

اهمیت و اثرات پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری چیست؟

غلامرضا سلیمانی امیری^۱، ماندانا طاهری^۲، یاسین امینی^۳

تاریخ دریافت: ۹۶/۱۲/۲۲

تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۳/۳۰

چکیده

چالش جهانی محیط‌های تجاری، نیاز به حسابداران و مدیرانی را ضروری نموده است که از مسائل پیچیده مالی بین‌المللی مطلع باشند و دانش و اطلاعات مرتبط با حل مسائل روبه‌رشد تجارت، مباحث مالی و سرمایه‌گذاری بین‌المللی را داشته باشند. در حال حاضر مطالعه حسابداری بین‌المللی، چالش‌ها و مزایای آن مسئله قابل توجهی محسوب می‌شود و حسابداران برای ایجاد مجموعه یکسانی از استانداردهای بین‌المللی حسابداری قابل استفاده برای تمام شرکت‌ها و سازمان‌ها، اقدامات قابل توجهی را انجام داده‌اند، اما سوال این است که تا چه میزان باید به سمت همگرایی و یکسان‌سازی بین‌المللی پیش رفت و هزینه‌های این انتخاب چیست. در این مقاله با بررسی ادبیات مالی و حسابداری حول محور پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری یا تغییر استانداردهای ملی به استانداردهای بین‌المللی به بررسی اثرات شناخته و ناشناخته این رویداد پرداخته و هدف از ارائه آن، توسعه و ارتقا دانش نسبت به اثرات همگرایی و یکسان‌سازی استانداردهای حسابداری است.

واژه‌های کلیدی: استانداردهای بین‌المللی حسابداری، همگرایی و یکسان‌سازی، اثرات شناخته و اثرات ناشناخته.

طبقه‌بندی موضوعی: M41

DOI: 10.22051/ijar.2018.19713.1387

^۱ دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران، (gh_soleimani@yahoo.com)

^۲ دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران، (نویسنده مسئول)، (taherim66@yahoo.com)

^۳ دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران، تهران، ایران، (yasin.amini@gmail.com)

مقدمه

رشد تجارت و پیچیدگی‌های محیط اطلاعاتی اقتصاد کلان، تقاضا برای اطلاعات قابل فهم و قابل مقایسه را به ضرورتی جدا نشدنی از توسعه بازارهای مالی تبدیل کرده است. در حال حاضر، هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری با ایفای نقش قانون‌گذار به تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی می‌پردازد که مورد پذیرش بین‌المللی است. پذیرش بین‌المللی به توسعه و کاربرد استانداردهای بین‌المللی کمک بسزایی داشته است و بر همین اساس هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری هدف غایی خود را افزایش شفافیت، پاسخگویی و کارایی بازارهای مالی در سراسر جهان بیان نموده است. در ایران نیز همسو با سایر کشورها برای برقراری تعاملات بین‌المللی تجاری و مالی، نیاز به بستر مناسب است که این مهم با پیاده‌سازی و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخصوص در صنعت بانکی در حال فراگیر شدن می‌باشد که بخش عمده تامین مالی و بازارهای مالی در ایران را در اختیار دارد. در این ارتباط بانک مرکزی و سازمان بورس اوراق بهادار، همسو با تغییرات جهانی، الزاماتی را برای انتشار صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی برای بانک‌ها و بیمه‌ها قائل شده‌اند. در حال حاضر، هدف اصلی از این اقدام، پیاده‌سازی چارچوب و ادبیات گزارشگری مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری و ارتقای رتبه شفافیت گزارشگری بخصوص در مباحثی چون ابزارهای مالی، افشای ریسک و اندازه‌گیری ارزش منصفانه دارایی‌های مالی بانک‌ها است. در این ارتباط گام اول انتشار صورت عملکرد سپرده سرمایه‌گذاری به منظور ارائه عملیات مشاع بانک و پاسخگویی بانک به سپرده‌گذاران بود و گام دوم که در حال حاضر در حال اجرا می‌باشد تهیه و تنظیم صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری است که حاوی تغییرات خاص و گسترده‌ای در راستای ارتقای شفافیت و تطبیق با استانداردهای بین‌المللی است و از مهمترین این تغییرات می‌توان به افشای اطلاعات و گزارش مباحثی چون افشای اطلاعات ارزش منصفانه دارایی‌های مالی و افشا و گزارش ریسک در بانک‌ها اشاره نمود که تا پیش از این امری بی‌سابقه بوده است. همگام با این تغییر و تحولات و الزامات بانک مرکزی، سازمان بورس و اوراق بهادار نیز در مطالعه تطبیقی بین استانداردهای بین‌المللی حسابداری و استانداردهای ملی، وجوه افتراق را در چهار طبقه دسته‌بندی نموده‌اند که شامل: (۱) استانداردهای بین‌المللی که تقریباً با استانداردهای ملی مطابقت دارند. (۲) استانداردهای بین‌المللی که معادل ملی ندارند. (۳) استانداردهای بین‌المللی که تجدیدنظر شده‌اند و (۴)

استانداردهای ملی که معادل بین‌المللی ندارند، می‌شود. بررسی استانداردهای هر دسته نشان می‌دهد که عمده تغییرات در تهیه و تنظیم صورت‌های مالی بانک‌ها منطبق با استانداردهای بین‌المللی حسابداری در دسته دوم قرار دارند که مباحثی چون قراردادهای بیمه، ابزارهای مالی: موارد افشا، نحوه ارائه و شناسایی و اندازه‌گیری و اندازه‌گیری ارزش منصفانه را شامل می‌شوند که تا قبل از این نیز افشا نشده و یا به عبارتی معادل ملی ندارند. بنابراین با توجه به حجم تغییر و تحولات در افشا و گزارشگری در صنعت بانکی بررسی مزایا و چالش‌های افشا و گزارشگری منطبق با استانداردهای بین‌المللی حسابداری قابل توجه خواهد بود.

پیشینه تحقیق

ژانگ و یو (۲۰۱۶) در مقاله‌ای با عنوان چارچوب‌های تئوریک برای اثرات غیرمنتظره اطلاع استانداردهای حسابداری، با بیان آنکه اصلاح و تغییر استانداردهای ملی به بین‌المللی بر گزارشگری مالی و بازار سرمایه اثرات مشخص مورد انتظار و غیر انتظاری دارد به تبیین و ارائه چارچوبی برای پوشش این اثرات منطبق با آنچه که در تحقیقات انجام شده است می‌پردازد. نکته قابل توجه آن است که شناسایی چارچوب دقیق اثرات بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری در یک کشور و تغییر و اصلاح استانداردهای مالی به اندازه‌ای حائز اهمیت است که تا کنون تحقیقات زیادی با هدف ارائه چارچوب و شناسایی این اثرات انجام شده است.

برخی از تحقیقات همچون سان و لیو (۲۰۱۳)، چن و همکاران (۲۰۱۱) هایل و همکاران (۲۰۱۰) نتایج بکارگیری و اثرات اقتصادی بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری در کشورها را مورد توجه قرار داده و البته در این تحقیقات بر اثرات مشخص و مورد انتظار تاکید شده و تقریباً اکثر این تحقیقات اثرات نامشخص اقتباس و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی را نادیده گرفته‌اند که این مساله خود دلیلی بر ایجاد شکاف در تدوین و طراحی چارچوب نظری به منظور درک اثرات متنوع و متفاوت اصلاحات و تغییرات استانداردهای بین‌المللی حسابداری بوده است.

از سوی دیگر بیوندی و سوزوکی (۲۰۰۷)، اولین نقشه یا تصویر ممکن اکتشافی اثرات نامشخص و غیرمنتظره از بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری را ارائه دادند که این نقشه اثرات اقتصادی پس از اعمال و پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری و تغییر

استانداردهای داخلی نامیده شد. در این تحقیق، آنها اثرات اقتباس استانداردها را بر سهامداران و وضعیت اقتصادی - اجتماعی مورد کنکاش و بررسی قرار داده‌اند. در این بررسی، آنها به دنبال درک بهتر و بیشتر اثرات ناشناخته بوده، اما در نهایت تعریف یا تمایز گذاری مشخص و دقیقی بین اثرات مشخص و نامشخص اقتباس استانداردهای بین‌المللی حسابداری به گونه‌ای که منجر به چارچوب حسابداری برای تبیین اثرات ناشناخته باشد، ارائه نشده است.

بروگمان و همکاران (۲۰۱۳)، شکاف بین نتایج شناخته و ناشناخته، بکارگیری استانداردها را از نگاه مقررات گذاران مورد بررسی قرار داده است. آنها نیز دریافتند که ادبیات تحقیقی در حوزه اثرات ناشناخته استانداردها هنوز مبتدی و در اول راه است. تعریف آنها از اثرات شناخته و ناشناخته بر اساس ایجاد فاصله بین اطلاعات (یا ارزشگذاری) و قراردادهای (یا نقش مقررات گذاری و نظارت) در نظریه‌های حسابداری بوده است.

کریم جمال و همکاران (۲۰۱۰) در مقاله‌ای با عنوان پتانسیل استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای شرکت‌های آمریکایی، ۵ مورد را جهت پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در آمریکا طرح نمودند. اول آنکه حق انتخاب استفاده از استانداردهای ملی یا بین‌المللی با هدف ایجاد همگرایی بین‌المللی باید به شرکت‌ها واگذار شود. دوم آنکه قوه درک حساب‌رسان برای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی باید افزایش یابد. سوم آنکه باید پذیرفت که همگرایی بین سازوکارهای مالی و استانداردهای بین‌المللی و تمام مقررات موجود در یک کشور امکان‌پذیر نیست. چهارم آنکه جهت ایجاد همگرایی باید یادداشت‌های توضیحی مطابق با استانداردهای ملی به یادداشت‌های توضیحی مطابق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگرایی برای برقراری همگرایی تغییر و تعدیل نماید. در نهایت آنکه نظرات کارشناسان، متخصصین و افراد حرفه‌ای در خصوص پیامدهای مطلوب و یا نامطلوب این تغییر باید بررسی شود.

در ایران تحقیقات کمی در خصوص اثرات بکارگیری و پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری و گزارشگری مالی انجام شده است که در همین تحقیقات عموماً به نظرسنجی از خبرگان دانشگاهی و حسابرسی جهت پوشش اثرات، چالش‌ها، مزایا و معایب پیاده‌سازی اکتفا شده است.

رحمانی و علیپور (۱۳۸۹) در مقاله‌ای با عنوان موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در ایران با استفاده از ابزار پرسشنامه و بین دو گروه افراد حرفه‌ای و خبره حسابداری و اعضای دانشگاهی به شناسایی موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در ایران پرداخت. نتایج این بررسی حاکی از شناسایی ۱۰ عامل شامل عدم آموزش استانداردهای بین‌المللی در دانشگاه‌ها، عدم حضور موثر در جوامع حرفه‌ای حسابداری و بازارهای مالی، عدم گسترش بازار سرمایه به عنوان یک بورس بین‌المللی و موانع سرمایه‌گذاری خارجی در ایران، سیستم و قوانین مالیاتی کشور، پایین بودن سطح مبادلات بین‌المللی به خصوص از لحاظ تامین منابع مالی، نگرانی از عدم درک کامل ذینفعان ناشی از تغییرات، فقدان زیرساخت‌های اقتصاد توسعه یافته، ساختار سرمایه و مالکیت در کشور، فقدان آشنایی حسابداران، استفاده کنندگان و حسابرسان با استانداردهای بین‌المللی حسابداری، نفوذ شرکت‌های بزرگ و بانک‌ها در کشور را شناسایی نمودند.

