

لزوم پذیرش و انطباق با استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌المللی از دیدگاه ذی‌نفعان

علی ضیایی

کارشناسی ارشد ژنتیک، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران

چکیده

تحقیق حاضر به بررسی لزوم پذیرش و انطباق با استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌المللی از دیدگاه ذی‌نفعان پرداخته است. که در این راستا، اطلاعات لازم برای تحقق بخشیدن به اهداف تحقیق، با استفاده از پرسشنامه کتبی جمع‌آوری شده است. این پرسشنامه در بین نمونه‌ای تصادفی از میان ۳۹۸ نفر از کارشناسان و متخصصین مالی و حساب‌رسان جامعه حسابداری در بورس اوراق بهادار تهران کشور و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران توزیع گردیده است. بدین منظور از روش دلفی استفاده شده است. نتایج حاصل از نظر رگرسیون نشان داده است که در سطح اطمینان ۹۵ درصد بین تصورات ذی‌نفعان و استفاده‌کنندگان از استانداردهای بین‌المللی حسابداری، بین ایده منفعت-هزینه استانداردهای بین‌المللی حسابداری، کار مشارکتی و تبادل اطلاعات با استفاده از استانداردهای حسابداری بین‌المللی، بین درک عمومی انجمن‌ها و استفاده‌کنندگان از استانداردهای بین‌المللی حسابداری و فواید مورد انتظار از این استانداردها رابطه معناداری وجود دارد.

واژگان کلیدی: حسابداری، استانداردهای گزارش‌گری مالی، مالی بین‌المللی.

مقدمه

استانداردهای مورد استفاده حسابداران و حسابرسان برای تهیه و تایید گزارش‌های مالی در ایجاد قابلیت اطمینان، صحت و درستی اطلاعات مالی نقشی اساسی دارد و از جمله عوامل مهم برنامه‌ریزی توسعه اقتصادی به شمار می‌رود. بنابراین تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. نمازی (۱۳۷۱) هفت پارامتر را در تدوین و اعمال استاندارد موثر می‌شمارد: ایجاد تشکیلات سازمانی، تعیین اهداف، مشارکت مدیران و حسابرسان، تعیین گروه‌های مسلط در تدوین استانداردها و وضعیت ساختار اقتصادی، اجتماعی، سیاسی جامعه (نمازی، ۱۳۷۱). استفاده از این استانداردها، مزایا و تسهیلات زیادی را برای حسابداران، شرکت‌ها و استفاده‌کنندگان از اطلاعات، به ارمغان خواهد آورد. استانداردهای بین‌المللی با شعارهایی از قبیل «استانداردهای باکیفیت» و «در جهت منافع عموم» طرفداران زیادی را جذب کرده است. مزایای استفاده از این استانداردها در سه دسته کلی افزایش قابلیت مقایسه، ارتقای کیفیت گزارشگری مالی، صرفه‌جویی در زمان و هزینه جای می‌گیرد. علاوه بر وجود مزایای مذکور چالش‌هایی هم پیش روی مجامع حرفه‌ای حسابداری قرار دارد. این چالش‌ها شامل استفاده از ارزش منصفانه، شرایط نامشابه اقتصادی و سیاسی و عدم حفظ منافع همه گروه‌های ذی‌نفع می‌باشد. (فروغی و اشرفی، ۱۳۸۸). مجموعه استانداردهای بین‌المللی این امکان را فراهم می‌کند تا زمینه فعالیت شرکت در سطح بالاتری بوجود آید، چرا که اطلاعات صورت‌های سودو زیان و ترازنامه در بین کشورهای مختلف، یکنواختی بیشتری خواهند یافت (اندرسون، ۱۹۹۳). تهیه مجموعه استانداردهای یکنواخت به منظور کاهش هزینه‌های تولید و توزیع اطلاعات یکنواخت و قابل اطمینان در بازار سرمایه صورت می‌گیرد (اثنی عشری و خان بیگی، ۱۳۸۷). اهمیت هماهنگ‌سازی استانداردهای ملی با استانداردهای حسابداری بین‌المللی در ایران از این لحاظ است که شرکت‌های ایرانی که برای جذب سرمایه‌ی خارجی تمایل به ورود به بورس‌های خارجی دارند، ملزم می‌شوند صورت‌های مالی خود را طبق استانداردهای بین‌المللی تهیه و حسابرسی نمایند و این امر افزایش هزینه‌های شرکت و هزینه‌ی سرمایه را در پی دارد. در این راستا برخی از شرکت‌ها برای اخذ اعتبار خارجی، مجبور به عقد قرارداد با مشاوران مالی و حسابرسان خارجی برای تهیه‌ی صورت‌های مالی خود بر مبنای استانداردهای بین‌المللی شده‌اند که هزینه و زمان زیادی را در بر می‌گیرد. سرمایه‌گذاران خارجی نیز که تمایل به خرید سهام شرکت‌های ایرانی دارند باید هزینه‌های اضافی برای تحلیل صورت‌های مالی و درک استانداردهای ایران بپردازند و از طرفی به دلیل آن که در مورد کیفیت این استانداردها اطلاعات زیادی ندارند، ریسک اطلاعاتی اوراق بهادار ایرانی را بالاتر ارزیابی و درخواست صرف ریسک بالاتری دارند. بنابراین، هزینه‌ها افزایش می‌یابد. هم‌چنین ارزیابی ریسک بورس اوراق بهادار تهران نیز یکی از عوامل قابل توجه کیفیت استانداردهای حسابداری است (رحمانی، ۱۳۸۸). بنابراین تحقیق حاضر به بررسی لزوم پذیرش و انطباق با استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌المللی از دیدگاه ذی‌نفعان می‌پردازد.

