

ساختار ضابطه‌گذاری حسابداری و حسابرسی: تجربه‌ی ایالات متحده و بین‌الملل

نویسنده:

راج گنناراچاه

ترجمه:



شاهرخ شهبازی

مقدمه

استانداردهای حسابداری و حسابرسی در ایالات متحده توسط نهادهای مختلف فدرالی، ایالتی، و خودانتظام تدوین و ترویج می‌شوند. این استانداردها همچنین تحت تاثیر افراد شاغل در کسب‌وکار، سازمان‌های غیرانتفاعی، و نهادهای دولتی قرار دارند. از آن جا که نیازهای اطلاعاتی در بخش‌های مختلف اقتصاد متنوع است، استانداردهای حسابداری و حسابرسی متفاوتی نیز برای این بخش‌ها تدوین شده است. در بخش خصوصی، صورت‌های مالی برای ارائه‌ی گزارش درباره‌ی نحوه‌ی استفاده از منابع در راستای کسب سود و توسعه‌ی تجارت یا توضیح دلایل زیان و تبیین احتمال نجات کسب‌وکار در بلندمدت به‌کار گرفته می‌شود. در مقابل، نهادهای بخش عمومی گزارش‌های خود را با هدف تشریح نحوه‌ی استفاده از منابع در جهت ایجاد منافع برای شهروندان منتشر می‌کنند. دولت محلی و ایالتی استانداردهای متفاوتی از دولت فدرال دارند. به همین دلیل، استانداردهای حسابداری و حسابرسی ایالات متحده را می‌توان در سه حوزه‌ی زیر تقسیم‌بندی کرد:

الف. استانداردهای بخش خصوصی،

ب. استانداردهای بخش عمومی، دولت فدرال، و

پ. استانداردهای بخش عمومی، دولت‌های محلی و ایالتی

(نمودار ۱، نهادهای استانداردگذار این سه حوزه را نمایش می‌دهد)

استانداردهای حسابداری و حسابرسی که در حوزه‌ی مبادلات عمومی ایجاد شده‌اند، موضوع نظارت کمیسیون بورس و اوراق بهادار (کمیسیون) هستند. کنگره‌ی ایالات متحده بر این کمیسیون نظارت دارد، و بودجه‌ی آن را به‌صورت سالانه تصویب می‌کند. این استانداردها با عنوان کلی اصول حسابداری پذیرفته‌ی همگانی ایالات متحده (US GAAP) شناخته می‌شوند.

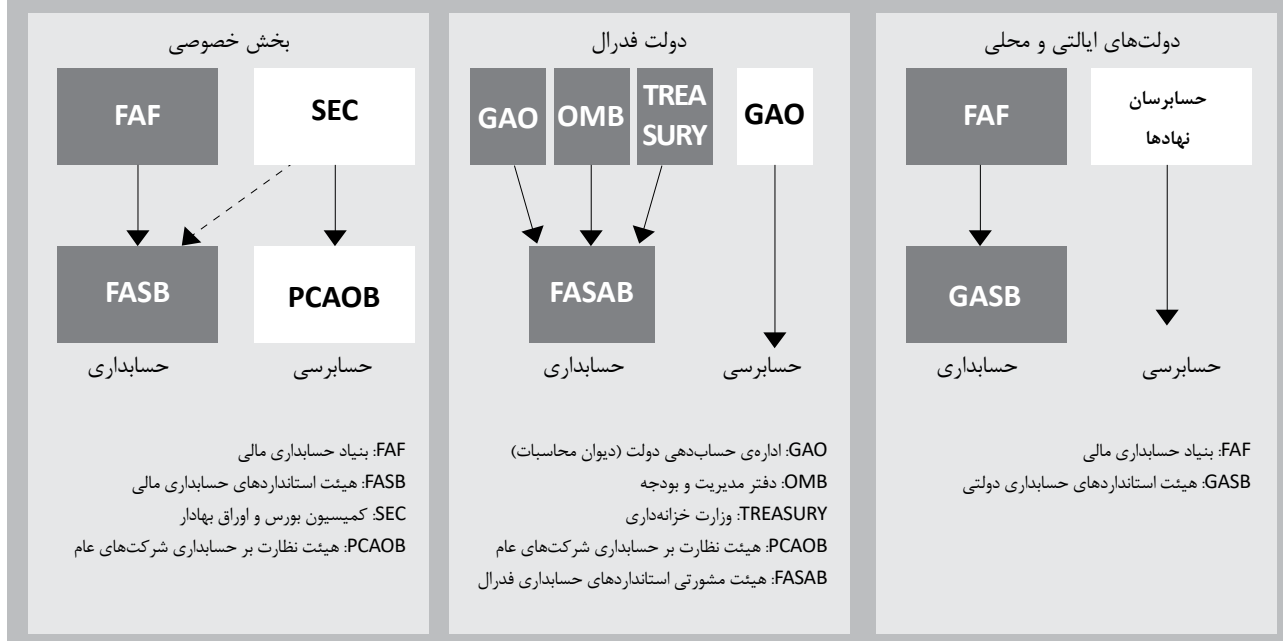
در حال حاضر، کمیسیون، هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB)، زیر نظارت بنیاد

حسابداری مالی (FAF)، را به‌عنوان نهاد ذی‌صلاح انتشار این اصول به رسمیت می‌شناسد. پس از نابسامانی‌های مالی دهه‌ی نخست سده‌ی جاری میلادی، قانون ساربینز-آکسلی، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام (PCAOB) را برای نظارت بر حرفه‌ی حسابرسی در بخش خصوصی ایجاد کرد. کمیسیون، مسئولیت نظارت بر این دو هیئت را بر عهده دارد.

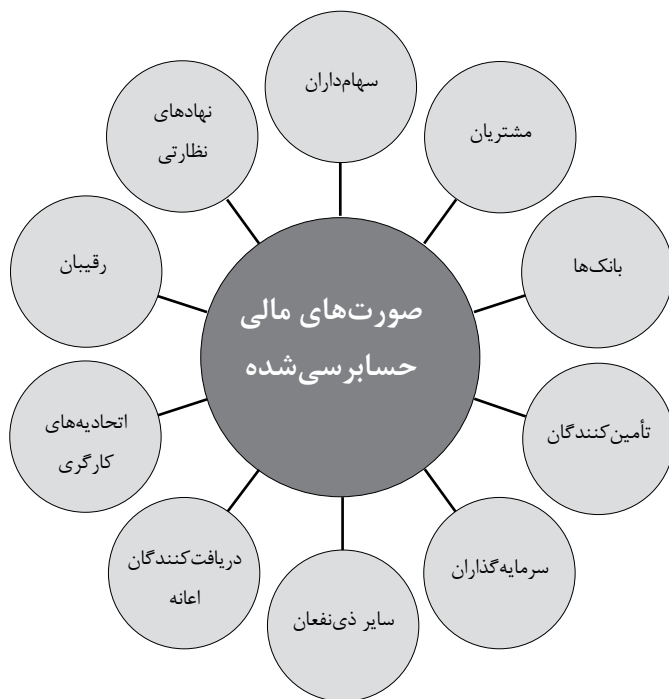
در بخش عمومی، هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری فدرال (FASAB) با هدف وضع کردن استانداردهای گزارشگری مالی دولت فدرال ایجاد شده است؛ در کنار آن، هیئت استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) نیز به عنوان بخشی از بنیاد حسابداری مالی (FAF) مسئولیت وضع کردن استانداردهای حسابداری دولت‌های ایالتی و محلی را بر عهده دارد. اداره‌ی حساب‌دهی دولت (GAO) نیز مسئولیت وضع کردن استانداردهای حسابرسی نهادهای دولت فدرال را بر عهده دارد. بسیاری از اصول بنیادین بین نظرات دو هیئت یادشده مشترک است؛ ولی هر ایالت یا حوزه اختیار دارد تا بین پذیرش کامل و بدون تغییر استانداردهای "هیئت استانداردهای حسابداری دولتی"، یا تعدیل آن، دست به انتخاب بزند. استانداردهای حسابرسی اما برای دولت‌های محلی و ایالتی متفاوت‌اند.

