



مسائل حل نشده گزارشگری مالی

یک-مقدمه

و بینش‌هایی درباره اینکه چگونه حسابداری و گزارشگری مالی می‌تواند بهبود یابد، فراهم آورد. بخش دوم مقاله، سه ویژگی از محیط کنونی را برجسته می‌کند تا زمینه‌ای برای بحث درباره پژوهش‌های مربوط به مسائل حل‌نشده گزارشگری مالی و پرسش‌های پژوهشی بی‌جوابی که ایجاد می‌کنند، فراهم شود. نخستین ویژگی، درک مشترک از ماهیت حسابداری است؛ یعنی اینکه حسابداری فرایند تولید اطلاعات برای پشتیبانی از تصمیم‌گیری اقتصادی است. سودمند بودن اطلاعات

این مقاله^۱ مسائل حل‌نشده‌ای از گزارشگری مالی را شناسایی می‌کند که انجام پژوهش می‌تواند به حل آنها کمک کند و نمونه‌هایی نشان می‌دهد از اینکه چگونه اتخاذ یک دیدگاه بین‌المللی می‌تواند عمق بینش‌های حاصل از پژوهش را افزایش دهد. برخی از این مسائل به ادبیات پژوهشی دیرپا مربوط هستند و برخی دیگر جدید و چالش‌برانگیزند. با این وجود، فرصت‌های بسیاری برای انجام پژوهش وجود دارد تا به موضوعات مبهم مطرح‌شده بپردازد

دبورا ای اندرسن، دیل ال. فلشر
ترجمه:



زهرا روحی مله



وحید منّتی



حسابداری برای تصمیم‌گیری، مبنای بیانیه‌های استانداردهای حسابداری مالی ایالات متحده و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است. دومین ویژگی محیط این است که مبنای قرار دادن اطلاعات حسابداری بر اساس سودمندی آن در تصمیم‌گیری به این معنی است که حسابداری با تغییر اقتصاد و رویه‌های تجاری، ریسک از دست دادن مربوط بودن را به جان می‌خورد. مطابق با وجود این ریسک، برخی از پژوهش‌ها ادعا می‌کنند که با تکامل و تحول اقتصاد جهانی از یک اقتصاد تولید محور به اقتصاد جدید خدمات محور و فناوری اطلاعات محور، حسابداری مربوط بودن خود را از دست داده است.

ویژگی سوم این است که حسابداری بین‌المللی نیز نه تنها در پاسخ به تکامل اقتصاد جدید، بلکه در پاسخ به جهانی شدن فزاینده بازارهای سرمایه، تکامل یافته و همچنان در حال تکامل

و تحول است. پژوهش بین‌المللی حسابداری در موقعیت مناسبی قرار دارد تا نشان دهد در حضور این دو تحول تکاملی، چگونه می‌توان گزارشگری مالی را بهبود بخشید.

با این توصیف، بخش سوم پرسش‌های پژوهشی بی‌جوابی را در پنج حوزه پژوهشی قدیمی (دارایی‌های نامشهود، ریسک و عدم اطمینان، حسابداری ارزش منصفانه، محافظه‌کاری و مدیریت سود) ارائه می‌کند. این بخش همچنین نمونه‌هایی را ارائه می‌دهد از اینکه پژوهش بین‌المللی حسابداری چگونه می‌تواند بینش‌هایی عمیق‌تر از آنچه حاصل بررسی پرسش‌ها در یک کشور واحد به دست می‌آید، فراهم کند.

بخش چهارم به‌مرور برخی مسائل گزارشگری مالی می‌پردازد و موضوعات مبهم مرتبط با دو موضوع گزارشگری مالی نسبتاً جدید در پژوهش حسابداری را مطرح می‌کند. این دو موضوع عبارت‌اند از حسابداری پایداری (به‌ویژه تغییرات اقلیمی) و دارایی‌های دیجیتال، به‌خصوص دارایی‌های رمز ارزی که معمولاً با عنوان ارزهای دیجیتال نیز شناخته می‌شوند.

کمیاب مسئله و پرسش برای انجام پژوهش وجود ندارد و بسیاری از پژوهشگران حسابداری کنشگرانه در حال انجام پژوهش درباره موضوعات مورد بحث در این مقاله هستند. با این حال، پرسش‌های شناسایی شده نشان می‌دهد که مسائل بنیادی گزارشگری مالی هنوز حل‌وفصل نشده‌اند. اگر چه طراحی پژوهش برای پاسخ‌گویی به این پرسش‌ها چنجال‌برانگیزتر از شناسایی کردن این موضوعات مبهم است، با این حال مسئولیت دانشگاهیان در یک حرفه علمی همین است. ارائه بینش‌هایی درباره پاسخ به این پرسش‌ها می‌تواند اثر شگرفی بر گزارش‌های حسابداری آینده برای سرمایه‌گذاران داشته باشد.

بخش پنجم توضیح می‌دهد که ما شاهد تغییرات اساسی در اقتصاد و در اطلاعات مورد نیاز و در دسترس سرمایه‌گذاران برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی بوده‌ایم. از این‌رو، پرداختن به برخی از مسائل گزارشگری مالی مورد بحث در اینجا ممکن است مستلزم

بازاندیشی در مفاهیم زیربنایی استانداردهای حسابداری باشد. این بازاندیشی شگفت‌آور نیست و باید صورت گیرد. این بازاندیشی باید نگاهی گسترده‌تر به اطلاعات حسابداری داشته باشد به‌گونه‌ای که فراتر از اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی باشد و اطلاعات غیرمالی بیشتری را نیز در برگیرد. تاکنون، هیچ‌کس به‌طور کامل یک الگوی جدید گزارشگری مالی که این مسائل را حل‌وفصل کند را ارائه نکرده است. به‌جای آن، انجام پژوهش‌های حسابداری بیشتری نیاز است که به حل این مسائل کمک کند و از این طریق مسیرهایی را نشان دهد که گزارشگری مالی از طریق آنها می‌تواند بهبود یابد. این سهم می‌تواند با اتخاذ یک رویکرد بین‌المللی تقویت شود.

بخش ششم مقاله نتیجه‌گیری می‌کند که همکاری بیشتر میان پژوهشگران حسابداری و حسابداران حرفه‌ای نیز می‌تواند اثرگذاری پژوهش بر حل این مسائل را افزایش دهد. دست‌آخر در بخش هفتم جمع‌بندی و نتیجه‌گیری ارائه می‌شود.

دو-ویژگی‌های محیط کنونی

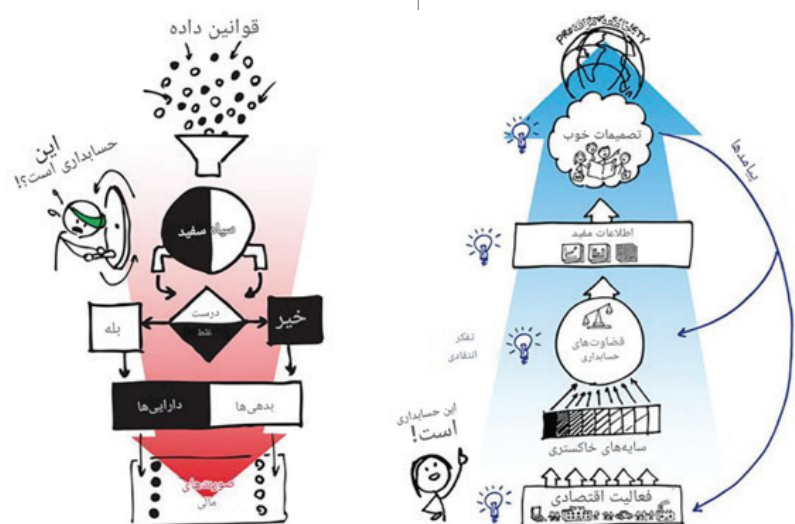
این بخش، سه ویژگی از محیط کنونی را مرور می‌کند تا زمینه‌ای برای بحث درباره پژوهش‌های مرتبط با مسائل حل‌نشده گزارشگری مالی و پرسش‌های پژوهشی پاسخ نیافته‌ای که این مسائل مطرح می‌کنند، فراهم شود. ویژگی نخست، داشتن درک مشترک از این است که حسابداری چیست؟ ویژگی دوم، برداشت رایجی است مبنی بر اینکه حسابداری در «اقتصاد جدید» مربوط بودن خود را از دست داده است. ویژگی سوم، نحوه تکامل حسابداری بین‌المللی در بازارهای سرمایه‌ای است که به‌طور فزاینده جهانی شده‌اند.

حسابداری چیست؟

پیش از آنکه به بحث درباره حسابداری و گزارشگری مالی کنونی پرداخته شود، ضروری است که درک مشترک از این پرسش برقرار شود که حسابداری چیست؟ شکل ۱ دو نمودار را نشان می‌دهد که توسط کمیسیون پس وی^۲ در

سال‌های ۲۰۱۲، ۲۰۱۴ و ۲۰۱۵ ارائه شده است. کمیسیون یادشده حاصل همکاری مشترک «انجمن حسابداران رسمی آمریکا» و «انجمن حسابداری آمریکا» است. این نمودارها با هدف توضیح به دانشجویان درس اصول حسابداری (۱) برای اینکه با این موضوع که «حسابداری چیست» آشنا شوند، بوده است. کمیسیون «پس وی» به این نتیجه رسید که برداشت رایج از حسابداری توسط نمودار سمت چپ شکل ۱ نمایش داده می‌شود. این نمودار، حسابداری را به‌عنوان فرایندی نشان می‌دهد که در آن قواعد بر داده‌ها اعمال می‌شوند تا صورت‌های مالی تولید شوند. در مقابل، کمیسیون تعیین کرد که واقعیت حسابداری توسط نمودار سمت راست شکل ۱ بازنمایی می‌شود. واقعیت آن است که حسابداری فرایند ایجاد اطلاعات بر مبنای فعالیت‌های اقتصادی زیربنایی — با تمام ابهام‌ها و طیف‌های خاکستری آن‌ها — با به‌کارگیری تفکر انتقادی و قضاوت‌های حسابداری برای تولید اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری است. بدین ترتیب، تصمیم‌هایی که بر اساس این اطلاعات اتخاذ می‌شوند، بر فعالیت‌های اقتصادی و نیز بر قضاوت‌های حسابداری اثر می‌گذارند. هنگامی که این موضوع از منظر اطلاعات موردنیاز سرمایه‌گذاران تفسیر می‌شود، اطلاعات حسابداری بهتر به تخصیص کاراتر

سرمایه منجر می‌شود. تخصیص کاراتر سرمایه نیز به‌نوبه خود به جامعه‌ای برخوردارتر برای همگان می‌انجامد، زیرا منابع کمتری به هدر می‌روند. بیانیه‌های مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری مالی^۲ و چهارچوب مفهومی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری تا حد زیادی با نموداری که واقعیت حسابداری را نشان می‌دهد، سازگار هستند. به‌طور خاص، چهارچوب‌ها یک هدف مشترک برای گزارشگری دارند. هدف ارائه اطلاعاتی درباره واحد تجاری است که برای سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و سایر بستانکاران در اتخاذ تصمیم‌هایشان درباره تأمین منابع برای واحد تجاری سودمند باشد. چهارچوب‌ها توضیح می‌دهند که سرمایه‌گذاران در فرایند تصمیم‌گیری خود به اطلاعاتی نیاز دارند که به آنها کمک کند مبلغ، زمان‌بندی و عدم اطمینان جریان‌های نقدی آتی واحد تجاری را برآورد کنند. ویژگی‌های کیفی بنیادی اطلاعات حسابداری «سودمندی تصمیم» که در چهارچوب‌ها شناسایی شده‌اند، «مربوط بودن» و «بیان صادقانه» است و ویژگی‌های کیفی تقویت‌کننده شامل قابلیت مقایسه، قابلیت تأیید، به‌موقع بودن و قابلیت فهم هستند. تمامی این موارد با واقعیت حسابداری که بر نقش حسابداری در پشتیبانی از تصمیم‌گیری‌های آگاهانه اقتصادی



شکل ۱- حسابداری چیست؟

تمرکز دارد سازگار هستند.

