

تحلیلی بر اجرای استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی (IFRS^۱) در کشورهای در حال توسعه

فرزین خوشکار^۱، مهدی نصرتی^۲، علی کاظمی^۳

^۱ دکتری حسابداری، مدرس گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه

^۲ دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه

^۳ دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه

چکیده

از سال ۲۰۰۱ تا کنون، اقتصاد با نرخ سالانه فزاینده ای رشد کرده و این حقیقت را بیان می کند که استانداردهای حسابداری محلی، دیگر نمی توانند پیچیدگی گزارشات مالی مورد نیاز کشورها را اندازه گیری کند. ظهور شرکت های بین المللی نیاز به تولید استانداردهای حسابداری را افزایش می دهد و استاندارد و یکنواخت سازی و هماهنگ سازی اطلاعات مالی گزارش شده، در شرکت های مادر و موسسات وابسته را تضمین می کند. با توجه به اهمیت بازارهای سرمایه خارجی برای کشورهای در حال توسعه و افزایش روز افزون سرمایه گذاری های برون مرزی و خارجی، بررسی و تحلیل ابزارها و راه حل ها برای گذر از موانع و آشنایی بیشتر با زمینه های مورد نیاز جهت ایجاد یک ریختی و هماهنگ سازی برای نزدیک شدن بیشتر استاندارد های ملی کشور های در حال توسعه به استاندارد های گزارشگری مالی بین المللی در این مطالعات مورد توجه قرار گرفته است. نتایج به دست آمده از مطالعات انجام شده در زمینه اجرای استانداردهای بین المللی در کشورهای در حال توسعه نشان می دهد که اکثر این کشورها از نداشتن برنامه و هدف مشخص و آموزش کافی، نفوذ سیاسی شدید و هزینه های سیاسی، تفاوت های فرهنگی و مذهبی، سنت گرایی و ملیت گرایی، تفاوت های قوانین و مقررات کشوری، عدم وجود تشکل های حرفه ای در اجرا رنج می برند. همین عوامل باعث شده که برخی از کشورهای جهان سوم از پذیرش استانداردهای بین المللی ممانعت کرده و یا در صورت پذیرش به مزایای مورد نظر دست نیافته و با ناکارآمدی در اجرا مواجه شوند.

واژه های کلیدی: کشورهای در حال توسعه، استاندارد های گزارشگری مالی بین المللی، هماهنگ سازی، استاندارد سازی.

¹ International Financial Reporting Standards

مقدمه

با گسترش تجارت جهانی، نقش و اهمیت آن در اقتصادها افزایش یافته و کشورها پیوسته سعی در فراهم ساختن شرایط و ایجاد زمینه مناسب برای بهره مندی از منافع بسیار آن را داشته اند. از جمله پیامدهای گسترش تجارت جهانی افزایش نقش شرکت های چند ملیتی در کشورها در کنار گسترش بازارهای مالی به فراتر از مرزها بوده است (علیرضا نظری، ۱۳۹۲). با توجه به این موضوع اکثر اقتصادهای بزرگ جهان یا به صورت کامل استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی یا برنامه هماهنگ سازی با این استاندارد را آغاز نموده اند و یا هماهنگی با بعضی از استانداردها را به عنوان راهبرد ملی در دستور کار خود قرار داده اند. فرضیه های احتمالی برای این تغییر وجود دارد که از جمله آن ها می توان به تفاوت های فرهنگی، تفاوت های موجود در محیط راهبری شرکت ها، تفاوت های فناوری و اختلاف در منابع طبیعی کشورها اشاره کرد.

مدل استانداردهای بین المللی را می توان یک مدل نوظهور و متمایز از چهار مدل انگلیسی آمریکایی (انگلساکسون)^۱، مدل کنتیننتال یا اروپایی، مدل آمریکای جنوبی، (مدل اقتصاد ترکیبی) دانست که ریشه های آن در تلاش جهت هماهنگی حسابداری مالی در سطح بین المللی (خصوصاً شرکت های چند ملیتی و مشارکت کنندگان بازارهای مالی جهانی) نهفته است. انتظار می رود با جهانی شدن بازارهای سرمایه، حرکت در جهت گسترش استانداردهای بین المللی تسریع شده و مدل های مختلف به سمت همگرایی بیشتر حرکت کنند (کرمی و تاجیک، ۱۳۸۶). رابطه بین اتخاذ استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی و پیاده سازی، توجهات چشمگیری را هم از سوی متخصصین حسابداری و هم سیاست گذاران در سال های اخیر به خود جلب کرده است. این عمدتاً به این دلیل است که IFRS از نقطه نظر جهانی با هدف جذب سرمایه گذاری خارجی و بهبود کیفیت حسابداری اتخاذ شده است، هدف این مطالعه شناسایی عوامل و مسائل مهمی است که اجرای موثر IFRS در کشورهای در حال توسعه را تحت تاثیر قرار می دهد. هیچ مطالعه ای تا به امروز مصاحبه عمیق با درک بهتر عوامل موثر بر اجرای اثربخش IFRS در یک کشور در حال توسعه را انجام نداده است. در مقاله ای (۲۰۱۷)، در کشور بنگلادش انتشار یافت که طی این مطالعه در کل، ۷۵ مصاحبه با حسابرسان در طول یک دوره ۵ ساله شده است (۲۰۱۰، ۲۰۱۲ و ۲۰۱۴). نتیجه حاصل شد که دانش، افزایشی در مسائل مربوط به پیاده سازی IFRS و ادبیات حسابرسی در تجربه یک کشور در حال توسعه، برای سیاست گذاران (بعنوان مثال بانک جهانی، صندوق بین المللی پول، کمیته بال، گروه ۲۰، IOSCO و HFAC) را به پیش می برند. برخی از مسائل سیاست گذاری به وجود آمده از این یافته ها عبارتند از: حق الزحمه پائین حسابرسی، نبود حسابداران واجد شرایط، نبود علاقه در IFRS توسط مدیران برخی از شرکت ها، فرهنگ پنهان کاری و یک بخش خصوصی مبتنی بر خانواده. این مسائل ممکن است برای سایر کشورهای در حال توسعه قابل اجرا باشد که با اجرای موثر IFRS رو به رو هستند.

حال که گزارشات مالی که مطابق با سیستم حسابداری محلی ملی آماده می شوند به سختی نیاز سرمایه داران، شرکای تجاری، کارشناسان امور مالی و تصمیم گیرندگانی که با استانداردهای بین المللی آگاه هستند را برطرف می کند. در کشورهای در حال توسعه، بازارهای در حال توسعه و بازارهای نوظهور فعالیت می کنند که باید با استانداردهای حسابداری بین المللی که مناسب نیازهایشان است، وقف داده شوند (زقال و مدبی^۲، ۲۰۰۶). بعلاوه سرمایه گذاران خارجی پشتیبان بزرگی برای اقتصاد کشورهای در حال توسعه هستند. یک سرمایه گذار به اطلاعات جامع و روشن و قابل اعتماد نیاز دارد، به همین دلیل باید کشورهای در حال توسعه خود را با استانداردهای بین المللی حسابداری وفق دهد (زقال و مدبی، ۲۰۰۶).

مابقی مقاله به شرح زیر سازماندهی می شود: بخش ۱- شکاف تحقیق و هدف مطالعه، بخش ۲- مبانی نظری مطالعات، بخش ۳- چهارچوب تئوریک، بخش ۴- واکنش استانداردهای ملی در برابر استانداردهای بین المللی، بخش ۵- هماهنگ سازی و استانداردسازی، بخش ۶- اقدامات حسابرسی در جهت استقرار IFRS، چالش های موجود بر سر راه IFRS، اجرای IFRS، موانع و مخاطرات کاربرد IFRS و توصیه هایی جهت پذیرش و انطباق با استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی در کشور

¹. Anglosexon

². Zeghal and Mhedhbi

های در حال توسعه، بخش ۷- سیر پذیرش و نحوه اجرا، محدودیت ها و چالش ها، برخی تفاوت های کلیدی، مزایای پذیرش و پیشنهادهایی برای پذیرش و اجرای IFRS در ایران ۸- پیشینه تحقیق، بخش ۹- نتیجه گیری.

۱- شکاف تحقیق و هدف مطالعه

در سال های اخیر، توسعه ی استانداردهای بین المللی حسابداری و به کارگیری آنها توسط کشورهای صنعتی شده مانند: بریتانیا، آلمان، ایالات متحده آمریکا، کانادا و اعضای اتحادیه اروپا نقش مهمی در حسابداری حرفه ای داشته است. علی رغم تحقیقات فراوان در مورد به کارگیری استانداردهای بین المللی حسابداری توسط کشورهای در حال توسعه و صنعتی شده در اطراف جهان، توجه کمتری به کشورهای در حال توسعه شده است. در عمل، اولاً هیچ مقاله و کتابی در سطح بین المللی به صورت یک رفرنس مرجع با عنوان بکارگیری استانداردهای حسابداری در کشورهای در حال توسعه وجود ندارد. دوماً مقاله ها و کتاب های موجود، اثر استانداردهای بین المللی حسابداری را بر توسعه اقتصاد کشورهای در حال توسعه متنوع مورد بحث قرار می دهد. در این میان، اکثر تحقیقات قبلی در مورد به کارگیری حسابداری بین المللی توسط کشور های در حال توسعه ویژه کشور خاصی است. برای مثال تحلیل فرایند تحقق استانداردهای بین المللی حسابداری در کشور های در حال توسعه که ارمنستان را به عنوان چارچوب تحلیلی تلقی می کند (مک گی^۱، ۱۹۹۹).

بنابراین این مقاله تحلیلی بر اجرای IFRS در کشور های جهان سوم را بیان می کند و عوامل موثر بر بکارگیری استانداردهای گزارشگری بین المللی، مزایا، معایب، موانع و چالش های اجرای IFRS را تشریح می کند تا بر دلایل اهمیت استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی برای اقتصاد جهان بیافزاید.

