

# فصل هشتم:

ارزش منصفانه و استاندارد های بین المللی

گزارشگری مالی



## چالش و فرصت‌های بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران

رافیک باغومیان<sup>۱</sup>، وحید فرهنگیان<sup>۲</sup>

## چکیده

نیاز به یکنواخت سازی استانداردهای گزارشگری مالی از مدت‌ها پیش مطرح بوده است. یکی از راه‌حل‌های که برای این مشکل اندیشیده شده استفاده از استانداردهای حسابداری بین‌المللی است. در حال حاضر بیش از ۱۰۰ کشور از این استاندارد در حال استفاده هستند ولی مزایا و معایب این استانداردها هنوز کاملاً شناخته شده نیست. IAS/IFRS تغییرات اساسی در فرایند گزارشگری مالی بوجود آورده است که از مهمترین آنها، استفاده از ارزش منصفانه، به جای بهای تمام شده تاریخی است. تغییر جهت بسوی حسابداری بین‌المللی و استانداردهای گزارشگری مالی، بطور اساسی تمامی تصمیم‌های مهم مالی هر شرکت از جمله تصمیم درباره فناوری اطلاعات، ارزیابی عملکرد، برنامه ریزی و انگیزه‌های مرتبط با طرح‌های مزایای کارکنان را تحت تاثیر قرار خواهد داد و از طرفی امکان پذیرش متقابل سهام شرکت‌ها در بورس‌ها، استفاده از دانش بشری در حوزه حسابداری، امکان ارزیابی بهتر شرکت‌ها توسط نهادهای مالی بین‌المللی، صرفه‌جویی در زمان و هزینه برای تهیه صورت‌های مالی، فراهم شدن امکان استفاده بهتر فناوری‌هایی همچون XBRL به منظور افزایش شفافیت اطلاعات، ارتقای شفافیت اطلاعاتی و حمایت بهتر از حقوق سرمایه‌گذاران را از مهم‌ترین دلایل بهره‌گیری از استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی است که از سال ۱۳۹۳ پایه‌های اولیه استفاده از این استانداردها توسط شرکت‌های بزرگ بورس انجام خواهد گرفت. تاکنون برای شناسایی پیامدها و نقاط ضعف و قوت این استانداردها پژوهش‌های بسیاری انجام شده است که این مقاله نیز به بررسی چالش و فرصت‌ها و مروری بر استانداردهای گزارشگری بین‌المللی و نحوه اجرای این استاندارد در ایران پرداخته است.

واژگان کلیدی: استاندارد، گزارشگری بین‌المللی، بورس اوراق بهادار تهران

---

<sup>۱</sup> - عضو هیات علمی دانشگاه شهید بهشتی

<sup>۲</sup> - دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری

## مقدمه

نهاد تدوین کننده استانداردها باید همواره استانداردهایی وضع نماید که بین خواسته های گروههای مختلف ذینفع نوعی تعادل و توازن برقرار سازد. طی سالهای اخیر، هیئت استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی<sup>۱</sup> و هیئت استانداردهای حسابداری مالی<sup>۲</sup>، بر سر آغاز پروژه ای در مورد ایجاد همگرایی در استانداردهای خود به توافق رسیده اند. بدون تردید، جهانی سازی استانداردهای حسابداری پیامدهای اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی متفاوتی در پی خواهد داشت.

امروزه شاهد تلاشهای روزافزون برای هماهنگ سازی حسابداری در سطح بین المللی هستیم. در دنیای امروز، بین المللی شدن بازارهای سرمایه و افزایش روزافزون سرمایه گذاریهای مشترک چند ملیتی در کشورهای مختلف، ضرورت مربوط بودن، به موقع بودن و قابل مقایسه بودن اطلاعات و گزارشهای مالی چند ملیتی را دو چندان کرده است. دلیل اقتصادی اولیه در مورد مطلوب بودن هماهنگ سازی حسابداری این است که تفاوتهای مهم در شیوه های حسابداری به عنوان مانعی برای سرمایه گذاران در استفاده موثر از سرمایه است.

در اکثر جوامع، استانداردهای حسابداری در بیشتر موارد مشابه هم هستند. با این حال، تاکنون یکپارچه سازی آنها در تمام دنیا عملاً امکان پذیر نشده است، زیرا تدوین استانداردهای حسابداری از شرایط محیطی و اقتصادی هر جامعه متأثر می شود. گفته می شود اگر استانداردهای حسابداری بر اساس شرایط اقتصادی داخلی کشور تدوین نشود، ممکن است منجر به بروز پیامدهای نامساعد شود. استفاده از استانداردهای حسابداری جامعه ای که در آن بازار سرمایه، از کارآمدی لازم برخوردار بوده و مالکیت بخش خصوصی در صنایع رشد نموده و تفکیک مالکیت از مدیریت به طور نسبی صورت گرفته، در جامعه ای که بازار سرمایه آن ضعیف، و تمرکز مالکیت در دستان دولت است و تفکیک مالکیت از مدیریت به طور محتوایی وجود ندارد، احتمالاً نمی تواند کاملاً سودمند باشد (Luzi Hail & et al. 2006).