استانداردهای حسابداری

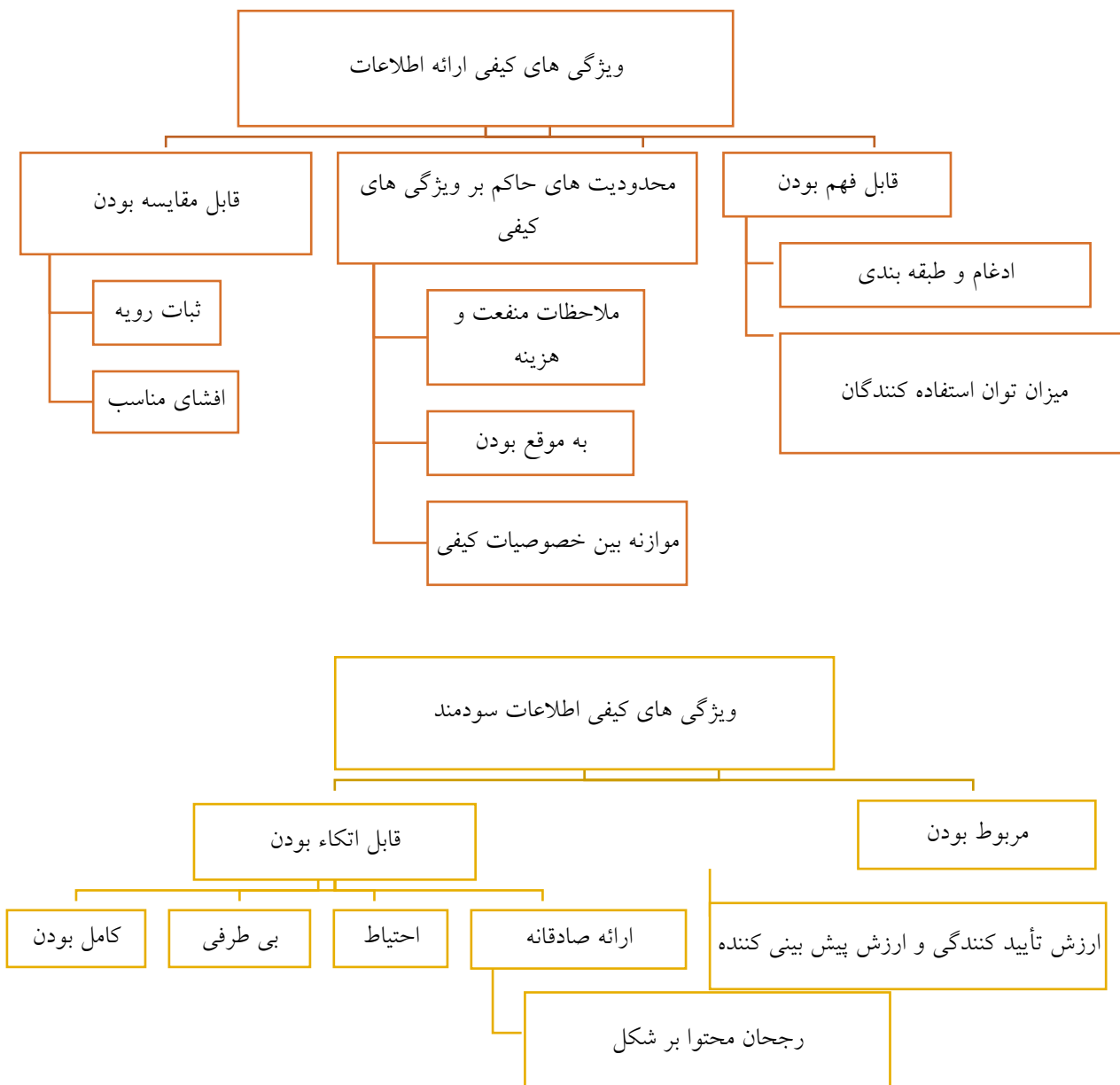
چارچوب نظری هیأت استانداردهای حسابداری مالی شامل سیستم هم‌آهنگی از هدف‌های مرتبط با یکدیگر و همچنین مفاهیم بنیادی است که می‌تواند به استانداردهای نامتناقضی منتهی شود که ماهیت، کارکرد و حدود حسابداری مالی و صورت‌های مالی را توصیه کند. بنابراین، چارچوب نظری^۱ کوششی در راستای فراهم کردن ساختار جامع تئوریک برای حسابداری مالی محسوب می‌شود (شباهنگ، ۱۳۸۹).