آیا حسابداری در اقتصاد جدید در حال از دست دادن مربوط بودن خود است؟

بحث‌هایی مطرح شده است مبنی بر اینکه حسابداری مربوط بودن خود را از دست داده است. بدیهی است که این موضوع برای بسیاری به‌ویژه برای کسانی که حرفه حسابداری را انتخاب کرده‌اند، نگران‌کننده است. لو و گو^۴ (۲۰۱۶) از «مرگ حسابداری» سخن رانده و کاهش تدریجی مربوط بودن ارزشی ارقام حسابداری را به‌ظهور آنچه «اقتصاد جدید» نامیده می‌شود، نسبت داده‌اند. اقتصاد قدیم تولید محور و حسابداری برای چنین نوعی از فعالیت اقتصادی طراحی شده بود. اقتصاد جدید خدمات محور و فناوری اطلاعات محور است و حسابداری برای آن طراحی نشده است. در تاریخ درازمدت حسابداری، اقتصاد جدید پدیده‌ای تازه است اما بسیاری از حسابداران امروزی تمام زندگی خود را در همین اقتصاد جدید سپری کرده‌اند.

در کتاب لو و گو (۲۰۱۶) به کاهش قابل توجهی در مربوط بودن ارزش سود خالص اشاره شده است که هم‌زمان با ظهور اقتصاد جدید رخ داده است. مربوط بودن ارزش سود خالص به میزان مربوط بودن ارقام حسابداری با قیمت یا بازده سهام مالکانه اشاره دارد (بارث، بیور و لندسمن، ۲۰۰۱)^۵. اگر قیمت سهام را بازتاب‌دهنده آنچه برای سرمایه‌گذاران سهام در ارزش‌گذاری واحد تجاری اهمیت دارد بدانیم، این مربوط بودن درباره حسابداری اطلاعات معناداری فراهم می‌کند. ادبیات دانشگاهی گسترده‌ای از این دیدگاه حمایت می‌کند. لو و گو (۲۰۱۶) تنها کسانی نیستند که کاهش مربوط بودن ارزش سود خالص را مستند کرده‌اند اما آیا سود خالص تنها رقم حسابداری است که برای ما اهمیت دارد؟ آیا حرفه حسابداری باید دچار هراس شود؟ آیا واقعاً پایان حسابداری نزدیک است؟

شکل ۲ یافته‌های بارث و همکاران (۲۰۲۳) را درباره تحوّل مربوط بودن حسابداری هم‌زمان با گذار اقتصاد به اقتصاد جدید نشان می‌دهد.

شرکت‌ها مرتبط است، نه تنها شرکت‌هایی که نماد اقتصاد جدید هستند.

در مجموع، یافته‌های ما نشان‌دهنده تحولی در مربوط بودن ارزش اطلاعات حسابداری، فراتر از سود و ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام، به‌سوی رابطه‌ای ظریف‌تر میان اقلام حسابداری و قیمت سهام است. باین‌حال، هنوز خیلی زود است که در رابطه با اینکه «حسابداری مربوط بودن خود را از دست داده است»، قضاوت کنیم. آیا این پژوهش از این استنباط پشتیبانی می‌کند که پایان حسابداری نزدیک است؟ خیر. آیا این پژوهش نشان می‌دهد که حسابداران باید با خیال راحت بنشینند؟ باز هم خیر. بلکه این یافته‌ها کمک می‌کند مشخص شود حسابداران چه اقداماتی باید انجام دهند تا اطمینان حاصل شود که گزارش‌های مالی همچنان منبع اصلی اطلاعات برای تأمین‌کنندگان برون‌سازمانی سرمایه باقی بمانند. به‌ویژه، نیاز است تمرکز بیشتری بر دارایی‌های

است که این یافته‌ها درباره نحوه استفاده تدوین‌کنندگان استاندارد از این بینش‌ها برای بهبود حسابداری چه می‌گویند. نتیجه‌گیری بارث و همکاران (۲۰۲۳) مربوط بودن با سیاست‌گذاری را به‌صورت زیر بیان می‌کند:

«یافته ما مبنی بر افزایش مربوط بودن ارزش دارایی‌های نامشهود، فرصت‌های رشد و معیارهای عملکرد جایگزین نشان می‌دهد که بهبود ارائه منصفانه این اقلام می‌تواند گزارشگری مالی را بهبود بخشد که به‌طور بالقوه شامل افزایش مربوط بودن سود نیز می‌شود. همچنین یافته‌های ما نشان می‌دهد که اطلاعات مرتبط با مجموعه بزرگی از اقلام حسابداری به‌ویژه آن‌هایی که به دارایی‌های نامشهود، فرصت‌های رشد و معیارهای عملکرد جایگزین مربوط می‌شوند، اطلاعاتی را منعکس می‌کنند که برای ارزش‌گذاری همه

این شکل آشکار می‌سازد که اگرچه مربوط بودن ارزش سود خالص در طول زمان به‌طور قابل‌ملاحظه‌ای کاهش یافته است (مطابق ناحیه سیاه‌رنگ) اما مربوط بودن کل حسابداری نسبتاً ثابت باقی‌مانده است. باین‌حال، ارقام حسابداری خاصی که دارای ویژگی مربوط بودن هستند، به‌طور چشمگیری تغییر کرده‌اند. مربوط بودن دارایی‌های نامشهود، فرصت‌های رشد و معیارهای عملکرد جایگزین به‌طور قابل‌توجهی افزایش یافته‌اند. این نکته هنگام اندیشیدن به طراحی حسابداری متناسب با اقتصاد امروز اهمیت زیادی دارد. بارث و همکاران (۲۰۲۳) دریافتند که این روندها بیشترین شدت را در شرکت‌های مبتنی بر اقتصاد جدید که زیان گزارش می‌کنند، دارند و پس از آن، در شرکت‌های مبتنی بر اقتصاد جدید که سود گزارش می‌کنند، مشاهده شده است. باین‌حال، این روندها در مورد شرکت‌های مبتنی بر اقتصاد قدیم نیز صادق است. از منظر سیاست‌گذاری، مهم‌تر از همه این

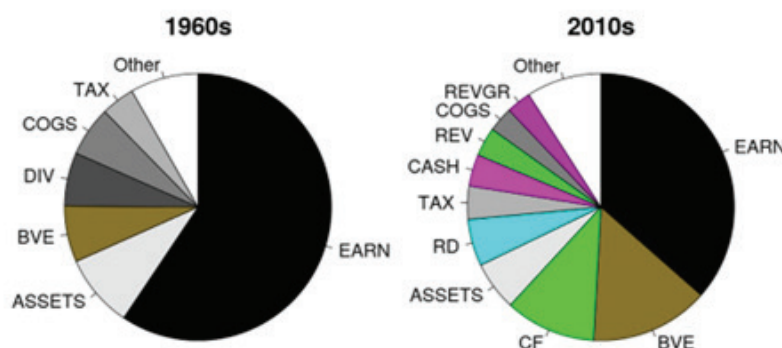
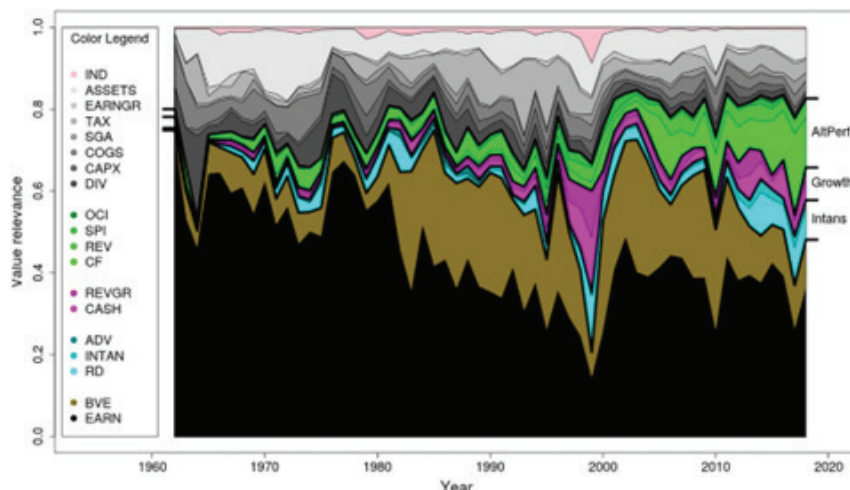


در سال ۱۹۷۳ تشکیل شد تا مجموعه‌ای از استانداردهای گزارشگری مالی را تدوین کند که تعداد گزینه‌های حسابداری پذیرفتنی در سراسر جهان را محدود سازد.^۷ کار کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری نخستین گام ضروری بود و زیربنای محکمی برای تدوین استانداردهای جهانی فراهم کرد. حرفه حسابداری و نهادهای ناظر بر اوراق بهادار بین‌المللی به رهبری سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار^۸ از بازساخت کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۹ و تبدیل آن به هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در سال ۲۰۰۱ حمایت کردند. ساختار هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری مشابه هیئت استانداردهای حسابداری مالی است، به‌گونه‌ای که اعضای هیئت آن مستقل و بیشتر تمام‌وقت هستند و فرایند تدوین استانداردها شفاف، فراگیر و دقیق است و تحت نظارت هیئتی از امنا که در راستای منافع عمومی عمل می‌کنند، است.

روند جهانی‌شدن همچنان ادامه دارد، همان‌گونه که به‌تازگی «هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری»^{۱۰} که تحت نظارت بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و در کنار هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری فعالیت می‌کند، تشکیل شد. افزون بر این، این تکامل به گزارشگری مالی محدود نمی‌شود.