۲- مبانی نظری مطالعات

مبانی نظری حسابداری نشان می دهد عوامل محیطی بر حسابداری کشورهای مختلف تأثیر می گذارند. (الختانی^۲، ۲۰۱۰) و (الساکا و ساوان^۳، ۲۰۱۳) با مرور ادبیات پیشین حسابداری و جمع بندی نظریات دیگر محققان، آموزش حسابداری، جایگاه حرفه ای حسابداری، فرهنگ، رشد و توسعه ی اقتصادی، وجود بازار سرمایه، قدرت های استعماری، سیستم قانونی، منابع تأمین مالی داخلی (نظیر بانک ها، دولت و خانواده) و یا خارجی (مانند بانک جهانی، صندوق بین المللی پول و سهامداران خارجی)، مؤسسه های بین المللی حسابداری و شرکت های چند ملیتی را به عنوان عوامل مؤثر بر سیستم های حسابداری در کشورهای در حال توسعه برشمرده اند. هرگونه تغییر مهمی در عوامل یاد شده در یک کشور خاص، بر مقررات و رویه های حسابداری آن تأثیر خواهد گذاشت. به عنوان مثال، تصمیم گیری درباره ی توسعه ی بازار سهام و جذب سرمایه گذاری خارجی، موجب تجدید ساختار سیستم حسابداری و انگیزه ای قوی برای پذیرش استانداردهای بین المللی حسابداری خواهد شد. معمولاً گنجاندن تمام عوامل یاد شده در پژوهش به دلایل مختلفی نظیر تعداد زیاد متغیرها و مشکلات تعیین آن ها، مشکل رسیدن از تعریف مفهومی به تعریف عملیاتی متغیرها و مشکل اندازه گیری متغیرها، امکان پذیر نیست. افزون بر این، در برخی موارد نیز مشکل زیادی برای پیدا کردن اطلاعات وجود دارد (زقال و مدبی^۴، ۲۰۰۶).

۳- چارچوب تئوریک

سیطره بحران های بدهی اخیر در کشورهای مختلف جهان چالش عدم ثبات مالی در دولت های گوناگون درگیر با این بحران را آشکار نموده و متذکر گردید که وجود یک چارچوب حسابداری مستحکم و یکپارچه متشکل از استانداردهای حسابداری در بخش عمومی جهت ایجاد ثبات در نظام اقتصادی جهانی و افزایش پاسخگویی و کارایی دولت ها ضروری است (ارنست و

¹. McGee

². Alkhatani

³. Al-Saka and Savan

⁴. Zeghal and Mhedhbi

یانگ^۱، ۲۰۱۰). سازمان‌ها عنصری کلیدی در تعریف موسسات هستند (ویسوسکی^۲، ۲۰۱۱). (دی مجیو و پاول^۳، ۱۹۸۳) ارزیابی می‌کنند که سازمان‌ها تحت تاثیر تعریف فعالانه محیط سازمانی هستند که در آن فعالیت می‌کنند. بعنوان مثال، ساختارهای داخلی قوانین و رویکردهائی را منعکس می‌کند که تصور می‌شود در جامعه «صحیح» باشد (دی مجیو و پاول، ۱۹۹۱). تئوری نئونهادی متمرکز است بر: «عمل و اقدام مسیر ساختاری است و احتمالاً سفارش ایجاد شده از سیستم‌های اشتراکی از قوانین است که هم تمایلات و ظرفیت‌های فعالان جهت بهینه‌سازی را محدود می‌سازد و هم امتیازاتی را به برخی از گروه‌ها اعطا می‌کند که منافع در آن با اعطا جوایز و تحریم‌ها امن‌سازی می‌شود». همچنین آنها استدلال می‌کنند که مفهوم یک ریختی نهادی ابزار موثری برای درک سیاست‌ها و تشریفات و رسومی است که در زندگی سازمانی مدرن بسیار نفوذ دارند. (دی مجیو و پاول^۴، ۱۹۸۳) سه مکانیزم را شناسایی می‌کنند که از طریق آن‌ها تغییر یکرختی نهادی رخ می‌دهد: (۱) یکرختی اجباری؛ (۲) یکرختی یا هم‌ریختی تقلیدی؛ و (۳) هم‌ریختی هنجاری. آن‌ها اشاره بر این دارند که در حالی که سه نوع آمیختگی در تنظیمات تجربی است، با این حال آن‌ها مایل به هدایت از شرایط مختلف هستند و ممکن است منتهی به نتایج مختلفی شوند (دی مجیو و پاول، ۱۹۹۱).

۱-۳- هم‌ریختی اجباری

هم‌ریختی اجباری به همانندی در ازدحامی از سازمان‌ها اشاره دارد که در پاسخ به نفوذ سیاسی و یا جستجو برای مشروعیت سازمانی است (مهیر و راوان^۵، ۱۹۷۷). با توجه به اظهارات دی مجیو و پاول^۶ (۱۹۸۳): «هم‌ریختی اجباری منتج از فشارهای رسمی و غیر رسمی وارد بر سازمان‌ها توسط سایر سازمان‌ها است که بر اساس آن، آن‌ها وابسته هستند و تحت شرایط انتظارات فرهنگی در جامعه هستند که در آن سازمان‌ها فعالیت می‌کنند». اثر مهیر و راوان^۷ (۱۹۷۷) عمدتاً تاثیر انتظارات اجتماعی و فرهنگی را در نظر می‌گیرد در حالی که ماگی و پاول^۸ (۱۹۹۱) تاکید بر اجباری دارند که از طریق وابستگی‌های متقابل و «مسئله مشروعیت» به دست می‌آید. مطابق با این ایده، ایروین^۹ (۲۰۰۸) استدلال می‌کند که بازیگران بزرگ در بازارهای جهانی سرمایه (بعنوان مثال بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول) «بطور عمیقی در ساختارهای سرمایه‌داری جاسازی شده‌اند» که وام می‌دهند و به توسعه اقتصادی کمک می‌کنند که مسلماً از انگیزه‌های مفید است. این دو سازمان ارائه‌کننده نیروی نهادی بسیار عمده هستند که «در حال هل دادن کشورها به سمت اتخاذ IFRS یا توسعه استانداردهای ملی بر اساس IFRS است» و حتی در برخی از موارد موجب می‌شود اتخاذ IFRS یک الزامی از وام‌های آن‌ها باشد (آلفردسون و همکاران، ۲۰۰۵؛ مهیر و رحمان^{۱۰}، ۲۰۰۵). با استفاده از دیدگاه تئوری نهادی و ساختاری و روش‌های ترکیب شده (۱۱) مصاحبه عمیق و نیمه ساختاری و داده‌های ثانوی مربوط به مقررات حسابداری، آلبو و همکاران^{۱۱} (۲۰۱۱) دو مرحله از پیاده‌سازی IFRS در رومانی را بحث می‌کنند. آنها دریافته‌اند که در نتیجه نیروهای بیرونی اجباری (بعنوان مثال تاثیر بانک جهانی)، اجرای واقعی در مرحله نخست بسیار محدود می‌شود. در مرحله دوم از اجرای IFRS تنها برای شرکت‌های فهرست شده از منظر موسسات مالی و حساب‌های تثبیت شده، فرایندهای تغییر در مقایسه با دوره قبلی تغییرات چشمگیری دارد. برای مثال، حسن، رانکین و لو^{۱۲} (۲۰۱۴) توسعه تاریخی مقررات حسابداری در عراق از دیدگاه نهادی را بررسی کردند و متوجه شدند که هر سه فرم هم‌ریخت سازمانی، (اجباری، تقلیدی و هنجاری) تصمیم نخست در اتخاذ IFRS را تشریح می‌کنند. با

¹. Ernest & Young

². Wysocki

³. DiMaggio, P.J. and Powell

⁴. DiMaggio, P.J. and Powell

⁵. Mahyur and Ravan

⁶. DiMaggio, P.J. and Powell

⁷. Meyer, J.W. and Rowan

⁸. Maggio and Powel

⁹. Irvine

¹⁰. Alfredson et al.; Mir and Rahman

¹¹. Albo et al.

¹². Hassan, Rankin & Lu

این حال، فشار اجباری (بعنوان مثال اشغال توسط نیروهای غربی پس از سقوط حزب بعث) عامل مهم در تصمیم برای اتخاذ IFRS است. فشارهای تقلیدی و هنجاری از شرکای تجاری عراق، شرکت‌های چندملیتی و حرفه حسابداری می‌آید. همچنین آن‌ها استدلال می‌کنند که: «اتخاذ IFRS توسط اصلاح حکومت و رژیم‌های محافظتی سرمایه‌گذار، همراه با سرمایه‌گذاری در آموزش و پرورش جهت حمایت از اجرای مستمر انجام می‌شود». به عبارتی دیگر، اتخاذ IFRS ممکن است بعنوان یک مولفه نمادین درک شود. در مفهوم کلی میتوان گفت که در کشورهای در حال توسعه اتخاذ استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در مقیاس وسیع تحت تأثیر عوامل خارجی مثل شرکت‌های حسابداری بین‌المللی و فشار سازمان‌های بین‌المللی می‌باشد.

۲-۳- هم‌بختی تقلیدی

هم‌بختی تقلیدی زمانی رخ می‌دهد که در سازمان‌ها ساختارهایی که در حال اشغال زمینه مشابه هستند شروع به مشابهت‌سازی همدیگر به دلیل «پاسخ‌های استاندارد به عدم قطعیت» کنند (دی‌مجیو و پاول^۱، ۱۹۹۱). تحت شرایط عدم اطمینان، سازمان‌ها به دیگر سازمان‌هایی چشم می‌دوزند که «موفق» در نظر گرفته می‌شود و همچنین بعنوان مدل‌های وظیفه‌به‌سازمان‌های مشابه اندازه‌گیری شده نیز نگاه می‌کنند. وجود سازمان‌های «موفق» در یک جمعیت سازمانی پیش‌بینی از تقلید است: این رفتار تقلیدی می‌تواند به صراحت از طریق انتقال کارکنان یا از طریق استفاده از مشاوران یا اتحادیه‌های صنفی رخ دهد. تاتل و دیلارد^۲ (۲۰۰۷) ادعا می‌کنند که: «تغییر داوطلبانه است و همراه با یک واحد تجاری در حال کپی کردن شیوه‌های دیگر رخ می‌دهد». فشار تقلیدی شامل تعیین معیار و شناسایی بهترین شیوه‌ها و رهبری بازیکنان در زمینه است. هم‌بختی تقلیدی زمانی رخ می‌دهد که فرآیندها توسط این فشارها که نهادینه می‌شوند تهیه شوند. به طوری که کپی کردن به دلیل پذیرش نهادی آن به جای الزام رقابتی آن ادامه می‌یابد، این تئوری را می‌توان یکی از مهم‌ترین عوامل روی آوردن کشورهای در حال توسعه به استانداردهای بین‌المللی دانست، استانداردهایی که نسخه‌ی اولیه آن برای کشورهای توسعه یافته تجویز شد.

