

## آثار اقتصادی همگرایی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

شهناز مشایخ

استادیار و عضو هیئت علمی دانشگاه زهرا

صدیقه شریفی - فهیمه رضایی

دانشجویان کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه الزهرا

### چکیده

به دلیل رشد تجارت جهانی و به دنبال آن تقاضا برای قابلیت مقایسه‌ی بیشتر در گزارشگری مالی قانون‌گذاران، سرمایه‌گذاران، شرکت‌های بزرگ و مؤسسات حسابداری به اهمیت استانداردهای مشترک در زنجیره‌ی گزارشگری مالی پی بردند. اگر واحد تجاری سیاست‌های حسابداری سازگار با استانداردهای بین‌المللی را انتخاب کنند، قابلیت مقایسه‌ی گزارشگری با دیگر شرکت‌هایی که از استانداردهای بین‌المللی استفاده می‌کنند، افزایش می‌یابد. همگرایی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورها دارای آثار مختلف سیاسی، اقتصادی، اجتماعی و ... می‌باشد. ما در این مقاله آثار اقتصادی همگرایی با استانداردهای بین‌المللی را مورد قرار می‌دهیم.

## مقدمه

افزایش تقاضا برای قابلیت مقایسه در گزارشگری مالی از ازدیاد فعالیت‌های تجارت بین‌المللی و مشارکت بیشتر در بازارهای مالی جهانی ناشی شده است. اگر واحد تجاری سیاست‌های حسابداری سازگار با استانداردهای بین‌المللی را انتخاب کند، قابلیت مقایسه‌ی گزارشگری با دیگر شرکت‌هایی که از استانداردهای بین‌المللی استفاده نمی‌کنند، افزایش می‌یابد. طرفداران استانداردهای جهانی معتقدند که ضرورت جهانی سازی اقتصاد، عقیده به حفظ و رعایت مصالح عمومی ملل، نیاز مبرم برای بازارهای سرمایه کلان جهت تأمین مالی و سیاست‌های خاص دولتی، دلایل اصلی برای گسترش و پذیرش استانداردهای بین‌المللی هستند. اما در مقابل به عقیده‌ی مخالفان، تصمیم استفاده از استانداردهای غیر بومی توسط برخی از کشورها اتخاذ شده است. محیط فعالیت یک شرکت شامل چارچوب‌های مقرراتی، شرایط اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی است که شرکت در آن فعالیت دارد. از آنجا که طبقه بندی یکنواخت اطلاعات حسابداری شرکت‌ها و انتشار آن، به این محیط بستگی دارد. بنابراین تهیه گزارش‌های قابل مقایسه میان واحدهای تجاری، صنایع و اقتصاد کشورهای مختلف بر اساس استانداردهای حسابداری یکسان امکان پذیر نیست. (Al-abdullah & Alshariari, 2005)

یکنواختی استانداردهای حسابداری چه استاندارد سازی و چه هماهنگ سازی، پدیده‌ی حسابداری تازه‌ای تلقی می‌شود که توسط برخی از کشورهای پیشرفته ارائه شده است و به کارگیری آن از سال ۱۹۷۰ شروع شده و تا کنون ادامه دارد. بنابراین هماهنگ سازی هنوز در مرحله‌ی توسعه، تجزیه و تحلیل، مقایسه و مباحثه است. بعلاوه موافقت‌ها و مخالفت‌هایی برای چنین امری به دلیل شباهت آن با جهانی سازی و سیاست‌های شرکت‌های چند ملیتی جهت نفوذ هرچه بیشتر، وجود دارد. اثرات پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی به صورت دوگانه مشاهده شده است؛ ابتدا حسابداری به عنوان دانش اجتماعی، محصولی از محیط است - دوم بین‌المللی کردن حسابداری اجبار پدیده‌ی جهانی سازی است - یعنی پدیده‌ی جهانی سازی به اجبار استانداردهای حسابداری بین‌المللی را بر ما تحمیل می‌کند (Al-Abdullah, Alshariari, 2005)

هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری فرآیندی است که سهمی در شناسایی و رفع مغایرات حسابداری (مالی) موجود در کشورها و جوامع مختلف دارد. هماهنگ سازی استانداردها، فرآیندی سیاسی می‌باشد و در صورتی که منافع حاصل از آن بیشتر از هزینه‌ها و عواقب اقتصادی آن باشد، به وقوع می‌پیوندد ولی اندازه‌گیری دقیق و قابل قبول این منافع و هزینه‌ها و عواقب اقتصادی آن در حال حاضر امکان پذیر نمی‌باشد.

برخی کشورها از قبیل آمریکا، انگلستان و کانادا توانسته‌اند استانداردهای متناسب با نیازهای خودشان را تدوین کنند ولی بسیاری از کشورها نیز نتوانسته‌اند به این مهم دست یابند. یکی از روش‌ها، استفاده از استانداردهای حسابداری تدوین شده توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری می‌باشد. به این امر، یعنی استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری " هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری " اطلاق می‌شود. در صورت عدم وجود استانداردهای حسابداری مناسب، معیاری جهت اظهار نظر و تشخیص رایجی منصفانه (مطلوب) صورت‌های مالی اساسی وجود نخواهد داشت، همچنین این استانداردها مانع از توانایی مدیریت در هموارسازی و مدیریت سود و سایر اقلام صورت‌های مالی اساسی خواهند شد. (نونهال نهر، ۱۳۸۷)

### خلاصه‌ی سیر توسعه‌ی استانداردهای حسابداری بین‌المللی

حرکت به سوی هماهنگ سازی فعالیت‌های حسابداری، به سال ۱۹۰۴ و برگزاری اولین کنفرانس حسابداری بین‌المللی در شهر سنت لوئیس در ایالت میسوری در ایالت متحده برمی‌گردد. در دهه ۱۹۵۰ تلاش‌های بیشتری برای هماهنگ سازی آغاز شد. در سال ۱۹۶۶ سه کشور کانادا، انگلستان و ایالت متحده در تلاش مشترک گروه مطالعات بین‌المللی حسابداران را تشکیل دادند. سایر تلاش‌های توسعه استانداردهای بین‌المللی به شرح زیر است:

۱۹۷۳: شکل‌گیری گروه استانداردهای بین‌المللی؛

۱۹۹۴: شکل‌گیری کمیته تفسیر استانداردهای بین‌المللی (SIC)

۱۹۹۹: تغییر ساختار گروه استانداردهای بین‌المللی حسابداری و تبدیل آن به هیئت

استانداردهای گزارشگری مالی؛

فوریه ۲۰۰۲: کمیته‌ی تفسیر گزارشگری مالی بین‌المللی مسئولیت تفسیر استانداردهای هیئت گزارشگری مالی بین‌المللی را به عهده گرفت؛

جولای ۲۰۰۲: تصمیم اتحادیه‌ی اروپا در به کارگیری IFRS از سال ۲۰۰۵؛

سپتامبر ۲۰۰۲: توافق دو هیئت به منظور همگرایی استانداردها (اثنی عشری، احمد خان بیگی، ۱۳۸۷).

### استاندارد سازی در برابر هماهنگ سازی

هماهنگ سازی به معنی کاهش تفاوت‌های میان استانداردهای حسابداری ملی کشورها به حداقل ممکن است. به عنوان یک راه حل مفهوم هماهنگ سازی در میان استانداردهای حسابداری ملی مقبولیت گسترده‌ای به دست آمده است. هماهنگ سازی انعطاف‌پذیرتر از استاندارد سازی است. (خوش طینت و رحیمیان ۱۳۸۳)

ویلسون در مقاله‌ای که در سال ۱۹۶۹ منتشر نموده در ارتباط با هماهنگ سازی استانداردها بیان می‌دارد که " در هماهنگ سازی برخلاف استاندارد سازی، بر رفع مغایرات دیدگاه‌های مختلف تاکید دارد ". ولی می‌توان بیان داشت که این گفته نمی‌تواند کاملاً منطقی و عملی باشد چرا که اصولاً دیدگاه‌های موجود در هر جامعه‌ای از عوامل فرهنگی، سیاسی، اجتماعی، اقتصادی و مبانی نظری خاص نشئت می‌گیرند که در هر جامعه‌ای متفاوت می‌باشند. بر اساس نظریه محدودیت‌های محیطی، حسابداری محصول محیط آن است و نه آن چه که باید باشد. تفاوت‌های اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی میان کشورها منجر به سیستم‌های حسابداری متفاوتی می‌شود و هماهنگ سازی به تلاش‌های بی ثمری تبدیل می‌گردد (مهرانی و ناظمی، ۱۳۸۶).

### اهمیت هماهنگ سازی استانداردهای بین‌المللی

- با گسترش سریع بازارهای سرمایه که تأثیر مهم در توزیع منابع اقتصادی دارد، چگونگی افشای اطلاعات از مسائل مهم در تعیین کارایی بازار است.
- افزایش شرکت‌های چند ملیتی که به صورت فرامرزی فعالیت می‌کنند، به وجود مجموعه‌ای از استانداردهای یکنواخت نیاز دارد. تهیه مجموعه استانداردهای یکنواخت با هدف

کاهش هزینه‌های تولید و توزیع اطلاعات یکنواخت و قابل اطمینان در بازار سرمایه صورت می‌گیرد.

- کمک به بسیاری از کشورهایی که تاکنون موفق به تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی نشده‌اند.
- رشد اقتصاد جهانی و وابستگی روز افزون ملت‌ها به دنبال بین‌المللی شدن جریان تجارت و سرمایه‌گذاری، برخی از استانداردهای حسابداری و حسابرسی پذیرفته شده بین‌المللی را می‌طلبد که معاملات، قیمت‌گذاری‌ها و تصمیمات تخصیص منابع در سطح بین‌المللی را تسهیل کند.
- با توجه به عدم کفایت منابع داخلی برای تأمین مالی طرح‌ها، نیاز به هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری افزایش یافته است تا نیاز روزافزون شرکت از طریق سرمایه خارجی قابل تأمین باشد.

آن تارکا (۲۰۰۲) تأثیر فشار هماهنگ‌سازی بر انتخاب رویه‌های حسابداری شرکت‌ها را مورد بررسی قرار داده است. تقاضا جهت قابلیت مقایسه‌ی بیشتر گزارشگری از افزایش فعالیت‌های تجاری بین‌المللی و شراکت بیشتر در بازارهای مالی جهانی ناشی شده است.

تاکنون دیدگاه‌های متعددی درباره‌ی مزایای هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در سطح بین‌المللی ارائه شده است که مرکز ثقل این دیدگاه‌ها، تئوری فرهنگ آزاد می‌باشد. بر این اساس تمام استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در تمام کشورها دارای نیازهای یکسانی هستند و مطالعات اقتصادی را می‌توان بر حسب واژه‌های حسابداری در هر شرایطی و با استفاده از روش‌های مشابهی اندازه‌گیری کرد (مهرانی و ناظمی ۱۳۸۶).

### عوامل شتاب دهنده فرآیند هماهنگ‌سازی

- اگرچه تلاش‌های اولیه در هماهنگ‌سازی عمدتاً از طریق مجامع سیاسی و سازمان‌های حرفه‌ای حسابداری قدرت گرفته است ولیکن این فشارها به وسیله گروه‌های دیگر به شرح زیر تداوم یافته است:

۱. گروه‌های سرمایه‌گذار که از صورت‌های مالی استفاده می‌کنند.
۲. شرکت‌های چندملیتی که صورت‌های مالی را تهیه می‌کنند.

۳. قانون گذارانی که بازارهای سرمایه را اداره می کنند.

۴. سازمان بورس اوراق بهادار.