در کنار بحث‌های مرتبط با نهادهای استانداردگذار/ضابطه‌گذار، دو موضوع سیاست‌گذاری می‌تواند توجه سیاست‌مداران و سرمایه‌گذاران را به خود جلب کند. نخست، رابطه‌ی بین استانداردهای حسابداری و حسابرسی ایالات متحده با دیگر کشورها است. به‌طور مشخص، بحث‌هایی درباره‌ی این که استانداردهای حسابداری و حسابرسی بین‌المللی باید تا چه میزان بر اصول حسابداری و حسابرسی پذیرفته‌ی همگانی این کشور تاثیر بگذارند. دومی آن که چه میزان از ریسک تجاری باید بر مبنای مسائل پایداری ارزیابی شود. به‌طور مثال، سرمایه‌گذاران از شرکت‌ها انتظار دارند تا درباره‌ی مسائل مرتبط با "محیط زیست، اجتماعی، و راهبری (ESG)" پاسخ‌گو باشند.

نمودار ۱- نهادهای استانداردگذار حسابداری و حسابرسی در ایالات متحده



نمودار ۲- ذی‌نفعان صورت‌های مالی حسابرسی‌شده‌ی بخش خصوصی



از این رو، هیئت استانداردهای حسابداری پایداری (SASB) مجموعه‌ای از استانداردهای مشروط را برای بخش خصوصی وضع کرده است.

بخش خصوصی

گزارشگری مالی در بخش خصوصی، از راه انتشار اطلاعات درست و کمک به تخصیص اثربخش سرمایه بین شرکت‌ها و سرمایه‌گذاران، منافع اقتصادی گسترده‌ای به همراه دارد. نمودار ۲ ذی‌نفعان گزارشگری مالی در بخش خصوصی را نشان می‌دهد.

حسابداری

استانداردهای حسابداری در واقع قراردادهایی بین اعضای حرفه (حسابداران، حساب‌برسان، و نهادهای ضابطه‌گذار) برای تعیین اقلامی از صورت‌های مالی هستند که باید ارزش‌گذاری و گزارش شوند. یکی از اختیاراتی که کنگره به کمیسیون اعطا کرده است، اختیار قانونی وضع کردن استانداردهای حسابداری برای بخش خصوصی است.

را نشان می‌دهد. به دلیل تفاوت ماهیت بخش‌های عمومی و خصوصی، شاید برخی از صورت‌های مالی در حوزه‌های مختلف یکسان نباشند. به علاوه،

سود و زیان، حقوق صاحبان سهام، و گردش وجوه نقد است. نمایه‌ی ۱ صورت‌های مالی سالانه‌ی قابل انتشار توسط نهادهای بخش‌های مختلف

صورت‌های مالی شرکت‌های عمومی مشابه شرکت‌های خصوصی شامل ترازنامه، و صورت‌های

نمایه ۱ - مقایسه‌ی صورتهای مالی در سه بخش خصوصی، فدرال، و دولتهای ایالتی و محلی

دولتهای محلی و ایالتی***	دولت فدرال**	بخش خصوصی*
صورت فعالیتها	صورت وضعیت عملیاتها و تغییر در وضعیت خالص	صورت سود و زیان
صورت وضعیت خالص (داراییها)	ترازنامه	ترازنامه
صورت وضعیت خالص (داراییها)	صورت وضعیت عملیاتها و تغییر در وضعیت خالص	صورت حقوق صاحبان سهام
صورت فعالیتها	صورت تغییر در تراز نقدی از بودجه‌ی مشخص و دیگر فعالیتها	صورت گردش وجوه نقد
اطلاعات مکمل الزامی	صورت بهای خالص	م/ن
اطلاعات مکمل الزامی	صورت مغایرت بهای خالص عملیات و مزاد (کسری) بودجه‌ی مشخص	م/ن
اطلاعات مکمل الزامی	صورت وضعیت بیمه‌ی اجتماعی	م/ن
یادداشت‌های همراه	یادداشت‌های همراه	یادداشت‌های همراه
تصمیمات مدیریت و تجزیه و تحلیل آن	تصمیمات مدیریت و تجزیه و تحلیل آن	گزارش تصمیمات مدیریت و تجزیه و تحلیل شرایط مالی و نتایج عملیات ^{۱۳}
نامه‌ی پوششی گزارش	راهنمای شهروندان درباره‌ی گزارش مالی دولت ایالات متحده	گزارش تصمیمات مدیریت و تجزیه و تحلیل شرایط مالی و نتایج عملیات
اطلاعات مکمل الزامی	اطلاعات مکمل الزامی	گزارش تصمیمات مدیریت و تجزیه و تحلیل شرایط مالی و نتایج عملیات
بخش آماری	بودجه‌ی دولت ایالات متحده ^{۱۴}	گزارش تصمیمات مدیریت و تجزیه و تحلیل شرایط مالی و نتایج عملیات

*. چندین صورت مالی که در بخش دولتی وجود دارد، در بخش عمومی کاربرد ندارد یا نامربوط هستند.

***. صورتهای مالی که در پیوند زیر به آنها اشاره شده است از گزارش مالی سالانه‌ی دولت ایالات متحده برای سال مالی ۲۰۱۵ استخراج شده است - آن صورتهای مالی که در نمایه ۱ مبنایی برای مقایسه‌ی صورتهای مالی بخش خصوصی با بخش عمومی فراهم آورده است. صورتهای مالی هر نهاد دولتی می‌تواند با توجه به عملکرد و اهداف آن با صورتهای مالی فدرال فهرست‌شده در این نمایه متفاوت باشد. (برای اطلاعات بیشتر به این نشانی مراجعه کنید:

Department of the Treasury, Financial Report of the United States Government - Fiscal Year 2016, January 12, 2017.)
(https://www.fiscal.treasury.gov/fsreports/rpt/finrep/fr/fr_index.htm)

***. صورتهای مالی فهرست‌شده در پیوند زیر دربرگیرنده‌ی گزارش مالی جامع سالانه (Comprehensive Annual Financial Report (CAFR)) برای ایالت اوهایو و شهر نیویورک (سال مالی ۲۰۱۶) است. دیگر ایالت‌ها یا بخش‌های سرزمینی ممکن است به علت تفاوت در الزامات قانونی صورتهای مالی متفاوتی داشته باشند. در این فهرست تنها صورتهای مالی همه‌شمول دولت ارائه شده و به حساب‌های مستقل صورتهای مالی اساسی مانند حساب مستقل اموال، حساب مستقل بازنشستگی، و دیگر موارد اشاره نشده است. برای اطلاعات بیشتر به پیوند زیر مراجعه کنید:

Comprehensive Annual Financial Report - The State of Ohio - Fiscal Year Ended June 30, 2016, December 22, 2016.)
(<http://obm.ohio.gov/StateAccounting/financialreporting/cafr.aspx>)

همچنین، دیگر شهرها و دولتهای محلی با توجه به قوانین مربوط و الزامات خود ممکن است گزارش‌های مالی متفاوت دیگری نیز ارائه کنند.