¹ Conceptual framework

هیأت استانداردهای حسابداری مالی، از زمان آغاز به کار، در هنگام تدوین و پذیرش استانداردهای حسابداری مالی به اهمیت هدف های صورت های مالی توجه کرده است. به علاوه، هیأت استانداردهای حسابداری مالی به این واقعیت توجه کرده است که کل مسئله تدوین استانداردها نه تنها بر پایه هدف ها، بلکه بر پایه مجموعه ای از مفاهیم و هدف های شناخته شده (بنیادی) قرار دارند. علاوه بر FASB بسیاری از هیات های تدوین استاندارد در



شکل ۱- ویژگی های اطلاعات میان استانداردهای حسابداری بین المللی (شباهنگ، ۱۳۸۹)



شکل ۲- ویژگی های کیفی اطلاعات میان استانداردهای حسابداری ایران (شباهنگ، ۱۳۸۹).

سطح جهان از جمله هیات استانداردهای بین المللی حسابداری، هیات استانداردهای حسابداری انگلستان، ایران و... نیز به اهمیت چارچوب نظری در تدوین استانداردها پی برده و چارچوب های نظری خود را تدوین نموده اند. استانداردهای حسابداری به صورت ضمنی تحت تاثیر تحقیقات دانشگاهی قرار می گیرند. بسیاری از ایده هایی که مبنای تفکر موضوعات حسابداری می باشند، ریشه در مجموعه تحقیقات انجام شده قبلی دارند. برای مثال پیتون و لیتلتون (۱۹۴۰) دیدی عمیق تر نسبت به مشکلات اندازه گیری سود فراهم کردند که کمک شایان توجهی به تدوین استانداردهای حسابداری نمود.

انجمن حسابداری امریکا هم که نهادی دانشگاهی است تا حدودی بر تدوین استانداردهای حسابداری، به ویژه بر بیانیه مفاهیم بنیادی سود هیات اصول حسابداری نفوذ داشته است.