۳-۳- هم‌بختی هنجاری

با توجه به نظر دی‌مجیو و پاول^۳ (۱۹۸۳)، هم‌بختی هنجاری نشان می‌دهد که اگر یک صنعت بطور فزاینده‌ای حرفه‌ای‌سازی شود پس باید انتظار مشاهده همگنی بیشتر در میان ویژگی‌های سازمانی را بعنوان یک نتیجه از انتقال پرسنل، آموزش استانداردسازی و آموزش کارگران داشت و همچنین بایستی انتظار داشت تلاش در بخشی از این شرکت‌ها در جهت ارائه خدمات قابل مقایسه با رقبا می‌باشد؛ بنابراین، برای مثال، شیوه‌های بخش‌های حسابداری در شرکت‌های مختلف توسط مدیریت آن شرکت‌ها مشخص نمی‌شود بلکه توسط معیارها و هنجارهای حرفه حسابداری تعیین می‌گردد. یک نمونه خوب در تحقیقات در هنجارسازی توسط پالمر، جنینگز و ژو^۴ (۱۹۹۳) ارائه می‌شود که مطالعه نشان دهنده‌ی ارتباط قوی میان CEOها (کسانی که در مدارس کسب‌وکار نخبه حضور داشته‌اند) و این شرکت‌های مجری (که اتخاذ دهنده‌ی فرمی چند بعدی از MDF است) است. استراتژی فرم چند بعدی بعنوان قسمتی از خرد متعارف در مدارس نخبه درک و استنباط می‌شود و در نتیجه برای دانش‌آموزانی که بعدها مدیران اجرایی می‌شوند فهمانده می‌شود. اقدامات این مدیران دارای شباهت در آموزش منتج به مشابهت‌های سازمانی در موضوع می‌گردد.

ادبیات تئوریک دلالیت بر این دارد که شکافی در کاربرد تئوری نهادی در منطقه اجرای IFRS وجود دارد؛ بنابراین، مطالعه فعلی نشان می‌دهد چگونه و چرا حالت اجرای IFRS در تجربه کشورهای مشکل‌ساز می‌شود (اروین^۵، ۲۰۰۸؛ دیلارد و

¹. DiMaggio, P.J. and Powell

². Tuttle, B. and Dillard

³. De Mueu and Paul

⁴. Palmer, Jennings, and Zhou

⁵. Erwin

همکاران^۱، ۲۰۰۴). استدلال بر این است که فشارهای هم‌ریختی ممکن است ناشی از سطح محلی یا جهانی باشد. در نتیجه، این مطالعه مشخص می‌سازد که تئوری نهادی تا چه حدی در چارچوب یک کشور در حال توسعه در یک مطالعه از تجربه جهانی IFRS قابل کاربرد است (اروین^۲، ۲۰۰۸).

۴- واکنش استانداردهای ملی در برابر استانداردهای بین‌المللی

۴-۱- پذیرش یا فرزند خواندگی^۳: راهبرد پیش روی این کشورها مانند کویت، پیوستن به کمیته استانداردهای بین‌المللی می‌باشد. پذیرش استاندارد های بین‌المللی به جای استانداردهای ملی باعث کاهش هزینه های راه اندازی و تدوین سیستم های حسابداری شده و هماهنگ سازی را منجر می شود.

۴-۲- همگرایی^۴: تلاش برای نزدیک کردن استانداردهای ملی به استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی و ایجاد امکان مقایسه پذیری. در این روش عوامل محیطی هر کشور مانند نسبیتهای گرایبی فرهنگی، موارد قانونی و مالیاتی مورد توجه قرار می‌گیرند.

۴-۳- پذیرش پس از فرآیند تصویب یا گروه^۵: درج استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی با تعدیل یا بدون تعدیل در استانداردهای ملی یا اطلاق آن‌ها به عنوان استاندارد ملی.

۴-۴- همگروشی^۶: ترکیب دو اصطلاح همگرایی و گروه به وجود می‌آید. طبق این رویکرد که آمریکا تا حدودی به آن روی روی آورده، استانداردهاگذار برای استانداردهای وضع شده قبلی از رویکرد گروه استفاده می‌کند (داداشی و فضل‌الله پور، ۱۳۹۳).

۵- هماهنگ سازی و استاندارد سازی

هماهنگ سازی فرآیند یکنواخت سازی صورت های مالی کشور های مختلف به منظور افزایش قابلیت مقایسه این صورت هاست؛ به عبارت دیگر، هماهنگ سازی به معنای حذف تفاوت ها میان استانداردهای حسابداری در سرتاسر دنیا می باشد. این عملیات خود منجر به تطبیق مفاهیم و ذات مقررات حسابداری در کشورهای مختلف می شود (خوش طینت و همکاران، ۱۳۸۳). هماهنگ سازی بطور مطلق به مفهوم استاندارد سازی نیست. استاندارد سازی حسابداری به تحمیل یک سری از قوانین دقیق تر و محکم تر از هماهنگ سازی اشاره دارد. هماهنگ سازی آزادی عمل بیشتری نسبت به استاندارد سازی دارد، اما در هر حال این دو کلمه بجای یکدیگر استفاده می شوند (دیگان و آنرمن، ۲۰۱۱) به عبارت دیگر، استاندارد سازی یعنی الزام به داشتن استاندارد های حسابداری یکسان در سراسر جهان؛ به هر حال بسیاری در امکان پذیر بودن استانداردسازی کامل مقررات حسابداری تردید دارند. هدف اصلی از تدوین این استاندارد هماهنگ سازی و تطبیق تمام استانداردهای حسابداری مورد استفاده سراسر دنیا است، همگرایی کارا و اثر بخش جهت ایجاد یک مجموعه جهانی استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، برای تهیه کنندگان، استفاده کنندگان، حسابرسان، تحلیل گران و قانون گذاران، سودمند خواهد بود.

۵-۱- دلایل هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری

یکی از مهمترین دلایل موثر بر تمایل به یکنواخت سازی، افزایش اهمیت شرکت های چند ملیتی است. شباهت کلی استانداردهای حسابداری و روش های مربوط مسلماً ایجاد هماهنگی بین قسمت های تابعه شرکت های چند ملیتی را تسهیل

¹. Dillard et al

². Erwin

³. Adaption

⁴. Convergence

⁵. Endorsement

⁶. Condorsement

- می‌کند. به طور مشخص، تهیه صورت های مالی تلفیقی در صورت یکنواخت بودن استانداردهای حسابداری در جوامع مختلف و به پیروی از آن در بخش های مختلف شرکت های چند ملیتی به مراتب آسان تر خواهد بود (شباهنگ، ۱۳۸۲).
- دلایل هماهنگ سازی در سطح بین المللی می تواند همان دلایل هماهنگ سازی در سطح ملی باشد که به شرح زیر می باشد:
- استفاده کنندگان: هماهنگ سازی باید صورت پذیرد تا سرمایه گذاران بین المللی توانایی درک و مقایسه صورت های مالی شرکت های مختلف در کشورهای مختلف را داشته باشند.
- ارائه کنندگان: نیاز شرکت ها به تامین مالی خارج از کشور و ورود به بورس های مختلف و انتشار صورت های مالی متفاوت می باشد.
- حرفه: بکار گیری نیروهای متخصص بین المللی در حسابداری (دیگان و آنرمن^۱، ۲۰۱۱).

۲-۵- فواید هماهنگ سازی استاندارد های حسابداری

- آسان شدن فرآیند شناخت و اندازه گیری و همچنین افزایش قابلیت مقایسه اطلاعات مالی بین المللی شده که این باعث می شود سرمایه گذاران، تحلیل گران و اعتبار دهندگان خارجی قادر به درک صحیح صورت های مالی و قابلیت اتکای به آنها را داشته باشند تا بتوانند تصمیمات سرمایه گذاری درستی بگیرند. این موضوع باعث حذف بزرگترین مانع بر سر راه سرمایه گذاری بین المللی می شود (شباهنگ، ۱۳۸۳).
- هماهنگ سازی باعث صرفه جویی در زمان و پول از طریق یکسان سازی اطلاعات مالی مختلف می شود چون در غیر این صورت برای رعایت قوانین و مقررات ملی مختلف باید گزارش های مالی متعددی تهیه شود.
- انتخاب و استفاده از استانداردهای هماهنگ گزارشگری مالی برای شرکت های پذیرفته شده در بورس اتحادیه اروپا، گام مهمی به سوی بازار سرمایه واحد اروپا، خواهد بود و پذیرش آن استانداردها توسط کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا باعث خواهد شد که تفاوتی بین اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا و بقیه کشورها وجود نداشته باشد (شباهنگ، ۱۳۸۳).
- هماهنگ سازی باعث ارتقای میزان توجه به استانداردهای بین المللی حسابداری در سراسر جهان شده در حالی که با شرایط اقتصادی قانونی و اجتماعی نیز مطابقت دارد.
- هماهنگ سازی در صورت مشابه بودن نحوی ارائه آموزش های لازم و ارتقای مهارت ها و دانش حرفه ای افراد در کشورهای مختلف امکان ایجاد فرصت های شغلی زیادی برای کارکنان و متخصصان حسابداری خلق می شود (خوش طینت و همکاران، ۱۳۸۳).

۳-۵- موانع هماهنگ سازی استاندارد های حسابداری

- مهمترین مانع وجود تفاوت قابل ملاحظه بین روش های حسابداری کشور های مختلف، فقدان نهاد های حسابداری حرفه ای قوی در بعضی از کشورها و تفاوت در سیستم های اقتصادی و حسابداری است.
- ملی گرایی نیز تهدید جدی برای هماهنگ سازی است. به خصوص اگر کشورها در سپردن کنترل مقررات حسابداری خود به دیگران محتاط باشند.
- تفاوت های سیاسی، اقتصادی و فرهنگی در کشورهای مختلف مانعی در مقابل تفسیر صورت های مالی می باشد، حتی اگر با استفاده از اصول حسابداری یکسان، تنظیم شده باشند. چرا که نیازها و چشم اندازها در هر جامعه ای متفاوت از دیگری می باشد. به طور مثال در انگلستان، سازمان های حرفه ای تدوین کننده استانداردهای حسابداری هستند در حالی که در فرانسه این مسئولیت بر عهده دولت است.

¹. Diegan and Anmerman

- نبود نیروهای متخصص و موسسات بزرگ حسابرسی در کشورهای در حال توسعه باعث عدم توانایی این کشورها در اجرای مقررات بین المللی حسابداری می شوند. البته برخی از کشورها به دلیل وجود شرایط سیاسی اجازه ورود به این موسسات و متخصصان را نمی دهند (درخشان اصل و شیپوریان، ۱۳۹۰).