برای مثال، «هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی» از زمان تأسیس خود در سال ۱۹۷۸ دامنه فعالیت و نفوذش را گسترش داده است. «شورای بین‌المللی استانداردهای ارزشیابی»^{۱۱} که در سال ۱۹۸۱ تأسیس شد نیز چنین مسیری را طی کرده است. سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های بورس اوراق بهادار به‌طور فعال بر این نهادهای تدوین استاندارد نظارت می‌کند تا اطمینان حاصل شود بازارهای سرمایه جهانی به‌خوبی عمل می‌کنند.

جهانی‌شدن استانداردهای گزارشگری مالی مسیر درازی را طی کرده است. به نظر می‌رسد دوران این تصور که هر کشور باید مجموعه استانداردهای گزارشگری مالی خاص خود را تدوین کند، به پایان رسیده است. بسیاری بر



شکل ۲- تحول مربوط بودن در حسابداری

سرمایه‌گذاران سرمایه را نه تنها میان شرکت‌ها، بلکه میان کشورها نیز تخصیص می‌دهند. از این رو، برای آنکه سرمایه‌گذاران جهانی بتوانند تصمیم‌های سرمایه‌گذاری آگاهانه اتخاذ کنند، باید قادر باشند اطلاعات باکیفیت موجود در گزارش‌های مالی شرکت‌های کشورهای مختلف را با یکدیگر مقایسه کنند. از نظر تاریخی، هر کشور مجموعه استانداردهای گزارشگری مالی خاص خود را تعیین می‌کرد که این امر توانایی سرمایه‌گذاران جهانی برای انجام چنین مقایسه‌هایی را تضعیف می‌کرد. بهبود کیفیت و مقایسه پذیری اطلاعات گزارشگری مالی، کلید عملکرد مناسب در اقتصاد جهانی است. بنابراین، هم‌زمان با جهانی‌تر شدن بازارهای سرمایه، استانداردهای گزارشگری مالی نیز تکامل یافتند. کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۹

نامشهود، معیارهای عملکردی غیر از سود خالص و ارائه اطلاعات درباره فرصت‌های رشد صورت گیرد. سرمایه‌گذاران همچنین به اطلاعاتی درباره ریسک مرتبط با ویژگی‌های اقتصاد جدید نیاز دارند. این ریسک از منابع گوناگونی ناشی می‌شود، از جمله تغییرات در اقتصاد و مدل‌های کسب‌وکار، فرصت‌های رشد و خود دارایی‌های نامشهود.

تکامل حسابداری بین‌المللی در بازارهای سرمایه‌ای که به‌طور فزاینده جهانی می‌شوند

حسابداری بین‌المللی نه تنها در واکنش به گذار به اقتصاد جدید، بلکه در پاسخ به جهانی‌شدن بازارهای سرمایه تکامل یافته است و همچنان در حال پیشرفت است. در بازارهای سرمایه جهانی،

متفاوتی با آن برخورد می‌شود که در استاندارد گزارشگری مالی مربوطه پیش‌بینی نشده است.

بدین ترتیب، این پژوهش‌ها می‌توانند به ما کمک کنند درک کنیم گزارشگری مالی در سطح جهانی چگونه می‌تواند بهبود یابد. پژوهش بین‌المللی حسابداری به دلیل تفاوت شرایط، محیط‌های نهادی و برخی رویکردهای حسابداری میان کشورها، در موقعیت مناسبی برای ارائه این بینش‌ها قرار دارد. پژوهشگران بین‌المللی حسابداری می‌توانند از این تنوع در طرح‌های پژوهشی خود بهره بگیرند تا به پرسش‌های «چه»، «چگونه»، «چرا» و «چه زمانی» پاسخ بگویند.

پرسش‌های پژوهشی بی‌جواب و اتخاذ رویکرد بین‌المللی

حتی در حوزه‌های تثبیت‌شده نیز فهرست بلندی از موضوعات مهم وجود دارد که پژوهش حسابداری بین‌المللی می‌تواند به آنها بپردازد. بحث پیش‌رو برخی از این موضوعات را در پنج حوزه «داری‌های نامشهود»، «ریسک و عدم اطمینان»، «حسابداری ارزش منصفانه»، «محافظه‌کاری» و «مدیریت سود»-شناسایی

از کیفیت بالاتری برخوردار است؟ آیا اطلاعات گزارشگری مالی شرکت‌های بین‌المللی قابلیت مقایسه بیشتری نسبت به اطلاعات مبتنی بر استانداردهای داخلی کشورهای گوناگون دارد؟ (بارث، لندسمن و لنگ ۲۰۰۸، بارث، لندسمن، لنگ و ویلیامز ۲۰۱۲) تاکنون، پاسخ کلی این پژوهش‌ها «بله» بوده است. باین حال، این پاسخ ممکن است با تغییر اقتصاد، بازارهای سرمایه و خود استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در گذر زمان تغییر کند. در درازمدت، شاید مهم‌تر این باشد که پژوهش بین‌المللی حسابداری می‌تواند بینش‌های عمیق‌تری درباره این موضوع فراهم کند که کدام گزینه‌های گزارشگری مالی، بیشترین اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری را در اختیار سرمایه‌گذاران جهانی قرار می‌دهند. یکی از شیوه‌هایی که پژوهش‌های بین‌المللی حسابداری می‌تواند به این موضوع کمک کند شناسایی موارد زیر است:

«چگونه، چرا و تحت چه شرایطی یا در کدام محیط‌های نهادی اقتصاد انواع خاصی از معاملات، رویدادها یا سایر تغییرات در شرایط، در سراسر جهان به شیوه‌هایی

این باور بودند که هدف نهایی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی آن است که شرکت‌ها در همه کشورها همان استانداردها را به همان شیوه به کار گیرند. باین حال، اکنون روشن نیست که چه زمانی یا آیا هرگز به این نقطه خواهیم رسید یا خیر. تصمیم هر کشور برای الزام به اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بازتاب ارزیابی آن کشور از کیفیت اطلاعات مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی^{۱۲} و منافع ناشی از افزایش قابلیت مقایسه فرامرزی این اطلاعات است اما این تصمیم همچنین بازتاب‌دهنده مجموعه‌ای از ملاحظات سیاسی، مقرراتی و سایر ملاحظات داخلی است^{۱۳}. ایالات متحده در کنار چین و ژاپن از جمله کشورهای برجسته‌ای هستند که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را نپذیرفته‌اند.

با وجود آنکه بحث چندانی درباره الزام کشورهای بیشتر از جمله ایالات متحده به اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی وجود ندارد، پیشرفت به‌سوی گزارشگری مالی جهانی ادامه دارد. امروزه گفت‌وگوهای منظم و معناداری میان تدوین‌کنندگان استانداردهای بین‌المللی درباره مسائل پیش‌روی آنها جریان دارد. این گفت‌وگوها به تقویت درک متقابل از مسائل کمک می‌کند و تصمیم‌های تدوین استاندارد را آگاهانه‌تر می‌سازد-که اغلب به تفاوت‌های کمتر، نه بیشتر، منجر می‌شود. بینش‌ها و شواهد حاصل از پژوهش حسابداری بین‌المللی نیز می‌تواند از این تصمیم‌ها پشتیبانی کند.

سه - فرصت‌هایی برای پژوهش حسابداری بین‌المللی در متون معتبر

بخش عمده‌ای از پژوهش بین‌المللی حسابداری در دو دهه گذشته بر این پرسش متمرکز بوده است که آیا اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌عنوان مجموعه‌ای واحد از استانداردهای گزارشگری مالی جهانی باکیفیت، گزارشگری مالی جهانی را بهبود بخشیده است یا خیر؟ آیا اطلاعات گزارش‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی



می‌کند. این موضوعات، مسائل فراگیر و بنیادی گزارشگری مالی هستند. باین‌حال، هر یک از آنها می‌تواند با بهره‌گیری از بینش‌های پژوهش بین‌المللی غنا یابند. این بحث همچنین نمونه‌هایی ارائه می‌دهد از اینکه چگونه اتخاذ دیدگاه بین‌المللی در پژوهش مربوط به این پرسش‌ها می‌تواند بینش‌هایی عمیق‌تر از آنچه با بررسی پرسش در یک کشور واحد به دست می‌آید، فراهم کند.

دارایی‌های نامشهود

در اقتصاد مبتنی بر اطلاعات و فناوری محور امروز که در بخش دوم بحث شد، شرکت‌ها دارایی‌های نامشهود ارزشمندی در اختیار دارند^{۱۴} که گزارشگری مالی تا حد زیادی آنها را نادیده گرفته است. یک پرسش اساسی باز این است که آیا صورت‌های مالی در صورت شناسایی این دارایی‌های نامشهود، برای سرمایه‌گذاران سودمندتر خواهند بود یا خیر؟ اگر پاسخ مثبت است، کدام مبنای اندازه‌گیری بیشترین اطلاعات را منتقل می‌کند؟ ارزش منصفانه؟ اگر بله میزان خطای برآورد پذیرفتنی برای برآورد ارزش‌های منصفانه این دارایی‌ها در این زمینه به چه میزان است؟ به‌ویژه با توجه به اهمیت اقتصادی این دارایی‌ها، آیا میزان بیشتری از خطای برآورد تحمل‌کردنی است؟ پیامدهای استفاده فرصت‌طلبانه مدیران

از اختیار خود در برآورد ارزش‌های منصفانه چیست؟ اگر این دارایی‌های نامشهود شناسایی نشوند، آیا صورت‌های مالی می‌توانند اطلاعاتی از جمله اطلاعات غیرمالی ارائه کنند که خود سرمایه‌گذاران بتوانند از آن برای برآورد ارزش این دارایی‌ها استفاده کنند؟ این اطلاعات شامل چه مواردی است؟

ممکن است پاسخ به این پرسش‌ها نه تنها به نوع دارایی نامشهود، بلکه به نهادها و قوانین حاکم بر توانایی شرکت‌ها در بهره‌برداری از منافع بالقوه نهفته در آن دارایی نیز وابسته باشد. از این‌رو، پژوهش بین‌المللی حسابداری می‌تواند بینش‌هایی ارائه دهد درباره اینکه کدام نهادها و قوانین بر پاسخ این پرسش‌های پژوهشی اثر می‌گذارند. چراکه شرایط حمایت از حق اختراع در کشورهای مختلف متفاوت است. کدام یک از این شرایط بر ارزش فکر (ایده) ثبت‌شده برای شرکت اثر می‌گذارد و چگونه؟ آثار قوانین یا رویه‌های قضایی که نشان می‌دهد دولت یک کشور می‌تواند توانایی شرکت برای جلوگیری از بهره‌مندی دیگران از ایده‌هایش را محدود کند، بر ارزش دارایی‌های نامشهود چگونه است؟

ریسک و عدم اطمینان

اگرچه چهارچوب‌های مفهومی به نقش حسابداری در ارائه اطلاعات درباره عدم اطمینان جریان‌های نقدی آتی واحد تجاری

