

# گزارشگری و حسابداری صنایع خاص

● ترجمه و تلخیص: حلیمه رحمانی  
halimeh.rahmani@gmail.com

## مقدمه مترجم

وجود صنایع خاص نظیر پیمانکاری، معادن، کشاورزی، بیمه، و... مستلزم تدوین استانداردهای خاصی نیز می باشد. به دلیل ماهیت و فعالیت خاص و منحصر به فرد این صنایع، استانداردهای گزارشگری و حسابداری موجود نمی تواند تمامی جنبه های حسابداری و گزارشگری مالی این صنایع را دربرگیرد. از این رو مدتی است که موضوع تدوین استانداردهای حسابداری صنایع خاص مدنظر هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی امریکا<sup>۱</sup> و هیئت تدوین استانداردهای حسابداری بین المللی<sup>۲</sup> بوده است. در همین راستا در ایران نیز به این موضوع پرداخته شده است. حاصل کار تعداد ۵ استاندارد شامل استاندارد حسابداری شماره ۹ «حسابداری پیمانهای درازمدت»، استاندارد حسابداری شماره ۲۶ «فعالیت های کشاورزی»، استاندارد حسابداری شماره ۲۷ «طرح های مزایای بازنشستگی»، استاندارد حسابداری شماره ۲۸ «فعالیت های بیمه عمومی»، استاندارد حسابداری شماره ۲۹ «فعالیت های ساخت املاک»، و استاندارد حسابداری معادن «اکتشاف و ارزیابی منابع معدنی» است. وجود این استانداردها بسیاری از مشکلات را رفع می کند اما در عین حال برخی از مشکلات را نیز به وجود می آورد. نمونه ای از این مشکلات افزایش بیش از حد الزامات حسابداری و گزارشگری صنایع خاص است. با توجه به این که در هر جامعه ای صنایع مختلفی هم فعالیت دارند، لذا هر کدام از آنها نیز نیازمند استاندارد خاصی است که باعث افزایش الزامات و پیچیدگی ها می گردد و این خود باعث سختی کار افراد حرفه ای در رشته حسابداری می گردد.

در این مقاله خلاصه ای از متن سخنرانی باب هرز<sup>۳</sup> که در بیست و ششمین کنفرانس سالانه کمیسیون بورس و اوراق بهادار و انجمن گزارشگری مالی در این رابطه ایراد شده است، ارائه می شود. ایشان در طی سخنرانی خود وضعیت گزارشگری و حسابداری صنایع خاص در امریکا را به چالش کشیده است و مشکلاتی را که در این زمینه وجود دارد یا ممکن است وجود داشته باشد، مطرح می کند.

## خلاصه‌ای از متن سخنرانی باب هرز

از نظر باب هرز «پیچیدگی» با اهمیت‌ترین موضوع سیستم‌گزارشگری مالی است. ایشان در سال گذشته نیز در جریان سخنرانی خود به تلاش‌های کمیسیون بورس و اوراق بهادار، هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام و هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی در جهت بهبود وضعیت سیستم گزارشگری مالی و همچنین رفع چالش‌های مهم و بحرانی در مورد سیستم گزارشگری مالی و تلاش‌های جاری برای پاسخگویی به این چالش‌ها اشاره نمودند. اما در این سخنرانی قصد ایشان جمع‌بندی این موضوعات و سپس پرداختن به موضوع گزارشگری و حسابداری صنایع خاص می‌باشد که خلاصه‌ای از این سخنرانی در ادامه ارائه می‌شود.