مهام و همکاران (۱۳۹۱) نیز در مقاله‌ای با عنوان بررسی مزایا و معایب پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عنوان استانداردهای حسابداری ایران به بررسی مزایا و معایب پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری پرداخته‌اند. جامعه آماری این بررسی حسابداران رسمی شاغل در موسسات حسابرسی معتمد سشازمان بورس اوراق بهادار تهران و اعضای هیات علمی دانشگاه‌های تهران و ابزار بررسی پرسشنامه بوده است. نتایج این بررسی نشان می‌دهد که مزایای استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری از معایب آن در ایران بیشتر است.

حجازی و همکاران (۱۳۹۲) در مقاله‌ای با عنوان اثرات پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی در بعد اقتصادی بر محیط ایران، با روش پیمایشی و با استفاده از ابزار پرسشنامه به جمع‌آوری نظرات دانشگاهیان، حسابرسان و حسابداران در رابطه با اثرات پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری پرداختند. برای این منظور آنها برای اثرات اقتصادی پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در ایران ۱۸ قلم را شناسایی نمودند که در این مقاله مورد بررسی قرار دادند. نتایج این بررسی نشان می‌دهد که اثر اقتصادی پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بر محیط ایران تایید می‌شود و علاوه بر آن به استثنای حسابداران و حسابرسان تفاوت معناداری بین اظهارنظر پاسخ‌دهندگان در این خصوص وجود ندارد.

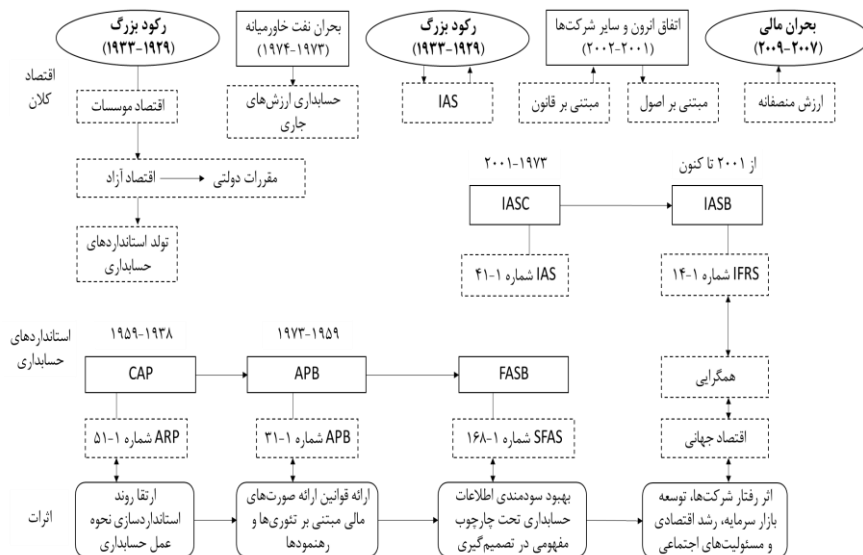
گراوند (۱۳۹۳) در مقاله‌ای با عنوان همگرایی بین‌المللی و پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به بررسی پذیرش و چالش‌های استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و هماهنگ‌سازی با استانداردهای ملی حسابداری پرداخته است. نتایج این بررسی نشان می‌دهد که بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موجب تسهیل سرمایه‌گذاری در کشورهای خارجی شده است و پذیرش استانداردهای بین‌المللی قابلیت مقایسه صورت‌های مالی، شفافیت و ارتقای کیفیت گزارشگری مالی را افزایش داده است. همچنین پذیرش استانداردهای بین‌المللی توان کاهش هزینه‌های تطبیق، هزینه دسترسی به اطلاعات بازارهای سرمایه و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی را دارد. از سوی دیگر استفاده از ارزش منصفانه و بکارگیری آن در تهیه صورت‌های مالی منطبق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، شرایط اقتصادی و سیاسی نامشابه و عدم حفظ منافع همه گروه‌های ذی‌نفع از مهمترین چالش‌های پیاده‌سازی این استانداردها می‌باشد.

هدایتی و همکاران (۱۳۹۷) در مقاله‌ای با عنوان شناسایی نیازهای آموزشی جامعه حسابداران رسمی ایران در ارتباط با پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران با استفاده از ابزار پرسشنامه، ۲۵۳ پرسشنامه از حسابداران رسمی ایران با هدف بررسی نیازهای آموزشی آنها جمع‌آوری نمودند. نتایج این بررسی نشان داد که نیازهای آموزشی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، بر اساس سطح تحصیلات، آموزش و تجربه پیشین کار کردن با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بین افراد پاسخ‌دهنده متفاوت است. علاوه بر آن سرفصل‌های مورد نیاز جهت آموزش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و تفاوت در نیازهای آموزشی در میان زیرمجموعه‌های حرفه‌ای به منظور ایجاد و توسعه سیستم آموزشی هدفمند شناسایی شد.

اهمیت ارائه استانداردهای بین‌المللی حسابداری

هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری از توافق ۱۶ هیات تدوین استاندارد از ۹ کشور (استرالیا، کانادا، فرانسه، آلمان، ژاپن، مکزیک، هلند، انگلستان و آمریکا) تشکیل شده است و اولین هدف آن ارتقا و بهبود همگرایی استانداردهای حسابداری در کشورهای مختلف بوده است. در این مسیر، سه روش شامل استانداردهای حسابداری مقایسه‌ای یا توافقی بین کشورهای مختلف طی سال‌های ۱۹۷۳ تا ۱۹۸۸، توسعه استانداردهای اصلی و بکارگیری آنها در بازار سرمایه بین‌المللی طی سال‌های ۱۹۹۴ تا ۲۰۰۰ و توسعه استانداردهای بین‌المللی از ۲۰۰۱

تا کنون را پشت سر گذرانده است. تاکید استانداردها در حال حاضر، روش مبتنی بر اصول است که منجر به همگرایی و سازگاری مقررات در سطح بین‌المللی می‌شود و در این ارتباط مفهوم همگرایی را به‌منظور رسیدن به مفهوم توافق جامع توسعه و هدف قرار داده است. دستیابی به این هدف ارزشمند است، اما با بحران‌های مالی بین‌المللی رخ داده و آخرین آن در سال ۲۰۰۷ که کل سیستم اقتصادی آمریکا و سایر کشورها را تحت تأثیر قرار داد، تدوین استانداردهای بین‌المللی و بکارگیری آن به چالش تبدیل شده است. برای رفع این چالش، هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری برخی استانداردهای جدید را با محتوایی چون نقصان دارایی‌ها، اندازه‌گیری ارزش منصفانه و ابزارهای مالی ارائه نموده است که نقش مثبتی در برقراری ثبات در بازارهای مالی، جلب اعتماد سرمایه‌گذاران و کاهش بحران‌های مالی بعدی خواهند داشت، تا زمانی که در بحران خود را نشان دهند. نمودار ۱ بررسی اجمالی بر اصلاحات استانداردهای بین‌المللی حسابداری دارد.



منبع: زانگ و بن (۲۰۱۶)

نمودار (۱): مروری بر اصلاحات و تغییرات تدوین استاندارد (از اولین بحران تا کنون)

نمودار ۱ نشان می‌دهد در زمان رخ دادن بحران مالی و اقتصادی، اصلاحات به‌منظور رفع نواقص انجام شده است. به عبارتی خود استانداردهای موجود بازدارنده بحران نبوده و پس از

رخداد بحران خود نیاز به اصلاح و بازنگری داشته‌اند. از مهمترین اصلاحات انجام گرفته می‌توان به سقوط بزرگ بازار آمریکا طی سال‌های ۱۹۲۹ تا ۱۹۳۳ اشاره نمود که در نتیجه آن استانداردهای حسابداری ایجاد شد. همچنین طی سال‌های ۱۹۷۳ تا ۱۹۷۴ و بحران نفت منطقه خاورمیانه نیز قابل توجه است که در نتیجه آن روش اندازه‌گیری حسابداری ارزش‌های جاری ارائه و بحران مالی آسیا (۱۹۹۷-۱۹۹۸) که ضرورت ارائه استانداردهای بین‌المللی حسابداری با کیفیت احساس شد. علاوه بر آن بحران اخیر بین‌المللی که نگاه خبرگان مالی و اقتصادی را به سمت اثرات حسابداری بر چشم‌انداز آتی متغیرهای کلان اقتصادی متوجه ساخت، نیز قابل توجه است.

اصلاح و بازنگری استانداردها حاکی از آن است که هدف اولیه تدوین استانداردها و مقررات‌گذاری حسابداری تامین نشده است که ارائه اطلاعات مفید حسابداری برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان اطلاعات است. به عبارتی، توسعه بازارهای مالی و همگرایی بین‌المللی میان گروه‌های ذینفع مانع و کاهنده بحران‌های مالی و اقتصادی و اثرات بعدی آن نبوده‌اند، بلکه اصلاح و بازنگری استاندارد معمولاً پس از رخداد بحران انجام شده است. بنابراین این سوال مطرح است که استانداردهای بین‌المللی که در حال اصلاح، تعدیل، بازنگری و انتشار مجدد هستند چه اثرات با اهمیتی برای ارائه دارند؟

پیامدهای اقتصادی

گزارشگری مالی دارای اثرات اقتصادی بسیاری است و پشتوانه این اثرات شواهد تجربی است که آن را تایید می‌کنند. بهترین دلیل برای اثرات اقتصادی، اثری است که گزارشگری مالی بر نقدینگی بازار سرمایه دارد و تحقیقات زیادی به آن پرداخته‌اند. از مشکلات عدم تقارن اطلاعاتی و در دسترس نبودن اطلاعات در بازار گزینش نادرست است که در نتیجه آن هزینه تجهیز منابع افزایش و یا آنکه سرمایه‌گذاران تمایلی به سرمایه‌گذاری در بازار نخواهند داشت. بنابراین بنگاه‌های مالی و غیرمالی عضو بورس اوراق بهادار با افشا اطلاعات مالی (داوطلبانه یا اجباری) گزینش نادرست را کاهش و موجب افزایش نقدینگی بازار می‌گردند (لوتز و ورچیا، ۲۰۰۰). همچنین افشا و گزارشگری بهتر توان تغییر هزینه سرمایه بنگاه‌ها را دارد. علاوه بر آن افشای بهتر اطلاعات موجب برآورد بهتر ریسک و سهولت برآورد جریان نقدی توسط سرمایه‌گذاران می‌شود. هر اندازه برآورد ریسک بهتر گردد، احتمال کاهش سطح ریسک و به

تبع کاهش بازده مورد انتظار سرمایه‌گذاران، کاهش صرف ریسک و کاهش هزینه تجهیز منابع بیشتر است (لمبرت و همکاران، ۲۰۰۷ و ۲۰۰۸).

تصمیم‌گیری یا تایید و تعدیل تصمیمات اقتصادی

از انگیزه‌های اصلی گزارشگری مالی ارائه اطلاعات برای تصمیم‌گیری اقتصادی و تخصیص بهینه منابع توسط سرمایه‌گذاران است. برای اتخاذ تصمیم و تخصیص ضرورت دارد اطلاعات مالی بنگاه‌ها با یکدیگر مقایسه گردد. دی فرانکو و همکاران (۲۰۰۹) بیان می‌کنند که انگیزه اصلی گزارشگری مالی مقایسه بین بنگاه‌ها است. برای این کار، مجموعه‌ای رویدادهای اقتصادی و مالی بنگاه در صورت‌های مالی ارائه می‌شود. بنابراین از نظر هزینه و سهولت، استفاده از صورت‌های مالی و اطلاعاتی در قالب یکسان و همگرا، فرآیند مقایسه را برای سرمایه‌گذاران ساده‌تر نموده و اطلاعات مفیدی برای تصمیم‌گیری در اختیار آنها قرار می‌دهد. به‌عنوان نمونه، شیوه یکسان محاسبه سود امکان مقایسه کم یا زیاد بودن سود، ریسک بالا یا پایین و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی را برای سرمایه‌گذاران فراهم می‌کند. مقایسه مناسب و دقیق، نقدینگی بازار را افزایش و هزینه‌های تامین مالی و تجهیز منابع را کاهش می‌دهد.