۵. کشورهای در حال توسعه (Saudagaran, 2001)

- رشد سریع و جهانی شدن بازارهای سرمایه از دهه ۱۹۸۰، موجب تغییر عقیده استفاده کنندگان صورت های مالی شده و آن ها را به تلاشی سازمان یافته برای هماهنگ سازی اصول حسابداری فراخوانده است همچنین تلاش برای پذیرفته شدن در بورس اوراق بهادار فراملی و برون مرزی موجب افزایش تعداد استفاده کنندگان شده است که از گزارش های مالی کشورهای خارجی استفاده می کنند. اما از آن جا که صورت های مالی در هر کشوری بر اساس استانداردهای حسابداری همان کشور تهیه می شود همواره استفاده کنندگان صورت های مالی همانند سرمایه گذاران و تحلیل گران مالی درباره قابلیت اتکا و قابلیت مقایسه ی صورت های مالی تهیه شده در سایر کشورها به غیر از کشور خودشان نگران هستند.

- کاهش هزینه های سرمایه گذاری برون مرزی

- افزایش توانایی سرمایه گذاران برای اتخاذ تصمیمات کارا تر سرمایه گذاری.

اگر شرکت ها قابلیت مقایسه ی بیشتر را جهت فزونی منافع بر مخارج انتظار داشته باشند، در آن صورت به دنبال هماهنگ سازی بیشتر در گزارشگری خود خواهند بود. همچنین افزایش قابلیت مقایسه منجر به بین المللی شدن بازارهای سرمایه، جذب سرمایه های خارجی و بین المللی شدن برخی واحدهای تجاری موفق می گردد. افزایش قابلیت مقایسه، فعالیت های تصمیم گیری سرمایه گذاران را تسهیل و در نتیجه شرکت قادر به کاهش هزینه سرمایه ی خود و هزینه حسابداری جهت منطبق و سازگار کردن گزارشگری و تکرار مجدد اطلاعات مالی می گردد.

شرکت هایی که اهرم مالی بیشتری دارند، از روش های استانداردهای حسابداری بین المللی حسابداری استفاده و این مسئله با این پیش بینی مطابقت دارد که شرکت هایی با اهرم مالی بالاتر انگیزه ی بیشتری جهت استفاده از رویه های فزاینده سود یا دارائی دوره جاری دارند (ان تارکا ۲۰۰۲).

### پیامدهای اقتصادی همگرایی با IFRS

#### تعریف پیامد اقتصادی استانداردهای حسابداری

اجرای قوانین و مقررات ممکن است پیامدهای مساعد و نا مساعدی را برای اقتصاد جامعه به همراه داشته باشد. تدوین و پیاده سازی استانداردهای حسابداری نیز همانند سایر قوانین پیامدهایی را برای اقتصاد و جامعه به دنبال دارد. به طور خلاصه، پیامد اقتصادی استانداردهای حسابداری یعنی تأثیر گزارش‌هایی بر تصمیم‌گیری و ثروت واحد تجاری، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و جامعه است. فن زف (۱۹۸۷) پیامد اقتصادی را به صورت زیر تعریف می‌کند:

"اثر گزارش‌های حسابداری بر رفتار تصمیم‌گیری واحد تجاری، دولت‌ها، اتحادیه‌ها، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان". جوهره این تعریف آن است که گزارش‌های حسابداری می‌تواند بر تصمیمات واقعی مدیران و سایر اشخاص طرف قرارداد شرکت و همچنین ارزش شرکت اثرگذار باشد (نیکو مرام و بنی مهد، ۱۳۸۸)

تدوین استانداردها دارای هزینه است. این هزینه می‌تواند مثل تشکیل سازمان‌ها و هیئت‌های تدوین و اجرا استاندارد و هزینه‌های مستقیم باشد؛ اما هزینه‌های غیر مستقیم این فرآیند با اهمیت‌تر و بزرگ‌تر است. استانداردها، آزادی عمل مدیران را در انتخاب رویه‌های مختلف کاهش می‌دهد و مدیریت سود که امکان آشکارسازی اطلاعات داخلی شرکت را برای مدیر فردا فراهم می‌سازد، محدود می‌کند. استانداردها سطح مشخصی از افشای اطلاعات را الزام آور می‌کند که می‌تواند منجر به کاهش مزایای رقابتی شرکت و کاهش قدرت سودآوری آتی گردد. بسیاری از خط‌مشی‌های حسابداری با اینکه تأثیری بر جریان‌های نقدی شرکت ندارند اما با توجه به اثری که بر اجزای صورت سود و زیان می‌گذارند، واکنش بازار اوراق بهادار را در پی خواهند داشت و بر هزینه‌ی سرمایه‌ی آن‌ها اثر می‌گذارند. از این رو در هنگام تدوین استانداردها، گروه‌های ذینفع، نتایج اقتصادی حاصل از آن را به طور دقیق مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهند (Scott, 2007).

پیامدهای اقتصادی همه‌ی جنبه‌های اقتصادی محیط کشور است که هنگام پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی، تحت تأثیر قرار گرفته است. که به طور اخص می‌تواند به شکل زیر بیان شوند:

- ۱- برنامه‌ها و اهداف اقتصاد کشور
- ۲- وضعیت کلی اقتصاد کشور و زیر بخش‌های اقتصادی مانند: بیکاری، نرخ مبادلات سهام، ذخایر ارزی و صادرات
- ۳- قابلیت مقایسه و ثبات رویه در گزارش‌ها و نمودارهای مالی

- ۴- درآمد دولت و مخارج عمومی
- ۵- پیشرفت اقتصادی کشور، سرمایه‌گذاران مستقیم خارجی و سود حاصل از اقتصاد بین‌الملل
- ۶- کمک‌های اقتصاد خارجی به کشور مورد نظر (Al-Abdullah, Alshariari, 2005)

در صورت هماهنگی سازی، شرکت‌ها از مزایای زیر بهره‌مند می‌شوند:

- کاهش هزینه‌های تهیه صورت‌های مالی تلفیقی
- تسهیل اداره شرکت‌های فرعی خارجی
- معنی‌دارتر شدن گزارش‌های حسابداری
- قابل اعتماد تر بودن روش‌های ارزیابی عملکرد