برای حسابداران گستره تدوین استانداردها چالشی بزرگ به حساب می آید. بسیاری از جنبه های تولید و ارائه اطلاعات شرکتها تابع مقررات شده است و بسیاری از این مقررات هم به وسیله نهادهای تدوین کننده استانداردهای حسابداری تنظیم می شود. گذشته از این، در هر لحظه از زمان با تدوین و ارائه استانداردهای حسابداری گستره این مقررات افزایش می یابد. (اسکات، ۱۳۸۸)

فرآیند تدوین استانداردها باید بر تئوری پذیرفته شده حسابداری مبتنی باشد. درک عمیق از تئوری حسابداری می تواند نقش ارزنده ای در چگونگی ایجاد و توسعه روشها در ساختار حسابداری مالی، بهبود فرآیند تدوین استانداردهای جدید و یکپارچه کردن استانداردهای حسابداری در سطح ملی و بین المللی ایفا کند. (شاهنگ، ۱۳۸۷)

### حسابداری بین الملل

سیستم حسابداری بین الملل به مجموعه ای از همه اصول، روش ها و استانداردهای همه ی کشورها اشاره دارد و در این که حسابداری بین الملل به اصول حسابداری تطبیقی اطلاق می شود یک توافق نظر کلی وجود دارد.

#### جهت تفاوت استانداردهای ملی حسابداری در کشورهای مختلف:

واگرایی: استاندارد های ملی و بین المللی حسابداری هر دو مسائل یکسانی از حسابداری را در بر می گیرند ولی در استفاده از روش ها و راه حل های مختلف با هم تفاوت دارند. فقدان: به ان دسته از مسائل حسابداری اشاره دارد که در استاندارد های بین المللی گنجانده شده ولی در استانداردهای ملی به انها اشاره ای نشده است.

#### عواملی که سبب بروز تفاوت در استانداردهای ملی و بین المللی شده است:

توسعه اقتصادی

فرهنگ

اهمیت حرفه ی حسابداری

تمرکز مالکیت

#### ساختار استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی

همان گونه که پیش تر بیان شد تا ۲۰۰۱ کارگروه تدوین استانداردهای حسابداری بین المللی وظیفه ی تدوین استانداردهای حسابداری بین المللی را برعهده داشت، در ۲۰۰۱ این کارگروه منحل شد و مقرر شد استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بر اساس ساختار نوین تهیه و تدوین شوند. نگاره ی ۲ نمایانگر آخرین تغییرات ایجاد شده در ساختار نوین تدوین استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی است.

همان گونه که این نگاره نشان می دهد بالاترین رکن در ساختار نوین هیأت پایشگری است که به موجب اصلاحات مصوب در جلسه ی ۱۵ و ۱۶ ژانویه ی ۲۰۰۹ هیأت امنای بنیاد کارگروه استانداردهای حسابداری بین المللی از ۱ فوریه ی ۲۰۰۹ ایجاد شده است و مرکب از رهبران ذی ربط در کمیسیون اروپا، مرجع خدمات مالی ژاپن، کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحد، کارگروه های بازارهای نوظهور و فنی سازمان بین المللی کمیسیون های اوراق بهادار است. به علاوه، رئیس کمیته ی بازل در نظارت بانکداری ناظر بر هیأت پایشگری است و حق رأی در تصمیم گیری ها ندارد.

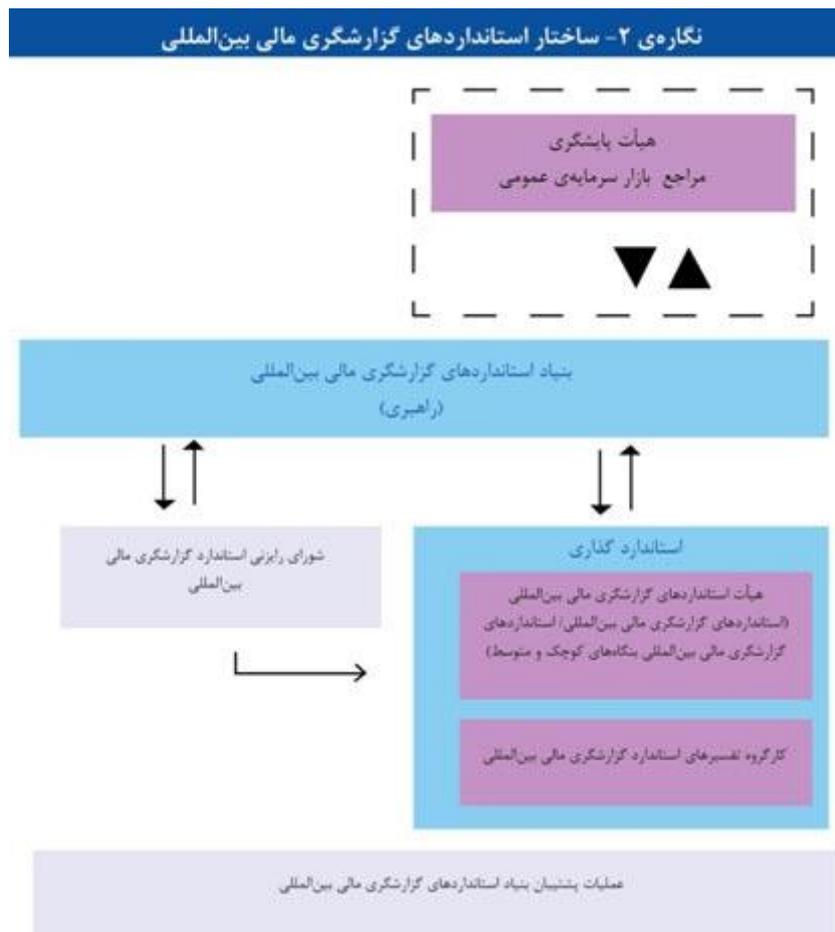
هدف اصلی هیأت پایشگری فراهم ساختن سازوکاری برای تعامل رسمی مراجع بازارهای سرمایه و بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی است تا از این طریق، ضمن افزایش توانمندی مراجع بازارهای سرمایه در استفاده از استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در کشورهایشان، در راستای تعهد اثربخش در الزام به حفاظت از سرمایه‌گذار، درستکاری بازار و ایجاد سرمایه، استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را مجاز شمرده یا الزامی کنند.