۱۴. برخی اقلام صورتهای مختلف و جداول در بخش دولتی ممکن است شبیه گزارش تصمیمات مدیریت و تجزیه و تحلیل شرایط مالی و نتایج عملیات در بخش خصوصی باشد. ولی بیشتر اقلام یا مربوط نیستند یا ارائه نمی‌شوند.

۱۵. برای اهداف ارائه‌ی این نمایه، بودجه‌ی دولت ایالات متحده دربرگیرنده‌ی همه‌ی جداول پشتیبان است. برای اطلاعات بیشتر به پیوند زیر مراجعه کنید:

(Office of Management and Budget, Budget of the U.S. Government, February 9, 2016, <https://www.whitehouse.gov/omb/budget>)

صورت‌های مالی در یک بخش مشخص، با توجه به نوع کسب‌وکار و فعالیت، دربرگیرنده‌ی اطلاعات با ویژگی‌های کیفی متفاوتی باشد.

ارائه‌ی گزارش سالانه به کمیسیون بورس و اوراق بهادار

در ایالات متحده، "قوانین فدرال اوراق بهادار" شرکت‌های عام داخلی و خارجی را ملزم به انتشار مستمر اطلاعات عملکردشان می‌کند. شرکت‌های داخل ایالات متحده باید گزارش سالانه‌ی خود را در قالب فرم K-10، گزارش‌های فصلی خود را قالب فرم Q-10، و رویدادهای جاری خود را در قالب فرم K-8 ارائه کنند. فرم K-10 شامل اطلاعات جامعی درباره‌ی عملکرد شرکت از جمله صورت‌های مالی حسابرسی شده است.

شرکت‌های خارجی فعال در بازار سرمایه‌ی این کشور نیز باید صورت‌های مالی متفاوت، ولی قابل مقایسه با این صورت‌ها، را ارائه کنند. از آن جا که انتظار می‌رود ایالات متحده سرانجام استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) را بپذیرد، کمیسیون در سال ۲۰۰۷ الزامات ناشران اوراق بهادار خصوصی خارجی را تغییر داده است. پیش از این تاریخ، شرکت‌های داخلی و خارجی الزامات یکسانی برای ارائه‌ی گزارش‌های خود داشتند. ولی به منظور جلوگیری از خروج شرکت‌های خارجی از بورس‌های آمریکا، کمیسیون به شرکت‌های خارجی اجازه داد به انتخاب خود یکی از دو فرم F-20 (بر مبنای IFRS) یا فرم K-10 (بر مبنای US GAAP) را تکمیل و ارائه کنند.

ارائه‌ی گزارش سالانه به سهام‌داران

کمیسیون، ارائه‌ی اطلاعات سالانه به سهام‌داران را الزامی کرده است. ارائه‌ی "اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری و رای‌دهی"، اطلاعاتی ضروری درباره‌ی شرکت برای سهام‌داران فراهم می‌آورد. چنین اطلاعاتی، راهی را برای سهام‌داران می‌گشاید تا تصمیمات هیئت مدیره و مدیریت ارشد شرکت و انتخاب اعضای هیئت مدیره و پاداش مدیران را تحت

تاثیر قرار دهد. از سوی دیگر، ارائه‌ی گزارش سالانه به سهام‌داران با ارائه‌ی فرم K-10 متفاوت است. این فرم دربرگیرنده‌ی جزئیات بیشتری درباره‌ی وضعیت مالی شرکت نسبت به صورت‌های مالی سالانه‌ی ارائه‌شده به سهام‌داران است. البته برخی از شرکت‌ها شاید گزارش سالانه در قالب فرم K-10 را به جای تهیه‌ی مجموعه‌ای جداگانه از صورت‌های مالی در اختیار سهام‌داران قرار دهند. ناشران اوراق بهادار خصوصی خارجی ملزم به رعایت الزامات مشابهی با شرکت‌های داخلی هستند.

حسابرسی

در بخش خصوصی، کسب اطمینان مستقل برای ذی‌نفعان و سهام‌داران توسط اشخاص ثالث صاحب صلاحیت مانند حسابرسان فراهم می‌شود. حسابرس باید اظهارنظری حرفه‌ای و بی‌طرفانه درباره‌ی ارائه‌ی منصفانه‌ی صورت‌های مالی و کفایت افشا از تمامی جنبه‌های بااهمیت و تطابقت آن‌ها با "اصول حسابداری پذیرفته‌ی همگانی" در بازه‌ی زمانی مشخصی ارائه کند. کمیسیون دارای اختیار نظارت بر "هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام" شامل تصویب قوانین، استانداردها، و بودجه‌ی آن است. طبق قانون داد-فرانک، که بخش‌هایی از قانون ساربینز-آکسلی را اصلاح کرد، تأمین مالی فعالیت‌های این هیئت عمدتاً از طریق دریافت "کارمزدهای حمایت حسابداری" سالانه است، که از ارزیابی شرکت‌های عام و دیگر ناشران اوراق بهادار و هم‌چنین معامله‌گران ثبت‌شده نزد کمیسیون دریافت می‌شود.

چارچوب COSO

هم‌زمان با ایجاد هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام، قانون ساربینز-آکسلی شرکت‌های عام را ملزم به ارائه‌ی ارزیابی مدیران از کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شرکت و اظهارنظر حسابرس مستقل نسبت به آن کرده است. طبق بخش ۴۰۴ قانون ساربینز-آکسلی مدیران شرکت‌های عام ملزم به انتخاب یک چارچوب کنترلی و انجام ارزیابی سالانه‌ی اثربخشی طراحی و پیاده‌سازی

کنترل داخلی شرکت بر مبنای آن چارچوب هستند. یکی از چارچوب‌های کنترلی که به صورت گسترده مورد استفاده قرار گرفته است، توسط "کمیته‌ی سازمان‌های حامی کمیسیون تریدوی (COSO)" تدوین شده است. کوزو در ابتدا برای بهبود عملکرد سازمانی و راهبری از طریق کنترل داخلی، مدیریت ریسک سازمان، و پیش‌گیری موثر از وقوع تقلب برای بخش خصوصی توسعه داده شده بود.