در سال‌های اخیر شاهد پذیرفته شدن بیش از پیش شرکت‌های خارجی در بورس اوراق بهادار کشورهای میزبان هستیم. برای نمونه، تعداد شرکت‌های غیر آمریکایی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نیویورک از ۵۹ شرکت در سال ۱۹۸۶ به ۳۹۱ شرکت در سال ۱۹۹۸ افزایش یافته است. همچنین تعداد شرکت‌های غیر آمریکایی پذیرفته شده در بازار خارج از بورس از ۲۴۴ شرکت در سال ۱۹۸۶ به ۴۴۴ شرکت در سال ۱۹۹۸ رسیده است. این رشد در معاملات سهام و فعالیت‌های بورس اوراق بهادار در آمریکا نقش به‌سزایی داشته و ارزش مجموع معاملات در شرکت‌های غیر آمریکایی به وسیله‌ی سرمایه‌گذاران آمریکایی بیش از ده‌ها برابر شده است. طبق شواهد موجود، تفاوت‌های حسابداری موجب افزایش هزینه‌های شرکت‌هایی می‌شود که به دنبال پذیرش در بورس‌های خارجی هستند. در نتیجه این سازمان‌ها و معامله‌گران سهام در آن‌ها از کاهش تفاوت‌های موجود در نیازهای گزارشگری مالی حمایت می‌کنند.

پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی راهکار کم هزینه‌ای برای کشورهای در حال توسعه است که منابع کافی برای تدوین یک مجموعه استانداردهای حسابداری مالی را ندارند. فرآیند تدوین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، فرآیندی پویاست و متناسب با تغییرات وضعیت اقتصادی جهان تغییر می‌کند. هدف از این فرایند تکامل استانداردها و بهبود گزارشگری مالی است.



### تأثیر همگرایی با IFRS بر نتایج اقتصادی

همگرایی با استانداردهای بین‌المللی از طریق افزایش افشا توسط مدیران، محیط اطلاعاتی شرکت را بهبود می‌دهند و ورودی‌های مربوط به فعالیت‌های شرکت را در قالب گزارش‌های قابل فهم به افراد برون سازمانی ارائه می‌دهد. این اطلاعات افشا شده از کیفیت مشخصی برخوردارند که کیفیت مذکور می‌تواند مستقیماً هم بر جریان‌های نقدی شرکت، هم نرخ هزینه سرمایه‌ای که در تنزیل این جریان‌های نقدی استفاده می‌شود، تأثیر بگذارند. به عبارت کلی‌تر، همگرایی با IFRS می‌تواند بر عملکرد اقتصادی شرکت‌ها اثر بگذارند و آن‌ها را بهبود بخشد.

روش‌هایی که همگرایی با IFRS می‌تواند عملکرد اقتصادی شرکت‌ها را بهبود دهند به شرح زیر است:

روش اول: همگرایی با IFRS از طریق شفافیت‌سازی، به مدیران و سرمایه‌گذاران در شناسایی و ارزیابی فرصت‌های سرمایه‌گذاری کمک می‌کند. عدم وجود اطلاعات اتکاپذیر و در دسترس در یک اقتصاد، مانع از جریان یافتن سرمایه‌های مالی و انسانی به سوی بخش‌های پر بازده می‌شود و جهت حرکت آن‌ها به سوی بخش‌های ضعیف‌تر منحرف می‌شود. حتی اگر از تضاد نمایندگی بین مدیران و سرمایه‌گذاران چشم‌پوشی شود، باز هم داده‌های حسابداری مالی با کیفیت بالا، از طریق کمک به مدیران و سرمایه‌گذاران در شناخت فرصت‌های ارزشمند سرمایه‌گذاری (حتی با ریسک کمتر)، کارایی را در شرکت افزایش خواهد داد و البته این مسئله خود منجر به تخصیص صحیح‌تر سرمایه به با ارزش‌ترین نوع مصرف خواهد شد. همچنین با شناسایی این فرصت‌ها و نیز برآورد با ریسک کمتر، از طریق کاهش هزینه سرمایه عملکرد اقتصادی را بهبود خواهند داد.

همگرایی با استانداردهای بین‌المللی می‌تواند اطلاعات شفاف و روشنی را در رابطه با فرصت‌های سرمایه‌گذاری به دست دهند.

مطابق تحقیقات بلک (۲۰۰۰) و بال (۲۰۰۱) لازمه‌ی بازارهای پررونق اوراق بهادار وجود یک سامانه‌ی حسابداری مالی قوی است که معتبر بودن و پاسخگو بودن اطلاعات، عامل کلیدی آن محسوب می‌شود. همگرایی از طریق افشای بیشتر باعث افزایش کارایی بازار می‌گردد. در یک بازار کارایی اوراق بهادار که هم اطلاعات عمومی بازار و هم اطلاعات خاص هر نوع

سرمایه گذاری در قیمت های آن منعکس است، احتمالاً این اطلاعات به درستی و به موقع به مدیران و سرمایه گذاران بالقوه و بالفعل ارائه خواهد شد.

روش دومی که انتظار می رود از طریق آن ها همگرایی با IFRS بتواند عملکرد اقتصادی را بهبود بخشد، کاهش در انتخاب نادرست و ریسک نقد شوندگی است.

آمیهد و مندلسون (۲۰۰۰) در تحقیق خود نشان دادند که میزان نقد شوندگی اوراق بهادار شرکت بر هزینه سرمایه شرکت تأثیر می گذارد. تعهد شرکت در افشای به موقع و با کیفیت بالا خطر زیان سرمایه گذاران را کاهش می دهد چرا که منجر به افزایش سرمایه گذاران مطلع می شود و بنابراین وجوه بیشتری جذب بازار سرمایه می شود و بدین ترتیب ریسک نقد شوندگی بازار کم می شود و این امر در نهایت به کاهش هزینه سرمایه شرکت می انجامد. در بازارهای سرمایه با ریسک نقد شوندگی پایین، سرمایه گذاری در پروژه های پر بازده و بلندمدت (غیر نقدشونده) افزایش می یابد. در این بازارهای توسعه یافته (با نقد شوندگی بالا) رشد اقتصادی افزوده می شود و در عین حال شیوه های حسابداری مالی در حمایت این عملکرد در بازار سرمایه نقش مهمی را به دنبال خواهد داشت.