به عبارت دیگر، هدف این هیأت ارتقای پاسخگویی عمومی بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی بدون کاهش استقلال فرآیند استانداردگذاری است. مسوولیت‌های اصلی هیأت پایشگری عبارت‌اند از:

مشارکت در فرآیند انتصاب هیأت امنای بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی و تصویب انتصاب امنا بر اساس رهنمودهای بیان شده در قانون تأسیس بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی.

بازبینی و ارائه‌ی توصیه به هیأت امنای در ارتباط با انجام مسوولیت‌های بیان شده در قانون تأسیس بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی. هیأت امنای هر سال گزارش مکتوبی از فعالیت‌ها را به هیأت پایشگری ارائه می‌کند.

بنابراین، هیأت پایشگری مسوولیت نظارتی را در ارتباط با هیأت امنای و نظارت آنها بر فعالیت‌های هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، به‌ویژه در فرآیند تنظیم برنامه‌ی کاری و تلاش‌های هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی برای بهبود صحت و اثربخشی گزارشگری مالی و حفاظت از سرمایه‌گذاران دارد.



همان‌گونه که نگاره ۲ نشان می‌دهد، بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی یکی دیگر از ارکان اصلی در تدوین استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی است. بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی سازمان خصوصی غیرانتفاعی مستقلی است که به منظور حفظ منافع عمومی فعالیت می‌کند. اهداف اصلی بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی عبارت‌اند از: تدوین مجموعه‌ی واحد با کیفیتی از استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی پذیرفته‌ی جهانی که قابلیت الزام و شناخت داشته باشد، از طریق نهاد استانداردگذاری آن، یعنی، هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی؛

ارتقای استفاده و به‌کارگیری شدید این استانداردها؛

توجه به نیازهای گزارشگری مالی اقتصادهای نوظهور و نگاه‌های کوچک و متوسط؛ و

اقدام در جهت همگرایی استانداردهای حسابداری ملی و استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی به منظور ارائه‌ی راه‌حل‌های باکیفیت.

راهبری و نظارت بر فعالیت‌های بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی و نهاد استانداردگذاری آن توسط هیأت امنای (۲۲ عضو) انجام می‌شود، هیأت امنای مسوولیت حفاظت از استقلال هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی و اطمینان از تأمین مالی سازمان را برعهده دارد. هیأت امنای در برابر هیأت پایشگری و مراجع عمومی پاسخگویی عمومی دارد.

هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی نهاد مستقل استانداردگذاری بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی است. اعضای این هیأت (در حال حاضر هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی ۱۵ عضو تمام وقت دارد) مسوول تدوین و انتشار استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، از جمله استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی بنگاه‌های کوچک و متوسط و تفسیر استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی هستند که از سوی کارگروه تفسیر استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی تدوین می‌شود. تمام جلسات هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی به صورت عمومی برگزار شده و فایل‌های صوتی این جلسات از طریق تارنمای هیأت در اختیار علاقه‌مندان قرار می‌گیرد. هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی در اجرای وظایف استانداردگذاری‌اش از فرآیند لازم‌الاجرای شفاف و آزادی استفاده می‌کند که در آن انتشار اسناد مشاوره‌ای، نظیر مقاله‌های مباحثه‌ای و پیش‌نویس‌ها، برای نظرخواهی عمومی عنصر مهمی محسوب می‌شوند. هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی ارتباط نزدیکی با ذی‌نفعان سراسر جهان، شامل سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران، قانون‌گذاران، رهبران کسب و کار، استانداردهاگران و حرفه‌ی حسابداری دارد.

کارگروه تفسیر استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی نهاد تفسیرکننده‌ی هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی است. کارگروه تفسیرها مرکب از ۱۴ عضو است که از سوی هیأت امنای منصوب می‌شوند و تابعیت کشورهای مختلف و پیشینه‌های حرفه‌ای متفاوت دارند. به موجب قانون کارگروه تفسیرها وظیفه‌ی بازبینی به‌هنگام موضوعات گسترده‌ی حسابداری را برعهده دارد که در زمینه‌ی استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی جاری ایجاد شده و رهنمود موثقی را در ارتباط با این موضوعات ارائه می‌کند. کارگروه تفسیرها به منظور رعایت فرآیند لازم‌الاجرای شفاف، کامل و آزاد، در جریان تهیه و تدوین تفسیرها همکاری نزدیکی با کارگروه‌های ملی مشابه دارد.

سایر فعالیت‌هایی که بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در حمایت از اهداف این سازمان انجام می‌دهد توسط کارکنان بنیاد انجام و مدیریت می‌شود. این فعالیت‌ها عبارت‌اند از: ایجاد طبقه‌بندی زبان گزارشگری تجاری برچسبی برای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی و استانداردهای گزارشگری مالی بنگاه‌های کوچک و متوسط به منظور تسهیل استفاده‌ی الکترونیک،

مبادله و مقایسه‌پذیری داده‌های مالی تهیه شده بر اساس استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی. این کار توسط گروه زبان گزارشگری تجاری برجسی استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی انجام می‌شود.

ایجاد برنامه‌های آموزشی باکیفیت، شناخت‌پذیر و به‌هنگام از جمله دریافت برنامه‌های آموزشی استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی بنگاه‌های کوچک و متوسط، و سازمان‌دهی کنفرانس‌ها و کارگاه‌های مربوط به استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی. این فعالیت‌ها در بخش نوآوری‌های آموزشی بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی انجام می‌شود.