کنترل داخلی کمیسیون بورس و اوراق بهادار -

الزامات چارچوب یک‌پارچه

یکی از الزامات قانون ساربینز-آکسلی برای کمیسیون بورس و اوراق بهادار، الزام شرکت‌های عام به ارائه‌ی گزارش سالانه حاوی (۱) بیانیه‌ی مسئولیت مدیریت درباره‌ی ایجاد و حفظ کفایت ساختار و رویه‌های کنترل داخلی و (۲) ارزیابی مدیریت درباره‌ی ساختار و رویه‌های کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی است. طبق قانون نهایی منتشرشده توسط کمیسیون، گزارش‌های سالانه درباره‌ی کنترل داخلی باید دربرگیرنده‌ی موارد زیر باشند:

- بیانیه‌ی مسئولیت مدیریت درباره‌ی ایجاد و حفظ کفایت ساختار و رویه‌های کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شرکت
- بیانیه‌ی اعلام انتخاب چارچوب کنترل داخلی به کار گرفته‌شده برای ارزیابی اثربخشی این کنترل داخلی
- ارزیابی مدیریت درباره‌ی اثربخشی کنترل داخلی در پایان دوره‌ی مالی، و
- ارائه‌ی گزارش اظهارنظر حسابرس درباره‌ی ارزیابی مدیریت از کنترل داخلی

دولت فدرال

مالیات‌دهندگان انتظار دارند دولت منابع اقتصادی آن‌ها را به صورت کارآ و اثربخش به کار گیرد. در حال حاضر، بحث‌های مهمی درباره‌ی عدم انتقال هزینه‌ی ایجاد منافع و خدمات به مالیات‌دهندگان نسل آینده توسط شهروندان کنونی در جریان است. در نتیجه، ارزیابی دوره‌ای مبنی بر بهبود یا افول وضعیت

نمودار ۳ - ذی‌نفعان صورت‌های مالی حسابرسی‌شده‌ی دولت فدرال



مالی دولت نه تنها از چشم‌انداز اقتصادی، بلکه از منظر سیاسی و اجتماعی نیز با اهمیت شده است.

صورت‌های مالی دولت ایالات متحده و نهادهای وابسته به آن، تصویری جامع از نحوه‌ی مدیریت درآمد مالیات و اثربخشی ارائه‌ی خدمات توسط دولت فدرال را برای مردم و کنگره فراهم می‌آورد. صورت‌های مالی، وضعیت و شرایط مالی، درآمد‌ها/هزینه‌ها، دارایی‌ها/بدهی‌ها، دیگر مسئولیت‌ها، تعهدات، و موضوعات مالی دولت ایالات متحده را گزارش می‌کند. نمودار ۳ ذی‌نفعان گزارشگری مالی دولت فدرال را نشان می‌دهد.

اگرچه اصول اساسی حسابداری و حسابرسی در دولت فدرال با بخش خصوصی هم‌پوشانی دارد و تا حدود زیادی از آن پیروی می‌کند، ولی نتایج مورد انتظار متفاوت است. بنابراین، استانداردهای گزارشگری مالی و حسابرسی در بخش دولت فدرال نقطه‌ی تمرکز متفاوتی نسبت به بخش خصوصی دارد.

حسابداری

استانداردهای وضع‌شده توسط هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری فدرال (FASAB) به عنوان اصول حسابداری پذیرفته‌ی همگانی در گزارشگری مالی نهادهای فدرال در نظر گرفته می‌شود. این هیئت توسط اداره‌ی حساب‌دهی دولت (دیوان محاسبات)، وزارت خزانه‌داری، و دفتر مدیریت و بودجه راه‌اندازی شده است. مطابق بیانیه‌ی هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری فدرال، گزارشگری مالی فدرال چهار هدف را دنبال می‌کند که برگرفته از نیازهای اظهارشده‌ی استفاده‌کنندگان کنونی و بالقوه‌ی اطلاعات مالی فدرال است و چارچوبی را برای ارزیابی نظام گزارشگری موجود دولت فدرال فراهم می‌آید. این اهداف عبارتند از:

الزام بودجه‌ای: گزارشگری مالی فدرال باید دولت را در حساب‌دهی تخصیص منابع مالیاتی یاری دهد. این نظام گزارشگری باید اطلاعاتی را فراهم آورد که ذی‌نفعان را در ارزیابی منابع بودجه‌ای تحصیل/مصرف‌شده، وضعیت منابع بودجه، انطباق مصارف و هزینه‌ها با عملیات، و وضعیت منابع کمک کند.

دارایی‌ها، و نگهداری مستندات کافی برای ارزیابی عملکرد یاری دهد.

حسابرسی

گزارش‌های مالی نهادهای فدرال و دولت ایالات متحده توسط بازرسان عمومی، موسسات حسابرسی مستقل، یا اداره‌ی حساب‌دهی دولت مورد حسابرسی قرار می‌گیرند. اداره‌ی حساب‌دهی دولت، نهادی مستقل و بی‌طرف و تحت نظارت کنگره است. وظیفه‌ی این اداره کمک به کنگره در ایفای مسئولیت‌های مرتبط با قانون اساسی است، و آن را در جهت بهبود عملکرد و اطمینان از حساب‌دهی نگاه داشتن دولت فدرال در راستای حفظ منافع مالیات‌دهندگان یاری می‌رساند.

اداره‌ی حساب‌دهی دولت وظیفه‌ی انتشار "استانداردهای پذیرفته‌ی همگانی حسابرسی دولت (GAGAS)" را بر عهده دارد. این استانداردها که به‌عنوان "کتاب زرد" شناخته می‌شوند، چارچوبی

اجرای عملیات: گزارشگری مالی فدرال باید اطلاعاتی درباره‌ی ارزیابی خدمات، اقدامات، هزینه‌های اجرای برنامه‌ها/فعالیت‌ها، دستاوردها، برنامه‌های دولت، هزینه‌های مربوط، و کارآیی و اثربخشی مدیریت دولت درباره‌ی دارایی‌ها و بدهی‌ها به‌دست دهد.

مباشرت: گزارشگری مالی فدرال باید در ارزیابی عملیات دولت و سرمایه‌گذاری برای دوره‌ی مشخص و چگونگی تغییر شرایط دولت و مردم در حال حاضر و تغییرات احتمالی در آینده اطلاعات مفیدی ارائه دهد. گزارشگری مالی فدرال باید بتواند اطلاعاتی درباره‌ی افول یا بهبود وضعیت دولت، کفایت بودجه، حفظ کیفیت خدمات، و تامین رفاه شهروندان ارائه کند.

سامانه‌ها و کنترل‌ها: گزارشگری مالی دولت باید ذی‌نفعان را در ارزیابی سامانه‌های مدیریت مالی و کنترل‌های داخلی حسابداری و اداری به منظور اطمینان از کفایت انطباق با قوانین، حفاظت از



را برای انجام حسابرسی فراهم می‌آورند. برخی از سازمان‌ها داخل دولت فدرال از ترکیب حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل استفاده می‌کنند. فارغ از آن که کدام گروه از حسابرسان عملیات حسابرسی را اجرا می‌کنند، این عملیات باید مطابق "استانداردهای پذیرفته‌ی همگانی حسابرسی دولت" باشد.

