

بررسی وضعیت به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) در کشورهای مختلف جهان

پری چالاکی^۱، گلستان صیفی^۲، ریحانه حیدری بهاری^۳

چکیده

جامعه تجاری، حسابداری را به عنوان زبان تجارت پذیرفته است و به عنوان ابزاری برای تبادل اطلاعات، ارزیابی وضعیت مالی و عملکرد واحد های اقتصادی به کار می برد. در صورت کاربرد آن، تصمیم های اعتباری و اقتصادی سریع تر اخذ می شود. این زبان باید علاوه بر قابل فهم بودن، مقایسه پذیر نیز باشد. برای رسیدن به این هدف است که بسیاری از شرکت ها از پدیده جهانی شدن پیروی و به استفاده از رویه های حسابداری واحد که برای جامعه تجاری قابل درک باشد، حرکت می کنند. روش مورد استفاده در این مقاله برای جمع آوری اطلاعات، روش کتابخانه ای است. در این مقاله نحوه پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی در چهار حوزه مجاز، غیر مجاز، الزامی برای برخی شرکت ها و الزامی برای تمامی شرکت ها در کشورهای مختلف جهان تقسیم بندی گردید. دانشی از واکنش های کشورهای نسبت به استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی می تواند چشم اندازی از آینده آن را در جهان به ما نشان دهد که با بررسی وضعیت به کارگیری این استانداردها در کشورهای مختلف این نتیجه حاصل شد که اکثر کشورهای توسعه یافته IFRS را امروزه برای تمام شرکتهای خود الزامی می دانند.

واژه های کلیدی: استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی

-
- ۱- استادیار حسابداری دانشگاه ارومیه
 - ۲- دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری
 - ۳- دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری

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 بهره‌مندی از منافع بسیار آن داشته‌اند از جمله پیامدهای گسترش تجارت جهانی افزایش نقش شرکت‌های چند ملیتی در کشورها در کنار گسترش بازارهای مالی به فراتر از مرزها بوده است. (علیرضا نظری، اردیبهشت ۹۲) با توجه به این موضوع از سال ۲۰۱۰ بیش از ۱۰۰ کشور شامل تمام اقتصادهای بزرگ جهان یا به صورت کامل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی یا برنامه هماهنگ‌سازی با این استاندارد را آغاز نموده‌اند و یا هماهنگی با بعضی از استانداردها را به عنوان راهبرد ملی در دستور کار خود قرار داده‌اند. فرضیه‌های احتمالی برای این تغییر وجود دارد که از جمله آن‌ها می‌توان به تفاوت‌های فرهنگی، تفاوت‌های موجود در محیط راهبری شرکت‌ها، تفاوت‌های فناوری و اختلاف در منابع طبیعی کشورها اشاره کرد. در این مقاله، نخست ضرورت پذیرش و اجرای استانداردهای گزارشگری مالی بررسی و سپس در مورد پیامدهای به‌کارگیری آن از جنبه‌های فرهنگی، اقتصادی و سیاسی و در ادامه در مورد پذیرش اجباری و اختیاری آن بحث می‌شود.

این مقاله با مرور کلی بر استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی (IFRS)* در پی پاسخ به این سوال است که آیا جهان به IFRS نیاز دارد و نحوه برخورد کشورهای جهان با آن چگونه است؟

* - International Financial Reporting Standards

پیشینه پژوهش

در مورد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی تا کنون مطالعات زیادی صورت پذیرفته است که در ادامه به برخی از آن‌ها اشاره می‌شود. کاسینو و گاسن (۲۰۱۲) بیان کردند که با پذیرش اجباری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و تاثیر آن بر مقایسه‌پذیری صورت‌های مالی، می‌توان انتظار داشت شرکت‌ها با انگیزه بیشتری از آن پیروی کنند؛ با این وجود نتایج در کشورهای مختلف نشان می‌دهد که پذیرش اجباری استانداردهای بین‌المللی تاثیر کمی بر مقایسه اطلاعات مالی حسابداری دارد.

آهارونی و همکاران (۲۰۱۰) در مقاله خود به بررسی نحوه پذیرش اجباری در ۱۴ کشور اروپایی بین سال‌های ۲۰۰۴-۲۰۰۶ پرداختند که نتایج آن حاکی از تاثیر مثبت این استانداردها می‌باشد. کرپنیز و هویس (۲۰۱۱) با بررسی پذیرش اجباری استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی کشور یونان در سال‌های ۲۰۰۲-۲۰۰۷ به این نتیجه رسیدند که IFRS در این کشورها تاثیرات مثبتی داشته است.

بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی (IFRS Foundation) مرجع تدوین [استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی](#)، ابتدا ژوئن ۱۹۷۳ با نام [کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی](#)^۱ (IASB) در لندن، [انگلستان](#) راه‌اندازی شد، و سپس در ۱ آوریل ۲۰۰۱ به نام بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی تغییر نام یافت. این بنیاد یک [سازمان مستقل و غیرانتفاعی بخش خصوصی](#) است که در راستای [منافع عمومی](#) کار می‌کند که یکی از اهداف اصلی آن ایجاد مجموعه‌ای واحد، با کیفیت بالا، فهم‌پذیر، لازم‌الاجراشدنی، و

جهانی از استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی از راه نهاد استاندارد‌گذار خود، هیئت بین‌المللی استانداردهای حسابداری IASB که در سال ۲۰۰۱ راه‌اندازی شد. استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی به استانداردهایی جهانی، یکسان، با کیفیت بالا، فهم‌پذیر برای گزارشگری مالی گفته می‌شود که توسط نهاد تدوین‌کننده استاندارد یعنی هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) تدوین شده‌اند. هدف این استانداردها، تهیه صورت‌های مالی شرکت‌های سهامی در قالب یک استاندارد جهانی است. با پذیرش IFRS، یک شرکت می‌تواند صورت‌های مالی خود را با اصول مشابه به شرکت‌های رقیب خارجی ارائه کند. رشد تجارت بین‌المللی و جریان‌های سرمایه و پیوستگی اقتصادی فزاینده طی دو دهه‌ی گذشته، منجر به تمایل به هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در میان کشورها شده است. در نتیجه، تعداد زیادی از کشورها استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری IFRS را پذیرفته‌اند؛ با این حال، منافع و نقاط ضعف این استانداردها هنوز کاملاً شناخته شده نیست. استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی تغییراتی اساسی در فرآیند گزارشگری مالی به وجود آورده است که از مهمترین آنها: «استفاده از ارزش منصفانه به جای بهای شده‌ی تاریخی» است.

دلایل اهمیت استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی برای اقتصاد جهان

هدف از تدوین IFRS توسعه‌ی استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی است. به نحوی که شفافیت، مسئولیت پاسخگویی و کارایی را برای بازارهای مالی در تمام نقاط جهان به ارمغان بیاورد. این برنامه به دنبال بهبود بخشیدن به اعتماد عمومی، رشد و ثبات درازمدت مالی

در اقتصاد جهانی است. IFRS به کارایی اقتصادی منجر می‌شود و این مهم از طریق کمک به سرمایه‌گذاران در شناسایی فرصت‌ها و ریسک‌های جهانی حاصل می‌شود. استانداردهای ملی وقتی معنی دارد که شرکت‌ها در کشور خود تامین مالی می‌کنند و سرمایه‌گذاران نیز در خانه-ی خود سرمایه‌گذاری می‌کنند و همچنین رشد تقاضا برای افزایش کیفیت گزارش‌های مالی هماهنگ‌سازی در میان اقتصادهای عمده را برانگیخت.

نحوه اجرای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در ایران

شرکت‌های ایرانی هم‌اکنون در حال استفاده از استانداردهای ملی هستند که متأسفانه تفاوت زیادی با استانداردهای بین‌المللی دارد. هم‌اکنون در بورس های ۱۱۴ کشور جهان استانداردهای بین‌المللی الزامی است. اجرای IFRS مزایای زیادی دارد که پایین آوردن نرخ بهره و پایین آوردن نرخ تورم، تجدید ارزیابی نرخ‌های ارزهای خارجی، جلب سرمایه‌گذاری خارجی، جلوگیری از خروج سرمایه‌ی داخلی به دلیل ریسک، شکستن تحریم‌ها، دسترسی به منابع مالی ارزان، مقایسه‌پذیری صورت‌های مالی با دیگر شرکت‌ها، حضور شرکت‌های ایرانی در بورس‌های خارجی، گرفتن سهم بیشتر از تجارت جهانی، تسریع خصوصی‌سازی، کاهش تقلب، فساد و آلودگی در کسب‌وکار از جمله مزایای آن به شمار می‌رود. اما مهمترین دلیل توجه ایران به این گذار همچون بسیاری از کشورهای دیگر جذب سرمایه‌گذاری خارجی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس است که به خصوص در شرایط جدید بعد از «برجام» اهمیت بیشتری پیدا کرده است. چرا که برای سرمایه‌گذاران خارجی مهم است بدانند صورت‌های مالی بر چه مبنایی تهیه می‌شود و مفهوم اصطلاحات به کار رفته در اسناد چیست. در

