

## اقتصاد سیاسی در گذر به استانداردهای حسابداری IFRS

حسین عبده تبریزی

می‌دانید که در قرن نوزدهم عنوان «اقتصاد سیاسی» جای خود را به واژه «اقتصاد» داد. امروزه، اقتصاد سیاسی دیگر معنای متفاوتی دارد. معنایی که در این جا مدنظر است، بررسی استانداردهای حسابداری از منظر علمی میان‌رشته‌ای از اقتصاد، جامعه‌شناسی، و علوم‌شناسی است که توضیح می‌دهد چگونه نهادهای سیاسی، محیط سیاسی، و نظام اقتصادی بر یکدیگر اثر می‌گذارند. ما می‌خواهیم استانداردهای حسابداری را در بنگاه‌های اقتصادی و برای هدفی اقتصادی پیاده کنیم، اما محیط سیاسی و منافع نهادهای سیاسی بر این تلاش سایه می‌افکند. اقتصاد سیاسی به نقش دولت و مناسبات قدرت در تخصیص منابع توجه دارد، و به مدل‌های اقتصادی فرایندهای سیاسی می‌پردازد. اقتصاد سیاسی در دهه‌ی شصت نظریه‌ی انتخاب عمومی را ارائه کرد که به استفاده‌ی از ابزارهای اقتصادی برای حل مشکلات سنتی علم سیاست می‌پردازد و مطالعه‌ی رفتار سیاسی را مدنظر دارد. این نظریه‌ی رأی‌دهندگان، سیاستمداران، و بورکرات‌ها را به گونه‌ای خاص ارائه می‌دهد، و می‌گوید آنان عمدتاً طوری رفتار می‌کنند که ناچاریم روش‌های معطوف به منافع خودشان بنامیم. این نظر مغایر با نظریه‌ی اقتصاددانان پیشین بود که می‌گفتند مقامات دولتی می‌کوشند تا مطلوبیت‌های فردی را از دل تابع رفاه اجتماعی بیرون کشیده و بیشینه کنند.

اگر از چارچوب اقتصاد سیاسی به مقوله‌ی حسابرسی، استانداردهای حسابرسی، حاکمیت شرکتی و مشخصاً استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی<sup>۱</sup> بپردازیم، خواهیم دید که هم در تعیین استانداردها، هم در پیاده‌سازی آنها در کشوری خاص و هم در پذیرش آنها در میان شرکت‌ها و نهادهای نظارتی آن کشور (به‌ویژه کشورهای در حال توسعه) ملاحظات اقتصاد سیاسی رعایت می‌شود. مثلاً خود هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی<sup>۲</sup> در طراحی استانداردهای IFRS برای شرکت‌های متوسط و کوچک (SME)ها در کشورهای در حال توسعه به ملاحظات اقتصاد سیاسی توجه خاص دارد. این استانداردها نظام گزارشدهی دو رده‌ای<sup>۳</sup> را در اقتصادهای در حال توسعه تجویز می‌کنند تا در اجرا و پیاده‌سازی، موانع اقتصاد سیاسی کم‌تر مشکل ایجاد کند.

1. International Financial Reporting Standards

2. International Accounting Standards Board

3. two-tier

برای ایران در شرایط پسانحریم، به کارگرفتن و اجرایی کردن استانداردهای حسابداری IFRS، کدها و رویه‌های خوب<sup>۱</sup> در حوزه‌ی گزارشدهی، بی‌شک چالشی است، چرا که کشور فاقد بسیاری از عناصر اساسی گزارشی شرکت‌ها و زیرساخت‌های آن است. از ضعف در چارچوب‌های قانونی و نظارتی<sup>۲</sup> گرفته تا فقدان ظرفیت انسانی و نهادهای حامی مربوطه. ترویج مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌هاست که در همه‌ی حوزه‌های مدیریت دنبال می‌شود، و حسابداران در آن نقش دارند. به‌ویژه در کشورهای توسعه‌یافته، بنگاه باید بتواند کارنامه‌ی مطلوبی از مسئولیت‌پذیری اجتماعی خود ارائه دهد تا اقبال افکار عمومی به آن بنگاه افزایش یابد. بی‌شک حسابرسی در توسعه‌ی مسئولیت‌پذیری اجتماعی نقشی عمده دارد، چرا که مسئولیت اجتماعی عبارت است از رفتار صحیح در چارچوبی عمومی و فراتر از رفتار قانونی.

هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) می‌کوشد تا نظام گزارشی مالی را در سطح جهانی به گونه‌ای توسعه دهد که شفافیت<sup>۳</sup> و مقایسه‌پذیری<sup>۴</sup> افزایش یابد و الگوهای سرمایه‌گذاری بهتری شکل گیرد. اما می‌داند که اعمال این استانداردها عواقب ناخواسته‌ای روی شرکت‌ها، دولت‌ها و بازار سرمایه دارد.

بخشی از موانع پیاده‌سازی IFRS به تأثیر ارزش‌های فرهنگی روی حسابداری در کشورهای مختلف برمی‌گردد. این موضوعی است که گریته‌هاستد<sup>۵</sup> و اس‌جی‌گری<sup>۶</sup> به طور گسترده‌ای بررسی کرده‌اند، و صدها مطالعه براساس چند مقاله‌ی پژوهشی اصیل آن‌ها انجام شده است.

پرداختن به عنوانی چون «حرفه‌ای‌گری در مقابل کنترل‌های قانونی<sup>۷</sup>»، «یکریختگی در مقابل انعطاف‌پذیری<sup>۸</sup>»، «محافظة‌کاری در مقابل خوش‌بینی<sup>۹</sup>»، «پنهان‌کاری در مقابل شفافیت<sup>۱۰</sup>»، فردگرایی<sup>۱۱</sup>، و احتراز از نااطمینانی<sup>۱۲</sup> برای توصیف وجوه فرهنگی طراحی، پذیرش و پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری خود وجهی از ملاحظات اقتصاد سیاسی است.

موانع اقتصاد سیاسی است که ایجاب می‌کند به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه به جای پذیرش کامل IFRS در همه‌ی زمینه‌ها از مسیر همگرایی<sup>۱۳</sup> حرکت شود و نسخه‌هایی از استانداردها به کار گرفته شود که مقبول‌تر

1. good practices

2. regulatory

3. transparency

4. comparability

5. Geert Hofstede

6. S.J.Gray

7. professionalism vs. statutory control

8. uniformity vs. flexibility

9. conservatism vs optimism

10. Secrecy vs. transparency

11. individualism

12. uncertainty avoidance

13. convergence

می‌نماید. هیأت IASB نیز خود فرایندهایی را به کار می‌گیرد تا بتواند همگرایی گسترده‌تری در سطح بین‌المللی ایجاد کند.

یک طرف طیف یعنی استاندارد نیاز به توضیح دارد. استانداردسازی و اصول حاکمیت شرکتی (یا اصول شرکت‌داری) با هدف نهایی حفظ منافع عمومی باید دنبال شود، اما در عین حال استانداردها و اصول باید به کار اداری کسب‌وکارها بیاید و باعث اطمینان‌بخشی به سرمایه‌گذاران شود. هرچند استانداردسازی نقش عمده‌ای در توسعه‌ی گزارشگری دارد، اما فرایند و تعیین استانداردها خود ممکن است دچار مشکل دوباره‌کاری و فقدان هماهنگی باشد.

استفاده از استانداردهای IRFS به جای استانداردهای حسابداری ملی، به اعتباردهی گزارش‌های مالی می‌افزاید و گزارشدهی مالی و حسابداری را ارتقا می‌دهد. استانداردهای منسجم جهانی به کسب‌وکارهای پایدار و رشد می‌انجامد. ما شاهد نزدیک‌شدن و همگرایی استانداردها در سطح جهانی هستیم و همه قبول دارند که اختلاف شیوه‌های عمل حسابداری، نرخ توسعه را در سطح جهان کند می‌کند.