اشاره می‌کنند، اما اطلاعات مربوط به ریسک به‌ویژه اطلاعات کمی تا حد زیادی در صورت‌های مالی ناپیدا است. استثنای اصلی، افشاهای الزامی درباره تمرکز ریسک اعتباری و ریسک بازار مرتبط با ابزارهای مالی است. برخی از پرسش‌های بنیادی پاسخ نیافته در این حوزه عبارت‌اند از:

- کدام ریسک‌ها برای سرمایه‌گذاران مهم هستند؟
- سرمایه‌گذاران برای ارزیابی ریسک و عدم اطمینان به چه اطلاعاتی نیاز دارند؟
- حسابداری چگونه می‌تواند ریسک‌های گوناگونی را که واحد تجاری با آنها مواجه است، خلاصه، تجمیع و به‌طور اثربخش گزارش کند؟
- حسابداری چگونه می‌تواند اطلاعاتی درباره ریسک مرتبط با دارایی‌های غیرمالی ارائه دهد؟
- آیا افشای ریسک باید به ریسک تغییر یک مبلغ شناسایی‌شده مربوط باشد، یا به ریسک تغییر ارزش دارایی یا بدهی مرتبط، یا به هر دو مربوط باشد؟
- گزارش‌های مالی چگونه می‌توانند بهترین شیوه انتقال اطلاعات ریسک را فراهم کنند؟
- همانند دارایی‌های نامشهود، اتخاذ یک دیدگاه بین‌المللی در پرداختن به این پرسش‌ها می‌تواند بینش‌هایی عمیق‌تر از دیدگاه تک



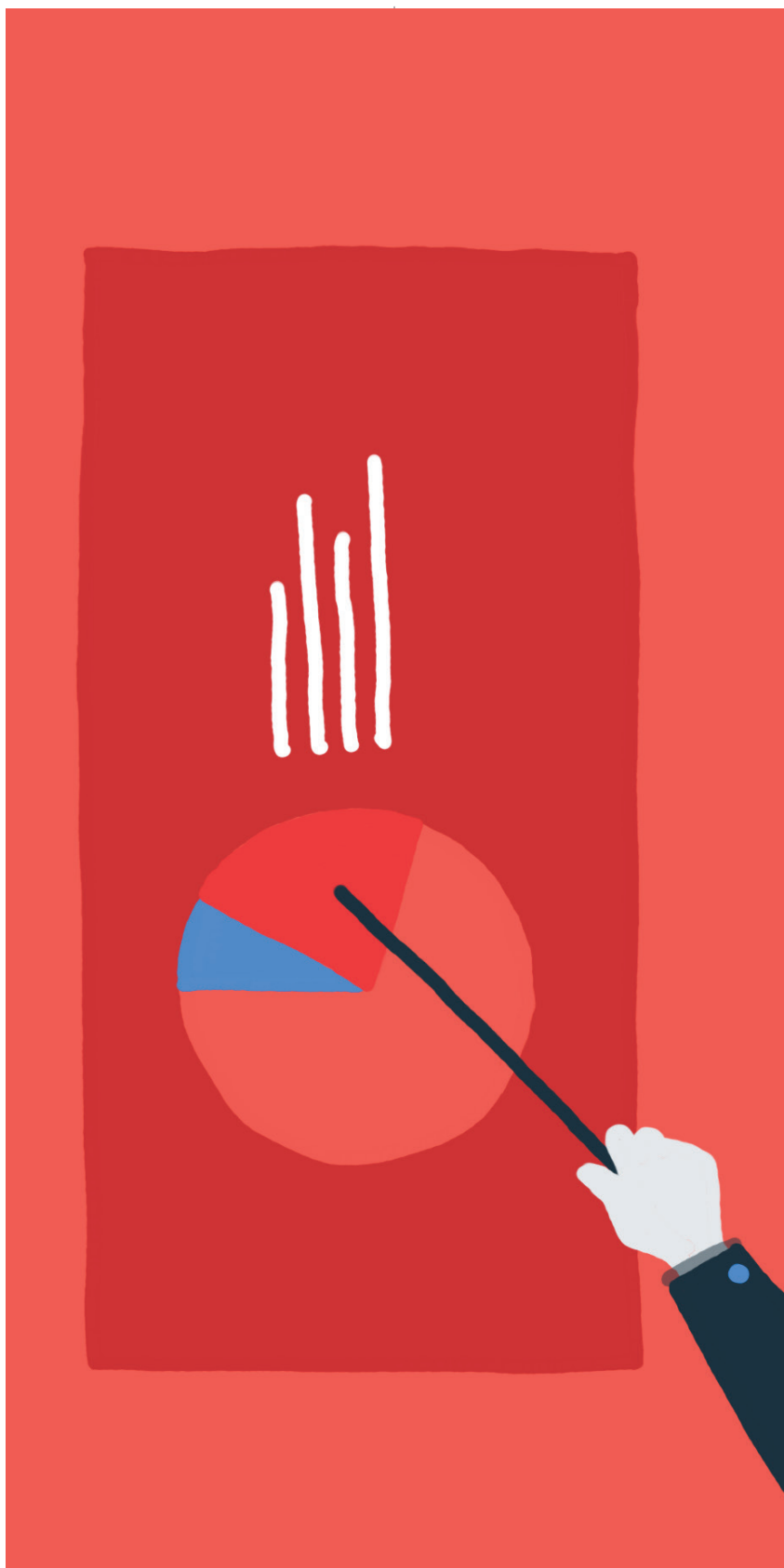
کشوری ارائه دهد، زیرا پاسخ به این پرسش‌ها احتمالاً به نوع و میزان ریسکی که واحد تجاری با آن مواجه است وابسته است—ریسک‌هایی که برخی از آنها می‌توانند میان کشورها متفاوت باشند. برای مثال، ریسک‌های سیاسی و مقرراتی احتمالاً در برخی کشورها بیشتر از سایر کشورهاست.

حسابداری ارزش منصفانه

با وجود ادبیات گسترده درباره حسابداری ارزش منصفانه، هنوز درک روشنی از این نداریم که چه زمانی و چرا باید از ارزش‌های منصفانه استفاده شود، یا پیامدهای رویکرد اندازه‌گیری ترکیبی که در حال حاضر به کار می‌بریم چیست؟ همچنین نمی‌دانیم بهترین شیوه برآورد ارزش‌های منصفانه کدام است؟ چه میزان خطای برآورد پذیرفتنی است؟ یا چگونه باید این میزان را تعیین کرد؟ افزون بر این، شواهد قابل توجهی وجود دارد که نشان می‌دهد فرصت‌طلبی مدیریتی همان‌گونه که بر بیشتر بر سایر ارقام و قضاوت‌های حسابداری اثرگذار است، به چه میزان بر برآوردهای ارزش منصفانه اثر می‌گذارد؟ آیا می‌توان فرصت‌طلبی مدیریتی را کنترل کرد؟ آیا باید آن را کنترل کرد؟ اگر بله تا چه حدی پذیرفتنی است؟ پاسخ به این پرسش‌ها می‌تواند، به عمق و کارایی بازارهای دارایی در یک کشور خاص وابسته باشد. هنگامی که برای یک دارایی بازار فعال وجود ندارد، ارزش منصفانه آن باید برآورد شود. آیا این وضعیت، ارائه منصفانه برآوردهای ارزش منصفانه را تضعیف می‌کند؟ آیا به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی ارزشیابی^{۱۵} به چیره شدن بر این مشکل بالقوه کمک می‌کند؟ چگونه و چرا؟

محافظه‌کاری

ادبیات بسیار گسترده محافظه‌کاری مزایای فراوانی برای محافظه‌کاری به‌ویژه در قراردادهای بدهی و سایر قراردادهای^{۱۶} شناسایی کرده و درعین حال هزینه‌های آن نیز برشمرده شده است. باین‌حال، این ادبیات تقریباً بینشی درباره پرسش‌های زیر ارائه نمی‌کند:





در دو حوزه نوظهور گزارشگری مالی نیز فهرست بلندی از پرسش‌های پژوهشی بی‌جواب وجود دارد: پایداری به‌ویژه تغییرات اقلیمی و حسابداری دارایی‌های دیجیتال، به‌خصوص دارایی‌های رمز ارزی. هر دو موضوع در سطح داخلی و بین‌المللی مهم‌اند و در ادبیات دانشگاهی نسبتاً جدید هستند. افزون بر این، همانند مثال‌های بخش سوم، پرسش‌ها و پاسخ‌ها الزاماً در همه محیط‌های نهادی یکسان نیستند.^{۱۸}

افزون بر این، این مسائل در چهارچوب‌های مفهومی پیش‌بینی‌نشده‌اند و بازتاب‌دهنده تغییرات اخیر در نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران هستند. از این‌رو، پرداختن به این مسائل می‌تواند مستلزم بازاندیشی در مرزهای اطلاعات حسابداری باشد و در نتیجه، ظرفیت تغییر ماهیت حسابداری را دارد. نپرداختن به آنها نیز می‌تواند به کاهش مربوط بودن گزارش‌های حسابداری بینجامد.

پایداری، به‌ویژه تغییرات اقلیمی

در پاسخ به یک سند مشورتی جهانی، بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در نوامبر ۲۰۲۱ تشکیل هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری را برای تدوین استانداردهای افشای پایداری اعلام کرد. هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری به‌طور گسترده از کارهای

به اختیار عمل مدیران برای افشای اطلاعات خصوصی موردنیاز بازار جهت ارزش‌گذاری واحد تجاری و جلوگیری از مدیریت سود با انگیزه‌های فرصت‌طلبانه که سرمایه‌گذاران را گمراه می‌کند. ادبیات حسابداری تاکنون آثار این مبادله را مطالعه نکرده است. بنابراین، نمی‌دانیم آیا سطح بهینه مدیریت سود صفر است یا خیر؟ اگر نه، میزان بهینه آن چقدر است؟ آیا میزان بهینه در شرایط مختلف متفاوت است؟ کدام شرایط و چرا؟ مدیریت سود چه اثری بر بیان صادقانه دارد؟ اگر مدیریت سود کیفیت اطلاعات سود را کاهش می‌دهد، آیا می‌توان آن را کنترل کرد؟ اگر بله چگونه؟

انگیزه‌های مدیریت سود احتمالاً در میان کشورهای مختلف، متفاوت است. برای مثال، این انگیزه‌ها اغلب به شرایط قراردادهای جبران خدمات مدیریت وابسته‌اند که می‌تواند میان کشورهای مختلف، تفاوت داشته باشد. از این‌رو، پژوهش‌های بین‌المللی حسابداری می‌تواند به ما کمک کند بفهمیم کدام‌یک از این انگیزه‌ها برای مدیریت سود اهمیت بیشتری دارد.