با توجه به عواملی نظیر قانون ساربینز اکسلی سال ۲۰۰۲، اقدامات کمیسیون بورس و اوراق بهادار، هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی و بسیاری از عوامل دیگر، سیستم گزارشگری مالی آمریکا دچار تحولی بزرگ شده است. این تحول منجر به منافع زیادی همچون بهبود حاکمیت شرکتی و استقلال مشاوران، حسابرسان و کارگروه‌های حسابرسی و تمرکز بیشتر بر صحت و شفافیت گزارشگری مالی گردیده است. نتیجه این موضوعها، افزایش روبه رشد شاخصهای اصلی سهام از سال ۲۰۰۲ و اطمینان و اعتماد بیشتر سرمایه‌گذاران به بازارهای سرمایه آمریکا می‌باشد.

نقش هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی بیشتر محدود به استانداردهای گزارشگری مالی و حسابداری است، اما برای پاسخگویی به موضوعهای مرتبط با پیچیدگی گزارشگری مالی نیز تا حد ممکن تلاش می‌کند. در این رابطه می‌توان به رویکرد چندجانبه این هیئت برای پاسخگویی به برخی از پیچیدگیهای مرتبط با استانداردهای حسابداری اشاره کرد. در مرحله اول این

رویکرد، هیئت به شکل روشمند به بررسی مجدد استانداردهای حسابداری در زمینه‌هایی که قوانین و مقررات قدیمی و پیچیده در آن زمینه‌ها مانع از ارائه اطلاعات مربوط و جاری می‌شوند، می‌پردازد.

در مرحله دوم این رویکرد، تقویت و همگرایی چارچوبهای نظری هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی و هیئت تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی، مطرح است. در این مرحله هدف آن است که به سمت یک چارچوب متحدالشکل و بهبود یافته‌ای حرکت شود که فراهم‌کننده مبنایی مشترک برای ارائه استانداردهای حسابداری آینده باشد که بیشتر مبتنی بر اصول خواهند بود. همچنین در مورد تعاریف اقلام صورتهای مالی، گزارشگری واحد تجاری و تمامی موضوعهای مهم در زمینه اندازه‌گیری در حسابداری نیز بحث می‌شود.

در مرحله سوم نیز تلاشهایی به منظور پاسخگویی به منتقدان پیچیدگی استانداردهای گزارشگری، از طریق بهبود قابل فهم بودن، یکنواختی و مفید بودن کلی ادبیات حسابداری موجود انجام می‌گیرد. این تلاشها شامل تدوین استانداردهایی است که بیشتر مبتنی بر اصول و هدف‌گرا بوده و تا حد ممکن با تمرکز فزاینده‌ای بر ارتباط بین اهداف و اصول همراه بوده است. البته پروژه کدگذاری<sup>۵</sup> نیز در جریان است که طی آن هیئت تدوین

انتشار رهنمود  
حسابداری و  
گزارشگری صنایع خاص  
توسط بخشها و  
سازمانهای جداگانه  
هرچند که  
این بخشها دارای  
اهداف مشابهی هستند  
اما باعث  
افزایش پیچیدگی می‌گردد

استانداردهای حسابداری مالی در حال تدوین منبع کامل و جامعی از تمامی ادبیات حسابداری غیردولتی موجود امریکا، به یک فرمت استاندارد شده بر اساس اهمیت موضوع می‌باشد.

انتشار رهنمود توسط بخشها و سازمانهای جداگانه، هر چند که این بخشها دارای هدفهای مشابهی هستند، اما باعث افزایش پیچیدگی می‌گردد. وجود سازمانهای مختلف تدوین‌کننده استانداردها تنها دلیل انتشار رهنمود صنایع خاص نیست، اما یک عامل اصلی در این مورد محسوب می‌شود. عامل اصلی دیگر، رویکردی است که در آن تلاش می‌شود تا رویه‌های حسابداری، متناسب با نیازها و تمایلات خاص انواع واحدهای تجاری و گروههای مختلف صنایع طراحی شده، مدنظر قرار گیرد.