حفاظت از نام تجاری استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی و پشتیبانی از همگرایی جهانی از طریق توجه به موضوعات حق تألیف و برگردان و مشارکت در تأمین مالی سازمان از طریق خدمات انتشارات. این فعالیت‌ها در مدیریت محتوا ارائه می‌شود.

عملیات، از جمله مدیریت روزانه و پشتیبانی از سازمان و همچنین ارتباطات، بهبود و گسترش روابط برون‌سازمانی، و ارتقای شناخت بهتر از کار سازمان.

شورای رایزنی استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی نهاد مشاوره‌ای رسمی‌هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی و امنای بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی است. این شورا دربرگیرنده‌ی طیف وسیعی از نمایندگان گروه‌های استفاده‌کننده، تهیه‌کنندگان، تحلیل‌گران مالی، دانشگاهیان، حسابرسان، قانون‌گذاران، نهادهای حسابداری حرفه‌ای و گروه‌های سرمایه‌گذاری است که علاقه‌مند به فعالیت‌های هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی و متأثر از این اقدامات این هیأت هستند. اعضای شورای رایزنی توسط هیأت امنای منصوب می‌شوند. جلسات شورای رایزنی سه بار در سال به مدت دو روز برگزار می‌شود. در این جلسات هیأت استانداردهای حسابداری مالی به رایزنی با این شورا در ارتباط با موضوعات زیر می‌پردازد:

دستور کاری فنی؛

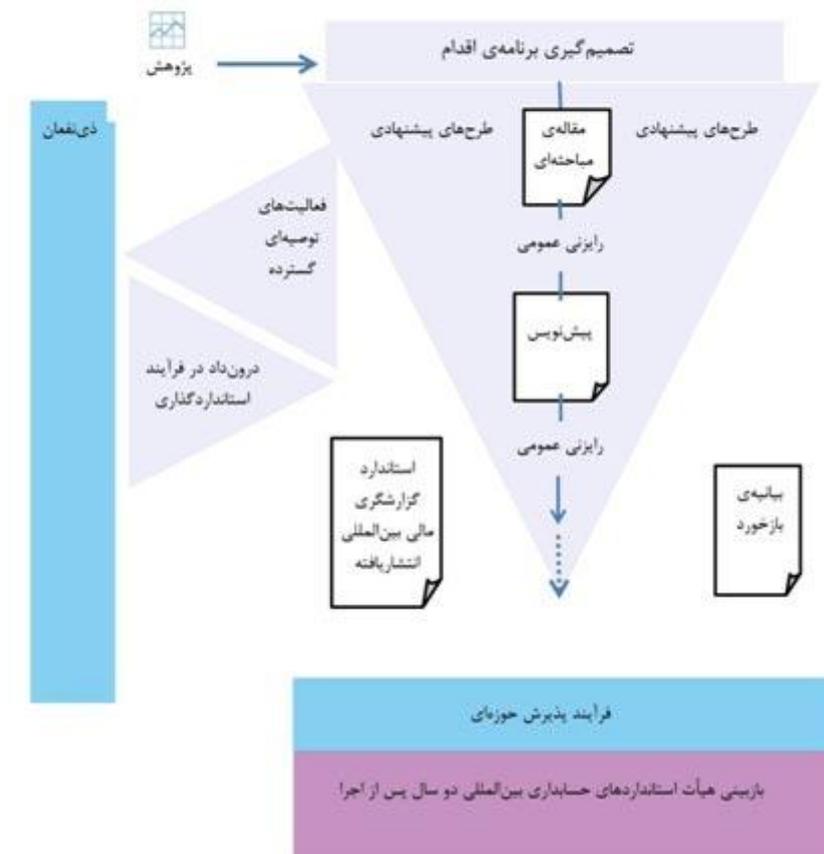
اولویت‌های پروژه؛

موضوعات پروژه در ارتباط با بکارگیری و اجرای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی؛ و مزایا و هزینه‌های احتمالی طرح‌های پیشنهادی خاص.

### فرآیند تدوین و انتشار یک استاندارد گزارشگری مالی بین‌المللی

همان‌گونه که نگاره‌ی ۳ نشان می‌دهد، استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی از طریق یک فرآیند رایزنی بین‌المللی، که فرآیندی لازم‌الاجرا است تدوین می‌شود، این فرآیند با سازمان‌ها و افراد علاقه‌مند از سراسر جهان ارتباط دارد. این فرآیند از شش مرحله که در ادامه می‌آیند تشکیل شده است.

## نگاره ۳- فرآیند لازم‌اجرای تدوین استاندارد گزارشگری مالی بین‌المللی



## تدوین برنامه‌ی اقدام

هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی موضوعات شایسته‌ی افزوده شدن به یک مورد بالقوه در برنامه‌ی کاری خود را عمدتاً با رجوع به نیازهای سرمایه‌گذاران ارزیابی می‌کند. در این راستا، هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی به اهمیت و اثرگذاری (ربط‌پذیری) اطلاعات برای استفاده‌کنندگان و اتکاپذیری اطلاعاتی که می‌تواند ارائه شود، وجود یا فقدان رهنمود، امکان افزایش همگرایی، کیفیت استاندارد تدوین شده، محدودیت‌های منابع توجه دارد. برای کمک به هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی در توجه به برنامه‌ی اقدام آتی این هیأت، از کارکنان این هیأت خواسته شده است تا موضوعاتی را که می‌تواند ضامن توجه هیأت

استانداردهای حسابداری بین‌المللی شود شناسایی و بازبینی کنند و ارتقا دهند. به علاوه، موضوعات جدید ممکن است از تغییر در چارچوب مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی حاصل شود. همچنین، هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی به ایجاد و بحث درباره‌ی موارد برنامه‌ی اقدام احتمالی در زمینه‌ی نظرات سایر استانداردها و سایر گروه‌های ذی‌نفع، شورای رایزنی استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی و تفسیرهای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، و پژوهش کارکنان و سایر توصیه‌ها می‌پردازد.