در حالت کلی، همگرایی عامل حیاتی در بازارهای سرمایه محسوب می شوند. سرمایه گذاران در این بازارها برای تصمیم گیری های خود به اطلاعاتی تکیه می کنند که قاعداً انتظار می رود معتبر، فهم پذیر و قابل رسیدگی و تجزیه و تحلیل باشند. پس از وقوع برخی رسوایی های مالی برای شماری از شرکت های بزرگ و مشهور در سطح دنیا از جمله انرون و ورلد ر کام در آغاز قرن اخیر که کاهش اعتماد عمومی نسبت به اطلاعات و گزارش های مالی شرکت ها را به دنبال خواهد داشت، نیاز به اطلاعات بیشتر و با کیفیت تر افزایش یافت و منجر به تقاضای بیشتری در خصوص شفافیت بیشتر اطلاع رسانی و گزارش دهی شرکت ها شد. به اعتقاد بوشمن و همکاران (۲۰۰۳)، افشا و شفافیت بیشتر منجر به سرمایه گذاری های بلندمدت تر از سوی سرمایه گذاران، دسترسی آسان تر به سرمایه جدید، هزینه تأمین مالی کمتر، مدیریت موثر تر و مسئولانه تر و در نهایت قیمت بالاتر سهام و منافع در خور توجه سهامداران خواهد شد. (مشایخی بیتا-۱۳۸۹)

کاگازی (Gkougkousi, 2010) اثر پذیرش اجباری IFRS را بر هزینه سرمایه ای و نقدینگی شرکت ها مورد آزمون قرار داد. تحقیقات وی به صورت آماری و اقتصادی، کاهش با اهمیتی را در هزینه سرمایه ای و افزایش با اهمیتی را در نقدینگی شرکت ها نشان داد. البته به این

نتیجه نیز رسید که کاهش هزینه‌ی سرمایه‌ای فقط در کشورهایی بدیهی است که دارای بیشترین کیفیت محیط قانونی و یا بیشترین واگرایی استانداردهای محلی از IFRS می‌باشند.

پذیرش IFRS روی موسسه‌های مالی به ۳ طریق اثرگذار است:

۱- افزایش قابلیت مقایسه‌ی صورت‌های مالی

۲- افزایش الزامات افشاگری

۳- افزایش استفاده از حسابداری ارزش منصفانه

تحقیقات نظری به این نتیجه رسیده‌اند که افزایش الزامات افشاگری می‌تواند عدم تقارن اطلاعاتی را بین یک شرکت و سرمایه‌گذاران کاهش دهد و از این رو باعث افزایش نقدینگی بازار و کاهش هزینه سرمایه‌ای می‌گردد.

دایموند و ورچیکا (Diamond & Verriccia, 1991) در همین رابطه الزامات افشاگری شرکت‌های همگن، می‌تواند نقدینگی شرکت را افزایش دهد و هزینه‌ی سرمایه‌ای آن را از طریق افزایش قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و کاهش هزینه‌های دستیابی به اطلاعاتی که سرمایه‌گذاران مجبورند پردازند را کاهش می‌دهد (Barth, Clinch, and Shibano, 1999).

البته برخلاف اثر مثبت پذیرش IFRS از قبیل افزایش و همگن شدن الزامات افشاگری، خود حسابداری ارزش منصفانه جای بحث دارد. خصوصاً برای مؤسسات مالی. تحقیقات نظری اخیر نشان می‌دهد که حسابداری ارزش منصفانه نوسان‌پذیری سود مؤسسات مالی را افزایش و همچنین ریسکی را که به صورت بالقوه منجر به افزایش هزینه‌ی سرمایه‌ای می‌گردد، را افزایش می‌دهد (Barkharlt, Strausz 2006, Freixas & Tsomocos 2006).

افزایش الزامات افشاگری می‌تواند بر هزینه‌ی سرمایه‌ای از ۲ طریق اثر بگذارد: مستقیم و غیر مستقیم. مستقیم از این طریق که افشائات شرکتی بر هزینه‌ی سرمایه‌ای از طریق نقدینگی بازار اثر می‌گذارد مخصوصاً این که افشاهای شرکتی نامتقارن بودن اطلاعات بین شرکت و سرمایه‌گذاران را کاهش داده و مشکلات انتخاب معکوس را کاهش می‌دهد. که این جریان می‌تواند نقدینگی بازار را افزایش داده و در نهایت این افزایش نقدینگی منجر به حداقل شدن هزینه‌ی سرمایه‌ای شرکت می‌شود (Diamond and verrechia, 1991).

غیر مستقیم از این طریق که بین افشائیات شرکت و هزینه‌ی سرمایه‌ای رابطه‌ی مستقیم وجود دارد برای مثال مرتون (Merton, 1987) نشان می‌دهد که افشای شرکتی اطلاعات کمی را در مورد شرکت در اختیار سرمایه‌گذاران قرار داده و مزایای نا همگون را افزایش می‌دهد و از این طریق هزینه‌ی سرمایه‌ای کاهش می‌یابد.

### مشکلات فرآیند هماهنگ سازی

۱- سیستم وصول مالیات: وصول مالیات در همه‌ی کشورها یکی از بزرگ‌ترین منابع تقاضا برای خدمات حسابداری است و از آن جا که سیستم‌های وصول مالیات در کشورهای مختلف متفاوت است، بنابراین منجر به تنوع در سیستم‌های حسابداری در سطح بین‌الملل می‌شود.

۲- سیستم اقتصادی و سیاسی کشورها: خط‌مشی‌های حسابداری معمولاً برای دستیابی به هدف‌های سیاسی و اقتصادی، متناسب با سیستم اقتصادی و سیاسی کشورها تدوین می‌شوند. امید بسیار ضعیفی جهت برقراری یک سیستم اقتصادی و سیاسی در سطح بین‌الملل وجود دارد.