عدم‌تجانس در عوامل محیطی کشورها باعث می‌شود که حتی اگر از نظام حسابداری بین‌المللی یکپارچه‌ای استفاده می‌شود، باز هم در عمل آن کشورها به رویه‌های حسابداری یکدستی نمی‌رسند و تفاوت‌های مهمی باقی می‌ماند. این تفاوت‌ها خود حاصل انعطاف‌پذیری‌ای است که در طراحی استانداردها و رویه‌های افشا به ملاحظات اقتصاد سیاسی ملحوظ شده است. مثلاً در نمونه‌ی ایران، یک دلیل برای پیاده‌سازی IFRS جذب سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی (FDI) است. پیاده‌سازی این استانداردها در عین حال بر حاکمیت شرکتی در ایران تأثیر می‌گذارد. حال با توجه به چارچوبی که ۲۴ اصل اقتصاد مقاومتی در ایران به‌وجود آورده است، در دستیابی به آن نسخه‌ی همگراتری از IFRS که برای محیط سیاسی و بنگاه‌های اقتصادی شبه‌دولتی ایران قابل‌تحمل باشد، در میدان عمل اقتصاد سیاسی هستیم.

در پیاده‌سازی موفقیت‌آمیزی IFRS در سراسر دنیا ارزش‌های حسابداری متنوعی ارائه شده است. هدف IFRS ارائه‌ی چارچوبی جهانی برای شرکت‌های عمومی<sup>۱</sup> است که صورت‌های مالی خود را تهیه و افشاء می‌کنند. IFRS می‌خواهد در زمینه‌ی منافع عمومی استانداردهای گزارشدهی مالی پذیرفته‌شده‌ی جهانی دارای کیفیت بالا، قابل‌فهم و قابل‌پیاده‌سازی و اعمال ارائه دهد، و برای ایجاد همگرایی پذیرفته است که با انعطاف‌پذیری در طراحی و پیاده‌سازی استانداردها و حرکت تدریجی به سمت آن‌ها ملاحظات و محدودیت‌ها و چارچوب‌های اقتصاد سیاسی کشورها را در نظر بگیرد.

---

1. public companies

مثال دیگر در ایران همین تجربه‌ی اخیر بانک مرکزی در اعمال استانداردهای IFRS، مشکلاتی که در بازار سرمایه به لحاظ اجرایی کردن آن‌ها در دو بانک حاصل شد، اعمال فشار بر بانک مرکزی، و نهایتاً پذیرش و عقب‌نشینی بانک مرکزی در حرکت به سمت آن نسخه‌ای از IFRS است که با آن همگرایی دارد؛ اما هدف اجرای دقیق و موبه‌موی آن استانداردها نیست.

این تصمیم که همگرا شویم اما دقیقاً IFRS را پیاده‌سازی نکنیم به کشورها و مقامات اجازه می‌دهد تا با حکم و اصلاح متدها و استانداردهای حسابداری در IFRS به انعطاف برسند و بتوانند با توجه به محدودیت‌های اقتصاد سیاسی خود، حداقل نسخه‌ای همگرا با نسخه‌ی اصیل IFRS را به اجرا درآورند. نقطه‌ی بسیار مهم آن است که تا چه حد می‌باید اجازه داد دامنه‌ی این انعطاف‌پذیری گسترده شود. اگر تغییرات اساسی در IFRS را با هدف ایجاد انعطاف به وجود آوریم، بیم آن می‌رود که استاندارد حسابداری جدید نتواند کاملاً با IFRS همگرا شود و هدف و مقصود اصلی که همگرایی در سطح بین‌المللی بوده است، در نیمه راه گم شود. در آن صورت رویه‌های حسابداری‌ای که ما در ایران پیاده می‌کنیم، از رویه‌های حسابداری مورد قبول در سطح جهانی فاصله می‌گیرد. این وضع به سرمایه‌گذاران و شرکت‌های ایرانی صدمه خواهد زد؛ ورود سرمایه‌ی خارجی را به خطر خواهد انداخت؛ و باعث خواهد شد اگر روزی شرکت‌های ایرانی فعال در خارج از کشور یا پذیرفته‌شده در بورس‌های جهان داشته باشیم، آن شرکت‌ها ناچار شوند دو دسته صورت‌های مالی تهیه کنند.