### ۲- برنامه‌ریزی پروژه

زمانی که موردی به برنامه‌ی اقدام فعال هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی افزوده شد، این هیأت به تصمیم‌گیری درباره‌ی این موضوع می‌پردازد که آیا این موضوع را به تنهایی یا همراه با استانداردها دیگر انجام دهد. در هر دو حالت فوق فرآیند لازم‌الاجرای مشابهی رعایت می‌شود. پس از توجه به ماهیت موضوعات و سطح علاقه در بین ارکان، هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی ممکن است کارگروهی را در این مرحله ایجاد کند.

### ۳- تدوین و انتشار مقاله‌ی مباحثه‌ای

در کتابچه‌ی فرآیند لازم‌الاجرای هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، تهیه و تدوین مقاله‌ی مباحثه‌ای گامی ضروری شمرده نمی‌شود. اما هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی معمولاً مقاله‌ی مباحثه‌ای را به عنوان اولین نشریه‌ی مربوط به موضوعات جدید اصلی در تشریح و تبیین موضوع و درخواست اظهارنظر اولیه از ارکان منتشر می‌کند. مقاله‌ی مباحثه‌ای معمولاً دربرگیرنده‌ی بازبینی جامع موضوع، رویکردهای احتمالی در توجه به موضوع، دیدگاه‌های اولیه‌ی نویسندگان یا هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، و دعوت به اظهارنظر است.

### ۴- تدوین و انتشار پیش‌نویس

انتشار پیش‌نویس در فرآیند لازم‌الاجرا گامی ضروری به حساب می‌آید. صرف‌نظر از این که آیا هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی مقاله‌ی مباحثه‌ای را منتشر کرده است یا خیر، پیش‌نویس استاندارد پیشنهادی را در زمینه‌ی استاندارد پیشنهادی بیان می‌کند. هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی در تهیه و انتشار پیش‌نویس به مبتنی بودن موضوعات بر توصیه‌ها و پژوهش‌های کارکنان، نظرات دریافتی مربوط به مقاله‌ی مباحثه‌ای، و پیشنهادهای شورای رایزنی استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، کارگروه‌ها و استانداردها و مطالب حاصل از جلسات آموزشی توجه دارد. پس از حل این موضوعات در نشست‌های هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، این هیأت طراحی پیش‌نویس را به کارکنان می‌آموزد. پس از تکمیل این پیش‌نویس، هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی این پیش‌نویس را برای نظرخواهی عمومی منتشر می‌کند.

**۵- تدوین و انتشار استاندارد**

استاندارد گزارشگری مالی بین‌المللی در جریان جلسات رسیدگی به پیش‌نویس هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی تدوین می‌شود. در جریان این جلسات هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی باید به بررسی این موضوع بپردازد که طرح‌های پیشنهادی تجدیدنظر شده باید برای نظرخواهی عمومی منتشر شود. به این منظور هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی باید:

موضوعات اساسی را شناسایی کند که در دوره‌ی نظرخواهی ایجاد شده‌اند و پیش‌تر مورد توجه قرار نگرفته‌اند:

به ارزیابی شواهدی بپردازد که هیأت رسیدگی کرده است این موضوع را بسنجد که آیا شناخت بسنده‌ای از موضوع و دیدگاه‌های ارکان سازنده وجود دارد. به بررسی این موضوع بپردازد که آیا نقطه‌نظرات مختلف در این پیش‌نویس آشکار شده است و به اندازه‌ی کافی به بحث و تبادل نظر و بازبینی مبنای نتایج پرداخته شده است.

اگر هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی تصمیم بگیرد تهیه‌ی بازپیش‌نویس ضروری است، فرآیند لازم الاجرای مشابه انتشار پیش‌نویس اولیه دنبال می‌شود. زمانی که هیأت از نتایج مربوط به موضوعات پیش‌نویس راضی باشد، انتشار استاندارد گزارشگری مالی بین‌المللی را به ستاد اعلام می‌کند. به علاوه، معمولاً طرح پیش از نظرخواهی در معرض بازبینی برون‌سازمانی، اغلب از سوی کارگروه تفسیر استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی قرار می‌گیرد. مدت کوتاهی پیش از رأی‌گیری هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی از استاندارد، پیش‌نویس تقریباً نهایی به صورت نسخه‌ی الکترونیکی استاندارد گزارشگری مالی بین‌المللی روی تارنمای هیأت قرار می‌گیرد. در نهایت پس از تکمیل فرآیند لازم‌الاجرای مزبور و حل و فصل تمام موضوعات، استاندارد گزارشگری مالی بین‌المللی منتشر می‌شود.

**۶- پس از انتشار استاندارد**

پس از انتشار یک استاندارد گزارشگری مالی بین‌المللی، کارکنان و اعضای هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی جلسات منظمی را با گروه‌های ذی‌نفع، از جمله سایر نهادهای استانداردگذاری، برای کمک به شناخت موضوعات پیش‌بینی نشده مربوط به اجرای عملی و اثر بالقوه‌ی طرح پیشنهادی آن برگزار می‌کنند. همچنین بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی فعالیت‌های آموزشی را به منظور اجرای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی طراحی و برگزار می‌کند. پس از یک زمان مناسب، هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی به بررسی مطالعات اولیه در زمینه‌های زیر می‌پردازد:

بازبینی اجرای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی. تغییر در محیط گزارشگری مالی و الزامات قانونی نظرات شورای ریزنی استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، کارگروه تفسیر استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، استانداردها و ارکان تشکیل‌دهنده در ارتباط با کیفیت استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی.