صورت های مالی با پنج عنصر دارایی، بدهی، سرمایه، هزینه و درآمد بخشی از چارچوب نظری می باشد. قواعد شناخت و معیارهای کلی اندازهگیری این عناصر در چارچوب نظری تشریح شده است. به عبارت دیگر، بر اساس تعاریف ارائه شده از این عناصر در چارچوب نظری است که تعیین می شود، آن ها در برگزیده چه اقلامی می باشند. از طرفی، هر شرکت دارای سیستم حسابداری بهینه مختص به خود است. سیستمی که با ویژگی های خاص شرکت و محیط آن به خوبی تطبیق یافته است. در نتیجه انعطاف پذیری سیستم حسابداری نقش کلیدی در موفقیت آن به عنوان یک منبع اطلاعاتی بازی می کند.

حسابداری تعهدی ابزاری مناسب برای این انعطاف پذیری محسوب می شود؛ زیرا، به مدیر اجازه می دهد انتظارات و اطلاعات محرمانه خود را در قالب اقلام تعهدی بیان کند. تدوین استانداردهای بیش از حد با از بین بردن این انعطاف پذیری، سیستم حسابداری را به یک سیستم غیرسودمند^۲ مبدل می کند (کریستنسن و دمسکی، ۲۰۰۳ به نقل از مجتهدزاده و اثنی عشری، ۱۳۹۰). یک سیستم حسابداری بهینه با پر کردن فضای خالی بین اطلاعات عمومی و اطلاعات محرمانه، منجر به اخذ تصمیمات بهینه توسط تصمیم گیرندگان می شود. به بیان دیگر، اطلاعاتی که منجر به اخذ تصمیمات بهینه می شوند، از لحاظ محتوا یکسانند؛ هر چند، ممکن است از لحاظ شکل ارائه یا استاندارد بکارگرفته شده (سیستم اطلاعاتی موزون^۳) متفاوت باشند. همانند اینکه میتوان یک پیام را به زبان های مختلف به دیگری منتقل کرد، سیستم های حسابداری هم می توانند با استفاده از استانداردهای متفاوت، اطلاعات را به استفاده کنندگان منتقل نماید.

چنانچه این اطلاعات منجر به اخذ تصمیمات بهینه شوند، نتیجه می شود که مشابه یکدیگرند. در صورتی که استفاده کنندگان قادر باشند اطلاعات مندرج در صورت های مالی را به شکل اولیه شان تبدیل نمایند به شکلی که گویی آنها در زمان رخداد معامله در شرکت حاضر بوده اند، آنگاه شکل ارائه اطلاعات یا نوع استاندارد بکارگرفته شده جهت تهیه آن، اهمیتی ندارد (دمسکی و سپینتون، ۱۹۹۰ به نقل از مجتهد زاده و اثنی عشری، ۱۳۹۰).

افزایش تعداد شرکت ها و تصمیم گیرندگان، منجر به ایجاد تقاضا برای هماهنگی استانداردهای حسابداری و یا شکل ارائه اطلاعات می گردد. چرا که در صورت هماهنگی، طیف وسیعتری از تصمیم گیرندگان میتوانند از اطلاعات استفاده کنند. لازمه تدوین استانداردهای یکسان، توافق نهادهای تدوین کننده استاندارد در مورد عناصر صورت های مالی و تعاریف ارائه شده مرتبط با آن می باشد. بدون تردید چنین تقاضایی در حال حاضر وجود دارد و استانداردهای حسابداری بین المللی می تواند به بهترین نحو به آن پاسخ گوید (مجتهد زاده و اثنی عشری، ۱۳۹۰).

۳- تئوری ذی نفعان برای استانداردهای بین المللی

با وجود سابقه طولانی تئوری ذینفعان برای توجیه خدمات حسابداری و حسابرسی در زمینه پذیرش IFRS نیز می توان از این تئوری بهره جست. براساس این تئوری می توان به پرسش های مهمی از جمله هزینه و منافع پذیرش این استانداردها که چگونه قابل توجیه است و یا چگونه تفاوت ها در سیستم های اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی می تواند در پذیرش استانداردها توسط ذی نفعان مختلف مؤثر باشد، پاسخ گفت (فخاری و همکاران، ۱۳۹۳).