۵-۵- معایب هماهنگ سازی استاندارد های حسابداری

- اگرچه این کار سبب کاهش هزینه های شرکت هایی می شود که عملیات خارجی گسترده ای دارند، اما هماهنگ سازی استانداردهای گزارشگری هزینه های زیادی را بر شرکت های کوچک تحمیل می کند. در حالی که این شرکت ها نیازی به ارائه اطلاعات بر اساس استانداردهای خارجی ندارند.
- در برابر کشور هایی که از الگوی خارجی برای پیشرفت استفاده می کنند. کشور های دیگری هم وجود دارند که معتقدند برای پیشرفت باید از مسیر اختصاصی و ملی استفاده کنند. این گروه از کشور ها به سادگی حاضر به قبول استانداردهای بین المللی نیستند، چرا که معتقدند این استانداردها در جهت منافع کشور های قدرتمند ایجاد شده می شود.
- شرایط اجتماعی کشور های مختلف با هم تفاوت زیادی دارد. قاعدتا نمی توان استانداردهای یکسانی را بر محیط های متفاوت حاکم کرد و منتظر دستیابی به نتایج مشابهی در تمام کشور ها بود.
- عدم انطباق استانداردها با شرایط اجتماعی سبب ناتوانی استفاده کنندگان در تحلیل صورت های مالی شده و باعث گمراه شدن آن ها می شود.
- هماهنگ سازی استاندارد ها سبب می شود تا اصول ارائه اطلاعات مالی تغییرات یابد. از آنجا که این اصول مبنای برنامه ریزی های بلند مدت و کوتاه مدت شرکت ها است. هزینه های سنگینی را از این بابت بر شرکت ها تحمیل می کند. خصوصا که تعداد زیادی از این شرکت ها از هماهنگ سازی استاندارد ها نفعی نمی برند.
- اهداف گزارشگری در کشورهای مختلف متفاوت است. در آمریکا هدف ارائه اطلاعات مالی، کمک به تصمیم گیری برای سرمایه گذاری است.

۶- چالش ها و اقدامات سازمان حسابرسی در جهت استقرار IFRS در کشورهای در حال توسعه

شایان ذکر است طی تحقیقی در کشور بنگلادش در سال ۲۰۱۷ با عنوان ادراک حسابرسان از اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در یک کشور در حال توسعه با استفاده از یکرخیختی، نتایج نشان می دهد که سیاستگذاران باید در چندین عامل برای پیاده سازی موثر IFRS، از جمله حق الزحمه پائین حسابرسی، فقدان حسابداران واجد شرایط، نبود علاقه در IFRS توسط مدیران برخی از شرکت ها، فرهنگ محرمانگی و بخش خصوصی مبتنی بر خانواده تمرکز کنند. در کمال تعجب، شرکت های خبره حسابداری به دلیل فرهنگ بدون مجازات برای نقض قوانین و نبود هر گونه عمل قابل اعتماد ناشی از مراقبت یا اخلاق حرفه ای در بنگلادش قادر به ادامه کار خودشان هستند. نهادهای مقرراتی همچون کمیسیون بورس و اوراق بهادار بنگلادش^۱ و موسسه حسابداران خبره بنگلادش^۲ تمایل ندارند تا اقداماتی را علیه شرکت های حسابداری خبره^۳ فاسد اجرا کنند. این سوالی را درباره صداقت حرفه ای حسابرسان و همچنین تنظیم کنندگان مطرح می کند. از چالش های سازمان حسابرسی می توان به بکارگیری استانداردهای IFRS در استانداردهای حسابرسی اشاره کرد، به عنوان مثال هر یک از بانک ها شرکت های زیر مجموعه ای متعددی دارند و زمانی که قرار است صورت های مالی براساس IFRS تهیه شوند، دو راه پیش رو خواهیم داشت: نخست همه شرکت های وابسته و فرعی، یک صورت مالی براساس IFRS تهیه کرده و حسابرس راجع به آن نظر بدهد و دیگر اینکه حسابرسی شرکت های فرعی براساس استانداردهای ملی صورت گیرد و اطلاعات اضافه برای صورت های مالی تلفیقی تهیه شود و حسابرس بررسی کرده و نظر بدهد.

^۱. BSEC

^۲. ICAB

^۳. CA

۱-۶- اجرای استانداردهای بین‌المللی در کشورهای در حال توسعه

در سال ۲۰۰۲، پارلمان اروپا مقرراتی مبنی بر الزام کاربرد استانداردهای مالی گزارشگری بین‌المللی برای صورت‌های مالی تلفیقی شرکت‌های بورسی اتخاذ کرد که از سال ۲۰۰۵ لازم‌الاجرا می‌شد. در فوریه ۲۰۰۶ نیز هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی با هیأت استانداردهای حسابداری مالی مشترکاً تفاهم‌نامه‌ای را مبنی بر توسعه کیفیت استانداردهای حسابداری به منظور کاربرد در بازارهای بورس بین‌المللی صادر کردند. علیرغم اینکه نسخه اولیه این استانداردهای گزارشگری بین‌المللی، بر کشورهای توسعه‌یافته متمرکز شده بود اما پس از چندی شرکت‌های بزرگ خواهان انتشار این استانداردها در میان کشورهای در حال توسعه نیز شدند. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در نزدیک به ۱۴۷ کشور جهان به صورت لازم‌الاجراء یا اختیاری مورد پذیرش قرار گرفته است یا برنامه‌زمان‌بندی به کارگیری آنها اعلام شده است و به عنوان زبان مشترک گزارشگری مالی توسط بنگاه‌های بزرگ و کوچک مورد استفاده قرار می‌گیرد. در سال ۲۰۱۵ از بین شرکت‌های بورسی ۱۵۳ کشور جهان، صرفاً در ۲۳ کشور از جمله ایران، استانداردهای بین‌المللی بکار گرفته نمی‌شود.

۲-۶- موانع و مخاطرات کاربرد استانداردهای بین‌المللی در کشورهای در حال توسعه

جهانی شدن بازارهای سرمایه به عنوان نیروی محرکه هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری مطرح می‌شود. با این دیدگاه می‌توان ادعا کرد که این استانداردهای بین‌المللی به خوبی با مقاصد کشورهای جهان اول مطابقت دارد اما برای کشورهای جهان سوم که به ندرت دارای بازارهای مالی توسعه‌یافته هستند چندان کارآمد نبوده و می‌تواند اثرات نامطلوبی را به همراه داشته باشد. میر و راهمان^۱ (۲۰۰۵)، برخی عقیده دارند که اجرای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در کشورهای در حال توسعه به معنی اتخاذ دسته‌ای از استانداردهای حسابداری است که متناسب با نیاز این کشورها نمی‌باشد در نتیجه کاربرد استانداردهای بین‌المللی در چنین کشورهایی با موانع و محدودیت‌هایی همراه است. موانعی که در راه تغییر به سمت IFRS وجود دارد:

- فقدان پوشش IFRS در کتاب‌های حسابداری مالی
- فقدان یکپارچگی در اجرای IFRS در حکومت‌ها
- فقدان آموزش، درک، تجربه توسط تهیه‌کنندگان گزارشات مالی با استفاده از IFRS
- عدم تناسب و همکاری میان تنظیم‌کنندگان
- نیاز به تغییرات در قانون‌گذاری یا تنظیمات دولت
- هزینه‌های ابتدایی همگرایی
- فقدان پوشش استانداردهای بین‌المللی در ارتباط با حسابرسی در کتاب‌های حسابرسی
- طرح‌ها و برنامه‌های انتقال و موضوعات و مسائل مربوط به IFRS
- انعطاف در پذیرش نسخه‌های گوناگون IFRS
- نیاز به تغییرات در سیستم قانونی

^۱. Mir and Rahman

۳-۶- توصیه هایی جهت پذیرش و انطباق با استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی در کشورهای در حال توسعه

- افزایش آگاهی سرمایه گذاران، مدیران، روسا و حسابرسان را برای بهبود درجه تبعیت از نیازهای گزارشگری مالی.
 - تامین منابع کافی برای توسعه یک پایگاه داده قابل اعتماد الکترونیکی بعلاوه تقویت عمل یک نهاد حسابداری حرفه ای تا این اطمینان حاصل شود که استانداردها با تحولات بین المللی این حرفه مطابقت داده شده است.
 - رفع فقدان دانش دقیق در مورد استانداردهای بین المللی و عدم وجود دستورالعمل های پیاده سازی که اغلب منجر به سوء تفاهم در اجرای استانداردهای ملی می شود.
 - رفع شکاف انطباق بین استانداردهای حسابداری عملی و واقعی.
 - بهبود چارچوب قانونی حسابداری و حسابرسی در کشور که لازمه آن اجرای اعمال زیر است:
 - هماهنگ و سازگار شدن با استانداردهای بین المللی حسابداری/ استانداردهای گزارشگری بین المللی
 - طراحی چارچوب گزارشگری مالی ساده و استاندارد های خاص برای موسسات کوچک و متوسط
 - تعیین سازمان مستقلی برای کنترل و اجرای استاندارد های حسابداری و حسابرسی از طریق بررسی و بروزرسانی استانداردهای مالی از طریق تطابق استانداردهای محلی با استانداردهای بین المللی
 - آموزش کافی و تعلیم حرفه ای مداوم از جمله:
 - حذف مربیان حسابداری فاقد تجربه و دانش کافی برای آموزش هر دو جنبه نظری یا عملی از استانداردهای بین المللی
 - در دسترس قرار دادن مواد آموزشی استاندارد و رفع محدودیت ظرفیت و منابع موسسات آموزش عالی در سیستم آموزشی فعلی
 - ایجاد یک دانشگاه حسابداری تخصصی مستقل جهت بهبود وضعیت آموزش حسابداری
- توصیه می شود تجربه علمی که منجر به کسب صلاحیت بعنوان حسابدار حرفه ای می شود، تحت ارائه آموزش علمی مصوب باشد و نظارت بر کیفیت آموزش عملی ارائه شده، توسط ارائه دهندگان آموزش عملی صورت گیرد.