### نبود قابلیت تلفیق و مقایسه بین‌المللی

پس از گذشت بیش از نیم قرن از کوشش‌های انجام شده در زمینه تدوین استانداردها در کشور، هنوز صورت‌های مالی اکثریت قریب به اتفاق بنگاه‌های بزرگ اقتصادی کشور با صورت‌های مالی بنگاه‌های مالی متوسط و بزرگ کشورهای پیشرفته صنعتی قابلیت تلفیق و قابلیت مقایسه ندارد. اطلاعات مندرج در این صورت‌های مالی از دو ویژگی همزمان قابل اعتماد بودن و مرتبط بودن برخوردار نیست، بنابراین مبنای مناسبی برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران بالقوه نه در بازارهای مالی جهان و نه در بورس‌های بین‌المللی نیست. محدودیت‌های حاکم بر اهداف و الزامات حسابداری که در گذشته اعمال شده، در صورتی که شرایط کشور و محدودیت‌های محیطی آن، با فضای حاکم بر اقتصاد جهانی، مطابقت نداشته باشد، استانداردهای گزارشگری مالی، هیچ‌گاه به اندازه کافی با استانداردهای بین‌المللی در انطباق نخواهد بود.

بینش متفاوت و منطبق با بینش جهانی سازمان بورس به عنوان مهم‌ترین متقاضی کاربرد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی و سازمان حسابرسی به عنوان مرجع تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی ایران وجود دارد که در طی سالیان گذشته سازمان بورس و انجمن حسابداران خبره با رویکردی مثبت و قدم‌های موثر، خواهان اعتبار بخشیدن به صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیران و حسابداران بنگاه‌های بزرگ و حتی متوسط کشور در مجامع بین‌المللی هستند.

هنگامی اقتصاد کشور به اقتصاد جهانی پیوند خواهد خورد که به جای تبعیت بینش تدوین استانداردهای حسابداری از بینش‌های اقتصادی، بینش‌ها، تصمیم‌ها و اقدامات اقتصادی از الگوی پذیرفته شده جهانی از جمله استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی تبعیت کند. امید است در جهت تحقق اهداف سند چشم‌انداز ۱۴۰۴ زمینه‌های اجرای اثربخش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در بنگاه‌های بزرگ و متوسط اقتصادی کشور فراهم شود و شاهد حضور ایران در بازارهای مالی جهانی باشیم.

### استانداردهای بین‌المللی؛ ضرورت اقتصاد نوین

به کارگیری استانداردها به مفهوم عام و استفاده و هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به طور خاص، یکی از ضرورت‌های اقتصاد نوین است.

به کارگیری استانداردهای بین‌المللی، خیال مصرف‌کننده غیرمتمخصص را در حوزه‌هایی چون فنی، مهندسی و حمایت از حقوق مصرف‌کننده، راحت می‌سازد و نامتقارن بودن اطلاعات نزد ذینفعان را از بین می‌برد البته این نقش را می‌توان برای استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی نیز قائل شد که موجب ساده‌سازی مشارکت‌ها و سرمایه‌گذاری‌ها در یک بنگاه اقتصادی می‌شود. استانداردها با یکسان‌سازی و اطمینان‌بخشی، تصمیم برای سرمایه‌گذاری‌های اولیه و توسعه‌های بعدی را آسان می‌سازند و سرمایه‌گذاری‌های جدید با اتکا بر گزارش‌های مالی مبتنی بر استانداردها به آسانی انجام می‌پذیرند. هماهنگی و انطباق با استانداردهای بین‌المللی به یک نیاز شراکت‌های فراملی در عصر نوین اقتصاد تبدیل شده، بنابراین باید اطلاعات اتباع ملیت‌های مختلف متقارن‌سازی شود تا همکاری‌ها آسان‌تر صورت گیرد.

تلاش بنگاه‌های اقتصادی برای جذب سرمایه‌گذاران جدید و حضور در بازارهای مالی، نیازمند زیرساخت‌هایی برای فایق آمدن بر دغدغه‌های ناشی از عدم تقارن اطلاعات است و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، این بنیان را فراهم می‌کند. بنگاه‌ها برای تامین مالی و حضور در بازارهای بین‌المللی با یکدیگر رقابت می‌کنند و در این شرایط، استانداردهای بین‌المللی به مثابه یک مولفه بسیار موثر در رقابت‌ها عمل می‌کند.

### عوامل تاثیر گذار بر تدوین استانداردها

نهاد تدوین کننده استانداردها باید همواره استانداردهایی وضع نماید که بین خواسته‌های گروه‌های مختلف ذینفع نوعی تعادل و توازن برقرار سازد. برای اینکه یک استاندارد، از دیدگاه تصمیم‌گیری، سودمند واقع شود باید به اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی، معیار سنجش، و تحقیقات تجربی انجام شده در بازار سرمایه توجه کرد. (Bal.2006)

دو گروه مهم نقش آفرین در فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری، سرمایه‌گذاران و مدیران شرکتها هستند. تدوین کنندگان استانداردها باید به نیروهایی که در بازار ایجاد انگیزه می‌کنند توجه، و از آنان بهره‌برداری کنند و تا حد ممکن تلاش نمایند نیاز به ((استاندارد)) را کاهش دهند. استانداردهای حسابداری علاوه بر آنکه چگونگی حسابداری معاملات و رویدادهای مختلف را تعیین می‌کند، پیامدهای اقتصادی نیز در بردارد. استانداردهای حسابداری باید هدفهای گزارشگری مالی شامل ارائه اطلاعات مناسب برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، پیش‌بینی، مقایسه و ارزیابی جریانهای نقدی و سودآوری و توانایی مدیریت در استفاده بهینه از منابع واحد تجاری را تامین کند. (Beuselinck.2009) علاوه بر وجود تضاد یا تعارض بین منافع سرمایه‌گذاران و مدیران، گروه‌های