توسعه سرمایه‌گذاری و جذب سرمایه‌گذاری خارجی

مشابه با این استدلال مقایسه گزارشگری مالی بین بنگاه‌ها از کشورهای مختلف، سهولت سرمایه‌گذاری و توسعه و ادغام بازارهای سرمایه است (لوئز و شرند، ۲۰۰۹). توسعه بازارهای مالی، سهولت سرمایه‌گذاری و جذب سرمایه‌گذار خارجی در بهبود نقدینگی بازار سرمایه و بزرگ شدن اندازه سرمایه‌گذاران و در نهایت بر توزیع و تسهیم ریسک و کاهش هزینه‌های تامین مالی اثر مثبت دارد (استولز، ۱۹۸۱). علاوه بر آن، بهبود مقایسه بر تصمیم‌گیری اثر می‌گذارد و بر شرایط بنگاه‌ها و نحوه عمل کاراتر و اثربخش‌تر آنها بخصوص در جذب منابع و مشتری موثرتر است و به بنگاه‌های سرمایه‌گذار در کشور دیگر اجازه استفاده از کمک‌های دولتی کشور را می‌دهد. این مساله بر توسعه ارتباطات و شبکه‌های ارتباطات از طریق صورت‌های مالی موثر است و تحت گزارشگری مالی بین‌المللی امکان برقراری ارتباطات بین‌المللی و ایجاد ارزش برای بنگاه و سرمایه‌گذار می‌گردد. همچنین ایجاد شبکه‌های ارتباط گسترده بر اقتصاد و بهبود متغیرهای اقتصادی، اثر مثبت دارد (میک و سوآن، ۲۰۰۹). با توجه به

این مفروضات تنظیم استانداردهای بین‌المللی حسابداری یکپارچه که امکان ارائه صورت‌های مالی یکسان را به تمام بنگاه‌ها در تمام کشورها بدهد از اصول اولیه برپایی چنین نظم مالی با قابلیت مقایسه است.

توسعه منافع عمومی

اهداف کلی استانداردهای بین‌المللی حسابداری توسعه منافع عمومی، تنظیم مجموعه‌ای از استانداردها با حداکثر کیفیت، قابل درک و استانداردهایی با بالاترین سطح کیفیت و قابلیت اجرایی در سطح بین‌المللی، شفاف و با قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در بازارهای مالی مختلف در سراسر جهان و در نهایت قابل استفاده و مفید در تصمیم‌گیری اقتصادی برای استفاده‌کننده از اطلاعاتی است که بر اساس صورت‌های مالی، تصمیمات سرمایه‌گذاری را اتخاذ می‌نمایند. فراگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری اولین بار از طریق اتحادیه اروپا در سال ۲۰۰۲ اتفاق افتاد و هدف کلی اتحادیه اروپا همگرایی در ارائه اطلاعات مالی بین بنگاه‌ها و افزایش درجه شفافیت و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و در نهایت کارایی و اثربخشی بازار سرمایه و بازارهای داخلی بود. در حال حاضر نیز اطمینان از کیفیت اطلاعات مالی در صورت‌های مالی، از اهداف اصلی هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری است و در این ارتباط بر شفافیت و قابلیت مقایسه اطلاعات تاکید می‌شود. واکنش مستقیم بازار سرمایه نیز به چنین اطلاعاتی بهبود کارایی، اثر بخشی، نقدپذیری بازار، کاهش هزینه سرمایه، افزایش سرمایه‌گذاری و... است و این موارد بر متغیرهای کلان اقتصادی و نرخ بیکاری موثر است. علاوه بر این بهبود اطلاعات اثرات جانبی دیگری بخصوص در بازار پول و بخش بانکی دارد که شامل کارایی قراردادهای بدهی، قرارداد جبران خسارت، بهبود حاکمیت شرکتی و کنترل‌های مدیریتی، ارتقای شفافیت الگوهای عملیاتی بنگاه، هدایت سرمایه‌گذاری‌های بنگاه بر اساس ارزش و در نهایت، ارتقا و بهبود ساختار سرمایه‌گذاری‌های کلان و توسعه الگوی اقتصادی می‌شود (زانگ و ین، ۲۰۱۶).

تدوین الگوهای مالکیتی و مالی

استانداردهای حسابداری هر کشوری انعکاس‌دهنده الگوی مالی و مالکیتی در آن کشور است. همچنین این استانداردها، توان اثرگذاری بر قراردادهای مالی را دارند. در طراحی و انتشار

استانداردهای حسابداری هر کشور، شرایط اقتصادی و بازارهای سرمایه لحاظ شده و با توجه به زیرساخت‌های مالی و میزان توسعه‌یافتگی آن اقدام به تدوین استانداردهای حسابداری مورد نیاز می‌شود. سیستم مالی کشورها متشکل از دو سیستم بازار سرمایه و بازار پول است که بسته به اینکه سیستم مالی چیست، نیازهای مشخص مقرراتی و استانداردگذاری لازم است. در بازار سرمایه، ارائه اطلاعات و شفافیت مالی برای سهامداران بسیار حائز اهمیت است و اگر بازار پول بر اقتصاد حاکم باشد، پیش‌نیازهایی چون اصول حاکمیت شرکتی، شفافیت، عدم‌تفان اطلاعاتی و پاسخگویی حائز اهمیت است (زانگ و ین، ۲۰۱۶). با توجه به مسائل مطرح شده، سوالی که مطرح می‌شود آن است که اگر در کشوری استانداردهای بین‌المللی حسابداری با شکل و قالبی همگرا و یکسان با سایر کشورها فراگیر شوند (مانند ایران که استانداردهای بین‌المللی حسابداری در حال پیاده‌سازی در سیستم بانکی و بیمه‌ای کشور است) تا چه اندازه این استانداردها، پاسخگوی نیاز همه بنگاه‌ها در همه کشورها است؟ و تا چه میزان این استانداردها اطلاعات مفید ارائه می‌دهند؟ و تا چه اندازه باید به سمت همگرایی و مقررات بیشتر رفت؟

اثرات پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری

بر اساس گزارش گروه مشاوران تحلیل اثر^۱ در سال ۲۰۱۴ هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری اولین بار واژه اثر را در سال ۲۰۰۹ و به‌عنوان جایگزین هزینه و منفعت بکار برده است. به‌عبارتی منظور از واژه اثر بررسی اثرات متعاقب یا بعدی و واکنش‌ها نسبت به اقتباس و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری است. اثراتی که در نتیجه واکنش به اقتباس استاندارد قابل شناخت یا غیرقابل شناخت است. اثرات شناخته شده به اثرات مورد انتظار در ارتباط با اهداف بکارگیری و اقتباس استانداردها قبل از رخداد، در حین رخداد و پس از آن اشاره دارد. چنین اثراتی نتایج مورد انتظاری هستند که حامیان پیاده‌سازی انتظار چنین واکنش مستقیمی به اقتباس و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری را دارند. اثرات ناشناخته واکنش و نتایجی است که شامل ۱) اهداف تحقق نیافته استانداردهای حسابداری و واکنش آنها، ۲) نتایج متعاقب و واکنش غیرمستقیم پس از دستیابی به اهداف استاندارد، ۳) واکنش و نتایج بعدی که مطابق با اهداف استاندارد مورد انتظار بودند و ۴) واکنش گذشته قبل از دستیابی به اهداف استانداردهای حسابداری است (زانگ و ین، ۲۰۱۶).

تغییر استانداردهای حسابداری ملی و پذیرش استانداردهای بین‌المللی، نه تنها آثار مشخصی بر گزارشگری مالی و بازار سرمایه دارد، بلکه اثرات دیگری نیز بر قراردادهای بنگاه‌ها، فرصت‌های کسب و کار، سرمایه‌گذاری و وضعیت اقتصادی و جامعه نیز دارد. بر اساس مفاهیمی چون اقتصاد جهانی الزامی برای تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری و یکسان‌سازی و یکپارچه‌سازی ایجاد گردید (گائو، ۲۰۱۳). استانداردهای بین‌المللی بر همگرایی بین‌المللی در بیش از ۱۲۰ کشور اثرگذار بوده است که این استانداردها را اقتباس نموده‌اند. نکته قابل توجه آن است که استانداردهای حسابداری دارای نتایج اقتصادی بعدی یا اثرات شناخته و ناشناخته متعاقب است (زف، ۱۹۷۸). به عبارتی تغییر و اصلاح استانداردهای حسابداری اثر مشخصی بر بنگاه‌ها، بازار سرمایه، اقتصاد و منافع گروه‌های ذینفع در کشورها دارد. بنابراین شناخت و درک توسعه استانداردهای بین‌المللی حسابداری حائز اهمیت است. در حال حاضر ادبیات تحقیقی و تجربی بسیاری در رابطه با اثرات بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اثرات آن ارائه شده است که در دو دسته تحقیقات خرد و کلان شامل بررسی اثرات مشخص و نامشخص اقتباس استانداردهای بین‌المللی حسابداری در کشورها می‌باشد. با وجود آنکه اکثر این تحقیقات چشم‌انداز و نتایج گاه پراکنده و متفاوت یا کاملاً منطقی را ارائه نموده‌اند، اما در حال حاضر چارچوب نظری منسجم و دقیقی در خصوص اقتباس استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اثرات آن وجود ندارد.

اثرات شناخته شده

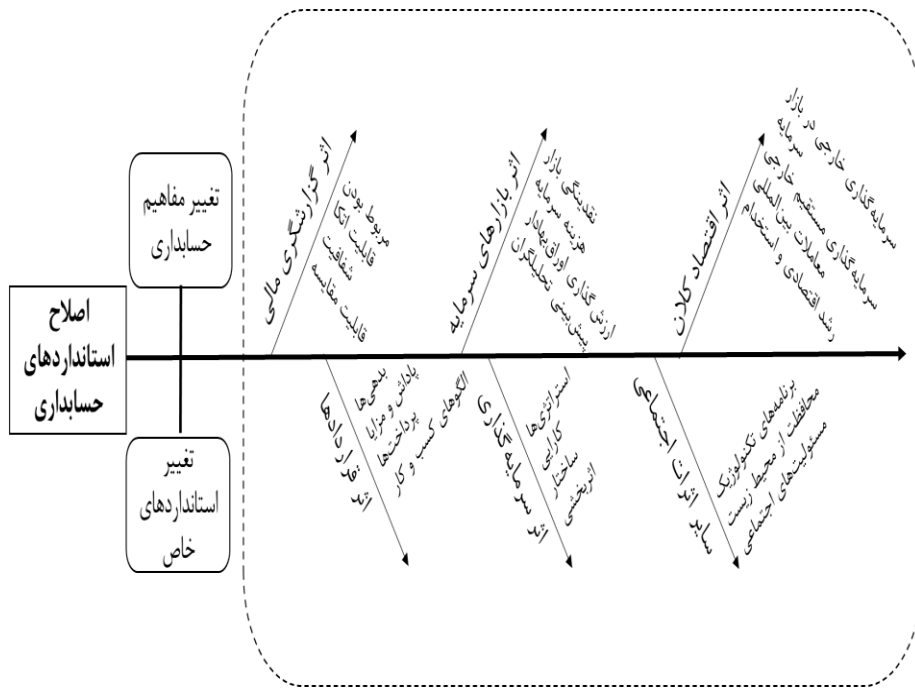
اثرات شناخته شده به اثرات متعاقب مورد انتظار ناشی از گزارشگری مالی، بازار سرمایه و سایر واکنش‌های مستقیم تغییر استانداردهای حسابداری اشاره دارد. بر این اساس تحقیقات بسیاری انجام شده است که تحت مفاهیمی همچون ارزش‌های مربوط (هورتون و سرافیم ۲۰۱۰) و لاندسمن و همکاران (۲۰۱۲)، بهبود قابلیت مقایسه (کازینو و گاسن ۲۰۱۵)، فانگ و همکاران (۲۰۱۵)، بهبود کیفیت یا ضابطه‌مند شدن مدیریت سود (بارس ۲۰۰۸)، اوانس و همکاران (۲۰۱۵)، افزایش توانایی بازار سرمایه در پیش‌بینی بازدهی و سود (هسو و پورجلالی ۲۰۱۵)، بهبود نقدپذیری و نقدینگی بازار سرمایه (گائو و فو ۲۰۱۲)، داسک و همکاران (۲۰۰۸)، کاهش هزینه سرمایه (وانگ و یی ۲۰۱۱)، لی (۲۰۱۰)، داسک و همکاران (۲۰۰۸)،

بهبود دقت پیش‌بینی تحلیلگران و ارزش‌گذاری اوراق‌بهادار (تان و همکاران (۲۰۱۱)، هورتون و همکاران (۲۰۱۳)) و سایر مفاهیم قابل طرح است.