چهار- پرسش‌های پاسخ نیافته برای پژوهش بین‌المللی حسابداری: پایداری و دارایی‌های دیجیتال

چه میزان محافظه‌کاری بهینه است؟ آیا میزان صفر هدف درستی است؟ اگر نه، محافظه‌کاری باید چه شکلی داشته باشد؟ نامشروط، مشروط، یا شکل دیگری؟ آیا شکل آن باید در شرایط مختلف متفاوت باشد؟ کدام شرایط به محافظه‌کاری بیشتر یا کمتر نیاز دارند؟ چه میزان بیشتر یا کمتر؟ چگونه می‌توان به آن میزان دست‌یافت؟ این تصمیم‌ها چه اثری بر قابلیت مقایسه، بیان صادقانه و سایر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری سودمند در تصمیم‌گیری دارند؟

به‌راحتی می‌توان تفاوت‌های میان کشورها را در اهمیت محافظه‌کاری تصور کرد. برای مثال، شیوع نسبی تأمین مالی از طریق بدهی یا حقوق صاحبان سهام بر میزان کاربست محافظه‌کاری در این کشورها اثر دارد.^{۱۹} شواهدی درباره عوامل ایجادکننده تفاوت در اهمیت محافظه‌کاری، درک ما از نقش محافظه‌کاری را به‌طور کلی عمیق‌تر خواهد کرد.

مدیریت سود

ادبیات گسترده‌ای وجود دارد که مدیریت سود را تقریباً در هر محیطی که شرکت‌ها انگیزه‌ای برای مدیریت سود یا سایر اقدام صورت‌های مالی دارند، مستند کرده است. میزان مدیریت سود بازتاب مبادله‌ای است میان اجازه دادن

پیشین نهادهایی مانند بنیاد گزارشگری ارزش که حاصل ادغام هیئت استانداردهای حسابداری پایداری و شورای بین‌المللی گزارشگری یکپارچه است و هیئت استانداردهای افشای اقلیمی^{۱۹} که ابتکاری از پروژه افشای کربن^{۲۰} بود، بهره گرفته است. بنیاد گزارشگری ارزش و هیئت استانداردهای افشای اقلیمی^{۲۱} اکنون بخشی از بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هستند.

بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تصریح کرده است که هدف هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری، همانند هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ارائه اطلاعات به تأمین‌کنندگان برون‌سازمانی سرمایه است. تفاوت در این است که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بر استانداردهای گزارشگری مالی تمرکز دارد، در حالی که هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری بر استانداردهای افشای پایداری تمرکز دارد. احتمالاً بسیاری از افشاهای پایداری ماهیت غیرمالی خواهند داشت. این ابتکار بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در سراسر جهان به‌عنوان گامی ضروری و موردنیاز برای گزارشگری اطلاعات پایداری بااهمیت مالی به سرمایه‌گذاران مورد استقبال قرار گرفته است.

کمسیون اروپا، گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا (پروژه مشورتی گزارشگری مالی اروپا) را به‌عنوان نهاد مسئول تدوین استانداردهای پایداری اروپایی معرفی کرده است؛ استانداردهایی که بر همگرایی بین‌المللی بنا شده است و به آن کمک می‌کنند. برخلاف استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری، هدف نهایی استانداردهای پروژه مشورتی اروپایی گزارشگری مالی، فراهم کردن داده‌های مرتبط با پایداری قوی و قابل‌مقایسه برای پشتیبانی از موفقیت سیاست‌های عمومی مرتبط با پایداری راهبردهای کسب‌وکار و اهداف مالی پایدار است. از این‌رو، استانداردهای پروژه مشورتی اروپایی گزارشگری مالی^{۲۲} بر نیازهای همه ذی‌نفعان تحت مفهوم اهمیت دوگانه تمرکز دارند که هم شامل اهمیت مالی و هم شامل آثار زیست‌محیطی است.

یکی از مشکلات اصلی سرمایه‌گذاران در زمینه تغییرات اقلیمی، کمبود اطلاعات در دسترس است. در مارس ۲۰۲۲، کمسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا، پیشنهادی برای الزام به افشاهای گسترده درباره تغییرات اقلیمی ارائه کرد. این پیشنهاد بحث‌برانگیز بود و کمسیون بورس تا مارس ۲۰۲۴ قاعده‌نمایی را صادر نکرد. هرچند افشاهای قاعده‌نمایی کمتر از افشاهای پیشنهادی بود، اما صدور آن با چالش‌های حقوقی مواجه شد. در نتیجه، اندکی پس از صدور قاعده‌نمایی، کمسیون بورس اجرای آن را درحالی که دعاوی حقوقی در جریان بود «متوقف» کرد. مسئله حقوقی اصلی این است که آیا کمسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا با الزام به افشاهایی درباره اثر واحد تجاری بر تغییرات اقلیمی، از اختیارات خود برای حمایت از سرمایه‌گذاران، حفظ بازارهای منصفانه، نظم و کارا و تسهیل تأمین سرمایه فراتر رفته است یا خیر.

به تدریج روشن‌تر می‌شود که سرمایه‌گذاران به اطلاعاتی درباره آثار مالی تغییرات اقلیمی بر جریان‌های نقدی و ریسک واحد تجاری — موسوم به اهمیت واحد^{۲۳} نیاز دارند و چنین اطلاعاتی می‌تواند برای گنجاندن در گزارش‌های مالی مناسب باشد. باین‌حال، مقاومت در برابر قاعده افشای اقلیمی کمسیون بورس نشان می‌دهد که هنوز دقیقاً مشخص نیست این اطلاعات چیست و دست‌کم برای شرکت‌های آمریکایی، به‌زودی نیز در دسترس نخواهد بود.

در حال حاضر یک مشکل اساسی حسابداران آن است که بخش عمده اطلاعات موجود درباره تغییرات اقلیمی از شاخص‌های غیرمالی تشکیل شده است و آثار مالی این شاخص‌ها بر واحد تجاری هنوز به‌طور کامل مشخص نیست. برای مثال، هزینه‌های احتمالی افزایش سطح دریا برای واحدی که کارخانه‌ای نزدیک اقیانوس دارد چیست؟ هزینه‌های احتمالی بازسازی کارخانه برای کاهش انتشار آلاینده‌ها به چه میزان است؟ بنابراین، اگرچه برخی از این هزینه‌ها باید در حسابداری جاری منعکس شوند — به‌عنوان مثال در قالب

هزینه‌های کاهش ارزش — اما دقیقاً چگونگی انجام این کار مشخص نشده است. احتمالاً با گذشت زمان، پیوند میان شاخص‌های غیرمالی و آثار مالی آنها بر واحد تجاری روشن‌تر خواهد شد. پرسش‌های پژوهشی باز بسیاری درباره تغییرات اقلیمی وجود دارد، از جمله: سرمایه‌گذاران برای تصمیم‌های تخصیص سرمایه به چه اطلاعاتی درباره تغییرات اقلیمی نیاز دارند؟ کدام مؤلفه‌های این اطلاعات باید در چهارچوب حسابداری قرار گیرند؟ شاخص‌های غیرمالی مرتبط با تغییرات اقلیمی چگونه به آثار مالی بر واحد تجاری پیوند می‌خورند؟ چگونه می‌توان این اطلاعات غیرمالی را میان شرکت‌ها و در طول زمان قابل‌مقایسه کرد؟ این پرسش‌ها درباره همه شرکت‌ها در همه کشورها صدق می‌کند.

باین‌حال، همانند پرسش‌های پاسخ نیافته در حوزه‌های تثبیت‌شده بخش سوم، پژوهش درباره اطلاعات موردنیاز سرمایه‌گذاران در زمینه تغییرات اقلیمی با اتخاذ یک دیدگاه بین‌المللی غنی‌تر می‌شود. اگرچه تغییرات اقلیمی پدیده‌ای جهانی است، رویکرد کشورها در مواجهه با آن متفاوت است. برای مثال، کشورهای اروپایی نسبت به ایالات متحده، حامی‌تر رویکرد اهمیت دوگانه هستند. از این‌رو، پاسخ به پرسش‌های پژوهشی مرتبط با تغییرات اقلیمی احتمالاً به دیدگاه هر کشور وابسته است. همچنین، با تغییر جهت‌گیری‌های سیاسی در یک کشور، قوانین و مقررات مرتبط با تغییرات اقلیمی نیز احتمالاً تغییر خواهد کرد و این امر نیز می‌تواند بر پاسخ‌ها اثر بگذارد. اگرچه حسابداری فعلی آثار واحد تجاری بر تغییرات اقلیمی را هرچند برای سیاره بسیار مهم باشد در برنمی‌گیرد، این وضعیت نیز ممکن است با ظهور قوانین و مقررات جدیدی که شرکت‌ها را مجبور به تحمل هزینه‌های آثار منفی زیست‌محیطی خود می‌کند، تغییر کند.

دارایی‌های دیجیتالی، به‌ویژه دارایی‌های رمز ارزی

ویکی‌پدیا دارایی دیجیتالی را «چیزی که در قالب دیجیتال وجود دارد و با حق استفاده

همراه است» تعریف کرده است. دارایی‌های دیجیتال شامل دارایی‌های رمز ارزی، توکن‌های غیرقابل تعویض، موسیقی، عکس‌ها، وبسایت‌ها، آثار هنری و سایر اقلام کلکسیونی و مجموعه‌ای رو به گسترش از موارد دیگر است. دارایی‌های رمز ارزی دارایی‌های دیجیتالی هستند که:

- به‌عنوان وسیله مبادله عمل می‌کنند،
- توسط یک مرجع حاکمیتی صادر نشده‌اند،
- به ایجاد یک قرارداد میان دارنده و طرف دیگر منجر نمی‌شوند و
- به‌عنوان «وراق بهادار» تلقی نمی‌شوند.

اگرچه دارایی‌های دیجیتال تحصیل‌شده معمولاً در صورت‌های مالی شناسایی می‌شوند، اما حسابداری و نحوه ارائه آنها بحث‌برانگیز است. دلیل اصلی این امر آن است که رویکرد رایج در برخورد با یک مسئله جدید حسابداری، تطبیق

آن با مجموعه استانداردهای جاری است^{۲۴}. هرچند این رویکرد برای تغییرات تدریجی می‌تواند مؤثر باشد، کارایی آن برای تغییرات انقلابی مانند آنچه در دارایی‌های دیجیتال متجلی است، نامشخص است. به‌طور خاص، دارایی‌های رمز ارزی به‌خوبی در طبقه‌های مختلف دارایی جاری در استانداردهای حسابداری نمی‌گنجند. آنها وجه نقد یا معادل وجه نقد نیستند، زیرا وجه نقد رایج قانونی نیستند، پشتوانه دولت حاکمیتی ندارند، سررسید مشخصی ندارند و نوسان‌های قیمتی شدیدی را تجربه کرده‌اند و تعریف نقد را احراز نمی‌کنند. همچنین آنها ابزار مالی یا دارایی مالی نیز نیستند، زیرا نه وجه نقد هستند، نه منافع مالکانه در واحد تجاری دیگر و نه نمایانگر حق قراردادی دریافت وجه نقد یا ابزار مالی دیگر

هستند. طبق استانداردهای حسابداری آمریکا، این اقلام موجودی کالا محسوب نمی‌شوند، زیرا مشهود (ماهیت فیزیکی) نیستند. طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، می‌توان آنها را به‌عنوان موجودی کالا طبقه‌بندی و به اقل خالص ارزش فروش یا بهای تمام‌شده اندازه‌گیری کرد.