نتیجه اگر با توجه به رفع موانع و تحریم‌ها، برای جذب سرمایه‌های خارجی به ایران اراده‌ای جدی وجود داشته باشد باید صورت‌های مالی شرکت‌های بورسی نیز بر اساس استانداردهای جهانی تهیه شود. در مورد کشوری مثل ایران، این هماهنگی، نیرویی یاری‌بخش به قصد جذب سرمایه‌گذاری خارجی محسوب می‌شود. در حال حاضر مسئله اصلی این است که تا چه حد می‌توانیم فاصله بین استانداردهای ملی و بین‌المللی را کاهش دهیم و به طور خاص در چه بازه‌ی زمانی به سمت استانداردهای بین‌المللی حرکت کنیم. تفاوت اساسی استانداردهای بین‌المللی و استانداردهای کنونی در زمینه استفاده از ارزش‌های بازار در صورت مالی است. استفاده از ارزش بازار دارای این مزیت است که اطلاعات بهتر و مربوطتری ارائه می‌دهد 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 پیچیده‌ای است و زمینه اجرای آن را قبلاً نداشتیم. علاوه بر این مشکل‌ها 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 تفاوت‌های معنادار موجود را می‌توان به صورت زیر طبقه‌بندی کرد:

- ۱- در سطح مفاهیم کلی: تدوین‌کنندگان IFRS برای بالا بردن شرایط سازگاری استانداردها با شرایط کشورهای مختلف، بیشتر بر اصول و مفاهیم کلی تأکید کرده‌اند درحالی‌که استانداردهای حسابداری جاری بیشتر به جزییات پرداخته‌اند.

۲- در سطح استانداردهای حسابداری: به عنوان نمونه مخارج تحقیق و توسعه در استاندارد حسابداری شماره ۷ داخلی، در تاریخ وقوع به هزینه منظور می‌شوند ولی در IFRS مخارج تحقیق هزینه می‌شوند اما مخارج توسعه‌ای به عنوان مخارج سرمایه‌ای در نظر گرفته می‌شوند. مثال دیگر در مورد روش محاسبه استهلاک است. در استاندارد حسابداری شماره ۱۱ سه روش خط مستقیم، نزولی و روش مجموع آحاد در نظر گرفته شده است که طبق قانون مالیات‌های مستقیم ماده ۱۵۱، دارایی‌ها طبقه‌بندی شده و برای هر طبقه روش خاصی از استهلاک در نظر گرفته می‌شود درحالی‌که در IFRS، محاسبه استهلاک بر اساس برآوردهای واقعی انجام می‌شود. برای تعدادی از استانداردهای بین‌المللی، هنوز استاندارد متناظر ارائه نشده است و تعداد زیادی از استانداردهای بین‌المللی ویرایش شده‌اند درحالی‌که استاندارد متناظر آن در ایران که قبلاً معادل یا مشابه نسخه بین‌المللی بوده است به طور متناسب مورد بازنگری قرار نگرفته است.

متأسفانه با وضعیتی که اکنون شاهدیم چشم‌انداز روشنی برای پیاده‌سازی این استانداردها دیده نمی‌شود و پیش از این در ایران اراده‌ای راسخ برای پیاده‌سازی و اجرای این استاندارد-ها وجود نداشت. بر اساس الزامات سازمان بورس و اوراق بهادار مقرر شده است که ناشران بزرگ پذیرفته شده در بورس از سال ۱۳۹۵ صورت‌های مالی تلفیقی خود را بر اساس استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی IFRS تهیه و گزارش کنند؛ الزامی که نه تنها شرکت‌های بورسی که زیرمجموعه‌ی آن‌ها را نیز تحت تاثیر قرار خواهد داد.

چهاردهمین همایش ملی حسابداری ایران

دانشگاه ارومیه - ۵ و ۶ خردادماه ۱۳۹۵

صورت‌های مالی با مقاصد عمومی باید طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳^۱) (IAS) تهیه و ارائه شوند که تفاوت این صورت‌ها با صورت‌های مالی طبق استاندارد ملی ایران به شرح جدول زیر می‌باشد:

نگاره ۱- فرمت و نام صورت‌های مالی

IFRS	ایران	صورت‌های مالی هم در عنوان هم در محتوا تفاوت دارند
صورت وضعیت مالی	ترازنامه	
صورت سود و زیان جامع	صورت سود و زیان	
صورت حقوق مالکان	صورت سود و زیان جامع	
صورت جریان‌های نقدی	صورت جریان‌های نقدی	
دارایی‌ها	دارایی‌ها	ترتیب ترازنامه
غیر جاری	جاری	حساب‌های مشابه ولی متفاوت بر حسب نقدشوندگی
جاری	غیر جاری	
بدهی‌ها	بدهی‌ها	
غیر جاری	جاری	