اثرات ناشناخته

اثرات ناشناخته غیرواقعی تحت مفاهیم محافظه‌کاری یا بهنگام بودن زیان شناسایی شده (لیو و زو (۲۰۱۰)، احمد و همکاران (۲۰۱۳)، افزایش مدیریت سود (یی و همکاران (۲۰۰۹) و مائو و دایی (۲۰۰۹))، کاهش دقت پیش‌بینی تحلیلگران (هت و همکاران، ۲۰۱۲)، کاهش مفید بودن اطلاعات حسابداری بخصوص در قراردادهای (کی و همکاران، ۲۰۱۲) و قرارداد بدهی (بال و همکاران (۲۰۱۵)، بیان و همکاران (۲۰۱۳)) است.

ژانگ و یان (۲۰۱۶) با بررسی حجم وسیعی از تحقیقات انجام گرفته در خصوص پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اثرات آن در کشورهای مختلف، اثر تغییر استانداردهای ملی به بین‌المللی را در قالب موضوعات حسابداری به چند دسته شامل اثرات گزارشگری مالی، اثرات بازارهای سرمایه، اثرات بر قراردادهای، اثرات بر سرمایه‌گذاری‌ها، اثرات کلان اقتصادی و سایر اثرات اجتماعی دسته‌بندی نمودند. بر این اساس می‌توان نتیجه گرفت هر اثر دارای نتایج متعاقب یا بعدی مورد انتظاری است که در نتیجه واکنش مستقیم به تغییر استانداردها ایجاد شده است. در این گستره نتایج مورد انتظار و بعدی اصلی ناشی از گزارشگری مالی و بازار سرمایه و بخشی از اثرات قراردادهای و سرمایه‌گذاری‌ها، واکنش مستقیم و سایر موارد اثرات ناشناخته تغییر استانداردها می‌باشند. نمودار ۲ طبقه‌بندی از اثرات شناخته و ناشناخته منطبق با ادبیات تجربی در این حوزه را ارائه می‌دهد.



منبع: زانگ و یین (۲۰۱۶)

نمودار (۲): طبقه‌بندی اثرات ناشناخته بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری

اثرات شناخته و ناشناخته بر اساس اهداف استانداردهای حسابداری تقسیم شده‌اند که این دسته‌بندی دارای مزایایی به شرح زیر است:

۱. این تفکیک مطابق با خواست مقررات‌گذار داخلی به او این امکان را می‌دهد تا دستاوردهای تغییر استانداردهای حسابداری را بر اساس اهداف و سایر جنبه‌های فرعی مورد انتظار ارزیابی نماید.
۲. به شناخت بهتر هزینه و منفعت تغییر استانداردها از طریق تراز نمودن هر دو طرف اثرات شناخته و ناشناخته کمک می‌کند.
۳. این تفکیک به شناخت دقیق اهداف استاندارد با توجه به اثرات گسترده بعدی آن کمک می‌کند.

بیوندی و سوزوکی (۲۰۰۷)، اولین نقشه یا تصویر ممکن اکتشافی اثرات نامشخص و غیرمنتظره از بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری را ارائه دادند که این نقشه اثرات اقتصادی پس از اعمال و پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری و تغییر استانداردهای داخلی نامیده شد. در این تحقیق از ادبیات تحقیقی موجود برای تبیین بیشتر استفاده نمودند. آنها بیان می‌کنند که اثرات ناشناخته به‌عنوان اثرات متعاقب که از توسعه تغییر استانداردهای داخلی و تبدیل آن به استانداردهای بین‌المللی بوده باشد، نبوده و این تغییر کمترین اثر را داشته است.

بروگمان و همکاران (۲۰۱۳)، شکاف بین نتایج شناخته و ناشناخته، بکارگیری استانداردها را از نگاه مقررات‌گذاران مورد بررسی قرار داده است. آنها نیز دریافتند که ادبیات تحقیقی در حوزه اثرات ناشناخته استانداردها هنوز مبتدی و در اول راه است. تعریف آنها از اثرات شناخته و ناشناخته بر اساس ایجاد فاصله بین اطلاعات (یا ارزشگذاری) و قراردادهای (یا نقش مقررات‌گذاری و نظارت) در نظریه‌های حسابداری بوده است. در این بررسی، آنها سه محدودیت را شناسایی نمودند. محدودیت اول نگاه قانون‌گذار و تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری به استانداردهای بین‌المللی در اتحادیه اروپا و استرالیا در مقایسه با سایر کشورها و کشورهای در حال توسعه است که بسیاری از دستورالعمل‌ها را نادیده می‌انگارند. محدودیت دوم تفاوت و تفکیک نقش اطلاعاتی از قراردادی در حسابداری است که کاملاً و به‌طور مستقیم به اثرات شناخته و ناشناخته بکارگیری استانداردها مرتبط است. هر چند که این رابطه بین ارزش‌ها و نظارت مفید حسابداری مالی پیچیده‌تر است. برخی از تحقیقات در بررسی استانداردهای بین‌المللی حسابداری از استقلال در تدوین استاندارد حمایت می‌کنند (پائول، ۱۹۹۲)، در حالی که برخی شواهد از تناقض بالا در استقلال و ضرورت تدوین مقررات به دلیل اثرات مثبت آن و قابلیت مقایسه به‌عنوان یک جایگزین مناسب حمایت می‌کنند (بنکر و همکاران ۲۰۰۹) و بوشمن و همکاران (۲۰۰۶). در کشورهای در حال توسعه بخصوص در چین نظارت مفید و مناسب بر گزارشگری مالی بسیار اهمیت دارد، زیرا دقیقاً با کاهش اثربخشی بازار سرمایه مرتبط است. سومین محدودیت برخی رهنمودها است که برای جبران اثرات ناشناخته از جنبه‌های متفاوت و تحت نظریه قراردادهای حسابداری و در صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری قابل طرح است.

اواخر دهه ۱۹۷۰، برخی از تحقیقات به دنبال جنبه‌های محتوایی حسابداری بوده‌اند. سوزوکی (۲۰۰۳) بیان می‌کند که حسابداری به‌عنوان روشی برای قابل مشاهده نمودن عملکرد و وضعیت سازمان است که چون آینده‌ای و با رعایت انصاف و حقیقت واقعیت اقتصادی سازمان و سازوکار اقتصاد واقعی در سازمان و اثرات اجتماعی آن را در دوره‌های مدیریتی مختلف انعکاس می‌دهد و یا توصیفی از واقعیت‌های اقتصادی است.

پیامدهای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری

درک اثرات ناشناخته استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای گروه‌های مختلف ذینفع حائز اهمیت است. شناخت این اثرات برای سازمان تدوین‌کننده استانداردهای یک کشور حائز اهمیت است، زیرا موجب می‌شود از جنبه‌های منفی آگاه باشد که بر توسعه استانداردهای بین‌المللی موثر است. تا قبل از استانداردهای بین‌المللی حسابداری، استانداردهای حسابداری آمریکا برای بسیاری از کشورها راه‌گشا بوده است هر چند که این ارتباط موجب اثرپذیری از بحران و برخی از تقلب‌های مالی شده است، اما قطعاً در دهه‌های گذشته استانداردهای حسابداری ایالت متحده وظیفه رهبری تدوین و توسعه استانداردهای بین‌المللی را به‌واسطه تجربیات سابق داشته است. در حال حاضر، برای درک اثرات شناخته و ناشناخته استانداردهای حسابداری ضرورت دارد اهداف استانداردها را درک کنیم. تدوین و انتشار استانداردهای بین‌المللی حسابداری در قالب اهداف کلی، اهداف مشخص، اهداف مستقیم و اهداف غیرمستقیم قابل ارائه است و اهداف مختلف در سطوح مختلف در حال توسعه و گسترش است. پس از رسیدن به اهداف تغییر استانداردها، معمولاً اثرات غیرمستقیم بعدی وجود دارد که در بررسی مفید بودن پیاده‌سازی استانداردها راه‌گشا هستند. شواهد مرتبط را می‌توان به‌صورت گسترده در سطح بازار سرمایه و در سطح ساختار درونی سازمان مشاهده نمود.

در ایران طبق رویه به‌کار رفته در تدوین استانداردهای ملی، مبنای اولیه تدوین استانداردهای ملی، استانداردهای بین‌المللی است و پس از آن متناسب با شرایط اقتصادی و زیرساخت‌های مالی کشور تعدیلاتی بر حسب نظر کمیته تدوین استانداردها اعمال می‌شود و در پایان بندی با عنوان «مطابق با استانداردهای بین‌المللی حسابداری» درج می‌گردد. بنابراین فرض اولیه قبل از فراگیر شدن استانداردهای بین‌المللی حسابداری در ایران از سال ۱۳۹۴ این بوده است که استانداردها هماهنگ با استانداردهای بین‌المللی حسابداری است و وجوه افتراق زیادی ندارند،

اما بررسی دقیق استانداردهای بین‌المللی و مقایسه تطبیقی آنها با استانداردهای ملی تفاوت‌های بسیاری وجود داشته که این تفاوت‌ها و اثرات شناخته و ناشناخته آن پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری را به چالش اساسی تبدیل نموده است. در بررسی که سازمان بورس اوراق بهادار از پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری دارد، چهار دسته از مقایسه انطباقی استانداردهای ملی و بین‌المللی شناسایی شده است که بسته به نوع هر دسته اثرات شناخته و ناشناخته متفاوتی دارند. در دسته اول: استانداردهای بین‌المللی که تقریباً با استانداردهای ملی مطابقت دارند، شامل دو استاندارد، در دسته دوم: استانداردهای بین‌المللی که معادل ملی ندارند، شامل ۱۶ استاندارد، در دسته سوم: استانداردهای بین‌المللی که تجدیدنظر شده‌اند، شامل ۲۶ استاندارد و دسته چهارم: استانداردهای ملی که معادل بین‌المللی ندارند، شامل ۳ استاندارد، وجوه افتراق یا تطابق استانداردهای ملی و بین‌المللی را تشکیل می‌دهند (کارگروه استانداردهای بین‌المللی حسابداری در سازمان بورس). در این بررسی علل افتراق عبارتند از:

- برای تعداد زیادی از استانداردهای بین‌المللی (حدود ۱۶ استاندارد)، هنوز استاندارد متناظر ارائه نشده است.
- تعداد زیادی از استانداردهای بین‌المللی ویرایش یا حتی برخی حذف شده‌اند، اما استاندارد متناظر آن در ایران که قبلاً معادل یا مشابه نسخه بین‌المللی بوده، بطور متناسب مورد بازنگری قرار نگرفته و در نتیجه در حال حاضر مغایرت‌هایی وجود دارد.
- عدم وجود منشور مدون و رسمی که در آن به صراحت اعلام شده باشد که مبنای تدوین استانداردهای کشور، استانداردهای بین‌المللی است.
- نحوه نگارش و ارائه استانداردها به گونه‌ایست که به‌خوبی گویای میزان مطابقت با استانداردهای بین‌المللی نیست.
- در موارد بسیار محدودی نیز ممکن است در حال حاضر امکان اجرای استانداردهای بین‌المللی فراهم نباشد که در خصوص این دسته از موارد باید بررسی دقیق انجام شده و راهکارهای مناسب اتخاذ شود.