مشابه الزامات بخش خصوصی، "استانداردهای پذیرفته‌ی همگانی حسابرسی دولت" نیز گزارشگری مالی فدرال را ملزم به افشا رعایت قوانین، ضوابط، مقررات، و موافقت‌نامه‌های مصرف‌وجوه موثر بر صورت‌های مالی نهادها دولتی می‌کند. علاوه بر چارچوب کوزو برای رویه‌ها و سیاست‌های کنترل داخلی، "استانداردهای پذیرفته‌ی همگانی حسابرسی دولتی" نیز به‌کارگیری استانداردهایی را برای کنترل داخلی در دولت فدرال و استفاده از ابزار ارزیابی و مدیریت کنترل داخلی که به‌طور مشخص برای نهادهای دولت فدرال توسط اداره‌ی حساب‌دهی دولت به‌وجود آمده است را توصیه می‌کند.

محل وجوه فدرال تأمین مالی شود.

در سطوح ایالتی و محلی و فدرال یکسان هستند؛ هم‌چنین، هم‌پوشانی قابل توجهی نیز با اصول و مفاهیم حسابداری و حسابرسی بخش خصوصی دارند. ولی، در نتایج مورد انتظار تفاوت وجود دارد. در واقع، در گزارشگری مالی و استانداردهای حسابرسی برای دولت‌های ایالتی و محلی نقاط تمرکز متفاوتی نسبت به بخش خصوصی وجود دارد؛ و هم‌راستایی بیشتری با اهداف دولت فدرال دیده می‌شود.

دولت‌های ایالتی و محلی

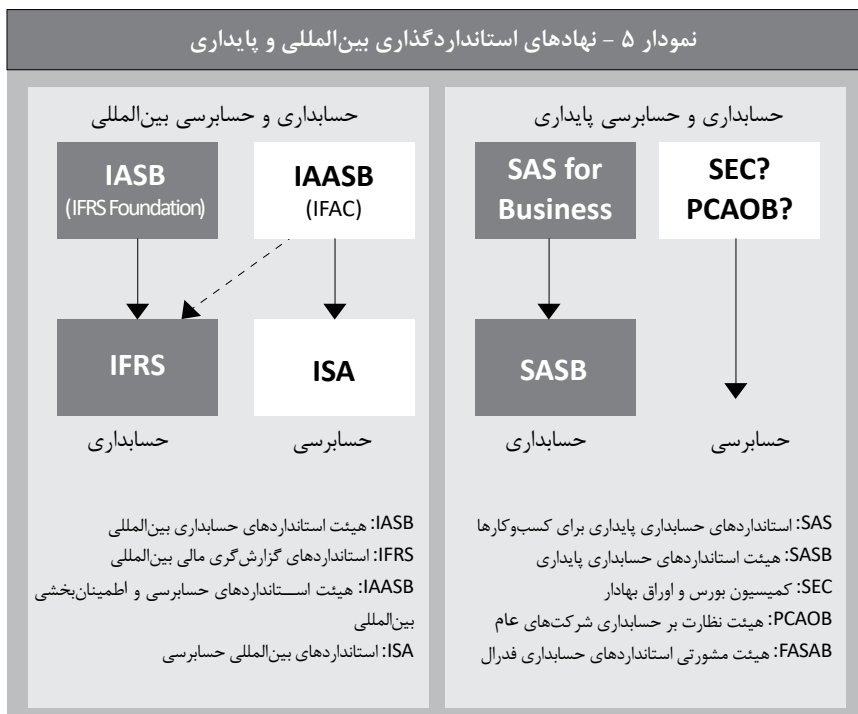
صورت‌های مالی منتشرشده توسط ایالت‌ها یا دولت‌های محلی نمایش‌دهنده‌ی وضعیت و شرایط مالی، درآمدها و هزینه‌ها، و دارایی‌ها و بدهی، و دیگر مسئولیت‌ها و تعهدات آن‌ها است. "گزارش مالی جامع سالانه"^{۲۲} که توسط هر ایالت یا حوزه‌ی محلی منتشر می‌شود، همان هدف صورت‌های مالی منتشرشده توسط شرکت‌های عام برای سرمایه‌گذاران در جست‌وجوی آن‌ها را دنبال می‌کند. این صورت‌های مالی و گزارش‌های سالانه ابزاری برای ارائه‌ی اطلاعات به ذی‌نفعان چندگانه است که در نمودار ۴ ذکر شده‌اند.

از آن جا که قانون اساسی ایالات متحده، قدرت دولت فدرال را در ارتباط با موضوعات بااهمیت درون حوزه‌های ایالتی محدود کرده است، هر ایالت یا قلمرو در انتخاب استانداردهای حسابداری و حسابرسی مناسب با نیازهای خود دارای اختیار است. با این حال، مفاهیم بنیادین حسابداری و حسابرسی

حسابداری

استانداردهای حسابداری صادره از سوی هیئت استانداردهای حسابداری دولتی به‌عنوان "اصول حسابداری پذیرفته‌ی همگانی" برای ایالت‌ها و دولت‌های محلی در نظر گرفته می‌شود. یک نهاد دولتی با اختیارات بالاتر مانند ایالت یا بخش می‌تواند سایر دولت‌های محلی یا نهادهای صاحب‌اختیار مالیاتی را به رعایت استانداردهای حسابداری صادره از سوی هیئت استانداردهای حسابداری دولتی ملزم کند. ایالت‌ها و دولت‌های محلی می‌توانند استانداردهای حسابداری صادره از سوی هیئت استانداردهای حسابداری دولتی را بدون تغییر، یا با عدم به‌کارگیری یک استاندارد، یا با تعدیل یک استاندارد، در دستور کار خود قرار دهند. عدم به‌کارگیری یا تغییر در یک یا چند استاندارد حسابداری می‌تواند امکان گزارش نتایج مثبت توسط واحد گزارشگر، به‌ویژه زمانی که به‌کارگیری استاندارد حسابداری جدید منجر به تغییر پیش‌بینی‌های

نهاد استانداردارگذار استانداردهای حسابداری دولت‌های ایالتی و محلی، هیئت استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) است. شرکت‌های عام نیز، از سوی کمیسیون بورس و اوراق بهادار، موظف به رعایت استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) هستند. البته دولت‌های ایالتی و شهری الزامی به پیروی از استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری دولتی ندارند. به‌صورت کلی، دولت محلی ملزم به رعایت استانداردهای حسابداری و حسابرسی ناظر بر فعالیت دولت فدرال نیست، مگر در مواردی که از



مسائل سیاست‌گذاری

هم اکنون دو موضوع تاثیر استانداردهای بین‌المللی بر استانداردهای همگانی ایالات متحده و مسائل مرتبط با پایداری^۳ در مرکز توجه سیاست‌گذاران و سرمایه‌گذاران قرار گرفته است. نمودار ۵ فرآیند تدوین استانداردها در این دو حوزه را نشان می‌دهد.

