازخوردهای همه سودبران در مورد استاندارد اجرا شده، مسائل قابل تغییر در استاندارد یا هر اصلاح دیگری دریافت، بررسی، جمع‌بندی و جهت طرح در مرحله بعدی نهایی می‌شود. - مشاوره گسترده با سودبران راز موفقیت در این مرحله است.
مرحله پالایش‌های نهایی	- تغییرات محرز شده در مرحله قبل و یا هر اصلاح دیگری که استاندارد در مرحله پالایش‌های نهایی به آن نیاز دارد و باید مجدداً به نظر سنجی گذاشته شده و تغییرات نهایی در استاندارد اعمال می‌شود.	
فرایند ارزیابی	جامعه آماری و روش گردآوری اطلاعات	- روش گردآوری: ارسال درخواست در مورد رویدادهای توسعه‌ای، بحث‌های اینترنتی، پرسش‌نامه و مصاحبه با ذی‌نفعان و... - جامعه آماری: حساب‌برسان، مدیران و شرکای مؤسسات حسابداری، کارشناسان بورس، اساتید رشته حسابداری و ارکان راهبری استانداردها
	انتشار گزارش اولیه	- گزارش اولیه برای متخصصین حوزه حسابداری منتشر شود.
	نظر قاطع و نهایی نهاد تدوین در مورد ارزیابی	- یا مسئول ارزیابی نتیجه ارزیابی را به هیئت عامل اعلام و هیئت عامل آن را تأیید کند یا هیئت عامل مستقیم نتیجه ارزیابی را تأیید کند.
	گزارش نهایی	- گزارش نهایی برای عموم مردم منتشر شود.

اجزای چارچوب	استانداردهای حسابرسی ایران
محتوای گزارش نهایی	- اهداف ارزیابی، فرایند ارزیابی، موضوعات کلیدی، فرصت‌های به‌دست‌آمده برای تحقیقات آتی، تیم ارزیابی، شرح مسائل بررسی‌شده، ارائه پیشنهادات کاربردی و...

منبع: یافته‌های پژوهش

نتایج این پژوهش با نتایج حاصل از پژوهش‌های گذشته در ایران، از جمله تحقیق غلامزاده و ثقفی (۱۳۹۵) تقریباً مشابه اما تکمیل‌کننده است. برتری این پژوهش به خاطر روش پژوهش (تحلیل تم) است. انتخاب روش تحلیل تم و مصاحبه‌های عمیق با حساب‌رسان و دریافت مشکلات استانداردهای حسابرسی (که در بخش اهداف ارزیابی به آن اشاره شده) از زبان حساب‌رسان، نقطه قوت این پژوهش است که تنها از طریق مصاحبه عمیق دست‌یافتنی بوده است. همانند اقدامات هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، تاکید می‌شود در اولین فرصت تعداد قابل توجه‌ای از استانداردهای حسابرسی اثربخش شوند و هیات تدوین استانداردهای حسابرسی مسئول اثربخشی استاندارد است و باید از ارزیابی‌های بی‌مورد و بی‌نتیجه خودداری شود زیرا اهمیت ارزیابی نهاد تدوین را بی‌اهمیت و بی‌اثر می‌کند. مطابق ادبیات تحقیق، پیشنهاد می‌شود استانداردها متناسب با قوانین و مقررات و متناسب با نیاز کسب‌وکارها، به‌روزرسانی شده و برای سنجش‌های غیر مالی و برای ارزش‌گذاری منصفانه که نیاز روز همه صنایع است مقررات و استاندارد وضع شود.

در پایان پیشنهادهایی به شرح زیر برای تحقیق در آینده ارائه می‌شود.

- ۱- به‌منظور حسابرسی دقیق برآوردهای حسابداری و ارزش منصفانه، پیشنهاد می‌شود دستورالعمل‌های لازم‌الاجرائی با همکاری نهاد استانداردگذار و نهاد کارشناسان رسمی برای ارزش‌گذاری منصفانه تدوین شود.
- ۲- پیشنهاد می‌شود در مورد ارزیابی اثربخشی استانداردهای حسابرسی در بخش عمومی تحقیق و پژوهش شود.
- ۳- با توجه به اینکه حسابرسی مبتنی بر ریسک بخش بااهمیتی در حسابرسی است، پیشنهاد می‌شود در مورد عواملی که باعث می‌شود حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران اجرایی نشود تحقیق گردد.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. برغم‌دی، قاسم؛ قلی‌پور، آرین (۱۳۹۴). «بررسی تأثیر برندسازی کارفرما بر جذب استعدادها در بانک رفاه»، نشریه مدیریت فرهنگ سازمانی، ۱(۱۳)، ۲۰۷ - ۲۲۷.
۲. بهزادپور، سمیرا؛ رحمانی، علی؛ سلیمانی‌امیری، غلامرضا (۱۳۹۷). «ارزیابی پس‌ازاجرای استاندارد حسابداری طرح‌های مزایای بازنشستگی و ارائه راهکارهای بهبود گزارشگری مالی»، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری

- مالی، (۲)۷، ۹۹ - ۱۴۰.
۳. حساس یگانه، یحیی (۱۳۹۱). فلسفه حسابداری (چاپ پنجم)، تهران: انتشارات علمی و فرهنگی کتیبه.
۴. سازمان حسابداری، نهاد تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری، استانداردهای مصوب (۱۳۹۹). <https://audit.org.ir>
۵. غلامزاده‌لداری، مسعود؛ ثقفی، علی (۱۳۹۵). «چارچوبی برای ارزیابی‌پس‌ازاجرای استانداردهای حسابداری ایران»، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۴(۴)، ۲۳ - ۴۳.
۶. مرادی، محمد؛ جعفری دره‌در، مرتضی؛ حسین‌زاده، سهراب (۱۳۹۸). «چالش‌ها و فرصت‌های اندازه‌گیری ارزش منصفانه در راستای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران»، بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۳(۳)، ۴۵۶ - ۴۸۱.
۷. میرمحمدی، زهره؛ تالانه، عبدالرضا (۱۴۰۰). «شناسایی سنجه‌های غیرمالی با روش تحلیل تم»، بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۱(۱)۲۸، ۱۶۱ - ۱۸۰.
۸. نصر، محمدعلی؛ خواجوی، شکراله؛ عباسیان، عزت‌اله؛ آقایی، محمدعلی (۱۳۹۸). «طراحی چارچوب کنترل کیفیت برای مؤسسات حسابداری و نهاد ناظر در ایران»، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۳۰(۸)، ۱۳۹ - ۱۵۴.
۹. هریس، استیون (۲۰۱۴). «اهمیت حسابداری و بازار سرمایه»، ترجمه سپهرم و عضدی، ۱۳۹۸، مجله حسابداری، ۱۰(۱)، ۶۴ - ۷۱۴.

ب- منابع انگلیسی:

1. Atilgan Saridogan, Ay□e (2021). "An Empirical Analysis for Determinants of Strength of Auditing and Accounting Standards in The World". JOURNAL OF EMERGING ECONOMIES AND POLICY 2021 6(1) 188-193
2. Braun, V.; Clark, V. (2006). "Using Thematic Analysis in Psychology", Qualitative Research in Psychology, 3(2), 77-101.
3. Christensen, B. E.; Glover, S. M.; Wood, D. A. (2012). "Extreme Estimation Uncertainty In Fair Value Estimates: Implications for Audit Assurance", Auditing: A Journal of Practice & Theory, 31(1), 127-146.
4. Diplock, Jane (2005). "Importance of Audit Quality and Auditing Standards, New Zealand and International Perspectives", In New Zealand Institute of Chartered Accountants, Wellington Seminar, November. p: 2.
5. European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) (2011). Considering the Effects of Accounting Standards. discussion paper.
6. Flint, D. (1988). Philosophy and Principales of Auditing: An Introduction. Macmilian, London.
7. Francis, J. R. (2011). "A Framework for Understanding and Researching Audit Quality" Auditing: A Journal of Practice & Theory. 30 (2), 125-152.
8. Frantz, Pascal (1999). "Auditor's Skill, Auditing Standards, Litigation, and Audit Quality". The British Accounting Review, 31(2), 155-183.
9. Gholamzade, Masood & Saghafi, Ali (2017). "A Framework for Post Implementation Review of Iranian Accounting Standards", Journal of Empirical Researches in Accounting, 6(4), 23-44.
10. IAASB. International Auditing and Assurance Standards Board (2007). Proposed Strategy for 2009-2011. Retrieved from: <http://www.ifac.org>.
11. IAASB. International Auditing and Assurance Standards Board (2008), International Federation of Accountants, Strategy and Work Program, 2009-2011. Retrieved from: https://www.ifac.org/system/files/downloads/IAASB_Strategy_and_Work_Program_2009-2011.pdf.
12. IAASB. International Auditing and Assurance Standards Board (2009). Pre-

- Implementation, Retrieved from: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/IAASB-Implementation-Monitoring-Clarified-ISAs.pdf>.
13. IAASB. International Auditing and Assurance Standards Boards (2011). Plan for a Post-Implementation Review of the Clarified International Standards on Auditing, Retrieved from: <https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/6271.pdf>.
 14. International Auditing and Assurance Standard Board (2012). Implementation of Clarified International Standard of Auditing (ISAs) Retrieved on 28 January (2012). Retrieved from: <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/IAASB-Implementation-Monitoring-Clarified-ISAs.pdf>
 15. IAASB. International Auditing and Assurance Standard Board (2014). The IAASB's Strategy for 2015–2019: Fulfilling Our Public Interest Mandate in an Evolving World. Internet from: <http://www.ifac.org>.
 16. IAASB. International Auditing and Assurance Standard Board (2018). IAASB's Proposed Strategy 2020-2023 and Work Plan for 2020-2021. Retrieved From: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Strategy-for-2020-2023-V6.pdf> and <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Work-Plan-2020-2021-V5.pdf>
 17. Gary, Kleinman; Lin, Beixin Betsy & Palmon, Dan (2014). "Audit Quality: A Cross-National Comparison of Audit Regulatory Regimes", *Journal of Accounting, Auditing & Finance*. 29(1), 61–87.
 18. PCAOB. Public Company Accounting Oversight Board (2016). Post-Implementation Review of Auditing Standard NO. 7, Engagement Quality Review. From: <https://pcaobus.org>
 19. PCAOB. (2017). Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Measurements, Internet from, <https://pcaobus.org>
 20. PCAOB (2018) Post-Implementation Review of AS 1220, Engagement Quality Review. Retrieved from: <https://pcaobus.org/EconomicAndRiskAnalysis/pir/Pages/default>.
 21. Steven B. Hris (2014). The Importance of Auditing and Audit Regulation to the Capital Markets, www.PCAOB.ORG.2014. (in Persian).
 22. Zeff. S.A. (1978). "The Rise of Economic Consequences", *The Journal of Accounting*, 146(6), 56-63.