در نتیجه (در ایالات متحده آمریکا) دارایی‌های رمز ارزی معمولاً به‌عنوان دارایی‌های نامشهود طبقه‌بندی می‌شوند؛ دارایی‌هایی که دارایی مالی نیستند و ماهیت فیزیکی ندارند. طبق استانداردهای حسابداری آمریکا، این طبقه‌بندی منجر به گزارش آنها به بهای تمام‌شده تاریخی پس از کسر کاهش ارزش انباشته منجر می‌شود. در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، شرکت‌ها می‌توانند مدل تجدید ارزیابی را انتخاب کنند که در این صورت افزایش در حقوق مالکانه و کاهش ارزش در این اقلام باید در سود یا زیان شناسایی شود که در این صورت مسئله‌ساز خواهد بود. به‌ویژه، اگرچه دارایی به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شود، تنها کاهش ارزش‌ها و افزایش ارزش‌ها تا سقف کاهش ارزش‌های قبلاً شناسایی شده همان دارایی در سود یا زیان شناسایی می‌شود. سایر افزایش ارزش‌ها در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی می‌گردد و در زمان تحقق این مازاد مستقیماً به سود (زیان) انباشته منتقل می‌شود. با این حال، این طبقه‌بندی بیشتر بر این اساس است که دارایی‌های رمز ارزی چه چیزی نیستند، نه اینکه چه چیزی هستند و همه معتقد نیستند که این حسابداری اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران فراهم می‌کند. از دید آنان، این کار مانند جا دادن یک قطعه مربع در سوراخ گرد است و اقتصاد واقعی را نادیده می‌گیرد.

پرسش دیگر این است که آیا دارایی رمز ارزی یک واحد پول است یا خیر. دارایی‌های رمز ارزی به‌عنوان وسیله مبادله استفاده‌شده‌اند و بیت‌کوین به‌عنوان پول قانونی پذیرفته‌شده است. اگر دارایی رمز ارزی یک واحد پول باشد، پرسش بعدی این است که آیا چالش‌هایی برای حسابداری معاملات و تسعیر ارز خارجی





ایجاد می‌کند یا خیر. به راحتی می‌توان تصور کرد که برخی شرکت‌ها مثلاً کوین بیس، دارایی رمز ارزی را به عنوان واحد پول عملیاتی خود شناسایی می‌کند. با این حال، حسابداری ارز خارجی برای در نظر گرفتن دارایی‌های رمز ارزی طراحی نشده است.

در پاسخ به دعوت هیئت استانداردهای حسابداری مالی در سال ۲۰۲۱ برای اظهار نظر درباره برنامه کاری، کوین بیس و بسیاری دیگر از پاسخ‌دهندگان فعال در حوزه دارایی‌های رمز ارزی از هیئت استانداردهای حسابداری مالی خواستند حسابداری ارزش منصفانه برای این دارایی‌ها الزامی شود. در واکنش به این بازخورد، هیئت استانداردهای حسابداری مالی پیشنهادی در همین راستا صادر کرد. با توجه به پاسخ‌های دریافتی در مرحله مشاوره، جای تعجب نبود که نظرهای ارائه شده به طور قاطع از استفاده از ارزش منصفانه برای اندازه‌گیری دارایی‌های رمز ارزی حمایت می‌کرد. در نتیجه، هیئت استانداردهای حسابداری مالی یک استاندارد جدید حسابداری مالی صادر کرد که دارایی‌های رمز ارزی مشمول آن را تعریف می‌کند و اندازه‌گیری آنها به ارزش منصفانه را الزامی می‌سازد. هرچند این استاندارد همه مسائل حسابداری مرتبط با دارایی‌های دیجیتال را حل نمی‌کند، اما گامی نخست محسوب می‌شود. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری تصمیم گرفت فعلاً به دارایی‌های رمز ارزی نپردازد.

پرسش‌های پژوهشی بی‌جواب مرتبط با دارایی‌های دیجیتال شامل این موارد است: چرا حسابداری میان انواع دارایی‌ها تمایز قائل می‌شود؟ آیا این تمایزها می‌توانند گسترده‌تر شوند تا احتمال انطباق دارایی‌های نوپدید افزایش یابد؟ چرا برای انواع مختلف دارایی‌ها به حسابداری متفاوت نیاز داریم؟ این تفاوت‌ها چه دلالتی درباره انواع دارایی‌های مورد نیاز ما دارد؟ آیا می‌توان انواع دارایی را بر اساس آنچه هستند تعریف کرد، نه آنچه نیستند؟ از دارایی‌های دیجیتال چه بینش‌هایی می‌توان برای بهبود حسابداری دارایی‌ها، ارز خارجی و سرمایه‌گذاری‌ها به دست آورد؟

ریسک مرتبط با تغییرات اقلیمی و دارایی‌های رمز ارزی

هم تغییرات اقلیمی و هم دارایی‌های رمز ارزی با ریسک قابل توجهی برای واحد تجاری همراه‌اند و سرمایه‌گذاران نیاز دارند از این ریسک‌ها آگاه باشند. در مورد تغییرات اقلیمی، سرمایه‌گذاران به اطلاعاتی درباره ریسک مالی مانند مالیات احتمالی کربن و ریسک عملیاتی مانند وقفه‌های احتمالی تولید ناشی از قرارگیری کارخانه در نزدیکی اقیانوس یا استفاده از سوخت‌های فسیلی نیاز دارند. تغییر قوانین و مقررات حاکم بر تغییرات اقلیمی نیز ریسک اضافی ایجاد می‌کند.

در مورد دارایی‌های رمز ارزی، ریسک ناشی از نوسانات شدید قیمت بازار و حساسیت به معاملات سفته‌بازانه است. همانند تغییرات اقلیمی، شرکت‌های دارنده دارایی‌های رمز ارزی با ریسک تغییر قوانین و مقررات نیز مواجه‌اند. برای مثال، کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا در حال حاضر در حال بررسی این موضوع است که آیا دارایی‌های رمز ارزی اوراق بهادار محسوب می‌شوند یا خیر؛ امری که می‌تواند راه را برای

نظارت کمیسیون بر بازار دارایی‌های رمز ارزی هموار کند. افزون بر این، برخی شرکت‌های فعال در حوزه دارایی‌های رمز ارزی ممکن است با مقررات بانکی یا مقررات مربوط به بورس مواجه شوند. برای نمونه، کوین بیس یک بورس خرید و فروش دارایی‌های رمز ارزی است، اما هم‌زمان معاملاتی را تسهیل می‌کند که به سپرده‌پذیری، وام‌دهی با بهره، سرمایه‌گذاری و سایر معاملات رایج در مؤسسات مالی و بانک‌ها شباهت دارد.

در ژوئن ۲۰۲۳، کمیسیون بورس و اوراق بهادار علیه بایننس (بزرگ‌ترین صرافی رمز ارزی جهان) و کوین بیس (بزرگ‌ترین صرافی رمز ارزی ایالات متحده) اقامه دعوی کرد و مدعی شد که آنها قواعدی را که مستلزم ثبت به عنوان بورس و نظارت کمیسیون است را نقض کرده‌اند. در همان ماه، دو عضو کنگره آمریکا از وزارت خزانه‌داری و سازمان امور مالیاتی آمریکا خواستند مقررات مالیاتی برای صنعت رمز ارز را اجرا کنند: «سال‌هاست که این صنعت (رمز ارز) منبع عمده فرار مالیاتی و بخش قابل توجهی از شکاف مالیاتی کشور (ایالات متحده) بوده است.» برخی کشورها مانند چین در حال

بررسی ممنوعیت کامل دارایی‌های رمز ارزی هستند.

پنج- آیا زمان بازاندیشی در مفاهیم زیربنایی گزارش‌های مالی فراسیده‌است؟

سرمایه‌گذاران به اطلاعاتی نیاز دارند که به‌صورت مربوط و بیان صادقانه ارائه شده باشد و در شرکت‌های مختلف (یکنواختی) و در طول زمان (ثبات رویه) قابل‌مقایسه باشد؛ اطلاعاتی که بخش عمده آن را تنها خود واحد تجاری می‌تواند فراهم کند. اینجاست که حسابداری ارزش می‌آفریند. حسابداری یک علم محض یا مبتنی بر قوانین طبیعت نیست^{۲۵}؛ بلکه بر توافق میان کارشناسان استوار است و بنابراین می‌تواند همگام با تحول اقتصاد و بازارهای سرمایه تکامل یابد. پرسش این است که آیا اقتصاد و بازارهای سرمایه تا حدی تکامل یافته‌اند که حسابداران باید برخی از مفاهیم زیربنایی استانداردهای حسابداری که شالوده اطلاعات ارائه‌شده به سرمایه‌گذاران است را بازنگری کنند یا خیر. اندیشیدن گسترده‌تر درباره اطلاعات حسابداری می‌تواند کلید برخورد با چالش‌های دشوار پیش‌روی حسابداری امروز باشد.

در دنیای امروز سرشار از اطلاعات، منابع اطلاعاتی مورد استفاده سرمایه‌گذاران برای تصمیم‌های تخصیص سرمایه به‌سرعت در حال افزایش است و حجم اطلاعات در دسترس تقریباً نامحدود است. باین‌حال، خود واحد تجاری منبعی حیاتی از اطلاعات است، زیرا اطلاعاتی درباره خود دارد که دیگران ندارند؛ بنابراین، اگر واحد تجاری اطلاعات مورد نیاز سرمایه‌گذاران را ارائه نکند، سرمایه‌گذاران ناچارند یا تنها به منابع بیرونی که اطلاعات ناکاملی دارند اتکا کنند، یا برآوردهای خود را انجام دهند که اغلب چیزی بیش از حدس‌های آگاهانه نیست. این وضعیت موجب افزایش عدم اطمینان اطلاعاتی سرمایه‌گذاران و در نتیجه افزایش هزینه سرمایه خواهد شد.

اگرچه چهارچوب‌های مفهومی هدفی کلی برای گزارشگری مالی یعنی ارائه اطلاعات سودمند برای تصمیم‌های تخصیص سرمایه

تعیین می‌کنند، اما بلافاصله به تعیین عناصر صورت‌های مالی مانند دارایی‌ها و بدهی‌ها و معیارهای شناخت، اندازه‌گیری و ارائه آنها می‌پردازند. این چرخش سریع به مفاهیم زیربنایی صورت‌های مالی به نظر می‌رسد مفهوم فراگیر ارائه اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران را کنار می‌گذارد. تردیدی نیست که صورت‌های مالی، بنیان اطلاعاتی آزمون شده در طول زمان و به‌خوبی تثبیت‌شده‌ای هستند که سرمایه‌گذاران برای اتخاذ تصمیم‌های تخصیص سرمایه به آن نیاز دارند و از آن استفاده می‌کنند اما تمرکز تنها بر صورت‌های مالی، دامنه اطلاعات حسابداری را به‌شدت محدود می‌کند و چهارچوب‌ها توضیح نمی‌دهند چرا چنین تمرکزی وجود دارد.