۳- انجمن حرفه‌ای حسابداری: برخی از موانع برای فرآیند هماهنگ سازی، توسط خود حسابداران و انجمن حرفه‌ای آن‌ها ایجاد می‌گردد.

۴- تفاوت قوانین و مقررات در مبادله سهام در بورس‌های اوراق بهادار

۵- نبود خط‌مشی صریح و روشنی برای تشویق هماهنگ سازی که این امر ناشی از عدم وجود تئوری خاصی برای هماهنگ سازی در ادبیات حسابداری می‌باشد. چنین تئوری‌هایی باید یک خط‌مشی عملی را در جهت اجرای هماهنگ سازی فراهم کند (نون‌هال نهر، ۱۳۸۷)

علمشاهی (۱۳۸۳)، موانع و چالش‌های یکنواختی را در سطح جهان به این شکل بیان می‌کند:

۱. برگرداندن استانداردها به زبان‌های مختلف
۲. پیچیدگی و ساختار استانداردهای بین‌المللی حسابداری
۳. نیاز به بررسی ویژه شرکت‌های کوچک و متوسط
۴. مباحث فرهنگی، الگوها و جنبه‌های سیاسی.

به رغم دلایلی که موافقان و مخالفان یکنواختی روش‌های حسابداری در رد یا قبول آن ارایه می‌کنند، هنوز مشکل هماهنگ سازی در راستای گردش آزاد سرمایه در جهان در دستور کار مراجع حرفه‌ای قرار دارد از اهمیت آن کاسته نشده است.

### دیدگاه موافقان و مخالفان هماهنگی با IFRS

هندریکسون دلایل موافقان و مخالفان کاربرد یکنواختی را جمع بندی و ارایه کرده است و آشکار ساخته که مخالفان، اعمال یکنواختی را تجاوز به حقوق اساسی و آزادی مدیریت قلمداد می‌کنند و بر آنند که کاربرد آن سبب می‌شود که حسابداری به صورت قوانین لازم‌الاجرا تبدیل شود، به مقایسه پذیری صورت‌های مالی آسیب رساند و از توسعه تحولات حسابداری جلوگیری کند. در حالی که موافقان یکنواختی عقیده دارند که تنوع گزارش‌های حسابداری سبب می‌شود مقایسه پذیری میان صورت‌های مالی شرکت‌های مختلف ناممکن و یا دست کم دشوار گردد و احتمال اینکه مدیران صورت‌های مالی را به نفع خودشان دست کاری کنند افزایش یابد و چنانچه بخش خصوصی به این کار اقدام نکند ممکن است مقررات دولتی کاربرد آن را بر بخش خصوصی تحمیل کند اما هندریکسون خود معتقد است که پیش‌بینی کلیه آثار و پیامدهای اقتصادی تا آنجا که به حقوق و منافع سرمایه‌گذاران و بستانکاران آسیب نرسد، حق انتخاب داشته باشد (هندریکسون، ۱۹۸۲).

### موافقان

بسیاری از شرکت‌های چند ملیتی در آمریکا، درآمد عمده خود را از خارج از آن کشور کسب می‌کنند. به عقیده‌ی طرفداران رویکرد یکپارچه سازی استانداردهای حسابداری، مدیران شرکت‌های مزبور نیازمند اطلاعات مربوط و قابل اتکا برای تصمیم‌گیری در خصوص تخصیص منابع هستند. تخصیص منابع نیز همواره با محدودیت‌هایی نظیر محدودیت‌های زمانی و بودجه‌ای همراه است. لذا به باور آن‌ها، این شرکت‌ها باید تفاوت گزارشگری مالی خود را در اتخاذ تصمیم‌های تخصیص منابع در نظر داشته باشند. همچنین آن‌ها اذعان می‌کنند که جهانی شدن اقتصاد و ظهور سازمان‌ها و اتحادیه‌های جهانی نظیر اتحادیه اروپا، سازمان تجارت جهانی، نفت و اپک و همچنین روند رو به رشد نوآوری‌ها در مبادلات تجاری بین‌المللی، ایجاب می‌کند تا تفاوت‌های استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی میان کشورها برطرف شود. آن‌ها ادعا دارند که استانداردهای یکپارچه و ساده حسابداری موجب کاهش هزینه‌های مرتبط با گزارشگری مالی شده و تقاضا برای آن استانداردها را افزایش می‌دهد. در غیاب استانداردهای یکپارچه

حسابداری، اگر شرکتی بخواهد از یک بانک خارجی وام بگیرد باید صورت‌های مالی خود را مجدداً بر اساس استانداردهای مورد تأیید آن بانک تهیه و به تأیید حسابرس برساند. این خود باعث می‌شود که هزینه‌های مرتبط با تهیه و ارائه صورت‌های مالی افزایش یابد. همچنین در نظر طرفداران رویه‌های متفاوت حسابداری در سطح جهان درک و فهم اطلاعات صورت‌های مالی را کاهش می‌دهد. لذا یکنواختی رویه‌های حسابداری، ریسک مربوط به فهم اطلاعات مالی ناشی از عدم افشای اطلاعات کامل و یکنواخت را کاهش می‌دهد و بر سودمندی تصمیمات می‌افزاید. و در نتیجه هزینه‌ی سرمایه‌ای کاهش می‌یابد. به عقیده آن‌ها، وجود استانداردهای مختلف باعث کاهش کیفیت استانداردها می‌شود. استانداردهای یکپارچه بین‌المللی، فرایند شناخت و اندازه‌گیری را آسان و قابلیت مقایسه‌ی اطلاعات صورت‌های مالی را در سطح بین‌المللی افزایش می‌دهد. به علاوه باعث تشویق جریان‌های سرمایه‌گذاری بین‌المللی شده و کارایی بازارهای بین‌المللی افزایش می‌یابد. همچنین انتخاب و استفاده از استانداردهای یکنواخت گزارشگری مالی برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس در اتحادیه اروپا، گامی مهم به سوی بازار سرمایه واحد اروپا خواهد بود و پذیرش آن استانداردها توسط کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا باعث خواهد شد که تفاوتی بین اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا و بقیه‌ی کشورها وجود نداشته باشد.