۴- روش شناسی تحقیق

در پژوهش حاضر جامعه آماری شامل تمامی کارشناسان و متخصصین مالی و حسابرسان جامعه حسابرسی در کشور و مدیران مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که از میان آنها ۳۸۹ نفر به صورت تصادفی ساده انتخاب شده اند.

^۲ Accounting system useless

^۳ Scaling of the information system

پرسش نامه ابزار اصلی جمع آوری داده های تحقیق حاضر بوده است بر اساس مطالعات نظری، پرسش نامه تحقیق طراحی شده است. اعتبار پرسشنامه، از دو منظر اعتبار درونی و بیرونی مورد بررسی قرار گرفته اند. برای اعتبار درونی (روایی) از اظهار نظر خبرگان و برای اعتبار بیرونی (پایایی) هم از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است. برای محاسبه ضریب آلفای کرونباخ، در این پژوهش از نرم افزار SPSS استفاده می گردد. نتایج حاصل از سنجش میزان پایایی پرسشنامه پژوهش در جدول ۱ آمده است.

جدول ۱- ضریب آلفای کرونباخ برای پرسشنامه پژوهش

متغیر	تعداد پرسشها	آلفای کرونباخ
تصورات ذی نفعان و استفاده کنندگان از استانداردهای بین المللی حسابداری	۴	۰/۸۸
ایده منفعت- هزینه استانداردهای بین المللی حسابداری	۴	۰/۸۳
کار مشارکتی و تبادل اطلاعات با استفاده از استانداردهای حسابداری	۴	۰/۸۷
درک عمومی انجمن ها و استفاده کنندگان از استانداردهای بین المللی حسابداری	۴	۰/۸۱

با توجه به مقادیر بدست آمده می توان بیان نمود که پرسش نامه های مورد استفاده در پژوهش از پایایی مناسبی برخوردار است. ۵- یافته های تحقیق

در این پژوهش چون با توجه به اینکه در فرضیات به دنبال بررسی تاثیر متغیر مستقل بر متغیر وابسته میباشیم لذا برای بررسی ازمون فرضیات پژوهش از رگرسیون استفاده خواهیم نمود. از آنجایی که در هر یک از فرضیات یک متغیر مستقل وجود دارد لذا از رگرسیون تک متغیره استفاده شده است .

۵-۱- آزمون کولموگروف اسمیرنوف

دانستن اینکه یک متغیر از چه توزیعی پیروی می کند، ما را قادر خواهد ساخت بتوانیم درباره مقادیر عادی و غیرعادی متغیر اظهار نظر کنیم. مادامی که با مقادیر عادی متغیر (مقادیری که با احتمال وقوع زیاد همراه می باشند) مواجه هستیم، وضعیت را عادی ارزیابی کنیم و بررسی بیشتر را لازم ندانیم. ولی در صورتی که با مقادیر غیر عادی متغیر مواجه شویم (مقادیری که با احتمال وقوع کم همراه می باشند) به بررسی بیشتر بپردازیم و با اطمینان زیاد مطمئن باشیم که می توانیم علت مشخصی را پیدا نمائیم و متغیر را به وضعیت عادی خود برگردانیم. در صورتیکه توزیع یک متغیر معلوم نباشد، با توجه به ماهیت متغیر (گسسته یا پیوسته بودن آن)، یک توزیع احتمال مناسب برای متغیر فرض می کنیم و سپس فرض صفر اینکه متغیر آن توزیع احتمال را داشته باشد در یک سطح اهمیت مشخص بررسی می کنیم (نقندریان، ۱۳۸۷).

H_0 : تابع توزیع داده های نمونه، یک تابع توزیع نرمال است.

H_1 : تابع توزیع داده های نمونه، یک تابع توزیع نرمال نیست.