استانداردهای بین‌المللی

سرمایه‌گذاران ایالات متحده در شرکت‌های خارجی و دیگر سرمایه‌گذاران از سرتاسر دنیا در شرکت‌های مستقر در این کشور سرمایه‌گذاری می‌کنند. این سرمایه‌گذاران برای اخذ تصمیمات آگاهانه بر صورت‌های مالی اتکا می‌کنند. همان‌طور که هر ایالت یا دولت محلی می‌تواند بین پذیرش بدون تغییر یا تعدیل استانداردهای مصوب هیئت استانداردهای حسابداری دولتی انتخاب کند، هر کشور نیز می‌تواند استانداردهای بین‌المللی حسابداری و حسابرسی را بدون تغییر یا با اعمال تغییرات مدنظر خود به‌کار گیرد. در جهت هم‌راستایی استانداردهای حسابداری، بسیاری از کشورها از جمله کشورهای عضو اتحادیه‌ی اروپا به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری

حسابرسان منتخب یا منصوب صورت می‌گیرد. حسابرسان منتخب کار خود را در همه‌ی سطوح دولتی از ایالت‌ها تا شهرستان‌ها انجام می‌دهند. حسابرسان منصوب اغلب توسط نهادهای قانون‌گذار یا مدیر اجرایی ناحیه‌ی شهری مرتبط (با تایید نهاد قانون‌گذار) انتخاب می‌شوند. حسابرسان ایالتی یا دولت‌های محلی ممکن است با/ یا بدون الزام قانونی از استانداردهای حسابرسی دولتی پذیرفته‌ی همگانی مصوب اداره‌ی حساب‌دهی دولت استفاده کنند. در حالی که می‌توانند تعدیلات مورد نیاز برای تامین نیازهای مشخص‌شان را نیز اعمال کنند. از آن جا که ایالت‌ها یا دولت‌های محلی ممکن است تفاوت‌هایی در گزارش‌گری مالی و الزامات حسابرسی داشته باشند، اتخاذ رویه‌ی یکنواخت در حساب‌دهی توسط دولت منجر به بهبود یکپارچگی حساب‌دهی به شهروندان می‌شود.

علاوه بر کتاب زرد منتشر شده توسط اداره‌ی حساب‌دهی دولت که مورد استفاده ایالت‌ها و دولت‌های محلی قرار می‌گیرد، سازمان‌های دیگری نیز وجود دارند که استانداردهای حسابرسی این حوزه‌ها را تحت تاثیر قرار می‌دهند.

اقتصادی از نتایج مورد انتظار مثبت به نتایج مورد انتظار منفی می‌شود، را افزایش دهد.

مطابق اعلام هیئت استانداردهای حسابداری دولتی، گزارش‌گری مالی نقش بااهمیتی در حساب‌دهی نگه‌داشتن دولت در قبال مالیات‌دهندگان دارد. این دیدگاه مبتنی بر اعتقاد به حق آگاهی مالیات‌دهندگان از چگونگی به‌کارگیری منابع توسط دولت است. اطلاعات در دسترس می‌تواند مبنای بحث بین شهروندان و مقامات رسمی منتخب قرار گیرد. هیئت استانداردهای حسابداری دولتی سه هدف اصلی را برای به‌اشتراک‌گذاری اطلاعات مالی بر شمرده است که عبارتند از:

حساب‌دهی. گزارش‌گری مالی باید دولت را در ایفای مسئولیت حساب‌دهی در برابر عموم یاری کند و اطلاعاتی درباره‌ی کفایت درآمدهای سال جاری، رعایت قوانین تحصیل/مصرف منابع، و ارزیابی تلاش‌ها و دست‌آوردهای واحد گزارش‌گر به ذی‌نفعان ارائه کند.

ارزیابی توسط عموم. گزارش‌گری مالی باید ذی‌نفعان را در ارزیابی نتایج عملکرد واحد دولتی برای سال مورد گزارش با تهیه‌ی اطلاعاتی درباره‌ی استفاده از منابع، تامین مالی فعالیت‌ها، و وجوه نقد مورد نیاز، و ارزیابی وضعیت مالی یاری دهد.

تمرکز فعلی و آینده. گزارش‌های مالی باید با تهیه‌ی اطلاعاتی درباره‌ی وضعیت و شرایط مالی، منابع دارای عمر مفید بیش از یک سال، و افشای محدودیت‌های قانونی، امکان ارزیابی ذی‌نفعان از سطح خدمات ارائه‌شده توسط واحد گزارش‌گر دولتی و توان آن برای رعایت الزامات و تعهدات را فراهم کند.

حسابرسی

حسابرسی ایالت‌ها و دولت‌های محلی توسط

مالی را یا الزامی کرده‌اند یا به‌کارگیری آن را در کنار اصول حسابداری پذیرفته‌ی همگانی ملی خود مجاز شمرده‌اند. اتحادیه‌ی اروپا هم چنین اصول حسابداری پذیرفته‌ی همگانی ایالات متحده را به‌عنوان معادل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی پذیرفته است. استانداردهای حسابرسی بین‌المللی بخشی از استانداردهای حسابرسی پذیرفته‌ی همگانی ایالات متحده را تشکیل می‌دهد.

حسابداری

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و اصول حسابداری پذیرفته‌ی همگانی، در اساس رویکردی متفاوت، ولی اهدافی یکسان - یعنی تسهیل کارایی بازار سرمایه - دارند. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی "مبتنی بر اصول" است؛ که راهنمایی‌های منعطف و گسترده‌ای را برای مجموعه‌ای از شرایط فراهم می‌آورد. ولی می‌تواند منجر به عدم ثبات‌رویه شود و راه تفسیر در به‌کارگیری آن را باز بگذارد. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر مبنای تفسیرها و زیرساخت‌های هر کشور یا سازمان به‌کار گرفته می‌شود. کشورهای با سطح پایین‌تر تولید ناخالص داخلی یا درجه‌ی پایین‌تر توسعه‌یافتگی اقتصادی می‌توانند در همکاری با دیگر کشورها برای توسعه‌ی استانداردهای حسابداری، در زمان و هزینه صرفه‌جویی کنند، و سپس این استانداردها را متناسب با نیازهای حوزه‌ی گزارشگری خود تعدیل کنند.

در مقابل، اصول حسابداری پذیرفته‌ی همگانی ایالات متحده به‌عنوان استانداردهای حسابداری "مبتنی بر قاعده" (در مقابل "مبتنی بر اصول") شناخته می‌شوند؛ که اجازه‌ی تفسیر کمتری به استفاده‌کنندگان می‌دهند. این استانداردها طی ۸۰ سال در آمریکا برای پاسخ‌گویی به نیازهای بزرگ‌ترین بازار سرمایه‌ی جهان تکامل یافته‌اند. برخلاف استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، استانداردهای حسابداری مبتنی بر قاعده، رهنمودهای خاصی دارند که رعایت آن‌ها الزامی است. ولی از سویی دیگر، شاید قادر به پاسخ‌گویی

در برابر موضوعات پیش‌بینی‌نشده‌ی نوظهور در فرآیندهای تجاری عادی نباشند.