ذینفع دیگری هم وارد صحنه خواهند شد که نماینده بخشهای مختلف اقتصادی، شیوه عمل سازمانهای مختلف و فرهنگ های گوناگون هستند، که در این زمینه می توان به قدرتهای سیاسی که توان تدوین مقررات را دارند اشاره کرد. (اسکات، ۱۳۸۸)

اگر عوامل فرهنگی اجتماعی به توسعه سیستمهای حسابداری ارتباط داشته باشد که دارد، و اگر چنین ارزشهایی به سیستم فرهنگی اجتماعی یک ملت نفوذ کند، در این صورت می توان ادعا کرد که رابطه نزدیکی بین زمینه های فرهنگی و الگوهای سیستم حسابداری در سطح بین الملل وجود دارد.

### هدفهای گزارشگری مالی

هیئت استانداردهای حسابداری مالی هدفهای گزارشگری مالی را بصورت زیر خلاصه می کند: (هندریکسون، ۱۳۸۵) گزارشگری مالی باید اطلاعاتی ارائه کند که برای سرمایه گذاران و اعتباردهندگان و سایر استفاده کنندگان حال و آینده مفید واقع شود به نحوی که آنها بتوانند بر این اساس در زمینه سرمایه گذاری، اعتباردهی و موارد مشابه، تصمیم منطقی اتخاذ نمایند. این اطلاعات باید برای کسانی که در مورد فعالیتهای اقتصادی و تجاری درک معقولی دارند و آنها که تمایل دارند این اطلاعات را با آگاهی نسبی مطالعه نمایند، جامع باشد.

گزارشگری مالی باید به سرمایه گذاران و اعتباردهندگان و سایر استفاده کنندگان حال و آینده کمک کند تا آنها بتوانند مبلغ، زمان بندی و عدم اطمینان نسبت به وجوه نقد دریافتی از محل سود تقسیمی یا بهره و وجوه حاصل از فروش، بازخرید یا سررسید اوراق بهادار یا وام ها ارزیابی نمایند. گزارشگری مالی باید در مورد منابع اقتصادی واحد تجاری، ادعا نسبت به این منابع و نیز در مورد اثرات ناشی از رویدادهای مالی و غیر مالی و شرایطی که منجر به تغییر منابع و ادعا نسبت به این دارایی ها می شود، اطلاعات مورد نیاز را ارائه کند.

### اهداف استفاده کنندگان از گزارش های مالی

در این زمینه تحقیقات زیادی توسط افرادی همچون کستر، هنسن، پیتون، و لیتلتون صورت گرفته. اما تحقیقات اصلی توسط گروهی به نام تروبلاد صورت گرفت که از طرف AICPA به این نکار گمارده شد. اینان معتقد به این بودند که هدف گزارشهای مالی ارائه اطلاعات مفید جهت تصمیم گیری اقتصادی و تسهیل این فرایند است. آنان در گزارش خود بر پیش بینی مقادیر و ارزیابی جریانهای نقدی آینده جهت تصمیم گیری اقتصادی سرمایه گذاران و بستانکاران و شرکتها تاکید کردند.

اقدام دیگر انتشار بیانیه SFAC#1 از سوی FASB بود. در این بیانیه اذعان شده بود که گزارشات مالی باید اطلاعات به سرمایه گذاران و بستانکاران و سایر استفاده کنندگان از این صورتهای درباره زمان، مبلغ، و عدم اطمینان در دریافتها و پرداختهای نقدی ارائه نماید. اما آنها متذکر شدند که هدف اصلی گزارشهای مالی اطلاعاتی درباره عملکرد عملیات است که در درآمدها و یا سود و زیان و اجزای آن باید به دنبال آن گشت.

اما بیانیه SFAC#1 نیز مطلب تازه ای را بدنبال نداشت، لذا باید به دنبال راه حل تازه ای برای یافتن اهداف واقعی گزارشات مالی بود. و لازمه این امر این است که اولاً استفاده کنندگان گوناگون از گزارشهای مالی مشخص شوند و ثانیاً اهداف آنها را برای استفاده از این صورتهای دریافت. یکی از راه ها این است که حسابداری را به عنوان یک فعالیت اجتماعی در نظر بگیریم که در این صورت ما به یک دسته از اهداف به صورت زیر دست پیدا میکنیم:

اهداف عملیاتی ۲- اهداف مشترک ۳- اهداف مسلط

### اهداف عملیاتی

به مجموعه اهداف افراد و گروههای مختلف جامعه زمانی که این اهداف قابلیت اجرا داشته باشند و بتوان آنها را فعالیتهای اجتماعی قلمداد کرد اهداف عملیاتی گویند. یکی از محدودیت های استفاده از این روش در امر تدوین استاندارد ها تعداد زیاد این اهداف است و دیگری اینک درجه اهمیت این اهداف برای افراد و گروههای مختلف متفاوت است و بعلاوه این اهداف غالباً با هم در تضاد نیز میباشند. مثلاً هدف شرکتی کاهش مالیات است ولی هدف دولت افزایش وصول مالیات باری خدمت بیشتر به مردم است که با هم در تضاد است. بنابراین استفاده از این اهداف به این جهت که هدفی را در دسرس مسولین قرار دهد تا مبنای تدوین استاندارد باشد مناسب نیست.