جدول ۲- نتایج حاصل از آزمون کلمگروف اسمیرنوف برای متغیرهای تحقیق

متغیر	آماره کلموگروف اسمیرنوف	سطح معنی داری
تصورات ذی نفعان و استفاده کنندگان از استانداردهای بین المللی حسابداری	۱/۲۹۸	۰/۱۲۱

۰/۰۶۹	۱/۷۵۶	ایده منفعت- هزینه استانداردهای بین‌المللی حسابداری
۰/۱۰۹	۱/۱۹۷	کار مشارکتی و تبادل اطلاعات با استفاده از استانداردهای حسابداری
۰/۱۳۹	۱/۱۷۱	درک عمومی انجمن‌ها و استفاده‌کنندگان از استانداردهای بین‌المللی حسابداری
۰/۲۰۱	۰/۸۴۳	فواید مورد انتظار از استانداردهای بین‌المللی حسابداری

از آنجایی که سطح معنی داری از مون برای متغیرهای تصورات ذی‌نفعان و استفاده‌کنندگان و ایده منفعت- هزینه و کار مشارکتی و تبادل اطلاعات و درک عمومی انجمن‌ها و استفاده‌کنندگان و فواید مورد انتظار از استانداردهای بین‌المللی حسابداری همگی از میزان خطای قابل پذیرش (۰/۰۵) بیشتر می‌باشد نمیتوان فرضیه صفر را در سطح ۰/۰۵ رد کرد پس می‌توان گفت تمامی متغیرهای تحقیق دارای توزیع نرمال هستند.

در ادامه برای مقایسه اثر چهار متغیر مستقل بر متغیر وابسته فواید مورد انتظار از استانداردهای بین‌المللی حسابداری از ضریب تعیین بدست آمده در فرضیه‌ها استفاده شده است:

جدول ۳- مشخص‌کننده‌های کلی تحلیل رگرسیونی متغیرها

شاخص آماری	R^2	R^2 تعدیل شده	F	سطح معناداری
	.823	.757	12.457	.000

منظور از R^2 میزان برآورد واریانس متغیرهای وابسته می‌باشد که توسط متغیرهای مستقل تبیین می‌شود که در تحقیق حاضر مشخص شد که ۸۲ درصد از واریانس (یا تغییرات) متغیر تجاری سازی توسط متغیرهای مستقل حاصل از عوامل محیطی تبیین می‌گردد.

با توجه به مقدار $F= ۱۲/۴۵۷$ و سطح معناداری به دست آمده ($Sig = 0/000$) که در سطح ۰/۰۵ معنادار می‌باشد ($Sig < 0/05$) بنابراین، می‌توان گفت که متغیرهای مستقل حاصل تغییرات متغیر وابسته تجاری سازی را تبیین کنند.

جدول ۴- مشخص‌کننده‌های آماری، میزان و جهت تأثیر هر یک از متغیرهای مستقل بر وابسته

شاخص آماری مدل	ضرایب رگرسیون	خطای استاندارد	بتای استاندارد شده	t	سطح معنی داری
عرض از مبدا	.210	.007	-	28.888	.000
تصورات ذی‌نفعان و استفاده‌کنندگان از استانداردهای بین‌المللی حسابداری	.064	.007	.077	9.315	.000
ایده منفعت- هزینه استانداردهای بین‌المللی حسابداری	.092	.016	.093	5.718	.000
کار مشارکتی و تبادل اطلاعات با استفاده از	.078	.016	.079	4.905	.000

استانداردهای حسابداری					
					درک عمومی انجمن‌ها و استفاده‌کنندگان از استانداردهای بین‌المللی حسابداری
.000	5.002	.067	.014	.068	

در این پژوهش اطلاعات بدست آمده با استفاده از نرم افزار آماری SPSS و با سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد آزمون قرار گرفته و به طور کلی نتایج زیر بدست آمده است:

- بین تصورات ذی‌نفعان و استفاده‌کنندگان از استانداردهای بین‌المللی حسابداری و فواید مورد انتظار از این استانداردها رابطه معناداری وجود دارد.

- بین ایده منفعت- هزینه استانداردهای بین‌المللی حسابداری و مزایای مورد انتظار از این استانداردها رابطه معناداری وجود دارد.
- بین کار مشارکتی و تبادل اطلاعات با استفاده از استانداردهای حسابداری بین‌المللی و فواید مورد انتظار از این استانداردها رابطه معناداری وجود دارد.