۷- سیر پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در ایران

بر اساس ابلاغیه مورخ ۲۲ دی ماه ۱۳۹۲ سازمان بورس و اوراق بهادار و به منظور اجرای مصوبه ی مورخ ۱۳۹۰/۰۶/۲۷ مجمع عمومی سالانه ی سازمان حسابرسی کلیه ی شرکت ها و نهادهای مالی ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار در تهیه صورت های مالی که از تاریخ ۱۳۹۲/۰۱/۰۱ و بعد از آن شروع می شود، مجاز به تهیه صورت های مالی مبتنی بر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی می باشند همچنین از سال ۱۳۹۵ شرکت های بزرگ (با سرمایه بیش از ۱۰ هزار میلیارد ریال) پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و کلیه ی موسسات مالی و اعتباری و بیمه ملزم به تهیه صورت های مالی مبتنی بر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی IFRS هستند و به مرور نیز برای گروه بزرگتری از این شرکت ها در سال های آینده الزامی خواهد شد. همچنین پس از ۵ ماه مکاتبات مستمر توافقنامه ترجمه استانداردهای بین المللی توسط بنیاد IFRS برای سازمان حسابرسی ارسال شده است. سازمان تاکنون ۳۲ استاندارد حسابداری را براساس آخرین استانداردهای بین المللی تدوین کرده که ۲۸ مورد آن به استانداردهای بین المللی نزدیک بوده یا تفاوت های اندکی با آن ها دارد. در حال حاضر تاکنون تعداد ۴۱ عدد از استاندارد های بین المللی در ایران توسط سازمان حسابرسی ترجمه شده است، به شرح جدول شماره ۱:

جدول شماره ۱: نمونه استانداردهای ترجمه شده توسط سازمان حسابرسی

موضوع استاندارد	شماره استاندارد
ارائه صورت های مالی	استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۱
پیمان های ساخت	استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۱۱
اجاره ها	استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۱۷
درآمد عملیاتی	استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۱۸
افشای اطلاعات اشخاص وابسته	استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۲۴
دارایی نامشهود	استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۳۸

لازم به اشاره است که استاندارد های حسابداری ایران شباهت های هم با استاندارد های بین المللی دارد، برخی از استانداردها خصوصا استانداردهای شماره ۳۰ به بعد هیچ تفاوتی با استانداردهای بین المللی ندارد.

۷-۱- محدودیت ها و چالش های پذیرش استانداردهای بین المللی در ایران

- چالش های ناشی از محیط اقتصادی: اقتصاد ایران تا حد زیادی متکی به درآمد نفت و به تبع آن متکی به وضعیت مالی دولت می باشد. بخش مهمی از اقتصاد کشور در انحصار نهادهای بخش عمومی است و بنابراین نمی توان آن را به عنوان اقتصادی رقابتی تلقی کرد. همچنین رانت و یارانه از اجزای جدایی ناپذیر آن به شمار می آیند. تورم مزمن و کاهش مستمر قدرت خرید پول ملی به خصیصه ای ذاتی تبدیل شده است. حداقل دو متغیر کلان اقتصادی یعنی نرخ بهره و نرخ ارز تابع بازار نیستند و از تصمیمات دولت تبعیت می کنند. بزرگترین چالش های اقتصادی تورم مزمن و نرخ دستور ارز می باشند؛ زیرا هریک به تنهایی و بدتر از آن تلفیق این دو عامل، بر واحد سنجش عناصر صورت های مالی یعنی پول، تاثیری مخرب دارد. این امر می تواند موجب مخدوش ساختن تلفیق پذیری و مقایسه پذیری صورت های مالی شرکت های ایرانی و نا مربوط بودن اطلاعات مندرج در آن ها گردد (سلامی، ۱۳۹۱).
- چالش های ناشی از محیط حقوقی: لازم الاجرا نبودن قانون، قوانین و مقررات مالیاتی و افشا ریسک چالشی عمده محسوب می شود.
- چالش های ناشی از محیط کسب و کار: عموم مردم با این موضوع نا آشنا هستند. مدیران بنگاه های اقتصادی، مشاوران حقوقی، قضات و وکلای دادگستری شناخت کافی نسبت به این استانداردها ندارند و نیاز به آموزش های مرتبط می باشد.
- چالش استفاده از ارزش منصفانه: استفاده از بهای تمام شده، روشی است که به صورت سنتی مورد استفاده حسابداران قرار می گیرد، اما استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی روش ارزش منصفانه را جایگزین این روش حسابداری می کند. این اعتقاد در بین طرفداران استفاده از ارزش منصفانه وجود دارد که باید گزارش های مالی آینده نگر باشند و بتوانند به سرمایه گذار در تصمیم گیری برای سرمایه گذاری خود در آینده یاری رسانند، اما اطلاعات روش بهای تمام شده گذشته نگر بوده و نمی تواند این مقصود را برآورده سازد. البته همواره بر ویژگی های قابلیت اتکا و بی طرفانه بودن روش بهای تمام شده تاکید وجود دارد.
- شرایط اقتصادی و سیاسی نامشابه: استفاده از استانداردهای گزارشگری هماهنگ و یکسان سبب می شود تا از خاصیت انعطاف پذیری حسابداری کاسته شود. استفاده از استانداردهای حسابداری نمی تواند برای تمام جوامع با شرایط اقتصادی، سیاسی، قانونی، فرهنگی و محیطی متفاوت مناسب باشد. شرایط بازارهای مالی و به ویژه بورس در کشورهای توسعه یافته ای مانند ایالات متحده و بریتانیا، این استاندارد ممکن است کیفیت پایین تری نسبت به استاندارد ملی داشته باشد و وجود رقابت

سالم بین استانداردها نیز الزامی است (بارث و همکاران^۱، ۲۰۰۸؛ جمال، ۲۰۱۰). از سوی دیگر، در زمینه ی کشورهای در حال توسعه نیز استدلال می شود هیئت استانداردهای حسابداری بین المللی و کمیته پیش از آن، از ابتدا از نظر ساختاری و عملیاتی به عنوان ابزاری اثر بخش برای بهبود نحوه عمل و معیار حسابداری در میان کشورهای در حال توسعه طراحی نشده اند (کاپایا^۲، ۲۰۰۰) اما وضعیت جاری نشان می دهد که جهانی سازی و تسهیلات سیاسی عامل افزایش فزاینده ی پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی است (علی و همکاران، ۲۰۰۰؛ الشمری و همکاران ۲۰۰۸؛ جوشی و همکاران، ۲۰۰۸).

- عدم حفظ منافع تمام گروه های ذی نفع: در ارتباط با استفاده از استاندارد جهانی حسابداری دینفعان بسیاری وجود دارند. شرکت های چند ملیتی، شرکت های کشورهای پیشرفته، سرمایه گذاران کشورهای پیشرفته، شرکت های کشورهای در حال توسعه و سرمایه گذاران کشورهای در حال توسعه از جمله ذی نفعان اصلی استفاده از استانداردهای گزارشگری مالی هستند. هر یک از این گروه ها دارای منفعی هستند که بعضاً در یک راستا نیستند، اما نکته حائز اهمیت آن است که تدوین استانداردهای حسابداری بیشتر برای حفظ منافع شرکت های چند ملیتی و جامعه سرمایه داری آمریکا بوده و کمتر به حفظ منافع شرکت ها در کشورهای در حال توسعه توجه شده است، زیرا به دلیل فشارهای شرکت های چند ملیتی و نیز سرمایه گذاران آمریکا بر کمیسیون بورس اوراق بهادار آن کشور استانداردهای تدوین شده این کمیسیون در راستای استانداردهای حسابداری آمریکا تدوین شده است. در این میان بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی و هیات استانداردهای حسابداری بین المللی کانون توجه خود را از هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی به همگرایی این استانداردها تغییر داده اند و به دنبال تدوین مجموعه استانداردهای گزارشگری مالی باکیفیتی هستند که از پذیرش جهانی برخوردار باشد. پژوهش های تجربی برای اثبات دیدگاهی خاص بر دامنه ای محدود تمرکز دارند مثلاً برخی از این مطالعات به کشورهای در حال توسعه محدود شده اند درحالیکه سایر پژوهش ها بر مناطق جغرافیای خاص مثل آفریقا و آسیا تمرکز دارند (فروغی اشرفی، ۱۳۸۸).

با مرور مطالعات گذشته به تشریح چالش ها و نقاط قوت استانداردهای جهانی حسابداری پرداخته اند و نقاط مثبت آن را در سه گروه طبقه بندی کردند (سوزوکی و دیگران^۳، ۲۰۰۶)، به عنوان مروری بر اثرات مثبت استانداردهای بین المللی حسابداری نقش استانداردسازی حسابداری بین المللی بر تحرکات و توسعه اقتصادی چین را مورد بررسی قرار دادند و سعی کردند مفهوم دموکراسی در تدوین استانداردها را نیز مورد توجه قرار دهند (نظری و دیگران، ۱۳۹۲) در مطالعه خود بیان کردند که با گسترش روزافزون تعاملات اقتصادی در سطح بین الملل معرفی استانداردهای مناسب به منظور افزایش شفافیت، دقت و قابلیت مقایسه صورت های مالی و کاهش هزینه های مربوط می شود (کاس و دیگران^۴، ۲۰۱۳).

۲-۷- نحوه اجرای استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی در ایران

شرکت های ایرانی هم اکنون در حال استفاده از استانداردهای ملی هستند که متأسفانه تفاوت زیادی با استانداردهای بین المللی دارد. هم اکنون در بورس های ۱۱۴ کشور جهان استانداردهای بین المللی الزامی است، مهمترین دلیل توجه ایران هم چون بسیاری از کشورهای دیگر جذب سرمایه گذاری خارجی در (برجام) شرکت های پذیرفته شده در بورس است که به خصوص در شرایط جدید اهمیت بیشتری پیدا کرده است. چرا که برای سرمایه گذاران خارجی مهم است بدانند صورت های مالی بر چه مبنایی تهیه می شود و مفهوم اصطلاحات به کار رفته در اسناد چیست. در نتیجه اگر با توجه به رفع موانع و تحریم ها، برای جذب سرمایه های خارجی به ایران ایرادهای جدی وجود داشته باشد باید صورت های مالی شرکت های بورسی نیز بر اساس استانداردهای جهانی تهیه شود. در مورد کشوری مثل ایران، این هماهنگی، نیرویی یاری بخش به قصد جذب سرمایه گذاری خارجی محسوب می شود. در حال حاضر مسئله اصلی این است که تا چه حد می توانیم فاصله بین

^۱. Barts et al.; Jamal

^۲. Kapia

^۳. Suzuki and others

^۴. Cass and others

استانداردهای ملی و بین المللی را کاهش دهیم و به طور خاص در چه بازه‌ی زمانی به سمت استانداردهای بین المللی حرکت کنیم. تفاوت اساسی استانداردهای بین المللی و استانداردهای کنونی در زمینه استفاده از ارزش منصفانه در صورت های مالی است. استفاده از ارزش منصفانه دارای این مزیت است که اطلاعات بهتر و مربوط تری ارائه می دهد اما از سوی دیگر قابلیت اتکای این اطلاعات به روز، ممکن است در مواردی مناسب نباشد.