چهاردهمین همایش ملی حسابداری ایران

دانشگاه ارومیه - ۵ و ۶ خردادماه ۱۳۹۵

جاری	غیر جاری	(دارایی‌ها) و ترتیب
حقوق مالکان	حقوق صاحبان سهام	سررسید (بدهی‌ها)
طبقه‌بندی	طبقه‌بندی	ترتیب جریان‌های نقدی
	جریان‌های نقدی عملیاتی	طبقات متفاوت
جریان‌های نقدی عملیاتی	بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تامین مالی	
جریان‌های نقدی سرمایه‌گذاری	جریان‌های نقدی مالیاتی	
	جریان‌های نقدی سرمایه‌گذاری	
جریان‌های نقدی تامین مالی	جریان‌های نقدی تامین مالی	
مفهوم جریان‌های نقدی	مفهوم جریان‌های نقدی	
نقد و شبه‌نقد	نقد	

مزایا و چالش‌های موجود بر سر راه استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی

مزایا

به صورت کلی می‌توان مزایای استفاده از IAS/IFRS را مزایای همسان‌سازی استانداردهای حسابداری دانست. در این بخش به معرفی مزایای عمده این استانداردها می‌پردازیم. اگرچه طرفداران استانداردسازی جهانی، مزایای متعددی برای IFRS برشمرده‌اند، کلیه‌ی این مزایا را می‌توان در گروه‌های اصلی زیر جای داد:

-افزایش قابلیت مقایسه صورت‌های مالی: یکی از مهمترین اهداف استانداردسازی گزارشگری مالی، افزایش امکان مقایسه صورت‌های مالی است. وجود مجموعه‌ای از استانداردهای سطح بالا منجر به کاهش هزینه‌های دسترسی به بازارهای سرمایه در سراسر جهان شده و از این جهت سرمایه‌گذاران را منتفع می‌کند. 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 سرمایه‌گذاران فارغ از محل سکونت خود امکان دسترسی به گزارش‌های مالی شرکت‌ها را یافته‌اند. این در شرایطی است که در صورت عدم وجود استانداردهای بین‌المللی حسابداری، مقایسه صورت‌های مالی سایر کشورها بسیار مشکل شده و در موارد زیادی امکان‌پذیر نیست. از سوی دیگر، اگر تفاوت عمده‌ای در نحوه گزارشگری مالی بین کشورها وجود داشته باشد، در صورت عدم وجود استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای آگاهی از صورت‌های مالی شرکت‌های خارجی نیاز به شناخت از نحوه تدوین گزارش‌های مالی در سایر کشورها وجود دارد که در صورت عدم این شناخت، آگاهی از صورت‌های مالی این شرکت‌ها عملاً منتفی می‌شود. پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی پیش‌نیاز پذیرش شرکت‌ها در بورس‌های اوراق بهادار خارجی است (عمر، ۲۰۰۷).

-افزایش شفافیت و دقت گزارشگری مالی: استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری توسط حسابداران خبره در سراسر جهان سبب می‌شود تا نقاط ضعف و قوت این استانداردها کاملاً آشکار شده و با برطرف کردن ایرادات آن بر کیفیت و شفافیت گزارشگری مالی افزوده می‌شود. همچنین با توجه به بالاتر بودن دقت و جامعیت استانداردهای بین‌المللی

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 شرکت‌ها می‌تواند در ارزیابی صحیح از وضعیت مالی و در نتیجه کاهش ریسک سرمایه‌گذاری برای سرمایه‌گذاران موثر باشد. باید توجه داشت که این امر برای سرمایه‌گذاران خرد که اتکای بیشتری به گزارش‌های مالی دارند از اهمیت بیشتری برخوردار خواهد بود.

- کاهش هزینه‌های تطبیق صورت‌های مالی: استفاده از استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی و ایجاد ساختار یکسان برای تهیه گزارش‌های مالی در سراسر جهان و به تبع آن افزایش امکان مقایسه گزارش‌های مالی در سایر کشورها علاوه بر کاهش هزینه تطبیق، اسباب اتخاذ تصمیمات مناسب‌تر را برای آن‌ها فراهم خواهد کرد. استریت و همکاران (۱۹۹۹) استدلال می‌کنند که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌تواند 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.

چالش‌ها

استفاده از ارزش منصفانه: استفاده از بهای تمام شده، روشی است که به صورت سنتی مورد استفاده حسابداران قرار می‌گیرد، اما استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی روش ارزش منصفانه را جایگزین این روش حسابداری می‌کند. این اعتقاد در بین طرفداران استفاده از ارزش منصفانه وجود دارد که باید گزارش‌های مالی آینده‌نگر باشند و بتوانند به سرمایه‌گذار

در تصمیم‌گیری برای سرمایه‌گذاری خود در آینده یاری رسانند، اما اطلاعات روش بهای تمام شده گذشته‌نگر بوده و نمی‌تواند این مقصود را برآورده سازد. البته همواره بر ویژگی‌های قابلیت اتکا و بی‌طرفانه بودن روش بهای تمام شده تاکید وجود دارد.