با توجه به حجم تفاوت‌ها به نظر می‌رسد بررسی دقیق فرصت‌ها و چالش‌های پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری از منظر اثرات شناخته و ناشناخته متنوعی قابل توجه است

که پیاده‌سازی دارد؛ بخصوص آنکه تا کنون تحقیق مدون و جامعی اثرات پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری در کشور را مورد بررسی قرار نداده است و در این بررسی اولین گام مطالعه پیامدها، فرصت‌ها و چالش‌های پیاده‌سازی در سایر کشورها و بررسی اجماعی این تجربیات است.

فرصت‌ها و چالش‌های پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری

فرصت‌های پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری

تغییر از استانداردهای ملی به استانداردهای بین‌المللی تحول بزرگی در ارتباطات تجاری و مالی کشور ایجاد می‌کند که با فرصت‌ها و چالش‌های مختلفی مواجه است. استانداردهای حسابداری متفاوت مانع جدی برای سرمایه‌گذاری در سطح بین‌المللی است که برای توسعه بازارهای سرمایه و جذب سرمایه‌گذاری خارجی استفاده و پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری توصیه و حمایت می‌شود، هرچند اثرات این تمایل و جذابیت استانداردهای بین‌المللی در کشورها ناشناخته است و گاهی به دلیل اثرات ناشناخته آن افشا در قالب یادداشت‌های همراه صورت می‌گیرد که از میزان اطلاع‌دهنده بودن و قابلیت مقایسه اطلاعات تهیه شده بر اساس استانداردهای بین‌المللی حسابداری می‌کاهد.

کشورها معمولاً به دلیل اثراتی که پیاده‌سازی استانداردها بر بازار سرمایه آنها دارد، به پیاده‌سازی داوطلبانه آن تمایل دارند، اما تحقیقات مختلف نشان داده است که گاهی در بیان این اثرات مبالغه شده است. برای مثال، تحقیق لوئیز و ورچیا (۲۰۰۰) در آلمان نشان می‌دهد بنگاه‌هایی که از استانداردهای داخلی استفاده نموده‌اند، شکاف قیمت خرید و فروش کمتر و حجم بالاتری از چرخش معاملات را داشته‌اند. در ارتباط با برآورد هزینه سرمایه تحقیق بوجینگ و گوچرز (۲۰۰۵) هیچ تفاوت مشخصی بین استانداردهای بین‌المللی حسابداری و استانداردهای حسابداری داخلی در اتحادیه اروپا نیافت. کارامانو و نیشیتیس (۲۰۰۹) بازده غیرعادی را در دوره‌ای مشاهده نمودند که استانداردهای بین‌المللی ارائه و اطلاعات منطبق با آن افشا شد. داسک و همکاران (۲۰۰۹) وضعیت نقدینگی و هزینه سرمایه را بررسی نموده است که نتایج نشان می‌دهد تنها بنگاه‌هایی که تغییرات همزمان را در گزارشگری مالی دارند، استفاده از استانداردهای بین‌المللی بر هزینه سرمایه و نقدینگی آنها موثر بوده است. اما در خصوص کیفیت

گزارشگری مالی تحقیق تایید کرده‌اند که استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری منجر به افزایش کیفیت حسابداری شده‌اند. آرمسترانگ و همکاران (۲۰۱۰) با بررسی ۱۶ رویداد بین سال‌های ۲۰۰۲ تا ۲۰۰۵ و در دوره اقتباس استانداردهای بین‌المللی حسابداری در اتحادیه اروپا واکنش مثبت به رویدادها و افزایش معنی‌دار تغییرات رویدادها با اقتباس استانداردهای بین‌المللی را نتیجه گرفته است و به باور سرمایه‌گذاران در اتحادیه اروپا ارائه صورت‌های مالی یک‌شکل مزایای بسیاری داشته است.

در سال ۲۰۱۵ موسسه حسابداران خبره انگلستان و ولز^۲ گزارشی را در رابطه با اقتباس و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری در اتحادیه اروپا ارائه نمود. در این گزارش برخی از محدودیت‌ها و اختلافات در تحقیقات دانشگاهی ارائه و نتایج این بررسی نشان می‌دهد که شواهد ارائه شده در خصوص مزایای اقتباس و بکارگیری استانداردها در ارتباط با شفافیت و قابلیت اتکا صورت‌های مالی، هزینه سرمایه، نقدینگی بازار، کارایی سرمایه‌گذاری‌ها و جریان‌ات سرمایه‌ای حمایت و تایید می‌شود. همچنین این گزارش برخی از منافع و هزینه و اثرات اقتباس استانداردها در بحران‌های مالی را مورد بحث و بررسی قرار می‌دهد. اخیراً دی جورج و همکاران (۲۰۱۵) در گزارش کاری ادبیات تحقیقی، اثرات بکارگیری و اقتباس استانداردهای بین‌المللی حسابداری را در سطح بین‌المللی مورد بحث و بررسی قرار داده است. جورج و همکاران، با ترکیب ادبیات تحقیقی در این حوزه چارچوب ساده‌ای به منظور پوشش مواردی چون صورت‌های مالی، بازار سرمایه، فرآیند تصمیم‌گیری در سازمان، نظارت و حاکمیت دولتی، قرارداد بدهی و حسابرسی ارائه شده است؛ هرچند در این گزارش بر برخی از جنبه‌های خاص اقتباس و بکارگیری استانداردهای حسابداری اشاره نشده است، زیرا هدف اولیه از این بررسی، ارائه تصویری یکپارچه از تحقیقات و ادبیات تجربی در این حوزه بوده است.

در حال حاضر، مطالعات زیادی در راستای تایید مفید بودن اطلاعات و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری ارائه شده‌اند. در این مطالعات اهمیت انگیزه‌های گزارشگری بنگاه‌ها به‌عنوان محرک کلیدی گزارشگری با کیفیت ارائه شده است. گزارشگری با قضاوت همراه است و اتفاقاً استانداردهای حسابداری به بنگاه‌ها اجازه انتخاب سیاست یا روش افشا را می‌دهند، زیرا برخی از محاسبات و اندازه‌گیری‌ها به اطلاعات خصوصی مدیریت بستگی دارد که چشم‌اندازی از وضعیت آتی بنگاه است و به‌عنوان اطلاعات

مدیریتی شناخته می‌شود. مدیران مطابق با نظریه علامت‌دهی و نمایندگی از انگیزه‌های کافی برای افشا و ارائه اطلاعات برخوردار هستند. علاوه بر انگیزه‌های مدیریتی برای افشا، عوامل بسیاری شامل مقررات قانونی کشور تابع، شدت لازم‌الاجرائی بودن برخی افشای اطلاعات از طرف‌های نهادهایی چون حساب‌رسان، فشار بازار سرمایه، شرایط رقابت در بازار، ساختار مالکیت و حاکمیت بنگاهی، مشتری‌مداری بنگاه‌ها و سایر عوامل و ویژگی‌های عملیاتی موثر بر انگیزه‌های افشای اطلاعات توسط مدیران است. در حال حاضر نیز تحقیقاتی (برگستالر و همکاران (۲۰۰۶)، لوئیز و همکاران (۲۰۰۳)، فان و وانگ (۲۰۰۲)) تمایل مدیریت و انگیزه‌های آنها برای افشای اطلاعات و گزارشگری را تایید نموده‌اند. بر اساس این مطالعات برخی تحقیقات نشان داده‌اند که زمانی که بنگاه‌ها برای افشا انگیزه دارند، برای افشای اطلاعات و گزارشگری همگرا و در قالب استانداردهای بین‌المللی حسابداری نیز انگیزه دارند (لانگ و همکاران (۲۰۰۶) و برگستالر و همکاران (۲۰۰۶)).

فلورو و پاپ (۲۰۱۲) نشان می‌دهند که اقتباس داوطلبانه استانداردها بر رفتار سرمایه‌گذاران نهادی موثر است. در این مقاله با استفاده از داده‌های گسترده از سرمایه‌گذاران در سراسر جهان یافتند که هلدینگ‌ها برای جذب سرمایه‌گذار نهادی به استفاده داوطلبانه از استانداردهای بین‌المللی تمایل دارند. زیرا سرمایه‌گذاران از کیفیت صورت‌های مالی تهیه شده اطمینان داشته و استفاده از استانداردهای بین‌المللی موجب افزایش ارزش و رشد سرمایه‌گذاران می‌گردد. همچنین تحقیقات شیما و گوردن (۲۰۱۱) نشان می‌دهد که سرمایه‌گذاران داخلی به سرمایه‌گذاری خارجی به دلیل اطمینان از صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای بین‌المللی حسابداری تمایل دارند. به عبارتی، اقتباس از استانداردهای بین‌المللی حسابداری عاملی در جذب سرمایه‌گذاری خارجی است.

لی و فارگر (۲۰۱۰) در استرالیا نشان دادند که اقتباس و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی موجب افزایش سرمایه‌گذاری خارجی شده است، زیرا استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری موجب ایجاد زبان مشترک بین شرکت‌های بین‌المللی و زیرساخت‌های تجاری استرالیا شده است. چن و همکاران (۲۰۱۳) با هدف بررسی کارایی سرمایه‌گذاری‌ها در ۱۷ کشور اتحادیه اروپا پس از اقتباس استانداردهای بین‌المللی حسابداری دریافتند که اقتباس بر کارایی و اثربخشی سرمایه‌گذاری‌ها موثر است. کای (۲۰۱۳) در چین نیز به همین نتیجه رسیده

است. راموس (۲۰۱۱) اثر مثبت اقتباس استانداردهای حسابداری بر سرمایه‌گذاری خارجی و کالاها را نشان داد و بیان می‌کند که اقتباس استانداردها موجب کاهش هزینه اطلاعاتی بین کشورها می‌گردد. چن و همکاران (۲۰۱۴)، استانداردهای حسابداری را به‌عنوان جزئی از زیرساخت سازمان معرفی می‌کند که این مساله، موجب همگرایی داخلی و ارتقا استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخصوص افزایش سرمایه‌گذاری خارجی می‌شود.

وز و لنگک (۲۰۱۳) واکنش بازار سهام را به ۱۵ رویداد مرتبط به اقتباس استانداردهای بین‌المللی حسابداری در ایالت متحده مورد ارزیابی و بررسی قرار داده و هدف آنها تعیین هزینه و منفعت تغییر استانداردها از دید سرمایه‌گذاران بود. نتایج آنها نشان داد که واکنش بازار به این تغییر مثبت بوده است. حتی در بررسی اثر اقتباس استانداردهای بین‌المللی و عرضه اولیه شواهد نشان داد که قیمت‌گذاری کمتر از واقع سهام عرضه شده کاهش و امکان سرمایه‌گذاری خارجی افزایش یافته است.