### مخالفان

اما به عقیده مخالفان، تصمیم استفاده از استانداردهای خارجی توسط بعضی از کشورها، بدون توجه به شرایط محیطی موجود در کشورها اتخاذ شده است. لذا تهیه گزارش‌های قابل مقایسه میان واحدهای تجاری، صنایع و اقتصاد کشورهای مختلف بر اساس استانداردهای حسابداری یکسان و متحدالشکل امکان پذیر نیست. زیرا طبقه بندی یکنواخت اطلاعات حسابداری شرکت‌ها و انتشار آن‌ها، به محیط فعالیت آن‌ها بستگی دارد. این محیط شامل چارچوب‌های مقرراتی، شرایط اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی است که شرکت در آن فعالیت می‌کند. مثلاً قواعد تلفیق واحدهای تجاری که در بازار سرمایه آمریکا فعالیت می‌کنند، نتایج معنی داری برای شرکت‌های چینی به همراه نخواهند داشت. که روابط تجاری و عملیاتی آن‌ها به عوامل سیاسی، اجتماعی و اقتصادی چین وابسته است. به علاوه هرگز دو مبادله یا دو رویداد در دو کشور مشابه نخواهد بود. ممکن است در مورد مبادلات در کشورهای مختلف، تفسیرهای متفاوتی ارائه گردد. بنابراین با طبقه بندی یکسان حسابداری در مورد آن‌ها بی معنی بوده و ممکن است نتایج گمراه کننده‌ای را

به همراه داشته باشد. یکپارچه سازی استانداردهای حسابداری به اندازه و بزرگی شرکت‌ها توجهی ندارد. استانداردهای حسابداری برای شرکت‌های بزرگ و دارای انحصار بازار و شرکت‌های کوچک دارای توان رقابتی پایین یکسان در نظر گرفته می‌شود. هزینه استفاده از استانداردهای یکپارچه حسابداری برای شرکت‌های کوچک می‌تواند بیش از منافع آنها باشد. همچنین ممکن است پذیرش آن استانداردها برای جامعه و اقتصاد کشورها پیامدهای اقتصادی و اجتماعی نامطلوبی داشته باشد. از این رو به نظر می‌رسد استانداردهای حسابداری متحدالشکل برای اکثر شرکت‌هایی که فقط عضو بورس اوراق بهادار کشور خود هستند و فعالیت‌های جهانی ندارند، پیامدهای مطلوبی به همراه نداشته باشد. ارزش‌های متعارف، مستلزم قضاوت مدیریت است و توان اجتناب ناپذیری برای دست‌کاری آن وجود داشته و قابلیت اتکای آن پایین است. اگر چه استفاده از ارزش‌های متعارف، مربوط بودن اطلاعات حسابداری را افزایش می‌دهد اما به نظر می‌رسد قابلیت اتکا، تائید پذیری و قابلیت حسابرسی را کاهش می‌دهد. چگونه می‌توان اظهارنظر حسابرسی را در زمینه ارقامی ارزیابی کرد که با قضاوت مدیران به دست آمده است. حذف محافظه کاری و روی آوردن به ارزش‌های متعارف، این انگیزه را در مدیران به وجود می‌آورد تا آنها در برآوردهای ارقام حسابداری به طور جانب‌دارانه عمل کرده و بی‌طرفی را رعایت نکنند. بنابراین اکثر ارزیابی‌های برآوردی، قابلیت اثبات و تائید را نخواهند داشت. یک مجموعه تنها از استانداردهای جهانی، رقابتی را به همراه نخواهد داشت. اگر استاندارد برای مقایسه در مقابل استانداردهای جهانی وجود نداشته باشد، چگونه می‌توان مطمئن شد که مدل اندازه‌گیری در استانداردهای جهانی درست است، در حالی که همه‌ی درها به سوی تجربه‌ی سایر کشورها بسته است؟ در غیاب این مقایسه چگونه می‌توان استدلال کرد که استانداردهای جهانی هزینه‌ی سرمایه را کاهش خواهد داد. مبادلات بین‌المللی را سهل‌تر خواهد کرد و یا منجر به یک بازار سرمایه‌ی واحد در اتحادیه‌ی اروپا خواهد شد؟

فرآیند استاندارد گذاری همواره یک فرآیند سیاسی است و دولت‌ها بیشترین دخالت را در تدوین استانداردهای حسابداری داشته‌اند از سویی ممکن است فقدان رقابت در تدوین استانداردهای جهانی، فشارهای سیاسی در تدوین استانداردهای جهانی را افزایش دهد و موجب تنزل کیفیت آنها شود. به باور مخالفان، امکان ناپذیری مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری یکپارچه به مثابه‌ی یک موهبت یا نعمت است زیرا مبادلات و رقابت فعال در یک کشور،

پرسش‌ها و مسائلی را در حسابداری به وجود می‌آورند، این مسائل موجب ایجاد سیستم‌های گزارشگری مالی سودمند و در نتیجه رشد حسابداری خواهد شد. عدم پذیرش استانداردهای جهانی، عزت نفس و منزلت حرفه را برای حسابداران هر کشور حفظ خواهد کرد و این خود موجب توسعه‌ی حرفه در کشورهای مختلف می‌شود (نیکو مرام‌هاشم و بهمن بنی مهد ۱۳۸۸).

### نتیجه گیری

حسابداری بین‌المللی شاخه‌ای از اقتصاد کاربردی است که اطلاعات درباره‌ی رویدادهای مالی و تجاری برای استفاده‌کنندگان فراهم می‌کند. وجه تمایز حسابداری بین‌المللی در ارائه اطلاعاتی درباره‌ی شرکت‌های چند ملیتی با عملیات و مبادلات خارجی است و با استفاده‌کنندگانی متفاوت از استفاده‌کنندگان بومی مواجه می‌باشد.