با وجود همه این عوامل، رهنمود ارائه شده افراد را از قضاوت در تهیه و حسابرسی صورتهای مالی بی‌نیاز نمی‌سازد، بلکه به جای آن ماهیت قضاوتهای مورد نیاز تغییر می‌یابد. بدین صورت که حساب‌رسان و تهیه‌کنندگان صورتهای مالی به جای اینکه ناگزیر به انجام قضاوتهایی در مورد مخارج تهیه اطلاعات باشند، ناگزیر به انجام قضاوتهایی در این مورد هستند که آیا آنها در دامنه رهنمود یک رویداد یا یک صنعت خاص قرار دارند یا خیر. تصمیم‌گیری در مورد این که آیا یک واحد تجاری در داخل یا خارج از دامنه محدود استاندارد صنعت خاصی قرار

دارد یا خیر، ممکن است تعیین دامنه باتوجه به نتیجه فرایند منجر به گزارشگری و حسابداری بسیار متفاوتی گردد. برای مثال، یک شرکت بزرگ ارائه‌کننده خدمات مالی را در نظر بگیرید که شامل واحدهای فرعی و بخشهای گوناگونی است و فعالیتهایی از قبیل بانکداری، بانکداری رهنی، بانکداری سرمایه‌گذاری، بانکیهای تعاونی، دلالی و بیمه را انجام می‌دهد. اما اگر فعالیتهای مشابهی در بخشهای مختلف واحد تجاری وجود داشته باشد، چه باید کرد؟ برای مثال اگر واحد فرعی بیمه اقدام به اعطای تسهیلات نماید، یا بخشهای بانکداری واحد تجاری فعالیتهایی نظیر دلالی انجام دهند، چه باید کرد؟ و آیا شرکت می‌تواند حسابداری یک معامله را با تغییر واحد فرعی یا بخشی که آن را انجام می‌دهد، تغییر دهد؟ اگر چنین شود، استفاده‌کنندگان از این صورتهای مالی چگونه این تفاوت در گزارشگری را درک کرده و ارزیابی نمایند؟ آیا آنها قادرند ارقام را جهت دستیابی به قابلیت مقایسه و یکنواختی، مجدداً سازماندهی نمایند؟

در حقیقت یکی از دلایل ذکر شده جهت تدوین رهنمود صنایع خاص، دستیابی به قابلیت مقایسه و یکنواختی بیشتر در حسابداری و گزارشگری تمامی شرکتهای مشمول یک صنعت خاص می‌باشد و در برخی موارد، الزامات رهنمود صنایع خاص ممکن است ارائه‌دهنده اطلاعات مربوط تر و تفصیلی تری نسبت به ادبیات باشد. البته این احتمال وجود دارد که شاید وجود استانداردها، قوانین و مقررات متفاوت صنایع خاص عملاً قابلیت مقایسه و قابلیت فهم و شفافیت کلی اطلاعات مالی گزارشها را کاهش دهد. علاوه بر این، تا زمانی که صناعی که حسابداری آنها متفاوت است، به دلیل وجود معاملات یا فعالیتهای مشابه در آن صنایع، همپوشانی و مطابقت داشته باشند، استانداردهای حسابداری صنایع خاص موجود می‌تواند مانعی برای گزارشگری شفافتر و قابل مقایسه‌تر باشد.