- شرایط اقتصادی و سیاسی نامشابه: استفاده از استانداردهای گزارشگری هماهنگ و یکسان سبب می‌شود تا از خاصیت انعطاف‌پذیری حسابداری کاسته شود. استفاده از استانداردهای حسابداری نمی‌تواند برای تمام جوامع با شرایط اقتصادی، سیاسی، قانونی، فرهنگی و محیطی متفاوت مناسب باشد. شرایط بازارهای مالی و به‌ویژه بورس در کشورهای توسعه‌یافته‌ای مانند ایالات متحده و بریتانیا، این استاندارد ممکن است کیفیت پایین‌تری نسبت به استاندارد ملی داشته باشد و وجود رقابت سالم بین استانداردها نیز الزامی است (بارث و همکاران، ۲۰۰۸؛ جمال، ۲۰۱۰). از سوی دیگر، در زمینه‌ی کشورهای در حال توسعه نیز استدلال می‌شود هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی 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 نشده‌اند (کاپایا، ۲۰۰۰). اما وضعیت جاری نشان می‌دهد که جهانی‌سازی و تسهیلات سیاسی عامل افزایش فزاینده‌ی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است (علی و همکاران، ۲۰۰۶؛ الشمری و همکاران، ۲۰۰۸؛ جوشی و همکاران، ۲۰۰۸).

- عدم حفظ منافع تمام گروه‌های ذی‌نفع: در ارتباط با استفاده از استاندارد جهانی حسابداری ذی‌نفعان بسیاری وجود دارند. شرکت‌های چندملیتی، شرکت‌های کشورهای پیشرفته،

سرمایه‌گذاران کشورهای پیشرفته، شرکت‌های کشورهای در حال توسعه و سرمایه‌گذاران کشورهای در حال توسعه از جمله ذی‌نفعان اصلی استفاده از استانداردهای گزارشگری مالی هستند. هر یک از این گروه‌ها دارای منافع هستند که بعضاً در یک راستا نیستند، اما نکته حائز اهمیت آن است که تدوین استانداردهای حسابداری بیشتر برای حفظ منافع شرکت‌های چندملیتی و جامعه سرمایه‌داری آمریکا بوده و کمتر به حفظ منافع شرکت‌ها در کشورهای در حال توسعه توجه شده است، زیرا به دلیل فشارهای شرکت‌های چندملیتی و نیز سرمایه‌گذاران 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 بین‌المللی و هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی کانون توجه خود را از هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی به همگرایی این استانداردها تغییر داده‌اند و به دنبال تدوین مجموعه استانداردهای گزارشگری مالی با کیفیتی هستند که از پذیرش جهانی برخوردار باشد. پژوهش‌های تجربی برای اثبات دیدگاهی خاص بر دامنه‌ای محدود تمرکز دارند مثلاً برخی از این مطالعات به کشورهای در حال توسعه محدود شده‌اند در حالی که سایر پژوهش‌ها بر مناطق جغرافیای خاص مثل آفریقا و آسیا تمرکز دارند. (فروغی اشرفی، ۱۳۸۸) با مرور مطالعات گذشته به تشریح چالش‌ها و نقاط قوت استانداردهای جهانی حسابداری پرداخته‌اند و در این مقاله نقاط مثبت آن را در سه گروه طبقه‌بندی کردند. (سوزوکی و دیگران، ۲۰۰۶) به عنوان مروری بر اثرات مثبت استانداردهای بین‌المللی حسابداری نقش استانداردسازی حسابداری بین‌المللی بر

تحركات 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، ۲۰۱۳) در مقاله خود بیان کردند که اخذ IFRS در رومانی توسط شرکت های بورس اوراق بهادار این کشور یک گام مفید به سمت حسابداری بین المللی به منزله هماهنگ سازی و قابلیت مقایسه اطلاعات مالی گزارش حسابداری است.

وضعیت به کارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی

رویکردهای پذیرش استانداردهای بین المللی

رویکرد یکباره: پذیرش به هنگام استانداردهای بین المللی که توسط هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری منتشر شده است و عدم تصویب استانداردها توسط مرجع ملی، که این استانداردها در زمان انتشار آن توسط IASB قابل اجرا است.