- بین درک عمومی انجمن‌ها و استفاده‌کنندگان از استانداردهای بین‌المللی حسابداری و فواید مورد انتظار از این استانداردها رابطه معناداری وجود دارد.

نتیجه گیری

محصول نهایی فرآیند حسابداری مالی، ارائه اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان مختلف، اعم از استفاده‌کنندگان داخلی و استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری، در قالب گزارش‌های حسابداری است. آن گروه از گزارش‌های حسابداری که با هدف تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری تهیه و ارائه می‌شود، در حیطه عمل گزارشگری مالی قرار می‌گیرد. سهولت دسترسی به هنگام و قابل مقایسه به اطلاعات و گزارش‌های مالی از جایگاه ویژه‌ای برخوردار شده است. این مساله برای سرمایه‌گذاران اهمیت فراوانی دارد چراکه سرمایه‌گذاران همواره تمایل دارند تا سرمایه‌های خود را در جایی بکار گیرند که بالاترین بازدهی را از آن کسب کنند و این مهم برای آنها فراهم نمی‌گردد مگر آنکه آنها به اطلاعات مالی شفاف، به هنگام و قابل مقایسه دسترسی داشته باشند. بر این اساس و در این راستا وجود استانداردهای مشخص و تعریف شده برای گزارش صورت‌های مالی نه تنها هزینه‌های ارزیابی صورت‌های مالی را کاهش می‌دهد بلکه به رفع عدم اطمینان ناشی از نبود شفافیت خواهد انجامید که این امر نیز نقش مهمی در تخصیص هرچه بهتر منابع مالی خواهد داشت. ارائه خدمات حسابرسی به طور عمده به دلیل منافع استفاده‌کنندگان است و معیارهای مقایسه، جهت حمایت از منافع آنان شکل گرفته است. استفاده‌کنندگان اطلاعات، تأمین نیاز اطلاعاتی‌شان، توجیه‌کننده وجود فرآیند گزارشگری در حسابرسی و گزارش حسابرسی است.

منابع

۱. شباهنگ، رضا (۱۳۸۹)، تئوری حسابداری، مرکز تحقیقات حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، تهران.
۲. کمیته فنی سازمان حسابرسی (۱۳۸۵)، آئین رفتار حرفه‌ای، چاپ ششم، انتشارات سازمان حسابرسی، صفحات ۱-۳۲.
۳. مجتهدزاده، ویدا؛ اثنی عشری، حمیده (۱۳۹۰)، چارچوب نظری حسابداری: دیدگاه اطلاعات، پژوهش حسابداری، شماره ۱، صفحات ۳۷-۵۷.

4. Quillam, W. (1991). Examining the Effects of Accountability on Auditors, Valuation Decision", PH. D. dissertation, University of Florida.

5. Rezaee, Z., Smith, L.M., Szendi, J.Z., 2010. Convergence in accounting standards: Insights from academicians and practitioners. *Advances In Accounting* 26 (1), 142-154. Available at <http://ssrn.com/abstract=1703584>.
6. Smith LM (2003). A Fresh Look at Accounting Ethics. *Accounting Horizons* 17: 47-49.
7. Sogoloff, Randall & Stephanie Wolfe, (2008), FASB Forum on High Quality Global Accounting Standards: Issues and Implications for U.S. Financial Reporting, Deloitte & Touche LLP.
8. Solomon, I. (1987). Multi- Auditor Judgment/ Decision making research", *Journal of Accounting literature* 6, 1- 25.
9. Sun, J., (2005), "Financial Reporting Quality, Capital Allocation Efficiency, Financing Structure: An International Study", A Dissertation, Shanghai University.
10. Yang, Z., K. Rohrbach and S. Chen (2005). "The impact of setting on relevance and reliability of accounting information: lower of cost or market accounting reforms in China", *Journal of International Financial Management and Accounting* 16:3.
11. Yuan, Ding; Jeanjean, Thomas; & S. Stolowy (2004). "Why do national GAAP differ from IAS? The role of culture, The international Accounting Conference.