گزارشگری یکپارچه نمونه‌ای برجسته و امیدبخش از اندیشیدن گسترده‌تر درباره اطلاعات حسابداری است. در نتیجه تجمیع رویکردهای گزارشگری که به تشکیل هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری انجامید، شورای بین‌المللی گزارشگری یکپارچه پیشین نیز زیر چتر بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی قرار گرفت. گزارشگری یکپارچه بر شش نوع سرمایه تمرکز دارد که سرمایه مالی تنها یکی از آنهاست. پنج سرمایه دیگر عبارت‌اند از: سرمایه انسانی، سرمایه تولیدی، سرمایه فکری، سرمایه اجتماعی و ارتباطی و سرمایه طبیعی. فکر (ایده) زیربنایی گزارشگری یکپارچه آن است که واحد تجاری گزارشی به سرمایه‌گذاران ارائه دهد که توضیح می‌دهد چگونه این سرمایه‌ها را برای خلق و حفظ ارزش در کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت ترکیب و یکپارچه می‌کند. یکپارچگی اطلاعات میان سرمایه‌ها کلید تحقق ظرفیت بالقوه گزارشگری یکپارچه است.

پرداختن به این پرسش که آیا دامنه گزارش‌های حسابداری باید فراتر از صورت‌های مالی گسترش یابد، پرسش‌های پژوهشی زیر را مطرح می‌کند: محدود کردن اطلاعات حسابداری به صورت‌های مالی چه پیامدهایی برای حسابداری و سرمایه‌گذاران دارد؟ سرمایه‌گذاران چه اطلاعاتی را از منابعی غیر از صورت‌های مالی جست‌وجو می‌کنند؟

آیا این اطلاعات در صورتی که توسط خود واحد تجاری و تحت همان فرایندها و کنترل‌های سایر اطلاعات حسابداری ارائه شود، برای سرمایه‌گذاران سودمندتر خواهد بود؟ اطلاع‌رسانی این اطلاعات به چه شکلی بیشترین ارزش اطلاعاتی را دارد؟

اگر بخشی از این اطلاعات غیرمالی باشد، چگونه می‌توان آن را خلاصه، تجمیع و قابل‌مقایسه کرد؟ آیا بسته‌های گزارشگری جایگزین مانند گزارشگری یکپارچه که صورت‌های مالی تنها یکی از اجزای آن است، در تأمین اطلاعات مورد نیاز سرمایه‌گذاران مؤثرتر از گسترش دامنه صورت‌های مالی هستند؟ اگر چنین است، چگونه و چرا؟ مرز میان آنچه درون و بیرون دامنه گزارش‌های حسابداری قرار می‌گیرد چگونه باید تعیین شود؟

شش- اثرگذاری فراتر از انتشارات پژوهشی

دانشگاهیان مسئول بخش «دانشی» حسابداری به‌عنوان یک حرفه دانشی هستند. اگرچه تمرکز دانشگاهیان بر انتشار مطالعات پژوهشی است، اما رهبری فکری فراتر از واژگان مکتوب امتداد می‌یابد. از این‌رو، حسابداران دانشگاهی باید نه تنها پژوهش‌های بنیادی و کاربردی انجام دهند، بلکه بینش‌های پژوهشی را به خارج از دانشگاه از جمله از طریق تعامل با حسابداران شاغل و استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری، منتقل کنند^{۲۶}. این تعامل توانایی دانشگاهیان را برای طراحی پرسش‌ها و روش‌های پژوهشی مرتبط با بهبود گزارشگری مالی در عمل افزایش می‌دهد. این همان سازوکار عملکرد یک حرفه دانشی در خدمت جامعه‌ای برخوردارتر است.

راه‌های بسیاری برای ایجاد اثرگذاری بزرگ یا کوچک وجود دارد که همکاران دانشگاهی، جامعه پژوهشی، حرفه حسابداری به‌طور گسترده و کل جامعه را تحت تأثیر قرار می‌دهد. فراهم بودن فرصت تعامل می‌تواند اثر پژوهش را تقویت کند. یکی از مجموعه فعالیت‌های بالقوه اثرگذار برای پژوهشگران حسابداری بین‌المللی، مشارکت با دانشگاه‌های سایر کشورها برای بهبود محیط

پژوهشی جهانی است. این مشارکت می‌تواند شامل توضیح اهمیت پژوهش حسابداری برای دانشگاهیان غیر حسابدار و مدیران دانشگاهی، ارائه سخنرانی‌ها درباره پژوهش برای اعضای هیئت‌علمی و دانشجویان، عضویت در هیئت‌های مشورتی پژوهشی و حمایت از نشریات سایر کشورها از طریق داوری یا عضویت در هیئت تحریریه باشد. این مشارکت همچنین می‌تواند شامل همکاری‌های پژوهشی باشد که راهی مؤثر برای آشنایی با جزئیات نهادی کشور دیگر و نیز به اشتراک‌گذاری تخصص پژوهشی است.

هفت - جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

خبر خوب برای دانشگاهیان حسابداری این است که فهرست پرسش‌های پژوهشی پاسخ نیافته طولانی است و همواره مسائل حسابداری بحث‌برانگیزی برای پرداختن وجود دارد؛ چه در حوزه‌های تثبیت‌شده و چه در حوزه‌های جدید. پژوهش دانشگاهی نقشی اساسی در ارائه شواهد و بینش‌ها برای حل این مسائل دارد و از این طریق به بهبود حسابداری در عمل کمک می‌کند. در حل این مسائل، مهم است دیدگاهی پذیرفته شود که حسابداری اطلاعاتی برای پشتیبانی از تصمیم‌های تخصیص سرمایه سرمایه‌گذاران فراهم می‌کند. این همان ماهیت حسابداری است.

همچنین ضروری است که گزارش‌های حسابداری با اقتصادی که ظاهراً پیوسته در حال تغییر است و با مدل‌های کسب‌وکار نوین همگام بمانند. این امر احتمالاً به ارائه اطلاعات غیرمالی بیشتر در گزارش‌های حسابداری به جای حذف اقلام از گزارش‌ها و ارائه اطلاعات بیشتر درباره دارایی‌های نامشهود و ریسک که برای سرمایه‌گذاران مهم‌اند اما تا حد زیادی در گزارش‌های حسابداری به چشم نمی‌خورند؛ خواهد انجامید. هر چند صورت‌های مالی در حال حاضر کانون اصلی گزارش‌های حسابداری هستند، سرمایه‌گذاران به اطلاعات منابع دیگر نیز نیاز دارند و از آنها استفاده می‌کنند؛ بنابراین، تمرکز صرف بر صورت‌های مالی به‌عنوان تنها خروجی حسابداری، توانایی گزارش‌های حسابداری را در ارائه برخی از انواع

اطلاعاتی که سرمایه‌گذاران برای اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری خود به آن نیاز دارند؛ محدود می‌کند. از این‌رو، با توجه به برداشت عمومی مبنی بر اینکه حسابداری در حال از دست دادن اهمیت خود است، ممکن است زمان آن فرارسیده باشد که مفاهیم زیربنایی گزارش‌های حسابداری بازنگری شوند.

بینش‌های حاصل از پژوهش برای حسابداری به‌عنوان یک حرفه علمی اهمیت حیاتی دارند، زیرا این حرفه با تغییرات بالقوه انقلابی در نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران مواجه است. همچنین باید به یاد داشته باشیم که رهبری فکری فراتر از نوشتار است و تعامل با دانشگاهیان و حرفه‌ای‌ها در کشورهای دیگر، پژوهش را تقویت کرده و اثر جهانی آن را افزایش می‌دهد. تمامی این فعالیت‌ها می‌توانند به حرفه حسابداری کمک کنند تا مسیری به جلو برای حمایت از یک جامعه مرفه‌تر ایجاد کنند.

پس آینده گزارشگری مالی چگونه خواهد بود؟ همان‌گونه که در آغاز اشاره شد، تاکنون هیچ‌کس به‌طور کامل الگوی نوینی برای گزارشگری مالی ارائه نکرده است که همه این مسائل را حل‌وفصل کند. بلکه به پژوهش‌های بیشتری نیاز است که به حل این مسائل کمک کرده و از این طریق، مسیرهایی را برای بهبود گزارشگری مالی نشان دهند. جهت‌گیری پژوهش‌های حسابداری نه با دستور و تجویز، بلکه با تکامل طبیعی پژوهش‌ها شکل خواهد گرفت؛ رویه‌های حسابداری نیز چنین خواهند بود. با این حال، گوی بلورین در حال شفاف‌تر شدن است. گزارشگری مالی آینده به‌احتمال زیاد تفاوت‌های چشمگیری با وضعیت کنونی خواهد داشت. دیدن این که پژوهش و عمل حسابداری چگونه با گشوده شدن آینده توسعه می‌یابند، جالب‌توجه خواهد بود.

پی‌نوشت‌ها:

۱- این مقاله ترجمه دقیق به همراه توضیحات اضافی از مقاله «مسائل حل‌نشده گزارشگری مالی: فرصت‌هایی برای پژوهش بین‌المللی حسابداری» از خانم پروفسور مری ای. بارت است که در شماره

۱ (پیاپی ۲۴، بهار ۲۰۲۵) مجله «پژوهش‌های بین‌المللی حسابداری» منتشرشده است. خانم مری ای. بارت دارنده کرسی استادی «جوآن ای. هورن‌گرن» در رشته حسابداری و استاد بازنشسته دانشکده تحصیلات تکمیلی بازرگانی دانشگاه استنفورد است. وی پیش از پیوستن به‌عنوان عضو هیئت‌علمی دانشگاه استنفورد در سال ۱۹۹۵، دانشیار دانشکده بازرگانی هاروارد و نیز شریک حسابرسی در مؤسسه آرتور اندرسن بوده است. پژوهش‌های پروفسور بارت در طیف گسترده‌ای از نشریات علمی معتبر منتشرشده و موفق به کسب جوایز پژوهشی متعددی شده‌اند. ایشان سابقه فعالیت به‌عنوان سردبیر ارشد مجله بررسی حسابداری را نیز دارد و پیش از آن نیز در سمت سردبیر این نشریه فعالیت کرده است. همچنین سردبیر بخش حسابداری مجله علوم مدیریت، هم سردبیر مجله گزارشگری مالی و عضو هیئت تحریریه چندین مجله علمی معتبر دیگر بوده است. پروفسور بارت از سال ۲۰۰۲ تا ۲۰۰۹ سمت معاون ارشد رئیس دانشکده استنفورد در امور آموزشی و دانشگاهی را نیز بر عهده داشته است. وی در حال حاضر نایب‌رئیس هیئت‌امنائی بنیاد حسابداری مالی است؛ نهادی که نظارت بر هیئت استانداردهای حسابداری مالی و هیئت استانداردهای حسابداری دولتی را بر عهده دارد. پروفسور بارت از بدو تأسیس هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در سال ۲۰۰۱ تا ۲۰۰۹ عضو این هیئت بوده و در دوره ۲۰۰۹ تا ۲۰۱۱ نیز به‌عنوان مشاور دانشگاهی هیئت یادشده فعالیت کرده است. پیش از عضویت در هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، وی در فرآیند استاندارد گذاری حسابداری از طریق عضویت در کمیته اجرایی استانداردهای حسابداری انجمن حسابداران رسمی آمریکا و همچنین شورای مشورتی استانداردهای حسابداری مالی FASB مشارکت داشته است. پروفسور بارت سابقه ریاست انجمن حسابداری آمریکا را داشته و پیش‌تر نیز به‌عنوان نایب‌رئیس و رئیس چندین کمیته تخصصی این انجمن فعالیت کرده است. وی همچنین نایب‌رئیس انجمن بین‌المللی آموزش و پژوهش حسابداری بوده است. از دیگر سوابق علمی بین‌المللی او می‌توان به عضویت افتخاری هیئت‌علمی دانشگاه ملبورن (استرالیا)، پژوهشگر افتخاری دانشگاه کمبریج (بریتانیا) و استاد ممتاز دانشگاه پرتوریا (آفریقای جنوبی) اشاره کرد. افزون بر این، وی عضو کمیته



حسابرسی خارجی صندوق بین‌المللی پول بوده و مدتی نیز ریاست این کمیته را بر عهده داشته است.