#### استانداردهای خاص

ممکن است

با اصول پذیرفته شده حسابداری

تناقض داشته باشند

که این موضوع

کار افراد حرفه‌ای حسابداری

را در تعیین روش حسابداری

مشکل می‌سازد



متفاوت از بیمه اموال و بیمه اتکایی<sup>۶</sup> است که ما نیازمند استانداردهای مختلف با روشهای متفاوت حسابداری برای هر یک از این فعالیتهای بیمه باشیم؟ آیا چنین امری منجر به گزارشگری مالی قابل مقایسه تر، شفاف تر، قابل فهم تر، و بهتر می گردد؟ یا آیا می توان تنها با تعداد کمی از رویکردها که بیشتر بر مبنای مفاهیم هستند، به اهداف پروژه مشترک با هیئت تدوین استانداردهای حسابداری بین المللی (شناخت درآمد) دست پیدا کرد؟ و با توجه به موضوع کاهش ارزش داراییهای ثابت مشهود، چه تعداد رویکرد متفاوت لازم است؟ تازمانی که بیانیه شماره ۱۴۴ مبنای رهنمود است، این رهنمود در مورد صنایع خاصی نظیر رادیو و تلویزیون، موسیقی و فیلمهای سینمایی یا در مورد نرم افزارهای رایانه ای تحت استاندارد شماره ۸۶، یا در مورد واحدهای تجاری که نرخ خدمات آنها تنظیم شده است<sup>۷</sup>، کاربرد ندارد.

وجود رهنمود حسابداری صنایع خاص میزان هزینه های سیستم گزارشگری مالی را نیز افزایش می دهد. این افزایش به دلیل وجود هزینه های آموزش، میزان هزینه ها و تلاشها برای تدوین استاندارد مورد نیاز جهت حفظ کل این رهنمود و جهت ارائه رهنمودی برای معاملات نوظهور و رویه های تجاری در حال تغییر در محدوده استانداردها و مقررات حسابداری صنایع خاص مشخص، و میزان نیاز به تمرکز بیشتر متخصصان به شرکتهای حسابداری است. این موضوع عامل بغرنجی در کدگذاری و در تدوین مبانی طبقه بندی اصول پذیرفته شده حسابداری امریکا برای گزارشگری ایکس بی آر ال (XBRL) می باشد. از نظر برخی، وجود تعداد زیادی از قوانین، مقررات، و استانداردهای حسابداری صنایع خاص نیز یکی از موانع موجود در حرکت بیشتر سیستم ما به سمت یک رویکرد مبتنی بر اصول می باشد که مبتنی بر مفاهیم یکسان است. همان طور که در گزارش کمیسیون بورس

از این رو، این پرسش مطرح می شود که آیا و تا چه میزان رهنمود حسابداری صنایع خاص خوب است؟ این رهنمودها خوب هستند، البته اگر که با ماهیت خاص فعالیتهای یک صنعت خاص هماهنگی داشته باشند؛ بدین معنی که زمانی که تفاوت های اساسی بااهمیتی در ماهیت آن صنعت وجود دارد، جهت ارائه و برخورد منصفانه با فعالیتهای آن، رویه حسابداری متفاوتی مورد نیاز می باشد. زمانی که رهنمود، تفاوت های اساسی واقعی را منعکس نمی کند، نمی تواند مفید باشد. مثالی از رهنمود حسابداری خاص که به نظر می رسد به منظور انعکاس مناسب تفاوت های اساسی ضروری است، رهنمودی در مورد واحدهای غیرانتفاعی می باشد. به نظر می رسد تفاوت های بین این موسسات و موسسات انتفاعی و تفاوت در نیازهای استفاده کنندگان آنها نیز موجب ایجاد تفاوت هایی در حسابداری این بخشها گردد. اما زمانی که با صنایع مختلفی سر و کار داریم که فعالیت انتفاعی انجام می دهند، برای ارزیابی این که آیا و تا چه اندازه لازم است حسابداری خاص شود، تحلیلها ذهنی تر و مشکل تر می شود. پرسش اصلی که مجدداً مطرح می شود این است که آیا رهنمود صنایع خاص، تفاوت های اقتصادی و تجاری زیربنایی را به درستی منعکس می کند یا خیر.