ریشه‌ی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به کمیته‌ی استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) بازمی‌گردد که پیش از هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB)، در سال ۱۹۷۳ (در انگلستان) با مشارکت انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) و نهادهای مشابه آن در دیگر کشورها پایه‌گذاری شده بود. تشکیل این کمیته در پاسخ به هم‌راستایی اقتصادی و نیاز فزاینده در حوزه‌ی مبادلات سرمایه‌ای خارجی برای صدور استانداردهای حسابداری یکسان در سطح بین‌المللی بود. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در آوریل ۲۰۰۱ تاسیس و جایگزین کمیته‌ی استانداردهای بین‌المللی حسابداری شد؛ و از سال ۲۰۰۳ تا کنون، بیش از ۱۰۰ کشور در سطوح مختلف، خود را با این استانداردها هم‌گرا کرده‌اند یا آن را به‌طور کامل پذیرفته‌اند.

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در تلاش است تا از طریق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و ارائه‌ی تعاریف جهان‌شمول از اصول و مفاهیم حسابداری، استانداردهای حسابداری منسجمی را در سطح بین‌المللی ترویج کند. کشورها دو راه اصلی برای استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی دارند:

۱. پذیرش: پذیرش این استانداردها به‌صورت کامل و بدون تغییر و به‌همان‌صورتی که توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری تدوین شده است (مانند کشورهای عضو اتحادیه‌ی اروپا).

۲. هم‌گرایی: این رویکرد می‌تواند از طریق نزدیکی برخی یا همه‌ی اصول حسابداری پذیرفته‌ی همگانی ملی هر کشور با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی یا به‌کارگیری استانداردهای مشخصی از مجموعه‌ی استانداردهای بین‌المللی و/یا تعدیل اصول حسابداری پذیرفته‌ی همگانی

ملی در انطباق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی حاصل شود. برای مثال، در چین، به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به شکل اصلی خود نه الزامی و نه مجاز است. استانداردهای حسابداری چین با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هم‌گرا شده است، ولی هم‌چنان به‌عنوان مجموعه‌ای متمایز و متناسب با دولت و نظام حقوقی آن کشور باقی مانده است.

حسابرسی

همان‌گونه که انتظار می‌رود صورت‌های مالی شرکت‌های داخلی عاری از تحریف بااهمیت ناشی از اشتباه یا تقلب باشد، این انتظار از صورت‌های مالی شرکت‌های خارجی نیز وجود دارد. شرکت‌های خارجی هم مشمول دریافت اظهارنظر بی‌طرفانه و حرفه‌ای حسابرسیان دربارہ‌ی صورت‌های مالی، افشای کافی، و ارائه‌ی منصفانه از تمامی جنبه‌های بااهمیت هستند. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB) مجموعه‌ی استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (ISA) را برای به‌کارگیری در کشورهای سرتاسر جهان تدوین و ترویج می‌کند.

بیشتر بحث‌های مطرح‌شده در بخش‌های قبل در ارتباط با حسابداری بخش خصوصی درباره‌ی موضوعات حسابرسی در سطح بین‌المللی نیز کاربرد دارد.

استانداردهای حسابداری پایداری

جامعه‌ی سرمایه‌گذاران و ذی‌نفعان مختلف بحث‌های طولانی درباره‌ی این موضوع داشته‌اند که «چه چیزی باید در صورت‌های مالی شرکت‌های عام افشا شود». اغلب مسائل مربوط به استانداردهای حسابداری پایداری در صدر مجادلات قرار داشته است و انتظارات سهام‌داران از شرکت‌ها برای پیگیری مسائل بااهمیت زیست‌محیطی، اجتماعی، و راهبری به‌صورت فزاینده‌ای در حال رشد است. هم‌راستا با افزایش انتظارات سهام‌داران درباره‌ی



این مسائل سه‌گانه، درصد پیشنهادهای مربوط به این مسائل توسط سهام‌داران شرکت‌های پذیرفته توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحده نیز، از ۴۰ درصد در سال ۲۰۱۰، به ۶۷ درصد در سال ۲۰۱۶ افزایش یافته است. مسائل پایداری شامل تاثیر زیست‌محیطی فعالیت‌های شرکت و تاثیر اجتماعی آن و نحوه مدیریت سرمایه‌های زیست‌محیطی و اجتماعی با هدف خلق بلندمدت ارزش است. موضوعات دربرگیرنده‌ی پایداری در نمودار ۶ نشان داده شده است.

طرفداران استانداردهای حسابداری پایداری استدلال می‌کنند که سرمایه‌گذاری در مسائل بااهمیت این حوزه، از راه ایجاد تمایز با دیگر رقیبان در صنعت، بهبود اطمینان سرمایه‌گذاران، افزایش اعتماد و وفاداری کارکنان، و افزایش سهولت دسترسی به سرمایه، منجر به افزایش ارزش برای سهام‌داران می‌شود. از سویی دیگر، منتقدان بر این باورند که کنگره قوانینی را وضع کرده است که بسیاری از مسائل و اهداف حسابداری پایداری را پوشش می‌دهد. افشا و الزامات گزارشگری مضاعف از نظر این منتقدان می‌تواند منجر به تحمیل بار اضافی (غیرضروری به تشخیص قانون‌گذار) شود.

افشای مورد نظر هیئت استانداردهای حسابداری پایداری و شرکت‌ها

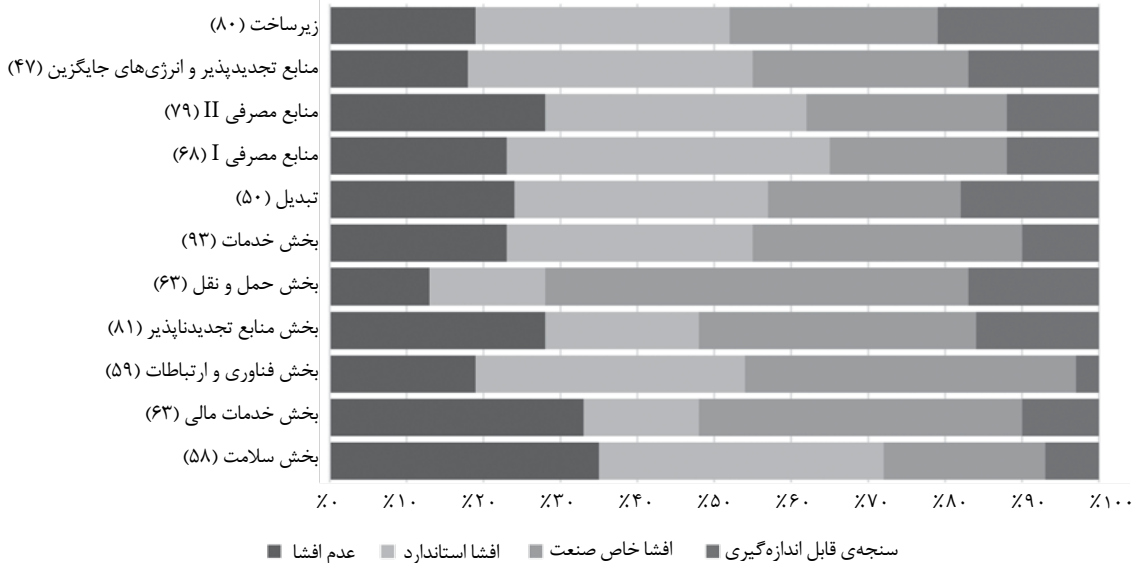
کمیسیون بورس و اوراق بهادار شرکت‌های عام را ملزم به پیروی از الزامات افشاء تصریح‌شده در استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری نکرده است. ولی الزامات دیگری مانند موارد اشاره‌شده در اصول حسابداری پذیرفته‌ی همگانی و قوانین S-K (مصوب ۱۹۳۳) درباره‌ی افشاء وجود دارند که افشاء موضوعات مرتبط با مسائل سه‌گانه‌ی پایداری (ESG) را برای شرکت‌های عام مورد تاکید قرار می‌دهد. به‌علاوه، قانون ساربینز-آکسلی شرکت‌ها را ملزم کرده است در شرایطی که فروش یا تغییر وضعیت اموال منجر به تعهدی زیست‌محیطی (مثلاً برای تصفیه یا پاک‌سازی) شود، شرکت موظف است تاثیر احتمالی بااهمیت این موضوع را در صورت‌های مالی برای سرمایه‌گذاران افشا کند.