2- The Pathways Commission

3- FASB

4- Lev and Gu

5- Barth, Beaver, and Landsman 2001

6- IASC

۷- همان‌گونه که می‌دانیم «یکنواختی» یکی از جنبه‌های اصلی مقایسه پذیری (قابلیت مقایسه) است. در ادبیات از دو نوع یکنواختی نامبرده شده است. یکنواختی محدود و یکنواختی مطلق. در یکنواختی مطلق کمترین درجه آزادی عمل در انتخاب‌های حسابداری وجود دارد و همه شرکت‌ها از روش یکسانی در برخورد با معاملات حسابداری استفاده می‌کنند. به نظر می‌رسد در سال‌های اخیر استانداردهای حسابداری به سمت یکنواختی مطلق حرکت کرده است. IFRS شماره ۱۵ (اجاره‌ها) از جمله این استانداردهاست که به‌جز شرایط بسیار محدودی (اقلام کم‌ارزش و اجاره‌های بسیار کوتاه‌مدت)، همه اجاره‌ها را در حوزه اجاره‌های سرمایه‌ای تلقی می‌کند (یکنواختی مطلق) درحالی‌که در استانداردهای حسابداری پیشین، آزادی عمل بیشتری برای شرکت‌ها

در طبقه‌بندی کردن اجاره‌ها به‌عنوان اجاره عملیاتی یا سرمایه‌ای وجود داشت (یکنواختی محدود).

8- IOSCO

9- IASB

10- ISSB

11- IVSC

۱۲- استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

۱۳- مثلاً در ایران با وجود پذیرش بخش زیادی از الزامات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی اما در بسیاری از موارد مثل افشاها به خاطر مسائل سیاسی و شرایط اجتماعی و اقتصادی کشور، اجرا نمی‌شود یا به‌گونه‌ای متفاوت عمل می‌شود.

۱۴- برای اطلاعات بیشتر درباره می‌توانید به مقاله با عنوان «چشم‌انداز گزارشگری مالی اقلام نامشهود» که توسط ۱۰ نفر از اعضای سابق هیئت‌های استاندارد گذاری کشورهای آمریکا، کانادا، بریتانیا، آلمان و ژاپن نگارش یافته است و ترجمه آن توسط وحید ممتی و کیانا صدیق پور در شماره ۳۵۱ مجله حسابداری (آذر و دی‌ماه ۱۴۰۲) منتشر شده است؛ رجوع کنید.

15- IVS

۱۶- پروفسور راس ال. واتز در مقاله‌ای در سال ۲۰۰۳ چهار تبیین برای محافظه‌کاری در حسابداری برشمرده

است که توضیح‌دهنده ظهور و تداوم محافظه‌کاری در رویه‌های حسابداری است که عبارت‌اند از (۱) تبیین حقوقی (۲) تبیین قراردادی (۳) تبیین هزینه‌های سیاسی (۴) تبیین مالیاتی

۱۷- برای کسب اطلاعات بیشتر در این زمینه به مقاله‌ای با عنوان «ارزیابی دوباره محافظه‌کاری در حسابداری» نوشته پروفسور رابرت بلوم (۲۰۱۸) که توسط وحید ممتی و الهه زمان ترجمه‌شده و در سال ۱۴۰۲ توسط انجمن حسابداران خبره در قالب کتاب منتشر شده است؛ رجوع کنید. در این کتاب تفاوت‌های محافظه‌کاری در کشورهای سوئیس، ژاپن و بلژیک ارائه و مقایسه شده است. همچنین در این کتاب دیدگاه نظریه‌پردازان قدیم در این‌باره را ارائه شده است و به بررسی جامع و چندجانبه‌ای از محافظه‌کاری در حسابداری پرداخته شده است.

در میهن عزیزمان ایران نیز مسائل مربوط به تغییرات اقلیمی به مشکلی اساسی تبدیل شده‌اند؛ که شایسته است توسط پژوهشگران مورد توجه بیشتر قرار گیرند.

19- Climate Disclosure Standards

Board(CDSB)

20- Carbon Disclosure Project (CDP)

Donelson, D. C., R. Jennings, and J. McInnis. 2011. Changes over time in the revenue-expense relation: Accounting or economics? *The Accounting Review* 86 (3): 945–974. <https://doi.org/10.2308/accr.00000046>

Lev, B., and F. Gu. 2016. *The End of Accounting and the Path Forward for Investors and Managers*. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons, Inc.

Lev, B., and P. Zarowin. 1999. The boundaries of financial reporting and how to extend them. *Journal of Accounting Research* 37 (2): 353–385. <https://doi.org/10.2307/2491413>

Srivastava, A. 2014. Why have measures of earnings quality changed over time? *Journal of Accounting and Economics* 57 (2–3): 196–217. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.04.001>

The Pathways Commission. 2012. *The Pathways Commission: Charting a national strategy for the next generation of accountants*. <https://aaahq.org/portals/0/images/education/pathways/8-9-47216.pdf?ver=2021-02-23-180351-313>

The Pathways Commission. 2014. *Implementing the recommendations of The Pathways Commission: Year two*. <https://aaahq.org/portals/0/images/education/pathways/7-9-60916.pdf?ver=2021-02-23-175643-507>

The Pathways Commission. 2015. *Implementing the recommendations of The Pathways Commission: Year three*. <https://aaahq.org/portals/0/images/education/pathways/7-9-60901.pdf?ver=2021-02-23-180139-920>

وحید منّتی: استادیار گروه حسابداری دانشگاه شهید بهشتی، دانشکده مدیریت و حسابداری، تهران، ایران
 زهرا روحی مله: کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه شهید بهشتی، دانشکده مدیریت و حسابداری، تهران، ایران.

Research 52 (5): 565–577. <https://doi.org/10.1080/00014788.2022.2079757>

Barth, M. E., W. H. Beaver, and W. R. Landsman. 2001. The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: Another view. *Journal of Accounting and Economics* 31 (1–3): 77–104. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00019-2](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00019-2)

Barth, M. E., W. R. Landsman, and M. Lang. 2008. International accounting standards and accounting quality. *Journal of Accounting Research* 46 (3): 467–498. <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2008.00287.x>

Barth, M. E., K. Li, and C. G. McClure. 2023a. Evolution in value relevance of accounting information. *The Accounting Review* 98 (1): 1–28. <https://doi.org/10.2308/TAR-2019-0521>

Barth, M. E., S. F. Cahan, L. Chen, and E. R. Venter. 2017. The economic consequences associated with integrated report quality: Capital market and real effects. *Accounting, Organizations and Society* 62: 43–64. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.08.005>

Barth, M. E., W. R. Landsman, M. Lang, and C. Williams. 2012. Are IFRS-based and US GAAP-based accounting amounts comparable? *Journal of Accounting and Economics* 54 (1): 68–93. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2012.03.001>

Barth, M. E., S. F. Cahan, L. Chen, E. R. Venter, and R. Wang. 2023b. Textual dimensions of non-financial information, stock price informativeness, and proprietary costs: Evidence from integrated reports. (Working paper). <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3857927>

Dichev, I. A., and V. W. Tang. 2008. Matching and the changing properties of accounting earnings over the last 40 years. *The Accounting Review* 83 (6): 1425–1460. <https://doi.org/10.2308/accr.2008.83.6.1425>

21- ISSB

22- EFRAG

23- Single Materiality

۲۴- البته افزون بر کاربری رویت‌های مشابه رایج، استنتاج از مفاهیم نظری گزارشگری مالی نیز می‌تواند در تجویز با برخورد حسابداری موضوعات جدید، در دستور کار قرار گیرد.

۲۵- برای اطلاعات بیشتر در این زمینه به مقاله رابرت آر. استرلینگ (۱۹۷۵) «به‌سوی علم حسابداری» مراجعه کنید.

۲۶- برای اطلاع بیشتر به مقاله «کتاب مقدس ویلیام پتن» اثر خانم دکتر بث بی. کرن که توسط وحید منّتی و مهری بختیاری ترجمه‌شده و در شماره ۳۶۶ مجله حسابداری در مرداد و شهریورماه ۱۴۰۴ منتشرشده است، رجوع کنید. آقای پرفسور ویلیام پتن که به‌عنوان آموزگار قرن (قرن بیستم) شناخته‌شده است ازجمله تأثیرگذارترین افراد در حرفه حسابداری به‌شمار می‌آید؛ توانست نظریه‌ها، عقاید و افکار حسابداری را از طریق «کتاب راهنمای حسابداری» وارد دنیای عمل و شیوه‌های اجرایی حسابداری کند. کتاب «راهنمای حسابداران» به‌سرگیری ایشان در دهه ۱۹۲۰ مصداق بارز آوردن تفکرات دانشگاهی به‌صحنه عمل و حرفه حسابداری بوده است.

منبع اصلی

Mary E. Barth; Unresolved Financial Reporting Issues: Opportunities for International Accounting Research. *Journal of International Accounting Research* 1 March 2025; 24 (1): 1–12. <https://doi.org/10.2308/JIAR-2024-037>

سایر منابع

Barth, M. E. 2018a. Accounting in 2036: A learned profession: Part I: The role of research. *The Accounting Review* 93 (6): 383–385. <https://doi.org/10.2308/accr-10627>

Barth, M. E. 2018b. The future of financial reporting: Insights from research. *Abacus* 54 (1): 66–78. <https://doi.org/10.1111/abac.12124>

Barth, M. E. 2022. Accounting standards: The 'too difficult' box—The next big accounting issue? *Accounting and Business*