به لحاظ محدودیت‌ها و ملاحظات اقتصاد سیاسی است که هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) از فرایندهایی استفاده می‌کند تا بتواند به همگرایی هر چه وسیع‌تر در پیاده‌سازی IFRS در کشورهای در حال توسعه دست یابد. همگرایی جهانی استانداردهای گزارشگری بین‌المللی در عین حال دستور کاری است که انگیزه‌های سیاسی هم دارد. نهضت استاندارد کردن گزارشدهی مالی به اشکال مختلف و با کاربرد واژگان مختلف شکل گرفته است. علت استفاده از طیف وسیعی از واژگان چون «پذیرش<sup>۱</sup>»، «کاربرد<sup>۲</sup>»، «گذار<sup>۳</sup>»، «پیاده‌سازی<sup>۴</sup>»، «هماهنگی<sup>۵</sup>» و «همگرایی<sup>۶</sup>» ایجاد انعطاف‌پذیری است که در پیاده‌سازی IFRS در کشورهای در حال توسعه، اقتصاد سیاسی آن‌ها طلب می‌کند. در کشورهای در حال توسعه البته بیش‌تر از نسخه‌ی همگرا با IFRS در اصلاح استانداردهای حسابداری ملی استفاده می‌شود. در این فرایند همگرایی بین‌المللی، واضعان استانداردها خود با

---

1. adoption  
2. application  
3. transitioning  
4. implementation  
5. harmonization  
6. convergence

دادن زمان، پله‌ای کردن اجرا (دو یا چند رده‌ای کردن)، استثنا قائل شدن، و ... می‌کوشند انعطاف لازم را ایجاد کنند و با این تدبیرها از موانع اقتصاد سیاسی عبور نمایند.

اگر آنچه در مورد محدودیت‌های اقتصاد سیاسی گفته شد صحیح باشد، این بدان معناست که به جای پذیرش و ابلاغ IFRS (به شکلی که توسط IASB صادر شده) توسط بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، سازمان بورس و اوراق بهادار و بیمه‌ی مرکزی ایران، این نهادهای ناظر بنشینند و با همکاری با جامعه‌ی حسابداران و سازمان حسابرسی در مقام مسئول استانداردهای ملی در طول زمان روی استانداردهای حسابداری با کیفیت بالا و قابل تطابق با IFRS کار کنند. به نظر می‌رسد که هر دو نظر در ایران وجود دارد: هم کسانی چون کارشناسان بانک مرکزی هستند که حداقل تا همین اواخر بر اعمال عین متن استانداردهای IFRS تأکید می‌کردند و هم سازمان حسابرسی که به نظر می‌رسد اجرای گام به گام و نسخه‌ی تعدیل شده‌ی IFRS را دنبال می‌کند. تأکید بانک مرکزی بر اجرای IFRS به سرعت و به‌طور فراگیر شاید از این جا ناشی می‌شود که حسابرسان معتمد بانک مرکزی به بانک گفته‌اند که متأسفانه بعضی از گزارش‌های حسابرسی بانک‌ها در ۸ سال دولت‌های نهم و دهم با دقت تهیه نشده و در آن حسابرسان حداقل‌های کیفی حرفه‌ی خود را رعایت نکرده‌اند. این تأکید ما را در حوزه‌ی دیگری چون شعر، به یاد شاعرانی بزرگ اما بدون استاندارد (نگویم خطیبان مزدور) چون انوری می‌اندازد که در وصف او مرحوم دکتر غلامحسین یوسفی می‌نویسد:

«این مرد دانشمند خوش‌قریحه در زمینه‌ی مدح و ستایشگری به حدی گرفتار خوش‌آمدگویی شد که از خوارشدن سخن به دست او دچار افسوس می‌شویم ... به جز مدح سنجر و شصت تن از معاصران خود، هر کسی که ممکن بوده است ستایش او برای شاعر سودی در برداشته باشد، ستایش شده است. شعرها در عین استواری و بلندی بدان قصد سروده شده که مثلاً گوینده از کسی برای اسب و گوسفندش گاه و جو خواسته و یا از برای مرغ خود ارزن طلبیده است. تقاضای جامه‌ی فرّجی، دستار و لباس، پول نقد، پنبه و روغن برای چراغ، یخ برای رفع گرما نمونه‌هایی دیگر از خواهش‌های ناچیز و اسف‌انگیز شاعر است.»