در برخی موارد ممکن است چنین باشد، برای مثال به نظر می رسد صنعت بیمه به وضوح متفاوت از صنعت نفت و گاز باشد. اما آیا در صنعت بیمه، بیمه عمر

رهنمود حسابداری و  
گزارشگری صنایع خاص ارائه شده  
افراد را  
از قضاوت در  
تهیه و  
حسابرسی صورتهای مالی  
بی‌نیاز نمی‌سازد  
بلکه به جای آن  
ماهیت قضاوتهای مورد نیاز  
تغییر می‌کند

حسابداری صنایع خاص مختلف پرهیز شود و به جای آن بر چیزی که آنها فرابخشی می‌نامند تاکید شود و در حالی که استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی شامل برخی موارد حسابداری و افشای صنایع خاص نظیر صنایع مربوط به موسسات مالی، کشاورزی، قراردادهای بیمه و فعالیتهای استخراجی (گاز و نفت و معادن) می‌شود، اما هیئت تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی آشکارا تمایلی به تدوین رهنمود صنایع خاص (از نوع امریکایی) نداشته و به نظر من آنها معتقدند که به‌طور کلی چنین رهنمودهایی نمی‌تواند سودمند باشد.

هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی هنگام بررسی مسائل عملی و مفهومی خاص، اغلب به واسطه گزارش توجیهی تهیه شده توسط کارگروه‌های هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی و سایر مستندات مربوط به چارچوب استانداردهای صنایع خاص در محدودیت است و باید به آنها توجه نماید، حتی با این که ممکن است در برخی موارد مشابهت‌های زیادی بین رویدادها و قراردادهای مورد بررسی و رویدادها و قراردادهای بخشهایی از واحدهای تجاری یا واحدهای تجاری مشمول دیگر استانداردهای صنایع خاص، مشاهده شود.

با توجه به آنچه گفته شد، شاید این پرسش در ذهن خواننده پیش آمده باشد که آیا و تا چه اندازه رویکرد گذشته هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی امریکا در مورد تدوین رهنمود حسابداری خاص صنعت، همان رویکردی است که در آینده دنبال خواهد شد. همین طور سعی شد توضیح داده شود که چگونه این موضوع حجم و به‌طور کلی پیچیدگی ادبیات حسابداری امریکا، هزینه‌های اجرا و حفظ آن ادبیات، و سایر هزینه‌ها نظیر آموزش حسابداران را افزایش داده است. همچنین ممکن است به ایجاد یک رویکرد بیشتر مبتنی بر قواعد در مورد تدوین استانداردها و مقررات کمک نموده باشد و ممکن است مانعی بر سر راه توسعه یک رویکرد بیشتر مبتنی بر

و اوراق بهادار در سال ۲۰۰۳ در مورد پذیرش سیستم حسابداری مبتنی بر اصول عنوان شده بود، انتشار استانداردهای خاص صنعت باعث ایجاد دو مشکل می‌شود که می‌تواند مانع از تلاشهای تدوین‌کنندگان استانداردها برای انتشار استانداردهای بعدی با هدف‌گرایی بیشتر گردد:

۱. وجود رویه‌های صنایع خاص ممکن است حذف موارد استثنا در دامنه کاربرد را در استانداردهای بعدی توسط تدوین‌کنندگان استاندارد دشوارتر سازد. برای مثال تعداد زیادی از استانداردها، در مورد قراردادهای بیمه تابع حسابداری صنایع خاص، استثنائاتی دارند، و ۲. استانداردهای خاص ممکن است با اصول پذیرفته شده حسابداری تناقض داشته باشند که این موضوع کار افراد حرفه‌ای حسابداری را در تعیین روش حسابداری مناسب مشکل می‌سازد.

با توجه به اینکه تعداد خاصی رهنمود گزارشگری و حسابداری صنایع خاص در سایر نقاط جهان و در استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی وجود دارد، اما در هیچ جا به گستردگی و تنوع آنچه که در کشور امریکاست، نمی‌باشد. برای مثال، اصول پذیرفته شده انگلیس شامل تعداد زیادی از رهنمودها نیست، بلکه به جای آن بر رویه‌ها و اصول گسترده‌تر بسط‌یافته تکیه می‌کند، در استرالیا و نیوزلند سعی بر این است که از

## نتیجه‌گیری

تدوین استانداردهای صنایع خاص در ایران نیز بنا به نیازهای موجود انجام شده است. در تدوین این استانداردها سعی بر این بوده است که همگرایی با استانداردهای بین‌المللی حفظ شود، اما با توجه به شرایط متفاوت حاکم بر ایران، در مورد برخی از استانداردها به نیازهای موجود در محیط ایران توجه شده است، لذا در بعضی موارد هماهنگی کامل با استانداردهای بین‌المللی وجود ندارد.