مشکل دیگر در مورد بحث حسابداری مالیاتی است که بحث پیچیده ای است و زمینه اجرای آن را قبلاً نداشتیم. علاوه بر این مشکل ها باید توجه کنیم که عمق بازارهای مالی ما در مقایسه با کشورهای توسعه یافته متفاوت است و به دلیل نزدیک بودن استانداردهای حسابداری با IFRS بخش قابل توجهی از این دو استاندارد بر هم انطباق دارد ولی تفاوت های معنادار موجود را می توان به صورت زیر طبقه بندی کرد:

۱- در سطح مفاهیم کلی: تدوین کنندگان IFRS برای بالا بردن شرایط سازگاری استانداردها با شرایط کشورهای مختلف، بیشتر بر اصول و مفاهیم کلی تأکید کرده اند در حالی که استانداردهای حسابداری جاری بیشتر به جزییات پرداخته اند.

۲- در سطح استانداردهای حسابداری: به عنوان نمونه مخارج تحقیق و توسعه در استاندارد حسابداری شماره ۱۷ داخلی، در تاریخ وقوع به هزینه منظور می شوند ولی در IFRS مخارج تحقیق، هزینه می شوند اما مخارج توسعه ای به عنوان مخارج سرمایه ای در نظر گرفته می شوند. مثال دیگر در مورد روش محاسبه استهلاک است. در استاندارد حسابداری شماره ۱۱ روش خط مستقیم، نزولی و روش مجموع آحاد در نظر گرفته شده است که طبق قانون مالیات های مستقیم ماده ۱۴۹، دارایی ها طبقه بندی شده و برای هر طبقه روش خاصی از استهلاک در نظر گرفته می شود درحالیکه در IFRS، محاسبه استهلاک بر اساس برآوردهای واقعی انجام می شود. برای تعدادی از استانداردهای بین المللی، هنوز استاندارد متناظر ارائه نشده است و تعداد زیادی از استانداردهای بین المللی ویرایش شده اند درحالیکه استاندارد متناظر آن در ایران که قبلاً معادل یا مشابه نسخه بین المللی بوده است، به طور متناسب مورد بازنگری قرار نگرفته است.

متأسفانه با وضعیتی که اکنون شاهدیم چشم انداز روشنی برای پیاده سازی این استانداردها دیده نمی شود و پیش از این در ایران ایرادهای راسخ برای پیاده سازی و اجرای این استانداردها وجود نداشت. صورت های مالی با مقاصد عمومی باید طبق استاندارد بین المللی حسابداری شماره IAS1 تهیه و ارائه شوند که تفاوت این صورت ها با صورت های مالی طبق استاندارد ملی ایران و برخی از تفاوت های بین استاندارد های ملی ایران با استاندارد های بین المللی به شرح جداول شماره ۲ و ۳ می باشد:

جدول شماره ۲- فرمت و نام صورت های مالی

IFRS	ایران	
صورت وضعیت مالی	ترازنامه	صورت های مالی هم در عنوان هم در محتوا تفاوت دارند
صورت سود و زیان جامع	صورت سود و زیان	
صورت حقوق مالکان	صورت سود و زیان جامع	
صورت جریان های نقدی	صورت جریان های نقدی	
دارایی ها	دارایی ها	ترتیب ترازنامه
غیر جاری	جاری	حسابهای مشابه ولی متفاوت بر حسب نقدشوندگی
جاری	غیر جاری	
بدهی ها	بدهی ها	
غیر جاری	جاری	
جاری	غیر جاری	(دارایی ها) و ترتیب سررسید (بدهی ها)
حقوق مالکان	حقوق صاحبان سهام	
طبقه بندی	طبقه بندی	ترتیب جریان های نقدی

	جریان های نقدی عملیاتی	طبقات متفاوت
جریان های نقدی عملیاتی	بازده سرمایه گذاری ها و سودپرداختی بابت تامین مالی	
جریان های نقدی سرمایه گذاری	جریان های نقدی مالیاتی	
	جریان های نقدی سرمایه گذاری	
جریان های نقدی تامین مالی	جریان های نقدی تامین مالی	
مفهوم جریان های نقدی	مفهوم جریان های نقدی	
نقد و شبه نقد	نقد	

جدول شماره ۳- برخی از تفاوت های کلیدی بین IFRS و استاندارد های حسابداری ایران تا ۲۰۱۷

موضوع	مالی استانداردهای بین المللی گزارشگری	استانداردهای حسابداری ایران
موقعیت های مالیاتی نا مشخص	به طور خاص توسط IFRS مورد توجه قرار گرفته است.	رهنمود مشخصی وجود ندارد.
شناسایی (شناخت درآمد)	بر مبنای چند معیار که تشخیص درآمد را به هنگام انتقال مخاطرات و مزایا و کنترل و نیز زمانی الزامی م یسازد که بتوان درآمد را به طور قابل اتکا شناسایی کرد.	مانند اصول پذیرفته شده حسابداری ایالات متحده
طبقه بندی اجار های بلند مدت	در صورتی اجاره تأمین مالی محسوب میشود که ماهیتاً کلیه مخاطرات و مزایای مالکیت انتقال یابد. در راستای مفهوم رجحان محتوا بر شکل است.	اجاره ای به عنوان اجاره سرمایه ای طبقه بندی می شود که به موجب آن تقریباً تمام مخاطرات و مزایای ناشی از مال یکت دارایی منتقل شود
اموال سرمایه گذاری	به بهای مستهلک شده (ارزش دفتری) یا ارزش منصفانه با تغییراتی در ارزش منصفانه تشخیصی در صورت سود و زیان، انداز هگیری می شود.	رهنمود مشخصی وجود ندارد.
ارایه واحدهای تحت کنترل مشترک (مشارکت خاص)	هر یک از دو روش تلفیق نسبی و ارزش ویژه مجاز است.	مشارکت خاص در واحدهای تجاری تحتکنترل مشترک، در صورتهای مالی تلفیقی شریک خاص باید بر اساس روش ارزش ویژه ناخالص منعکس شود.
ابزارهای مشتقه	ابزارهای مشتق های که دارای شرایط لازم برای حسابداری مصون سازی نیستند، به ارزش منصفانه، ضمن تغییراتی در ارزش منصفانه تشخیصی در صورت سودوزیان، اندازه گیری می شوند. حسابداری مصون سازی در صورتی که معیارهای سختگیرانه لازم تأمین شده باشند، مجاز است.	رهنمود مشخصی وجود ندارد. توضیحات فقط در پیوست استاندارد ۱۵
مزایای پایان خدمت	حسابداری مزایای پایان خدمت ناشی از اخراج، مانند مقررات تجدید ساختار است. حسابداری طرح غرامت پایان خدمت بر مبنای ارزش جاری اکیچوئری مزایا است.	رهنمود مشخصی وجود ندارد.

<p>اقدام استثنایی تحت همین عنوان به طور جداگانه و ترجیحا در متن صورت عملکرد مالی افشا می شوند.</p>	<p>از این عنوان استفاده نمیکند ولی افشای جداگانه اقلامی با این ماهیت، اندازه و شرایط مالیاتی الزامی میسازد که افشای جداگانه آنها به منظور تشریح عملکرد واحد تجاری لازم است. مربوط به ریسک تجاری است.</p>	<p>اقدام استثنایی (با اهمیت)</p>
--	--	----------------------------------

۳-۷- مزایای پذیرش استانداردهای بین المللی در ایران

- کاهش ریسک کشور و افزایش جذب سرمایه های خارجی از طریق فراهم نمودن امکان تصمیم گیری بهتر، با توجه به استفاده از مورد توافق بین المللی.

- فراهم نمودن امکان تشکیل بورس بین المللی، کمک به سرمایه گذاران در تنوع بخشی به سرمایه گذاری در بورس های مختلف جهان، امکان پذیرش شرکت ها در بورس سایر کشورها و پذیرش متقابل شرکت های خارجی در بورس ایران.
- افزایش قابلیت مقایسه و امکان ارزیابی بهتر کسب و کار در کشور توسط نهادهای بین المللی نظیر موسسات رتبه بندی.
- صرفه جویی در زمان و هزینه تهیه صورت های مالی بر مبنای استانداردهای مختلف.
- فراهم نمودن امکان استفاده موثرتر از فناوری هایی چون XBRL جهت افزایش شفافیت اطلاعات و ارتقای جایگاه شفافیت اطلاعاتی کشور از منظر بین المللی.
- استفاده از تجربه و دانش بین المللی.

به صورت کلی می توان مزایای استفاده از IAS/IFRS را مزایای همسان سازی استانداردهای حسابداری دانست. در این بخش به معرفی مزایای عمده این استانداردها می پردازیم. اگرچه طرفداران استانداردسازی جهانی، مزایای متعددی برای IFRS برشمرده اند، کلیه ی این مزایا را می توان در گروه های اصلی زیر جای داد:

- افزایش قابلیت مقایسه صورت های مالی: یکی از مهمترین اهداف استانداردسازی گزارشگری مالی، افزایش امکان مقایسه صورت های مالی است. وجود مجموعه ای از استانداردهای سطح بالا منجر به کاهش هزینه های دسترسی به بازارهای سرمایه در سراسر جهان شده و از این جهت سرمایه گذاران را منتفع می کند. در حال حاضر با گسترش چشمگیر ارتباط از طریق دنیای وب، گزارشگری مالی از راه دور از جمله XBRL در حال رواج یافتن بوده و سرمایه گذاران فارغ از محل سکونت خود امکان دسترسی به گزارش های مالی شرکت ها را یافته اند. این در شرایطی است که در صورت عدم وجود استانداردهای بین المللی حسابداری، مقایسه صورت های مالی سایر کشورها بسیار مشکل شده و در موارد زیادی امکانپذیر نیست. از سوی دیگر، اگر تفاوت عمده ای در نحوه ی گزارشگری مالی بین کشورها وجود داشته باشد، در صورت عدم وجود استانداردهای بین المللی حسابداری برای آگاهی از صورت های مالی شرکت های خارجی نیاز به شناخت از نحوه تدوین گزارش های مالی در سایر کشورها وجود دارد که در صورت عدم این شناخت، آگاهی از صورت های مالی این شرکت ها عملا منتفی می شود. پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی پیش نیاز پذیرش شرکت ها در بورس های اوراق بهادار خارجی است (عمر^۱، ۲۰۰۷).