چو (۲۰۱۵) اثر افشای اطلاعات و شفافیت بخش‌ها مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری را بر کارایی بازار مورد بررسی قرار داده است. بررسی آنها نشان می‌دهد تنوع بنگاه‌ها، افشا و شفافیت گزارشگری بخش‌ها مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی بر کارایی بازار و هزینه‌های تامین مالی موثر است و هزینه‌های نمایندگی بنگاه‌ها را نیز کاهش و بر آن اثر گذار بوده است. وو و ژانگ (۲۰۰۹) بیان می‌کنند که اقتباس استانداردها موجب اصلاح و تغییر در فرآیند ارزیابی عملکرد داخلی بنگاه شده است. بخصوص آنکه در این دوره احتمال تصاحب و اخراج نیروی کار برای تنظیم سود در زمان اصلاح و تغییر استانداردها وجود دارد و بنگاه‌ها به این مساله حساس هستند. تحقیقات از کان و سینجر (۲۰۱۲) این اثر را ضعیف ارزیابی می‌کنند و هانگ (۲۰۱۳) نشان می‌دهد که در واقع اقتباس استانداردهای بین‌المللی حسابداری قدرت سهامداران در نظارت را افزایش و سازوکارهای را به‌منظور کنترل و محدود نمودن اقدامات مدیریت با استفاده از حق رای در اختیار آنها می‌گذارد.

کریستین و همکاران (۲۰۰۹) بررسی را برای درک ارتباط استانداردهای بین‌المللی حسابداری و قرارداد بدهی‌ها انجام داده است. در این تحقیق آنان نشان می‌دهند که بازار واکنش مشخصی به اطلاعیه‌های مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری دارد که در نتیجه آن ثروت بین سهامداران و اعتباردهندگان تسهیم و توزیع می‌شود. فلوریا و کوزی (۲۰۱۵) نیز نشان دادند که

اقتباس استانداردها بر نرخ اسپرید اوراق قرضه اثر کمی دارد، اما بر مبلغ و نحوه شناسایی و اندازه‌گیری آن موثر است.

مدر (۲۰۱۵) در بررسی خود از ارتباط بین استانداردهای حسابداری و سیاست‌های پولی، اثر نگره‌داری اوراق قرضه دولتی را بررسی نمودند که تحت استانداردهای بین‌المللی حسابداری مورد شناخت و اندازه‌گیری قرار گرفته است. آنها دریافتند که اوراق قرضه نگره‌داری شده بر انقباض پولی و کانال‌های وام‌دهی بانک‌ها موثر است. بنیش و همکاران (۲۰۱۲) نشان می‌دهد که اقتباس استانداردهای بین‌المللی اثر متفاوتی بر بازار بدهی و سرمایه دارد و بر بدهی‌های خارجی در مقایسه با سرمایه‌گذاری خارجی موثرتر است. یو و ژانگ (۲۰۱۳) اثر اقتباس استانداردهای بین‌المللی را بر رفتار تامین مالی و حاکمیت بنگاهی و بر توسعه اقتصاد کلان مورد بررسی قرار دادند. آنها نشان دادند که سرمایه‌گذاران رفتار مالی خود را به علت اقتباس استانداردهای بین‌المللی و اثرات آن بر بازار سرمایه و اقتصاد کلان تغییر می‌دهند و این تغییر شامل ارزش‌گذاری و سیاست‌های سرمایه‌گذاری آنها می‌شود.

وانگ و والکر (۲۰۱۱) اثر استانداردهای حسابداری را بر انتشار سرمایه طی دوره‌ای بررسی نمودند که استانداردهای بین‌المللی حسابداری در استرالیا و اتحادیه اروپا اقتباس گردیده‌اند. آنها دریافتند که انتشار سرمایه و سرمایه موجود و اندازه طی سه سال پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری افشای اطلاعاتی مناسبی نداشته و این تغییرات غیرمنتظره بر سود خالص مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری اثر می‌گذارد. کیم و همکاران (۲۰۱۱)، اثر استانداردها را بر قیمت‌گذاری یا عدم قیمت‌گذاری قرارداد تسهیلات و ساختار مالکیت تسهیلات در بازار اعتباری بین‌المللی مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که نرخ بهره تسهیلات مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی بهتر درک می‌شود و بانک‌ها تمایل دارند تحت استانداردهای جدید رقم تسهیلات و دوره سررسید آن را افزایش دهند. همچنین از دید بانک‌ها اقتباس استانداردهای بین‌المللی حسابداری اثر مشخصی بر جذب اعتباردهنده خارجی در سندیکای تسهیلات داشته است.

چالش‌های پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری

با وجود چنین انگیزه‌هایی برای انتشار اطلاعات مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری، باید توجه کنیم این مساله دارای هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم است که موجب تغییر و یا بهبود گزارشگری مالی می‌شود. یکی از هزینه‌های مستقیم هزینه‌های آماده‌سازی، تایید و انتشار صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی است. این هزینه را می‌توان هزینه فرصت پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی در کشور دانست که اجزای ثابتی دارد و خروجی آن، گزارشگری مالی مطمئن یا افشای منصفانه اطلاعات است، البته قابل توجه است که بدانیم در کنار این هزینه مستقیم، هزینه غیرمستقیم تهیه صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی شامل هزینه‌های نظارتی، مقررات مالیاتی و اتحادیه‌های کارگری نیز می‌شود (ورجیا (۱۹۸۳) و فلتون و همکاران (۱۹۹۲)). علاوه بر آن امکان افشای اطلاعات خصوصی بنگاه مثلا افشا اطلاعات خط تولید نیز وجود دارد (لوئیز، ۲۰۰۴). بنابراین، از مهمترین چالش‌هایی که پیاده‌سازی و فراگیر نمودن استانداردهای بین‌المللی با آن مواجه است تغییر از استانداردهای ملی به بین‌المللی است که این مساله به دانش و تخصص لازم نیاز دارد. معمولا در کشورهای در حال توسعه زیرساخت‌های لازم برای چنین تغییری فراهم نیست و لازم است آموزش‌های لازم برای شناخت و بکارگیری استانداردها و تحلیل و بهره‌گیری آن در اختیار متخصصان فن در هر کشور قرار گیرد. همچنین باید از وجود جریان موافق و قوی با برقراری استانداردهای بین‌المللی حسابداری در یک کشور اطمینان حاصل نمود تا کل هزینه این تغییر حول محور آموزش و فراگیری استانداردهای بین‌المللی و نه جریان مخالف صرف شود.

از دیگر مشکلات، ناهماهنگی موضوعی در کشور محل استقرار استانداردهای بین‌المللی حسابداری با مفاهیم و موضوعات استانداردها است. این ناهماهنگی می‌تواند به مقررات و قوانین حاکم نیز سرایت نماید. برای مثال در کشورهای اسلامی برخی از مقررات اسلامی حاکم است که در استانداردهای بین‌المللی حسابداری چنین مباحثی دیده نشده است و یا راه‌حل و روش استانداردهای بین‌المللی حسابداری با چنین مقرراتی سازگار نیست. از طرف دیگر ممکن است قوانین و مقررات حاکم در آن کشور در تضاد با استانداردهای بین‌المللی باشد که مسلما ایجاد چنین هماهنگی کار مشکلی می‌باشد. علاوه بر آن برخی محدودیت‌ها در بازارهای مالی و سیستم مالی آن کشور در بکارگیری درست استانداردهای بین‌المللی اثر می‌گذارد. برای مثال

محاسبات مربوط به ارزش منصفانه و تعیین ارزش بازار دارایی‌ها گاهی تبدیل به مساله جدی در تهیه و تدوین صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری می‌شود.

محدودیت بازارهای مالی و مقرراتی فقط مختص کشورهای در حال توسعه نیست و گاهی این مساله‌ای جدی در کشورهای توسعه‌یافته نیز است. برای مثال در تحقیقی استرجیوس و همکاران (۲۰۰۶) مالیات را بزرگترین مانع اتحادیه اروپا در پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری معرفی نموده است. همچنین آنها عدم درک کامل از اثرات مستقیم و غیرمستقیم تغییر استاندارد مانند تغییر نقدشوندگی بازار و هزینه سرمایه و تغییر نحوه افشای اطلاعات و تغییر میزان مبادلات تجاری را مانعی جدی در پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در اروپا برمی‌شمارد. همچنین عدم انتقال کامل مفاهیم و اصطلاحات استانداردها از دیگر مشکلات است. برای حل چنین مشکلی ولف گانگ (۲۰۰۴) پیشنهاد می‌دهد که کمیته‌ای به موازات هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی برای حل مشکل تشکیل گردد تا به ترتیب مشکلات پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی مرتفع و همسو با آن تغییرات لازم اعمال شود.

در تحقیقی در کشور ژاپن شورای حسابداری ژاپن (۲۰۰۹) مشکلات پذیرش و پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری را شامل صرف هزینه و زمان کافی برای آموزش ناشران صورت‌های مالی، سهامداران و حساب‌برسان، نیاز به تهیه همزمان صورت‌های مالی مبتنی بر ملی و بین‌المللی جهت ایجاد اطمینان از درک کامل ذینفعان و عدم تطابق برخی از استانداردها با فضای کسب و کار ژاپن می‌داند. بنابراین بررسی‌های مختلف نشان می‌دهد صرف زمان و هزینه زیاد برای آموزش و ایجاد زیرساخت علمی مناسب در پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بسیار حائز اهمیت است. علاوه بر آن فرهنگ محیط کسب و کار در پذیرش و پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری موثر است. برای فرهنگ‌سازی ناشران صورت‌های مالی می‌توانند برای چند سال اول صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای ملی و بین‌المللی را به‌طور همزمان ارائه دهند تا بدین صورت اطمینان سهامداران را در ارائه اطلاعات قابل اتکا و مربوط جلب نموده و حساب‌برسان و حسابداران نیز به توانایی و تبحر لازم در اعمال روش‌ها و بررسی و ارزیابی روش‌ها برسند. مسلماً چنین فرهنگ‌سازی نیاز به فضای مقرراتی همسو با تغییرات و البته کمک‌های مالی نهادهای ناظر بازارهای مالی و دولت‌ها دارد. زمانی می‌توان گروه‌های

مختلف را همسو با پذیرش و پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی نمود که در رابطه با صرف زمان و هزینه کافی دولت و نهاد ناظر همکاری لازم را داشته باشد.

در رابطه با محدودیت‌های موجود در بازارهای مالی نیز ضرورت دارد اقدامات لازم انجام گیرد. گاهی توسعه بازار مالی و پیوستن به بازارهای بین‌المللی خود زمینه‌ای برای رشد اطلاعاتی و کاهش محدودیت‌ها است که در پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی نیز قابل توجه است. علاوه بر آن در صورت توسعه روابط بین‌المللی می‌توان همزمان با تغییرات مقرراتی در کشور و پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی، موضوعات خاص و جدید را درخواست داد. به عبارتی کشورهای اسلامی می‌توانند در برخی مسائل از جمله ابزارهای مالی اسلامی و سایر مفاهیم مالی اسلامی در همکاری با هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی، به دنبال تدوین و ارائه استاندارد خاص در این حوزه‌ها باشند. این مهم زمانی حاصل می‌شود که کشور مربوطه بتواند نیاز سنجی لازم در حوزه‌های مقرراتی خاص را انجام داده و روابط بین‌المللی و اقتصادی مناسبی نیز داشته باشد.