رویکرد تدریجی: استفاده از استانداردهای بین المللی پس از تصویب آنها توسط یک نهاد

ملی یا چندملیتی

- هماهنگ سازی: حفظ استانداردهای ملی و تلاش در جهت هماهنگ سازی

استانداردهای ملی با استانداردهای بین المللی در طی زمان مانند کشور چین

- تصویبی: اجرای استانداردها مانند کشورهای اتحادیه اروپا

✓ به طور کلی کشورهای مختلف در برخورد با استانداردهای بین‌المللی

چهار موضع‌گیری مختلف می‌توانند داشته باشند:

۱. به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی غیر مجاز است.
 ۲. به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مجاز است.
 ۳. به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای برخی شرکت‌ها الزامی است.
 ۴. به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای تمام شرکت‌ها الزامی است.
- تاکنون، کشور ما در رده کشورهای گروه اول طبقه‌بندی می‌شد؛ زیرا شرکت‌های پذیرفته شده در بورس ملزم به استفاده از استانداردهای ملی بودند. با تصمیم اخیر کمیته، کشور ما به رده دوم منتقل شده است. یعنی، از این پس استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بلامانع است. البته باید به این نکته توجه داشت که صورت‌های مالی یک شرکت تنها در صورتی مطابق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تهیه شده است که تمامی الزامات آن را رعایت نموده باشد و استفاده توأم از استانداردهای ایران و استانداردهای بین‌المللی به مفهوم آن است که صورت‌های مالی طبق هیچ یک از مبانی پذیرفته شده حسابداری تهیه نشده است.
- جدول پیوست جایگاه کنونی برخی کشورهای جهان در برخورد با استانداردهای بین‌المللی را نشان می‌دهد (نسخه کامل‌تری از این جدول در سایت IAS PLUS در دسترس است) و در ادامه به شرح مختصری از نحوه برخورد برخی از این کشورها می‌پردازیم.

با توجه به جدول پیوست مشاهده می‌شود اکثر کشورها استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را امروزه برای تمام شرکتهای خود الزامی می‌دانند. این در حالی است که با شروع IFRS بسیاری از کشورها آن را غیرمجاز می‌دانستند ولی با گذشت زمان و تکامل استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی نیاز به استانداردهای جهانی را حس کرده استانداردهای ملی خود را با آن مطابقت دادند و امروزه اکثر کشورهای مهم اقتصادی جهان از جمله ۸۰ درصد کشورهای عضو G20 (که مربوط به مهم‌ترین مسائل در دستور کار اقتصادی و مالی جهان است) در پذیرش کامل قرار گرفته‌اند و ۲۰ درصد این گروه به دسته همگرایان پیوستند. حال به بررسی سیر تکاملی چند کشور در این حوزه می‌پردازیم:

پاکستان: مطابق بخشنامه ۱۵ سپتامبر ۲۰۱۵ کمیسیون بورس و اوراق بهادار پاکستان (SCEP) از این پس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شرکت‌های کوچک و متوسط فعال در پاکستان به جز شرکت‌های که از گذشته مشمول به‌کارگیری مجموعه‌ی کامل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بوده‌اند لازم‌الاجرا شد. پیش از این در پاکستان، مجموعه‌ی کامل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (full IFRS) برای همه‌ی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس لازم‌الاجرا شده بود.

ژاپن: کشور ژاپن، تنها برای صورت‌های مالی تلفیقی شرکت‌های بورسی که به صورت بین‌المللی فعالیت دارند، مطابقت با استانداردهای بین‌المللی را مجاز نموده است. به‌علاوه پیش-بینی شده در صورت پذیرش استانداردهای بین‌المللی در اولین سال، رایه صورت‌های مالی

چهاردهمین همایش ملی حسابداری ایران

دانشگاه ارومیه - ۵ و ۶ خردادماه ۱۳۹۵

تلفیقی فشرده منطبق با استانداردهای ژاپن (به صورت دو سالانه) و توصیف تغییرات با اهمیت در اقلام ناشی از تبدیل به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی الزامی باشد.

روسیه: در سال ۲۰۰۴ وزارت امور اقتصاد و دارایی روسیه طی بیانیه‌ای به ضرورت به همگرایی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تاکید و ارائه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی را برای همه شرکت‌های بورسی تا سال ۲۰۱۰ الزامی نمود. استانداردهای بین‌المللی برای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی شرکت‌های بورسی، بانک‌ها و شرکت‌های بیمه لازم خواهد بود و صورت‌های مالی خود واحدها کماکان تحت استانداردهای ملی ارائه می‌شود.