- افزایش شفافیت و دقت گزارشگری مالی: استفاده از استانداردهای بین المللی حسابداری توسط حسابداران خبره در سراسر جهان سبب می شود تا نقاط ضعف و قوت این استانداردها کاملا آشکار شده و با برطرف کردن ایرادات آن بر کیفیت و شفافیت گزارشگری مالی افزوده می شود. همچنین با توجه به بالاتر بودن دقت و جامعیت استانداردهای بین المللی حسابداری نسبت به استانداردهای مالی داخلی این انتظار وجود دارد تا با آگاهی به موقع از وضعیت مالی بتوان از بروز بحران مالی جلوگیری کرد. اطلاعات صحیح مالی از وضعیت شرکت ها می تواند در ارزیابی صحیح از وضعیت مالی و در نتیجه کاهش

^۱. Omar

ریسک سرمایه گذاری برای سرمایه گذاران موثر باشد. باید توجه داشت که این امر برای سرمایه گذاران خرد که اتکای بیشتری به گزارش های مالی دارند از اهمیت بیشتری برخوردار خواهد بود.

- کاهش هزینه های تطبیق صورت های مالی: استفاده از استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی و ایجاد ساختار یکسان برای تهیه گزارش های مالی در سراسر جهان و به تبع آن افزایش امکان مقایسه گزارش های مالی در سایر کشورها علاوه بر کاهش هزینه تطبیق، اسباب اتخاذ تصمیمات مناسب تر را برای آن ها فراهم خواهد کرد (استریت و همکاران، ۱۹۹۹) استدلال می کنند که پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی می تواند به کاهش هزینه سرمایه و ریسک در بازارهای سرمایه جهانی کمک کند و هزینه گزارشگری چندگانه را کاهش دهد و درک بهتری از عملکرد شرکت در بین کشورها ایجاد کند.

۴-۷- پیشنهاداتی برای پذیرش و اجرای IFRS در ایران

- قوانین مختلف موجود در کشور از قبیل قانون مالیات های مستقیم، قانون تجارت و قانون بورس اوراق بهادار باید به منظور هماهنگی با استانداردهای بین المللی مورد بازبینی قرار گیرند و تناقض های موجود تا حد امکان برطرف یا محدود شود.
- لازم الاجرا شدن استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی برای شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار بدون بسترسازی مناسب طی فرآیند ترجمه رسمی آنها با منطق سازگار نیست و مشکلات بسیاری را به وجود می آورد؛ بنابراین باید تعهدات ویژه برای برگزاری دوره های آموزش حرفه ای و همچنین بررسی ایجاد واحدهای درسی مرتبط در سطح دوره های کارشناسی و بالاتر رشته ی حسابرسی در زمینه ی IFRS اندیشیده شود.
- کالبدشناسی بازار سرمایه و بازارهای پولی و مالی کشور در راستای سنجش در جهت آمادگی برای پذیرش و به کارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی.
- رفع مسائل مربوط به شناسایی ارزش های منصفانه.
- آموزش مدیران و حسابداران شرکتها، حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی، اعضای کمیته های حسابرسی، سرمایه گذاران.
- بررسی و اتخاذ تصمیم نسبت به مصوبات و موضوعات مطرح شده از سوی کارگروه های تخصصی.

۸- پیشینه مطالعات انجام شده

مزایای بالقوه استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی و دلایل اتخاذ این استانداردها در کشورهای در حال توسعه به شدت مورد بحث است. مطالعات چندی ضمن بررسی اتخاذ و پذیرش استانداردهای بین المللی در کشورهای در حال توسعه، تفاوت و موانع در اجرای این استانداردها را مورد توجه قرار داده اند.

پودل و همکاران^۲ (۲۰۱۴) در تحقیق خود اتخاذ استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی را در کشور نپال مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که تصمیم به اتخاذ این استانداردها در نپال پاسخی به نیازهای محلی و بیش از آن تحمیلی از سوی سازمان هایی مثل بانک توسعه ی آسیا، صندوق بین المللی پول و بانک جهانی بود؛ اما به دلیل کمبود جدی حسابداران با کیفیت و عدم توسعه ی کافی حرفه ی حسابداری، این کشور آماده به کارگیری و اتخاذ این استانداردها نبود. همچنین مشکلات اجتماعی مثل فساد و تقلب منجر به ایجاد اختلال در اجرای استانداردهای بین المللی شد.

در پژوهش دیگری حسن و همکاران (۲۰۱۴) اتخاذ استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی و عوامل موثر بر اجرا و توسعه ی آن را در کشور عراق بررسی کردند. براساس نتایج به دست آمده مهمترین عامل در اتخاذ این استانداردها در عراق، فشار اجباری از سوی کشورهای غربی و سازمان های بین المللی عنوان شده است. محققین دلیل این فشار را دو عامل معرفی کرده

^۱. Street et al.

^۲. Poodle et al

اند. یکی این موضوع که عراق به دلیل افزایش یافتن تقاضا برای نفت و انرژی نقش پررنگی در اقتصاد جهانی بازی می کند و در حال حاضر ۳٪ از تولیدات نفتی جهان را تأمین میکند و دیگر اینکه سرمایه گذاران علاقه ی زیادی به سرمایه گذاری در کشور عراق به ویژه در بخش منابع طبیعی از خود نشان داده اند.

نورونابلی^۱ (۲۰۱۴) تأثیر کمیسیون بورس و اوراق بهادار را به عنوان یک مکانیزم اجرایی و اهرم فشار بر اجرای استانداردهای بین المللی ارزیابی کرد. وی به این نتیجه رسید که فقدان مکانیزم های اجرایی در کشور بنگلادش مانع از اجرای استانداردهای بین المللی می شود که دلیل آن سطح بالای ارتباطات سیاسی در این کشور است.

آلبو و همکاران^۲ (۲۰۱۳) آگاهی و درک سهامداران در گزارشگری مالی در چهار اقتصاد در حال ظهور (یعنی جمهوری چک، مجارستان، رومانی و ترکیه) را با توجه به اجرای احتمالی IFRS برای SMEها بررسی می کنند. مصاحبات آن ها تفاوت های بین گروه های ذینفع و بین کشورها را با توجه به روش های پیاده سازی ترجیح یافته را نشان می دهد (بعنوان مثال، تصویب اجباری، تصویب داوطلبانه یا همگرایی مقررات ملی با IFRS برای SMEها). مصاحبه شوندگان بیشترین حمایت را از روش همگرایی به عمل می آورند که توجه تنظیم کنندگان از نیازهای کاربران را به اولویت ها و آمادگی تهیه کنندگان سوق می دهد. با این حال، کاربران مخالف همگرایی هستند و اتخاذ IFRS برای SMEها را ترجیح می دهند.

ژیندریکوسکا، کوبیسکووا و کوچمانووا^۳ (۲۰۱۴) توسعه قوانین و روش های حسابداری و همچنین اتخاذ IFRS در جمهوری چک را بررسی می کنند. آن ها دریافته اند که تلاش های پیاده سازی نظام مند یا همگن نیست، به این دلیل که استفاده از قوانین محلی هنوز هم در حوزه مالیات مورد نیاز است. آن ها دریافته اند که اکثر شرکت های جمهوری چک در حال حاضر انگیزه کمی برای تغییر با IFRS دارند.

رامان و اشلتن^۴ (۲۰۱۴) می پرسند: «اگر تفاوت ها در استانداردهای حسابداری در کل کشور منعکس کننده ی تفاوت های نهادی نسبتاً پایدار است، پس چرا چند کشور به سرعت IFRS را در دوره ۲۰۰۳ تا ۲۰۰۸ اتخاذ کردند؟». با تست و بررسی این فرضیه که شبکه ارتباطی درک شده از اتخاذ جهانی IFRS سود می برد، آن ها دریافته اند که «مزایای شبکه درک شده درجه هماهنگ سازی IFRS را در میان کشورها افزایش می دهد و کشورهای کوچکتر دارای پاسخ متفاوت تر و برتری به این مزایا هستند. علاوه بر این، روابط اقتصادی با اتحادیه اروپا یک منبع ویژه مهم از تاثیرات شبکه ارتباطی است». شایان ذکر است که آن ها اذعان می کنند که اتخاذ IFRS خود تقویت کنندگی در طول دوره نمونه ۲۰۰۳ تا ۲۰۰۸ است.

بر اساس درک حسابداری ویتنامی در مورد مزایا، معایب، هزینه های بالقوه و چالش های اتخاذ IFRS، فان، مایته لی و باروت^۵ (۲۰۱۴) استدلال می کنند که وزارت مالیه ویتنام هنوز مشخص نکرده است که آیا IFRS را بطور کامل اتخاذ کند یا خیر. حسابداری حرفه ای درباره مزایای احتمالی اتخاذ IFRS خوش بین است و چالش ها و هزینه های مورد انتظار در اجرای IFRS را نشان می دهد.

با استفاده از نمونه زیادی از بانک های ایتالیایی (هم شرکت های فهرست شده و هم فهرست نشده) کامران و پروتی^۶ (۲۰۱۴) تاثیرات اتخاذ IAS/IFRS در هزینه های حسابرسی را بررسی می کنند و نشان می دهند که هزینه های بالاتر حسابرسی (۱۹.۲۹ درصد در شرایط واقعی) پس از حرکت به سمت IFRS پرداخت می شود. آن ها به این نتیجه رسیدند که پشتیبانی برای کیفیت گزارشگری مالی تحت تاثیر اتخاذ IAS/IFRS نیست.

بر اساس بررسی شواهد تجربی موجود در رابطه با چهار معیار تنظیم استاندارد جامع حسابداری (سودمندی تصمیم، کاهش عدم تقارن اطلاعات، عواقب اقتصادی استانداردها و جنبه های سیاسی استاندارد)، محمدرضائی، محمد صالح و بنی مهد (۲۰۱۵) به این نتیجه رسیدند که ارتباط ارزشی ارقام حسابداری و گزارشگری مالی پس از تصویب و اتخاذ IFRS بطور قابل

¹. Noronablei

². Albo et al.

³. Gindricoska, Kubiskovo, and Kuchma

⁴. Raman & Ashlton

⁵. Fan, Mighty, and Barot

⁶. Kamran & Protey

توجهی افزایش می‌یابد. با این حال، آن‌ها اذعان می‌کنند که تفاوت‌های قابل توجهی در مشخصات نهادی وجود دارد. عبدالله، اوانز و سالواتاس^۱ (۲۰۱۵ و سال‌های پس از آن) تاثیر کنترل خانواده در سطح افشای اجباری برای شرکت‌های مالزیایی را بررسی می‌کنند. یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد که کنترل خانواده رابطه منفی با افشا دارد و این که سطوح انطباق رابطه ارزشی نیست. همچنین این یافته‌ها نشان می‌دهد که نظریه‌های ارتباط سیستم‌های قانونی قانون مشترک با گزارش‌های مالی کیفیت بالا مستلزم پالایش در زمینه‌های ملی مخصوص است.