طبعاً همگرایی بیش‌تر کار پذیرش کامل را تسهیل می‌کند و هزینه‌ها را کاهش می‌دهد. طرفداران پذیرش کامل چون کارشناسان بانک مرکزی باید معتقد باشند که محدودشدن به همگرایی هرگز تفاوت‌های بین دو مجموعه استاندارد را کلاً از بین نمی‌برد. به علاوه ما مشکل دیگری هم داریم. در ایران زیرساخت‌ها و نهادهای حامی سازوکار تسویه<sup>۱</sup> را نداریم. وضعیت قوه‌ی قضائیه به مثابه‌ی سازوکار تسویه‌ی نهایی اسف‌انگیز، است. تا آن جا که آدمی را به یاد فضل‌الله بن روزبهان زاده‌ی قرن نهم هجری می‌اندازد که توسط محمدعلی موحد در کتاب سلوک الملوک معرفی شده است. موحد ضمن بیان ویژگی‌ها و تأکید بر صفت‌های بارز روزبهان می‌گوید، «فضل‌الله

1. settlement mechanism

روزبهان و علمایی مانند او ساده‌لوحانه آلت اجرای مقاصد تسلط‌جویانه‌ی زورمندان و متقلبان زمان قرار می‌گرفتند. وقتی در دربار خان شیبانی وارد می‌شود، او را امام زمان می‌خواند. آن‌گاه که محمدخان شیبانی می‌خواهد لشگر بر سر قزاقان مسلمان برد، علمای ماوراءالنهر و خراسان را احضار می‌کند و دستور می‌دهد فقط بنویسند که جنگ با قزاق جهاد فی سبیل‌الله است، چرا که قزاقان در پنهان بت می‌پرستند. فضل‌الله روزبهان بی‌محابا فتوا می‌دهد، هرچند می‌داند قزاقان اوقات نماز به نماز حاضر می‌شوند و عبادت خدا می‌کنند. فضل‌الله جرأت آن‌که با خان سخن گوید و عقیده‌ی خود اظهار کند، ندارد و چه آسان غلبه‌ی مصلحت‌بینی بر اعتقاد قلبی، او را به توجیه می‌کشاند.» تلاش حسابرسان در چنین نظام قضایی کم‌تر به جایی می‌رسد.

در مقابل، کارشناسان سازمان مسئول استانداردهای ملی ممکن است معتقد باشند می‌توان استانداردهای IFRS را درون سیستم گزارشده‌ی مالی ایران به گونه‌ای وارد کرد که در طول زمان همگرایی کامل حاصل آید. این فرایند می‌تواند محدود به زمان‌بندی (تأخیر زمانی) و یا درجه‌ی شمول (کدام شرکت‌ها) باشد و یا شامل بندهایی از استانداردها باشد که به جای آن استانداردهای ملی بنشینند. جامعه‌ی حسابداری و حسابرسی ایران تصمیم خود برای اعمال استانداردهای IFRS را گرفته است؛ بر این تصمیم مقامات ناظر مالی نیز کاملاً مصراند. اقتصاد سیاسی ایران ایجاب می‌کند که در پیاده‌سازی IFRS تدبیر به کار گرفته شود. در مواردی به جای متن دقیق استاندارد به همگرایی بسنده شود، اعمال استانداردها در طول زمان انجام شود، و اولویت شرکت‌های عمومی به‌ویژه کوچک و متوسط در اجرای کامل IFRS رعایت شود. برای موفقیت در این مسیر و برای این‌که شما عزیزان جامعه‌ی حسابرسی کشور بتوانید به اهداف موردنظر خود برسید، و موانع اقتصاد سیاسی را پشت سر گذارید، به تدبیر نیاز می‌رود. آرزو می‌کنم که در به کار گرفتن این تدابیر بسیار موفق باشید.