البته ایراداتی که باب هرز در مورد تعدد استانداردهای حسابداری صنایع خاص متعدد اظهار کرده، ممکن است در ایران نیز وجود داشته باشد. برای مثال یکی از ایرادات ذکر شده وجود هزینه‌های اجرایی و آموزشی این استانداردهاست، اما باید این واقعیت را پذیرفت که مزایای اجرای این استانداردها در عمل بیشتر از این هزینه‌ها خواهد بود، چرا که با اجرای این استانداردها، قابلیت مقایسه و یکنواختی بیشتری در حسابداری و گزارشگری تمامی شرکتهای مشمول یک صنعت خاص حاکم خواهد بود. با توجه به مطالب ذکر شده به نظر می‌رسد وجود این استانداردها منجر به توصیف منصفانه اقتصادی زیربنایی معاملات و رویدادها به گونه‌ای می‌شود که معاملات و رویدادهای مشابه به روشی مشابه و معاملات و رویدادهای متفاوت به گونه‌ای متفاوت گزارش شوند، که این موضوع علیرغم افزایش پیچیدگی الزامات استاندارد، منجر به ارائه اطلاعات شفافتر، قابل فهم‌تر و مفیدتر می‌گردد. ♦

## پانوشته‌ها:

- 1- Financial Accounting Standards Board
- 2- International Accounting Standards Board
- 3- Bob Herz
- 4- Complexity
- 5- Coding
- 6- Rate-Regulated
- 7- Sector Neutral

## منبع:

♦ [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

♦ حلیمه رحمانی، عضو هیئت علمی دانشگاه پیام نور دماوند

اصول باشد که بر اساس مفاهیم یکنواخت است. و از همه مهمتر اینکه واضح نیست که آیا این موضوع بر قابلیت فهم، شفافیت، قابلیت مقایسه و سودمندی اطلاعات مالی گزارش شده در سیستم کشور آمریکا اثر مثبت یا منفی داشته است. به طور حتم این عاملی است که باید در یکپارچگی استانداردهای حسابداری به آن توجه شود. هدف اصلی حسابداری و گزارشگری، توصیف منصفانه اقتصادهای زیربنایی معاملات و رویدادها به روشی است که معاملات و رویدادهای مشابه، به روشی مشابه و معاملات و رویدادهای متفاوت، به گونه‌ای متفاوت گزارش شوند. این که آیا و تا چه اندازه سیستم فعلی هیئت تدوین استانداردهای حسابداری آمریکا که در بسیاری از موارد مبتنی بر رهنمود حسابداری صنایع خاص می‌باشد، موفق بوده است، و آیا و تا چه اندازه این سیستم اطلاعات مفید، قابل مقایسه، شفاف، و مقرون به صرفه ارائه می‌کند، یک پرسش اساسی است که باید به عنوان بخشی از بررسی موضوع پیچیدگی و در طی هماهنگ‌سازی بین‌المللی پاسخ داده شود.

نهایتاً، این موضوع مهم است که باید به افقی فراتر از افق کوتاه‌مدت و فراتر از حوزه تلاشها و مهارتهای فعلی و منافع شخصی خود، نظر داشت تا در مورد آنچه که دنیای گزارشگری مالی می‌تواند باشد، آنچه که باید باشد، و آنچه که نیاز دارد تا به آن حد برسد، اندیشیده شود.