عربستان سعودی: از آغاز ۲۰۱۷ به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) برای همه‌ی شرکت‌های بورسی عربستان سعودی الزامی خواهد شد. همچنین از آغاز ۲۰۱۸، IFRS برای شرکت‌های کوچک و متوسط (IFRS for SMEs) نیز به عنوان چارچوب گزارشگری مالی شرکت‌های غیر بورسی در این کشور به کار خواهد رفت. در حال حاضر به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای همه‌ی بانک‌ها و شرکت‌های بیمه‌ای بورسی الزامی است. دیگر شرکت‌ها نیز استانداردهای سازمان سعودی حسابداران رسمی را به کار می‌برند.

ونزوئلا: هیئت تدوین استانداردهای حسابداری کشور ونزوئلا استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای شرکت‌های کوچک و متوسط را پذیرفت. لیکن مقرر شد به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از سال ۲۰۱۰ اختیاری و از سال ۲۰۱۱ اجباری باشد.

استرالیا: در پذیرش استانداردهای بین‌المللی، رویکرد کلی این هیئت پذیرش محتوا و متن استانداردهای بین‌المللی است. با این حال، زمانی که استانداردهای بین‌المللی نیاز به سازگاری با محیط قانونی استرالیا را دارد، با ذکر دلایل آن بند تعدیل می‌شود. این تغییرات محتوای الزامات را تحت تاثیر قرار نمی‌دهد.

کشورهای اتحادیه اروپا: اتحادیه اروپا، دولت‌های عضو را ملزم نموده از سال ۲۰۰۵ صورت‌های مالی تلفیقی را مطابق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ارائه دهند. اما دولت‌های عضو مختارند:

استانداردهای بین‌المللی را برای واحد تجاری اصلی (صورت‌های مالی جداگانه) الزامی یا مجاز نمایند.

استانداردهای بین‌المللی را برای شرکت‌های غیربورسی الزامی یا مجاز نمایند.
ترکیه: همه‌ی واحدهای تجاری بورسی در کشور ترکیه ملزم به به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به یکی از شیوه‌های زیر می‌باشند:

(۱) واحدهای تجاری بورسی می‌توانند از نسخه انگلیسی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی استفاده نمایند که در این صورت گزارش حسابرسی و صورت‌های مالی باید صریحاً به "مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی" اشاره نماید.

(۲) واحدهای تجاری بورسی می‌توانند از نسخه ترکی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی استفاده نمایند که در این صورت با توجه به زمان‌بر بودن ترجمه و در نتیجه تاخیر انتشار

نسخه ترکی، گزارش حسابرسی و صورت‌های مالی باید صریحاً "به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مورد استفاده در ترکیه" اشاره کند.

اردن: بر اساس قانون بورس و اوراق بهادار کشور اردن، تمامی واحدهای تحت نظارت آن بورس ملزم به به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌باشند. با این حال اشاره شده است که چنانچه استانداردهای یادشده با قوانین محلی در تضاد باشد، رعایت قانون ارجح و اثرات آن بر صورت‌های مالی باید افشا شود.

کویت: بر اساس قانون سال ۱۹۹۰ وزارت بازرگانی کشور کویت، کلیه واحدهای تجاری و موسسات دارای شخصیت حقوقی اعم از بورسی و غیر بورسی ملزم به به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌باشند.

کلارکسون و همکاران (۲۰۱۱) با بررسی ۱۳ کشور اروپایی و استرالیا که نحوه‌ی پذیرش این کشورها به صورت اجباری بوده است به بی‌تاثیر بودن استانداردهای بین‌المللی رسیده‌اند. آگوستینو و همکاران (۲۰۱۱) با بررسی ۱۵ کشور اروپایی که نحوه‌ی پذیرش آن‌ها به صورت اجباری است به این نتیجه رسیدند که استانداردهای بین‌المللی دارای بیشترین تاثیر مثبت بوده است همچنین هانگ و سوبرمنیان (۲۰۰۷) با بررسی کشور آلمان که نحوه پذیرش آن به صورت اختیاری بوده است نیز به همین نتیجه رسیدند و پانانین و لین (۲۰۰۹) با بررسی مجدد کشور آلمان که نحوه پذیرش در این دوره به صورت اجباری و اختیاری بود به منفی بودن تاثیر استاندارد های بین‌المللی پی بردند.