دلایل اقتصادی در مورد مطلوب بودن هماهنگ‌سازی حسابداری این است که تفاوت‌های مهم در شیوه‌های حسابداری به عنوان مانعی برای سرمایه‌گذاران در استفاده‌ی موثر از سرمایه‌ی آن‌هاست. بنابراین، یک دلیل و منطق عمده برای هماهنگ‌سازی این است که قابلیت مقایسه‌ی صورت‌های مالی شرکت‌ها را افزایش می‌دهد و استفاده از آن را در سراسر کشورهای جهان آسان‌تر می‌سازد. پذیرش IFRS در مؤسسات، باعث افزایش قابلیت مقایسه‌ی صورت‌های مالی، افزایش الزامات افشاگری، افزایش استفاده از حسابداری ارزش منصفانه، افزایش نقدینگی شرکت‌ها، کاهش هزینه‌های سرمایه‌ای در کشورهای با محیط قانونی با کیفیت، بهبود کارایی بازار، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی کاهش توانایی مدیریت در هموارسازی و مدیریت سود، کاهش هزینه‌های تولید و توزیع اطلاعات غیریکنواخت و قابل اطمینان در بازار سرمایه، کمک به بسیاری از کشورهایی که تاکنون موفق به تدوین استانداردها نشده‌اند، افزایش جریان تجارت و سرمایه‌گذاری بین‌المللی، افزایش تأمین مالی از طریق سرمایه‌های خارجی، بهبود توزیع منابع اقتصادی، کاهش هزینه‌های سرمایه‌گذاری برون مرزی، افزایش توانایی سرمایه‌گذاران برای اتخاذ تصمیمات کارا تر سرمایه‌گذاری، قابل اعتماد تر شدن روش‌های ارزیابی عملکرد، کاهش هزینه‌های حسابداری جهت انطباق گزارشگری و تکرار مجدد اطلاعات مالی، بهبود عملکرد اقتصادی شرکت‌ها، افزایش درک و فهم اطلاعات صورت‌های مالی و در نهایت استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ضمن ایجاد همگرایی بین‌المللی فواید دیگری را نیز در



بر دارد که اولین مزیت آن مربوط به پدید آمدن زبان مشترک برای بازارهای جهانی می‌شود. به نظر می‌رسد که مزایای حاصل از به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی از لحاظ اقتصادی بیشتر از مخارج حاصل از به‌کارگیری آن باشد. مسلماً تغییر مستلزم تلاش و هزینه است. در صورت داشتن دید بلند مدت و در نظر گرفتن هزینه منفعت این طرح، پذیرش IFRS می‌تواند باعث رشد اقتصادی و عملکرد بهتر بازارهای سرمایه‌ای گردد.

#### منابع:

- ۱- اثی‌عشری، حمیده، احمد خان بیگی، مصطفی. (۱۳۸۷). "گامی به سوی پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری" فصلنامه‌ی حسابرس شماره ۴۲.
- ۲- آن تارکا. (۱۳۸۶). دست‌یابی به هماهنگ‌سازی بین‌المللی از طریق انتخاب رویه‌های حسابداری"، ترجمه هدی همتی، مجله‌ی حسابداری سال ۲۱ شماره ۱۷۹.
- ۳- خوش‌طینت، محسن، رحیمیان، نظام‌الدین. (۱۳۸۳). "هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری"، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۶.
- ۴- رحمانی، علی (۱۳۸۶)، "تعامل بازار سرمایه و حسابداری" همایش بازار سرمایه، شفافیت و حسابداری.
- ۵- رودرینگر و کرایک. (۱۳۸۶). "بررسی هماهنگ‌سازی حسابداری در سطح بین‌المللی با استفاده از دیدگاه‌های دیالکتیک هگل - هم‌ریختی و دانش / قدرت"، ترجمه‌ی دکتر ساسان مهرانی و امین ناظمی، مجله‌ی حسابداری، شماره‌ی ۸۷، مهرماه ۱۳۸۶.
- ۶- صالح نژاد، سید حسن. (۱۳۷۶). "هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری"، فصلنامه‌ی بررسی‌های حسابداری، سال پنجم شماره ۱۸ و ۱۹، زمستان ۱۳۷۵ و بهار ۱۳۷۶.
- ۷- علمشاهی، حمید رضا. (۱۳۸۳). "همسان‌سازی جهانی و استقرار استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (ترجمه) مجله‌ی حسابرس شماره ۱۸۶.
- ۸- مشایخی، بیتا. (۱۳۸۹). "شفافیت اطلاعات حسابداری مالی و سامانه‌ی راهبری شرکت"، مجله‌ی حسابداری سال ۲۴، شماره ۲۱۶ و ۲۱۷ اسفند و فروردین ۸۹.

- ۹- نو نهال نهر، علی اکبر. (۱۳۸۷). "تحلیلی بر فرآیند هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری و نقد گرایی به آن در ایران"، مجله‌ی حسابداری سال ۲۳-شماره ۱۹۹.
- ۱۰- نیکو مرام، هاشم، نبی مهد، بهمن (۱۳۸۸)، "جهانی سازی استانداردهای حسابداری، بایدها و نبایدها"، مجله‌ی حسابداری سال ۲۱ شماره ۱۷۸.

- 11- Alshariari, Malek ahmad, & Al-Abdullah , Riyadh jasim (2005). "The impact of adopting IAS s on the jordanian Environment ; the prospective of accountants , Auditors and academicians " An Exploratory Study.
- 12- Barth,M.G.,CLNCH,and T.SHIBANO "international Accounting harmonization and Global equity market " journal of Accounting and economic 26 (1999) :201 – 235.
- 13- BurkhDT,K.,and R.STRAUSZ."The effect of fair VS.book value accounting on banks"uupublished papers free university of Berlin 2006.
- 14- DIAMOND,D.,and R .Verrecchia."Disclosure liquidity and cost of capital"Journal of finance 45(1991):1325 – 1359.
- 15- Xanthi Gkoughousi , capital market effects of mandatory IFRS adaption in the financial sector June 2010.