نتیجه‌گیری

نیاز سرمایه‌گذاران به تصمیم‌گیری در سطح جهانی بر پایه اطلاعات حسابداری مستلزم ایجاد پلی ارتباطی میان استانداردهای حسابداری کشورهای مختلف می‌باشد و هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی نیز در راستای ایفای چنین نقشی به وجود آمده است. هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری از توافق ۱۶ هیات تدوین استاندارد از ۹ کشور (استرالیا، کانادا، فرانسه، آلمان، ژاپن، مکزیک، هلند، انگلستان و آمریکا) تشکیل شده است و اولین هدف آن ارتقا و بهبود همگرایی استانداردهای حسابداری در کشورهای مختلف بوده است. اهداف کلی استانداردهای بین‌المللی حسابداری توسعه منافع عمومی، تنظیم مجموعه‌ای از استانداردها با حداکثر کیفیت، قابل درک و استانداردهایی با بالاترین سطح کیفیت و قابلیت اجرایی در سطح بین‌المللی، شفاف و با قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در بازارهای مالی مختلف در سراسر جهان و در نهایت قابل استفاده و مفید در تصمیم‌گیری اقتصادی برای استفاده‌کننده از اطلاعاتی که بر اساس این مبنا تهیه شده‌اند.

در این مسیر سه روش شامل استانداردهای حسابداری مقایسه‌ای یا توافقی بین کشورهای مختلف طی سال‌های ۱۹۷۳ تا ۱۹۸۸، توسعه استانداردهای اصلی و بکارگیری آنها در بازار سرمایه بین‌المللی طی سال‌های ۱۹۹۴ تا ۲۰۰۰ و توسعه استانداردهای بین‌المللی از ۲۰۰۱ تا کنون را پشت سر گذرانده است. تاکید استانداردها در حال حاضر روش مبتنی بر اصول است که منجر به همگرایی و سازگاری مقررات در سطح بین‌المللی می‌شود و در این ارتباط مفهوم همگرایی را به منظور رسیدن به مفهوم توافق جامع توسعه و هدف قرار داده است. تغییر استانداردهای حسابداری ملی و پذیرش استانداردهای بین‌المللی نه تنها اثر مشخصی بر گزارشگری مالی و بازار سرمایه دارد، بلکه اثرات دیگری نیز بر قراردادهای بنگاه‌ها، فرصت‌های کسب و کار، سرمایه‌گذاری و وضعیت اقتصادی و جامعه نیز دارد. نکته قابل توجه آن است که استانداردهای حسابداری دارای نتایج اقتصادی بعدی یا اثرات شناخته و ناشناخته متعاقب است.

نکته حائز اهمیت برای ایجاد پلی که بتواند فاصله ایجاد شده ناشی از تفاوت‌های میان استانداردهای کشورهای مختلف را شناسایی کرده و به حداقل برساند این است که انجام چنین کاری اثرات شناخته و ناشناخته گوناگونی را ایجاد می‌کند. به تبع آن در خصوص هزینه و منفعت پیاده سازی استانداردهای مشترک، اثرات چنین تغییری بر جنبه‌های اقتصادی و مالی کشور، ضرورت همگرایی، هزینه‌های مقرراتی و متاثر شدن ذینفعان سوالات و ابهامات بسیار مهمی ایجاد می‌شود که موضوع تحقیقات تجربی بسیاری قرار گرفته است و این تحقیقات و مطالعات در رابطه با طبقه‌بندی سیستم‌های حسابداری در سطح بین‌المللی شامل دو رویکرد، رویکرد قیاسی یا قضاوتی (ارتباط عوامل محیطی با عوامل عملیات حسابداری، دسته‌بندی بین‌المللی یا الگوهای پیشرفت) و رویکرد استقرایی یا تجربی (تجزیه و تحلیل عملیات حسابداری) است. درک چنین اثرات ناشناخته‌ای علاوه بر متاثر کردن گروه‌های ذینفعان از جمله نهاد ناظر، یک آگاهی از جنبه‌های منفی چنین تغییری به دست می‌دهد. این اثرات شامل اثرهای گزارشگری مالی، بازارهای سرمایه، قراردادها، سرمایه‌گذاری‌ها، اقتصاد کلان و اجتماعی می‌شود.

آنچه که منجر به اهمیت بیش از پیش تفاوت‌های حسابداری کشورهای مختلف شده است، بین‌المللی شدن بازارهای مالی و تجاری بوده است. در این رابطه آنچه مطرح است، میزان اثر استانداردها و روش‌های مورد استفاده حسابداری بر ارزیابی سرمایه‌گذاران اوراق بهادار در

برآورد ارزش سهام و ارزیابی شرکت‌های سهامی از سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی است. ارتباط غیر قابل تفکیک میان شرایط اقتصادی و تفاوت در سیستم حسابداری شرایطی را ایجاد می‌کند که توجه به آن بسیار ضروری است. در شرایط و محیط‌های اقتصادی مشابه، تنوع حسابداری غیرمنطقی است و باید بر اهمیت قابلیت مقایسه تاکید شود. اما در محیط‌های اقتصادی نامشابه شرایطی به وجود می‌آید که تعیین سیستم حسابداری با دشواری مواجه می‌شود و در برخی شرایط تنوع ضروری و در برخی شرایط همسانی سیستم‌ها اهمیت پیدا می‌کند. عامل موثر در تعیین سیستم حسابداری در چنین شرایطی شرایط محیطی می‌باشد. بنابراین ارائه استانداردهای حسابداری همگرا و یکسان که در سطح بین‌المللی مورد اجماع و توافق کشورهای بسیاری باشد و الزامات قانونی برای اجرایی نمودن آن وجود داشته باشد، می‌تواند راه‌گشا بوده و برای کاهش هزینه‌های تامین مالی و معاملات مورد حمایت دولت‌ها، ناظران و تحلیلگران باشد. زیرا این شباهت باعث سهولت سرمایه‌گذاری و جذب سرمایه خارجی می‌شود. توسعه بازارهای مالی، سهولت سرمایه‌گذاری و جذب سرمایه‌گذار خارجی در بهبود نقدینگی بازار سرمایه و بزرگ شدن اندازه سرمایه‌گذاران و در نهایت بر توزیع و تسهیم ریسک و کاهش هزینه‌های تامین مالی اثر مثبت دارد. علاوه بر آن بهبود مقایسه بر تصمیم‌گیری اثرگذار است و بر شرایط بنگاه‌ها و نحوه عمل کاراتر و اثربخش‌تر آنها بخصوص در جذب منابع و مشتری موثرتر است و به بنگاه‌های سرمایه‌گذار در کشور دیگر اجازه استفاده از کمک‌های دولتی کشور را می‌دهد.

با وجود آنکه قابلیت مقایسه اطلاعات مالی مزایای بسیاری دارد، اما باید توجه کنیم این مساله دارای هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم است که موجب تغییر و یا بهبود گزارشگری مالی می‌شود. یکی از هزینه‌های مستقیم هزینه‌های آماده‌سازی، تایید و انتشار صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی است. این هزینه را می‌توان هزینه فرصت پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی در یک کشور دانست که اجزای ثابتی دارد و خروجی آن گزارشگری مالی مطمئن یا افشا منصفانه است، البته قابل توجه است که بدانیم در کنار این هزینه مستقیم، هزینه غیرمستقیم تهیه صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی شامل هزینه‌های نظارتی، مقررات مالیاتی و اتحادیه‌های کارگری نیز می‌شود. علاوه بر آن امکان افشا اطلاعات خصوصی بنگاه مثلاً افشا اطلاعات خط تولید نیز وجود دارد. همچنین الزام به تهیه صورت‌های مالی بین‌المللی برای

بنگاه‌های کوچک هزینه‌های اضافی را در بر خواهد داشت و این در صورتی است که منافع آتی آن تامین نمی‌شود.

از طرفی اهمیت انگیزه‌های گزارشگری بنگاه‌ها به‌عنوان محرک کلیدی گزارشگری با کیفیت بوده ولی با وجود چنین انگیزه‌هایی باز هم امکان مقایسه کامل بنگاه‌ها بین کشورها فراهم نیست، زیرا هر کشور دارای شرایط اقتصادی، بازار سرمایه و نظام‌های خاص سیاسی است که این مساله بر افشای اطلاعات و گزارشگری بنگاه‌ها موثر است. بنابراین با توجه به چنین محدودیت‌هایی برخی از تحقیقات نشان می‌دهند که افشا و گزارشگری همسان و همگرا خود یک محدودیت است. بر همین اساس می‌توان نتیجه گرفت هر اثر دارای نتایج متعاقب یا بعدی مورد انتظاری است که در نتیجه واکنش مستقیم به تغییر استانداردها ایجاد شده است. در این گستره نتایج مورد انتظار و بعدی ناشی از گزارشگری مالی و بازار سرمایه و بخشی از اثرات قراردادهای سرمایه‌گذاری‌ها، واکنش مستقیم و سایر موارد اثرات ناشناخته تغییر استانداردها می‌باشند.

پی‌نوشت

- ۱ Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) ۲ Effects Analyses Consultative Group (EACG)

منابع

- Ahmed, A. S. , Neel, M. , & Wang, D. (2013). Does mandatory adoption of IFRS improve accounting quality? Preliminary evidence. *Contemporary Accounting Research*, 30 (4) , 1344-1372.
- Ali Hedayati¹; Shohre Yazdani²; M. Hamed Khan Mohammadi, Identifying educational needs of Iranian Certified Public Accountants towards the Implementing of International Financial Reporting Standards, *Journal of management system*, Article 10, Volume 7, Issue 27, Summer 2018, Page 137-152 (In Persian).
- Armstrong, C. S. , Barth, M. E. , Jagolinzer, A. D. , & Riedl, E. J. (2010). Market reaction to the adoption of IFRS in Europe. *The accounting review*, 85 (1) , 31-61.
- Ball, R. , Li, X. , & Shivakumar, L. (2015). Contractibility and transparency of financial statement information prepared under IFRS: Evidence from debt contracts around IFRS adoption. *Journal of Accounting Research*, 53 (5) , 915-963.

- Banker, R. D. , Huang, R. , & Natarajan, R. (2009). Incentive contracting and value relevance of earnings and cash flows. *Journal of Accounting Research*, 47 (3) , 647-678.
- Beneish, M. D. , Miller, B. P. , & Yohn, T. L. (2012). The impact of financial reporting on equity versus debt markets: Macroeconomic evidence from mandatory IFRS adoption.
- Biondi, Y. , & Suzuki, T. (2007). Socio-economic impacts of international accounting standards: an introduction. *Socio-Economic Review*, 5 (4).
- Brüggemann, U. , Hitz, J. M. , & Sellhorn, T. (2013). Intended and unintended consequences of mandatory IFRS adoption: A review of extant evidence and suggestions for future research. *European Accounting Review*, 22 (1) , 1-37.
- Burgstahler, D. C. , Hail, L. , & Leuz, C. (2006). The importance of reporting incentives: Earnings management in European private and public firms. *The accounting review*, 81 (5) , 983-1016.
- Cascino, S. , & Gassen, J. (2015). What drives the comparability effect of mandatory IFRS adoption?. *Review of Accounting Studies*, 20 (1) , 242-282.
- Chen, C. , Young, D. , & Zhuang, Z. (2012). Externalities of mandatory IFRS adoption: Evidence from cross-border spillover effects of financial information on investment efficiency. *The Accounting Review*, 88 (3) , 881-914.
- Chen, C. J. , Ding, Y. , & Xu, B. (2014). Convergence of accounting standards and foreign direct investment. *The International Journal of Accounting*, 49 (1) , 53-86.
- Cho, Y. J. (2015). Segment disclosure transparency and internal capital market efficiency: Evidence from SFAS No. 131. *Journal of Accounting Research*, 53 (4) , 669-723.
- Christensen, H. B. , Lee, E. , & Walker, M. (2009). Do IFRS reconciliations convey information? The effect of debt contracting. *Journal of Accounting Research*, 47 (5) , 1167-1199
- Cuijpers, R. , & Buijink, W. (2005). Voluntary adoption of non-local GAAP in the European Union: A study of determinants and consequences. *European accounting review*, 14 (3) , 487-524.
- Daoyang, G. (2013). On the Global Reforms of the Accounting System. *Social Sciences in China*, 6, 005.
- Daske, H. , Hail, L. , Leuz, C. , & Verdi, R. (2008). Mandatory IFRS reporting around the world: Early evidence on the economic consequences. *Journal of accounting research*, 46 (5) , 1085-1142
- Daske, H. , Hail, L. , Leuz, C. , & Verdi, R. (2008). Mandatory IFRS reporting around the world: Early evidence on the economic consequences. *Journal of accounting research*, 46 (5) , 1085-1142.
- De Franco, G. , Kothari, S. P. , & Verdi, R. S. (2011). The benefits of financial statement comparability. *Journal of Accounting Research*, 49 (4) , 895-931.
- De George, E. T. , Li, X. , & Shivakumar, L. (2016). A review of the IFRS adoption literature. *Review of Accounting Studies*, 21 (3) , 898-1004.
- Evans, M. E. , Houston, R. W. , Peters, M. F. , & Pratt, J. H. (2014). Reporting regulatory environments and earnings management: US and non-US firms using US GAAP or IFRS. *The Accounting Review*, 90 (5) , 1969-1994.