نتیجه گیری و پیشنهادات

امروزه در سرتاسر جهان پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی (IFRS) به منظور بهبود کیفیت حسابداری تحت یک مجموعه استانداردهای گزارشگری مالی یکپارچه به سرعت در جریان است. تاکنون بیش از ۱۰۰ کشور جهان خود را متعهد به الزام در پذیرش IFRS نموده‌اند. بسط و توسعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در سراسر جهان پدیده پیچیده‌ای است که احتمالاً دانش و شناخت بسیاری از قدرت‌های به هم آمیخته‌ی سیاسی و اقتصادی را در بر می‌گیرد. در این مقاله نحوه پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در چهار حوزه‌ی مجاز، غیر مجاز، الزامی برای برخی شرکت‌ها و الزامی برای تمامی شرکت‌ها در کشورهای مختلف جهان تقسیم‌بندی گردید. با گردآوری تمام شواهد تجربی درباره‌ی تاثیرات پذیرش اجباری استانداردهای بین‌المللی بر بهبود گزارشگری مالی این نتیجه حاصل می‌شود که این آثار طبق تنظیمات نهادی شرکت‌هایی که این استانداردها را اتخاذ می‌کنند، متفاوت است. تحقیقات نشان می‌دهند که پذیرش استانداردهایی با کیفیت بالا ممکن است شرط لازم برای داشتن اطلاعات با کیفیت بالا باشد ولی لزوماً شرط کافی آن نیست و پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و حسابداری لزوماً باعث بهبود سیستم‌های حسابداری ملی نمی‌شود. این امر تحقق نمی‌یابد مگر اینکه کشورها به طور کلی تغییرات عمیقی را در سیاست‌های توسعه اقتصادی، سازوکارهای راهبری شرکت‌ها و عملکرد بازار مالی اعمال کنند. در عین حال، بسیاری از کشورها از جمله آمریکا به علت آثار مالی شدیدی که گذار به استانداردهای جدید ایجاد می‌کند چندین سال طرح را عقب انداختند. جهانی‌سازی استانداردهای حسابداری را باید فرایندی چندوجهی دانست چرا که علاوه بر تعیین

چگونگی ثبت و گزارشگری حسابداری معاملات و رویدادهای مختلف پیامدهای اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی متفاوتی را در پی خواهد داشت. دانشی از واکنشهای کشورها نسبت به استانداردهای بینالمللی گزارشگری مالی بر اساس پویایی سیاسی بینالمللی آنها می تواند به منظور استاندارد گذاری بینالمللی در جامعه‌ای به عنوان استانداردهای بینالمللی گزارشگری مالی مفید واقع شود.

اما پیشنهاداتی برای پذیرش و اجرای IFRS:

- (۱) قوانین مختلف موجود در کشور از قبیل قانون مالیات‌های مستقیم، قانون تجارت و قانون بورس اوراق بهادار باید به منظور هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی مورد بازبینی قرار گیرند و تناقض‌های موجود تا حد امکان برطرف یا محدود شود.
- (۲) لازم‌الاجرا شدن استانداردهای گزارشگری مالی بینالمللی برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار بدون بسترسازی مناسب طی فرآیند ترجمه رسمی آنها با منطق سازگار نیست و مشکلات عدیده‌ای را به وجود می‌آورد. بنابراین باید تعهدات ویژه برای برگزاری دوره‌های آموزش حرفه‌ای و همچنین بررسی ایجاد واحدهای درسی مرتبط در سطح دوره‌های کارشناسی و بالاتر رشته‌ی حسابداری در زمینه‌ی IFRS اندیشیده شود.

۳) کالبدشناسی بازار سرمایه و بازارهای پولی و مالی کشور در راستای
سنجش درجه‌ی آمادگی برای پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی
گزارشگری مالی

یادداشت:

1. International Financial Reporting Standards
2. International Accounting Standards Committee
3. International Accounting Standards

منابع:

فروغی، داریوش. اشرفی، مجید (۱۳۹۳). «استانداردهای جهانی حسابداری: چالش‌ها و فرصت‌ها». *کنکاش*.

نظری، علیرضا. فدایی، ایمان. تقی‌مولایی، سعید (۱۳۹۲). «نکاتی در خصوص اهمیت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و مزایا و معایب آن». *مجله اقتصادی*، ۲، ۴۵-۵۲.

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.

Agostino, M; Drago, D; Silipo, D.B. (2011) . The value relevance of IFRS in the European banking industry . Review of Quantitative Finance and Accounting, 36 (3), 437 – 457.

Clarkson, P; Hanna, J.D; Richardson, G.D; Thompson, R. (2011) . The impact of IFRS adaption on the value relevance of book value and earnings . Journal of Contemporary Accounting and Economics, 7 (1), 1-17.

Kapaya, George, 2000, “International Accounting standards and accounting in developing/emerging nations-How about a fresh start?” , presentation at the “International Association for Accounting Education and Research (LAAER) conference” , kobe , 6-7 october 2000.

Jermacowicz, E.K; Prather, J.J; Wulf, I. (2007) . The value relevance of accounting income reported by DAX-30 German companies . Journal of international Financial Management & Accounting, 18(3), 151-191 .

Review the status of implementation of international financial reporting standards in countries around the world.