۹- نتیجه‌گیری

نتایج به دست آمده نشان می‌دهد که اکثر این کشورها از نداشتن برنامه و هدف مشخص و آموزش کافی، نفوذ سیاسی شدید، فقدان مکانیزم‌های اجرایی مناسب و عدم کارایی و تخصص کافی حرفه‌ی حسابداری در اجرا رنج می‌برند. همین عوامل باعث شده که برخی از کشورهای جهان سوم از پذیرش استانداردهای بین‌المللی ممانعت کرده و یا در صورت پذیرش به مزایای مورد نظر دست نیافته و با ناکارآمدی در اجرا مواجه شوند.

از سال ۲۰۰۱ تا کنون، اقتصاد با نرخ سالانه فزاینده‌ای رشد کرده و این حقیقت را بیان می‌کند که استانداردهای حسابداری محلی دیگر نمی‌توانند پیچیدگی گزارشات مالی مورد نیاز کشوری را اندازه‌گیری کند. ظهور شرکت‌های بین‌المللی نیاز به تولید استانداردهای حسابداری را افزایش می‌دهد که یکنواخت و استاندارد سازی اطلاعات مالی گزارش شده، در شرکت‌های مادر و موسسات وابسته را تضمین می‌کند.

با توجه به دیدگاه برخی، نظام‌های حسابداری در کشورهای پیشرفته‌ی غربی، تلاش‌های هماهنگ سازی جهانی را زیر سلطه قرار داده است و تاثیر نفوذ شیوه‌های حسابداری غربی در کشورهای در حال توسعه احتمالاً دارای مخارجی بیش از منافع آن است. به هر حال کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری، استاندارد‌ها را توسعه می‌دهد و تلاش می‌کند تا نیاز سیستم گزارشگری مالی در این کشورها را برآورده کند و تنها انتخاب سازش و تمرین سیستم برنامه ریزی متعامل مالی است که نیاز روز افزون برای اطلاعات مالی پیچیده در کشورهای در حال توسعه را بر طرف می‌کند.

منابع

۱. خدادادی، ولی واعظ، سیدعلی و رودبارشجاعی، علی، (۱۳۹۵)، عوامل موثر بر پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در کشورهای در حال توسعه، فصلنامه حسابداری مالی، سال هشتم، شماره ۳، ص ۱۴۲-۱۲۲.
۲. سکینه شیبه، (۱۳۹۵)، حسابداری بین‌الملل و کشورهای در حال توسعه، نشریه مطالعات حسابداری و حسابرسی، شماره ۱۷
۳. چلاکی، پری، صیفی، گلستان و حیدری بهاری، ریحانه، (۱۳۹۵)، بررسی وضعیت به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) در کشورهای مختلف جهان، همایش ملی حسابداری ایران، شماره ۱۴.
۴. دیگان و آنرمن (۲۰۱۱)، تئوری حسابداری مالی، فصل ۴، سیستم حسابداری بین‌المللی.
۵. رافیک باغومیان و سجاد نقدی، (۱۳۹۴)، استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی: چالش‌های پیش روی کشورهای در حال توسعه، مجله حسابرس، شماره ۱۱.
۶. فروغی داریوش و رهروی علیرضا، (۱۳۹۳)، فرایند یکپارچه سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری در امریکا و اروپا، حسابدار رسمی.
۷. فروغی، داریوش و اشرفی، مجید، (۱۳۹۳)، استانداردهای جهانی حسابداری: چالش‌ها و فرصت‌ها، کنکاش.
۸. نظری، علیرضا. فدایی، ایمان و تقی مولایی، سعید، (۱۳۹۲)، نکاتی در خصوص اهمیت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و مزایا و معایب آن، مجله اقتصادی، ۲، ۴۵، ۵۲.

¹. Abdullah, Evans, & Salvatas

۹. مهتاب سرداری زاده، (۱۳۹۱)، همگرایی به سمت یک مجموعه استاندارد پذیرفته شده حسابداری: مقایسه دیدگاه دانشگاهیان و کادر اجرایی، پژوهش حسابداری، شماره ۴.
۱۰. درخشان اصل، محسن و سعید شیپوریان، (۱۳۹۰)، هماهنگ سازی استانداردها ضرورتی برای حسابداری.
۱۱. رحمانی، علی و شراره، علیپور، (۱۳۸۹)، موانع پذیرش استانداردهای بین المللی حسابداری در ایران، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۶۱.
۱۲. خوش طینت، محسن و رحیمیان، نظام الدین، (۱۳۸۳)، هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۲، شماره ۶، ص ۱۱۲-۸۳.
۱۳. کرمی، غلامرضا، تاجیک، کامران، (۱۳۸۶)، عوامل محیطی مؤثر بر حسابداری و مدل های آن، مجله حسابداری، شماره ۱۸۲، ۶۸-۷۳.
۱۴. داداشی، ایمان، فضل اله پور نقارچی، مهران، (۱۳۹۳)، بررسی تطبیقی هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری در سطح بین المللی، ماهنامه بورس، شماره ۱۱۱.
۱۵. شباهنگ، رضا، (۱۳۸۳)، یکنواختی استانداردهای حسابداری در سطح جهان، مجله حسابرس، شماره ۲۳.
۱۶. سلامی، غلامرضا، (۱۳۹۱). مزایا و چالشهای پذیرفتن استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی، مجله حسابداری، شماره ۲۴۶.

17. Aharony, J; Barniv,R; Falk, H. (2010). The impact of mandatory IFRS adaption on equity valuation of accounting numbers for security investors in the EU. The European Accounting Review, 19 (3), 535-578.
18. Mohammad Nurunnabi, (2017), " Auditors' perceptions of the implementation of International Financial Reporting Standards (IFRS) in a developing country ", Journal of Accounting in Emerging Economies, Vol. 7 Iss 1 pp.
19. Zeghal, D. and Mhedhbi, K. (2006). "An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries". Published by University of Illinois.
20. McGee R. (1999). "Taxation and public finance in transition and developing economies".Springer.
21. Alkhtani, S.S., (2010); The Relevance of International Financial Reporting Standards to Saudi Arabia: Stakeholder Perspectives, PhD Thesis, Stirling University, Available at <https://dspace.stir.ac.uk/handle/1893/2415>.
22. Alsaqqa, I., Sawan, N., (2013); "The advantages and the challenges of adopting IFRS into UAE stock market", International Journal of Business and Management, 8(19): 1-23.
23. Wysocki, P. (2011), "New institutional accounting and IFRS", Accounting and Business Research, Vol. 41 No. 3, pp. 309-28.
24. Ernest & Young. (2010). Toward transparency: a comparative study of governmental accounting in Europe. [S.l.]: Ernest &Young.
25. DiMaggio, P.J. and Powell, W.W. (1983), "The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields", American Sociological Review, Vol. 48, No. 2, pp. 147-60. Downloaded by University of Newcastle At 03:38 10 January 2017 (PT) 23
26. DiMaggio, P.J., and Powell, W.W. (1991), "Introduction", in Powell, W.W. and DiMaggio, P.J. (Eds.), The New Institutionalism in Organization Analysis, Chicago: University of Chicago Press, pp. 1-38
27. Irvine, H. (2008), "The global institutionalization of financial reporting: the case of the United Arab Emirates", Accounting Forum, Vol. 32 No. 2, pp. 125-42.

28. Powell, W.W. (1991), "Expanding the scope of institutional analysis", in Powell, W.W. and DiMaggio, P.J. (Ed.), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, Chicago: University of Chicago Press, pp. 183-203.
29. Alfredson, K., Leo, K., Picker, R., Pacter, P. and Radford, J. (2005), *Applying international accounting standards*, Milton, John Wiley & Sons Australia Ltd.
30. Albu, N., Albu, C.N, Bunea, S., Calu, D.A., and Girbina, M.M. (2011), "A story about IAS/IFRS implementation in Romania", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 1 No. 1, pp.76-100.
31. Hassan, E.A., Rankin, M. and Lu, W. (2014), "The Development of Accounting Regulation in Iraq and the IFRS Adoption Decision: An Institutional Perspective", *The International Journal of Accounting*, Vol. 49 No. 3, pp. 371-90.
32. Meyer, J.W. and Rowan, B. (1977), "Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony", *American Journal of Sociology*, Vol. 83, pp. 340-63.
33. Tuttle, B. and Dillard, J. (2007), "Beyond Competition: Institutional Isomorphism in U.S. Accounting Research", *Accounting Horizons*, Vol. 21 No. 4, pp. 387-409.
34. Palmer, D.A., Jennings, P.D. and Zhou, X. (1993), "Late adoption of the multidivisional form by large U.S. corporations: institutional, political, and economic accounts", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 38 No. 1, pp. 100-31.
35. Mir, M. Z., & Rahaman, A. S. (2005). The adoption of international accounting standards in Bangladesh: An exploration of rationale and process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(6), 816-841.

An Analysis of Implementing International Financial Reporting Standards (IFRS¹) in Developing Countries

Farzin Koshkar¹, Mehdi Nosrati², Ali Kazemi³

¹Accountant and lecturer at the accounting department of Naser Khosrow Saveh

²Graduate Student of Accounting at Naser Khosrow Saveh Institute of Nursing (responsible author)

³Graduate Student of Accounting at Naser Khosrow Saveh Institute

Abstract

Since 2011, the economy has grown at an ever-increasing annual rate, and has made it clear that local accounting standards can no longer measure the complexity of financial reports required by countries. The advent of international companies will increase the need to produce accounting standards and ensure standardization and harmonization of reported financial information in parent companies and affiliated companies. Considering the importance of foreign capital markets for developing countries and the increasing rise of overseas and foreign investment, the study and analysis of tools and solutions to overcome barriers and more familiar with the fields needed to formulate and coordinate These studies have been considered in order to bring the national standards of developing countries closer to international financial reporting standards. The results of studies on the implementation of international standards in developing countries show that most of these countries lack a clear program and goal and sufficient education, strong political influence and political costs, cultural differences and Religious, traditionalism and nationalism, differences in the laws and regulations of the country, the absence of professional associations in the run. The same causes have prevented some third world countries from accepting international standards, or failing to meet the required benefits if they accept it and face inefficiencies.

Keywords: Developing countries, International Financial Reporting Standards, Coordination, Standardization

¹ International Financial Reporting Standards