- Fan, J. P. , & Wong, T. J. (2002). Corporate ownership structure and the informativeness of accounting earnings in East Asia. *Journal of accounting and economics*, 33 (3) , 401-425.
- Fang, V. W. , Maffett, M. , & Zhang, B. (2015). Foreign institutional ownership and the global convergence of financial reporting practices. *Journal of Accounting Research*, 53 (3) , 593-631.
- Florou, A. , & Kosi, U. (2015). Does mandatory IFRS adoption facilitate debt financing?. *Review of Accounting Studies*, 20 (4) , 1407-1456.
- Florou, A. , & Pope, P. F. (2012). Mandatory IFRS adoption and institutional investment decisions. *The Accounting Review*, 87 (6) , 1993-2025.
- GAO, F. , & FU, R. H. (2012). Accounting Standards Reform, Stock Liquidity and Cost of Equity Capital: Evidence from Chinese A-Share Listed Companies [J]. *Chinese Journal of Management Science*, 4, 005.
- Hail, L. , Leuz, C. , & Wysocki, P. (2010). Global accounting convergence and the potential adoption of IFRS by the US (Part II): Political factors and future scenarios for US accounting standards. *Accounting Horizons*, 24 (4) , 567-588.
- He, X. , Xiao, T. , Tian, Y. , & Chen, X. (2012). The Effects of the Adoption of the New China Accounting Standards on Firms. *Information Environment*, China Accounting and Finance Review, 14 (1) , 118-165.
- Hong, H. A. (2013). Does mandatory adoption of international financial reporting standards decrease the voting premium for dual-class shares?. *The Accounting Review*, 88 (4) , 1289-1325.
- Horton, J. , & Serafeim, G. (2010). Market reaction to and valuation of IFRS reconciliation adjustments: first evidence from the UK. *Review of accounting studies*, 15 (4) , 725-751.
- Horton, J. , Serafeim, G. , & Serafeim, I. (2013). Does mandatory IFRS adoption improve the information environment?. *Contemporary accounting research*, 30 (1) , 388-423.
- Hsu, A. W. H. , & Pourjalali, H. (2015). The impact of IAS No. 27 on the market's ability to anticipate future earnings. *Contemporary Accounting Research*, 32 (2) , 789-813.
- Jamal, K. , Bloomfield, R. , Christensen, T. E. , Colson, R. H. , Moehrle, S. , Ohlson, J. , ... & Watts, R. L. (2010). A research-based perspective on the SEC's proposed rule—Roadmap for the potential use of financial statements prepared in accordance with International Financial Reporting Standards (IFRS) by US issuers. *Accounting Horizons*, 24 (1) , 139-147.
- Joos, P. P. , & Leung, E. (2012). Investor perceptions of potential IFRS adoption in the United States. *The Accounting Review*, 88 (2) , 577-609.
- Karamanou, I. , & Nishiotis, G. P. (2009). Disclosure and the cost of capital: Evidence from the market's reaction to firm voluntary adoption of IAS. *Journal of Business Finance & Accounting*, 36 (7-8) , 793-821.
- Ke, B. , Li, Y. , & Yuan, H. (2012). The Effect of Mandatory IFRS Adoption on The Stewardship Usefulness of Financial Reporting. In Working paper, Nanyang Technological University, Shanghai University and Fudan University.

- Keyhan Maham; Farzaneh Heidarpour; Alireza AghaiiGhohi, Advantages and Disadvantages of Usage the International Financial Reporting Standards as Iranian Accounting Standard, *Journal of empirical research in accounting*, Article 1, Volume 1, Issue 3, Spring 2012, Page 85-103 (In Persian).
- Kim, J. B. , Tsui, J. S. , & Cheong, H. Y. (2011). The voluntary adoption of International Financial Reporting Standards and loan contracting around the world. *Review of Accounting Studies*, 16 (4) , 779-811.
- Lambert, R. , Leuz, C. , & Verrecchia, R. E. (2007). Accounting information, disclosure, and the cost of capital. *Journal of accounting research*, 45 (2) , 385-420
- Lambert, R. A. , Leuz, C. , & Verrecchia, R. E. (2011). Information asymmetry, information precision, and the cost of capital. *Review of Finance*, 16 (1) , 1-29.
- Landsman, W. R. , Maydew, E. L. , & Thornock, J. R. (2012). The information content of annual earnings announcements and mandatory adoption of IFRS. *Journal of Accounting and Economics*, 53 (1-2) , 34-54.
- Lee, G. , & Fargher, N. L. (2010). Did the adoption of IFRS encourage cross-border investment?.
- Leuz, C. , & Schrand, C. (2009). Disclosure and the cost of capital: Evidence from firms' responses to the Enron shock (No. w14897). National Bureau of Economic Research.
- Leuz, C. , & Verrecchia, R. E. (2000). The economic consequences of increased disclosure. *Journal of accounting research*, 91-124.
- Li, S. (2010). Does mandatory adoption of International Financial Reporting Standards in the European Union reduce the cost of equity capital?. *The accounting review*, 85 (2) , 607-636.
- LIU, B. , & XU, X. Z. (2010). Research on the Effect of International Convergence of New Accounting Standards—Based on the Perspective of Earnings Conservatism [J]. *Collected Essays on Finance and Economics*, 2, 014.
- Márquez-Ramos, L. (2011). European accounting harmonization: Consequences of IFRS adoption on trade in goods and foreign direct investments. *Emerging markets finance and trade*, 47 (sup4) , 42-57.
- Meder, A. A. (2015). Interaction between Accounting Standards and Monetary Policy: The Effect of SFAS 115. *The Accounting Review*, 90 (5) , 2031-2056.
- Meeks, G. , & Swann, G. P. (2009). Accounting standards and the economics of standards. *Accounting and Business Research*, 39 (3) , 191-210.
- Mohammad Geravand, International Convergence and Implementation of International Financial Reporting Standard, *Accounting and Auditing Studies*, Article 6, Volume 14, Issue 2, Spring 2014, Page 74-83 (In Persian).
- Ozkan, N. , Singer, Z. , & You, H. (2012). Mandatory IFRS adoption and the contractual usefulness of accounting information in executive compensation. *Journal of Accounting Research*, 50 (4) , 1077-1107.
- Paul, J. M. (1992). On the efficiency of stock-based compensation. *The Review of Financial Studies*, 5 (3) , 471-502.

- Rahmani Ali, Sharareh Alipour, Barriers to adoption of international accounting standards in Iran, *Empirical Studies in Financial Accounting quarterly*, Article 4, Volume 7, Issue 27, Autumn 2009, Page 83-107 (In Persian).
- Rezvan Hejazi; Gholamreza Soleimany; Maryam Omidi Nobijar, The Impact of Adopting IASs on Iran Environment from Economic Perspective, *Journal of Accounting Advances (J. A. A)* , Article 4, Volume 5, Issue 1, Winter and Spring 2013, Page 87-111 (In Persian).
- Shima, K. M. , & Gordon, E. A. (2011). IFRS and the regulatory environment: The case of US investor allocation choice. *Journal of Accounting and Public Policy*, 30 (5) , 481-500.
- Stulz, R. M. (1981). On the effects of barriers to international investment. *The Journal of Finance*, 36 (4) , 923-934.
- Tan, H. , Wang, S. , & Welker, M. (2011). Analyst following and forecast accuracy after mandated IFRS adoptions. *Journal of Accounting Research*, 49 (5) , 1307-1357.
- TIAN, X. C. X. H. Y. (2011). New Accounting Standards Research: Analysis Framework and Literature Review. *China Accounting Review*, 2, 004.
- Verrecchia, R. E. (1983). Discretionary disclosure. *Journal of accounting and economics*, 5, 179-194.
- Wang, S. , & Welker, M. (2011). Timing equity issuance in response to information asymmetry arising from IFRS adoption in Australia and Europe. *Journal of Accounting Research*, 49 (1) , 257-307.
- WANG, X. Y. , & YE, Z. H. (2011). Does Implementation of New Accounting Standards Reduce the Cost of Equity Capital—Evidence from Chinese Capital Market [J]. *China Industrial Economics*, 3, 119-128.
- Wu, J. S. , & Zhang, I. X. (2009). The voluntary adoption of internationally recognized accounting standards and firm internal performance evaluation. *The Accounting Review*, 84 (4) , 1281-1309.
- Xinshu, M. , & Deming, D. (2009). A Study on Earnings Conservatism and Earnings Management based on the Change of China Accounting System. *Accounting Research*, 12, 004.
- Yuan, H. , Li, Y. , Lou, F. , & Zhang, Y. (2013). New Chinese Accounting Standards and the Usefulness of Accounting Information in Debt Contracts. *China Accounting and Finance Review*, 1 (15) , 1-60.
- Zeff, S. A. (2010). The rise of “economic consequences”. In *Insights from Accounting History* (pp. 45-59). Routledge.
- Zheng, S. , & Hao, L. (2013). The Effect of IFRS Adoption: Global Findings. *Accounting Research*, 1, 004.

What are the Important and Affection of Implementing International Accounting Standards?

Gholamreza Soleimani Amiri¹, Mandana Taheri², Yasin Amini³

Received : 2018/03/13

Approved: 2018/06/20

Abstract

The global challenge of business environments is essential the need for accountants and managers who be aware of the complex international financial issues and to have knowledge and information related to solving business-related issues, financial issues, and international investment.

Recently, the study of international accounting, challenges and benefits is a significant issue and accountant have taken significant steps to create a consistent and same set of international accounting standards applicable to all companies and organizations, but the question is how much should moving towards convergence and internationalization, and what are the costs of this choice? In this paper, the study of financial and accounting literature about the implementation of international accounting standards or the change of national standards to international standards has examined the unknown and known effects of this event and the aim of this, is developing and promoting knowledge about the effects of convergence and harmonization of accounting standards.

Keywords: Convergence and Unification, International Accounting Standards, Known Effects and Unknown Effects.

JEL classification: M41

DOI: 10.22051/ijar.2018.19713.1387

¹ Associate Professor of Accounting, Alzahra University, Tehran, Iran.(gh_soleimani@yahoo.com)

² PhD Student of Accounting, Alzahra University, Tehran, Iran. Corresponding Author(taherim66@yahoo.com)

³ PhD Student of Accounting, University of Tehran, Tehran, Iran. (yasin.amini@gmail.com)