در راستای استدلال به نفع مجموعه‌ای جایگزین از الزامات افشای مسائل مرتبط با پایداری، پرسش مهم این است که الزامات افشای موجود تا چه اندازه برای سرمایه‌گذاران مفید هستند. معمولاً، الزام برای افشای مسائل مرتبط با پایداری به دلیل ریسک‌های مترتب بر شرکت است. در هر صورت، اغلب الزامات افشاء مرتبط با پایداری به‌وسیله‌ی متن‌های استاندارد و بدون تغییر جهت رعایت الزامات قانونی یا پیش‌گیری از دادخواهی‌های حقوقی احتمالی صورت می‌گیرد. استفاده از چنین متن‌های مشخصی شاید هیچ اطلاعات خاصی درباره‌ی اثرات مالی بالقوه ارائه ندهد. البته در این‌باره مجادلاتی وجود دارد. ولی حداقل میزان افشا برای پیش‌گیری از دادخواهی‌های حقوقی یا محکومیت به پرداخت جرایم مقرر توسط نهادهای ضابطه‌گذار را الزامی می‌کند.

هیئت استانداردهای حسابداری پایداری
هیئت استانداردهای حسابداری پایداری در سال

۲۰۱۱ به‌عنوان یک سازمان مستقل با هدف ترویج استانداردهای حسابداری پایداری برای بخش خصوصی بنا نهاده شد. این هیئت توسط کنگره یا کمیسیون به‌عنوان یک نهاد استانداردگذار درباره‌ی مسائل پایداری به رسمیت شناخته نشده است. از آن جا که این هیئت نهادی ایجاد شده تحت قوانین رسمی نیست، هرگونه پیاده‌سازی و به‌کارگیری استانداردهای آن در آینده به‌صورت داوطلبانه خواهد بود. مطابق استانداردهای این هیئت، تعریف ارائه‌شده از اهمیت در استانداردها مطابق با قوانین اوراق بهادار فدرال است. هیئت در تعریف اهمیت برای مسائل سه‌گانه در هر صنعت، شواهدی از علاقه‌ی سهام‌داران، تاثیر مالی، و در برخی شرایط خاص، تاثیرات آینده‌ی رویدادها را مد نظر قرار داده است. ولی این بدان معنا نیست که رویه‌ای مشخص برای تعیین سطح اهمیت افشا برای شرکت یا صنعت تجویز شده باشد. به‌عبارت دیگر، شرکت‌ها ملزم هستند رویدادهای بااهمیت را تحت قوانین موجود افشا کنند.

نمودار ۷ - استانداردهای مبتنی بر صنعت برای افشای موثر موضوعات مرتبط با پایداری (دسامبر ۲۰۱۶)



اختصار، بسیار جامع است؛ و جنبه‌های مختلف ضابطه‌گذاری برای بخش‌های عمومی و خصوصی ایالات متحده و سازوکارهای مرتبط با آن در جامعه بین‌المللی را مورد بررسی و گزارش قرار داده است. متن کامل این مطالعه در پیوند زیر در دسترس علاقه‌مندان است.

شاهرخ شهبازی: کارشناس ارشد حسابداری از دانشگاه بین‌المللی امام خمینی

پی‌نوشت:

- 1-Accounting Support Fees
- 2-Comprehensive Annual Financial Report (CAFR)
- 3-Sustainability

منبع:

Accounting and Auditing Regulatory Structure: U.S. and International, Raj Gnanarajah, The Congressional Research Service (CRS), July 19, 2017 (download: <https://fas.org/sgp/crs/misc/R44894.pdf>)

رقابت، یا با تقویت جایگاه این هیئت، مسائل مربوط به افشا موضوعات پایداری را پیگیری می‌کنند. منتقدان این نهادها و استانداردها بر این باورند که برخی از الزامات گزارشگری آن‌ها تنها بر جنبه‌ی رعایت ضوابط و نه بر جنبه‌های اهمیت و بهبود ارزش شرکت تمرکز دارند. تمرکز بر رعایت ضوابط تنها می‌تواند این اطمینان را فراهم آورد که شرکت الزامات مشخص گزارشگری را بدون اندازه‌گیری چگونگی تاثیر مسائل سه‌گانه بر سودآوری یا بهبود پایداری از سالی به سال دیگر رعایت کرده است. ■

یادداشت مترجم:

متن حاضر، ترجمه‌ای فشرده از مطالعه‌ی تحقیقاتی انجام شده توسط راج گناناراجاه تحلیل‌گر اقتصاد مالی اندیشکده‌ی پژوهشی کنگره‌ی ایالات متحده است. این مطالعه با هدف تبیین ساختار ضابطه‌گذاری حسابداری و حساسی در آمریکا و جامعه‌ی بین‌المللی، و خطاب به نمایندگان کنگره در تاریخ جولای ۲۰۱۷ منتشر شده است. با توجه به هدف از پیش تعیین‌شده، این گزارش در عین

مطابق نظر هیئت استانداردهای حسابداری پایداری، افشا مسائل کم‌اهمیت یا به‌کارگیری متن‌های استاندارد در افشا، تاثیر ناچیزی بر ارزش سهام‌داران دارد. بنابراین، شناسایی مسائل بااهمیت این حوزه در هر صنعت می‌تواند سطح بالاتری از شفافیت را برای ذی‌نفعان به ارمغان آورد. عدم یکنواختی ارزیابی عملکرد شرکت‌های یک صنعت و مقایسه‌ی شرکت‌های مختلف در صنایع متفاوت را دشوارتر می‌سازد. حتی اگر شرکتی معیارهای ویژه‌ی یک صنعت یا سنججه‌های قابل اندازه‌گیری برای افشا را داشته باشد، موارد افشا شده می‌تواند از منظر اهمیت، بی‌ارتباط باشد؛ یا تنها چک‌لیستی از دست‌یابی به اهداف محدود و بدون برقراری ارتباط مستقیم با عملکرد مالی باشد. نمودار ۷ نوع افشا در یک طیف چهارگانه را مطابق تحقیقات هیئت استانداردهای حسابداری پایداری در صنایع مختلف نشان می‌دهد.

در پایان باید اشاره شود که استانداردهای بین‌المللی و نهادهای دیگری نیز وجود دارند که در کنار، با