### اهداف مشترک

همان طوریکه از عنوان بر مآید این اهداف شامل زیر مجموعه ای از اهداف تمام اقشار مختلف جامعه است که به عنوان فعالیتهای اجتماعی مشترک شناخته میشود.

**نکته:** اگر تمام افراد دارای اهداف یکسان باشند اهداف عملیاتی با اهداف مشترک یکسان میشود و اگر هر یک از گروهها دارای اهدافی کاملاً متفاوت باشند اصلاً اهداف مشترکی به وجود نخواهد آمد. اما انتظار معقول این است که اهداف مشترک بین گروههای مختلف وجود دارد ولی تعداد آنها کمتر از اهداف عملیاتی است.

در این قسمت ما به بررسی این موضوع میپردازیم که آیا اهداف مشترک بین گروههای مختلف میتواند معیاری مناسب برای تدوین استاندارد باشد. در پاسخ باید گفت که این چنین نیست زیرا تحقیقات تجربی نشان داده است که اهداف استفاده کنندگان از گزارشهای مالی اکثراً به صورت غیر مشترک است. مثلاً طبق تحقیقی که FASB در سال ۱۹۷۶ انجام داد از استفاده کنندگان مختلف

گزارشهای مالی سوال شد که آیا با نظراتی که در گزارش تروبلاد ارائه شده موافق هستند یا نه با کمال تعجب متوجه شدند که تا ۳۷٪ از این افراد عقیده دارند که هدف اصلی گزارش مالی فراهم کردن اطلاعات مفیدی جهت تصمیم گیری اقتصادی استفاده کنندگان است. بنابراین نتیجه این است که اولاً ما نمیتوانیم گروههای مختلف استفاده کننده از صورتهای مالی را مشخص کنیم به علت نبود اطلاعات. دوماً اهداف مشترک این گروهها را نیز نمیتوانیم مشخص کنیم. در آخر اینکه مشخص نیست که آیا با تعبیر اهداف مشترک میتوان به یک لیست عملی از اهداف دست یافت که قابل استفاده در جهت تدوین استانداردها باشند.

#### اهداف مسلط

اهداف مسلط عبارت است از اهداف مجموعه ای از افراد یا گروهها که به دلیل رابطه مستقیمی که با استانداردهای حسابداری و نحوه گزارش گری مالی دارند در امر تدوین این استانداردها دخالت زیادی میکنند. مشخصه بارز این تعریف تسلط و نفوذ این افراد در امر تدوین استانداردها میباشد. بر اساس این تعریف به جای دنبال کردن اهداف عملیاتی و اهداف مشترک در امر تدوین استانداردها اهداف مسلط یعنی اهداف گروههای مهمی که که ارتباط نزدیکی با گزارشهای مالی دارند ملاک عمل قرار میگیرد. فایده تکیه بر این مفهوم و اهداف مسلط این است که:

امکان تعیین گروههای اصلی استفاده کنندگان از گزارشهای مالی را افزایش میدهد

وقتی گروههای مسلط شناسایی شدند دسترسی به اهداف آنها امکان پذیر میشود

با صرف وقت کمتر و هزینه کمتر مشخص نمودن اهداف گروههای مهم جامع عملی میشود.

بیانیه شماره SFAC#1، FASB و گزارش تروبلاد نیز برای تدوین استانداردها پایه و اساس را گروههای مسلط یعنی سرمایه گذاران، بستانکاران، و مدیران شرکتها قرار داده اند. نتیجه اینکه احتمال دستیابی به لیستی از اهداف عملی گزارشهای مالی از طریق مفهوم اهداف مسلط بسیار زیاد است ولی این امر مستلزم صرف وقت و هزینه و اجام اقدامات جدی است.

#### مدلهای عمده حسابداری در سطح بین الملل

کشورهای مختلف می توانند بر اساس تشابهات حسابداری گروه بندی شوند. با این حال، به منظور تعمیم گروه بندی در سطحی گسترده تر، تنها پنج مدل حسابداری عمده بشرح زیر شناسایی گردیده که اختصاراً معرفی می گردند. (WOLK.2001)

مدل انگلیسی آمریکایی (آنگلوساکسون)

آمریکا، انگلستان و هلند، پیش آهنگ این گروه هستند. از مشخصات این مدل، می توان به موارد زیر اشاره کرد. حسابداری در این کشورها در راستای رفع نیازهای اطلاعاتی سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان جهت گیری شده است. این کشورها، بازارهای سرمایه بزرگ و توسعه یافته دارند. سطح

آموزش در آنها بسیار بالاست و استفاده کنندگان اطلاعات مالی از خبرگی و مهارت بالایی برخوردارند.

#### مدل کنتیننتال

کشورهای اصلی این گروه، کشورهای قاره اروپا و ژاپن هستند. واحدهای تجاری در این کشورها، رابطه نزدیکی با بانکها دارند، چرا که تامین کننده نیازهای سرمایه ای آنها هستند. حسابداری مالی، جهت گیری قانونی، شیوه عمل حسابداری گرایش به محافظه کاری زیاد دارد. کشورهای فرانسوی زبان آفریقا، نیز کم و بیش این مدل را دنبال می کنند.

#### مدل آمریکای جنوبی

این مدل، بیشتر کشورهای آمریکا جنوبی را در بر می گیرد. این کشورها به استثنای برزیل که پرتغالی زبان است، اسپانیایی زبان هستند. آنچه این مدل را از دو مدل قبل متمایز می کند استفاده مستمر از تعدیلات تورمی در حسابداری است. به طور کلی در این مدل، جهت گیری حسابداری به سوی نیازهای برنامه ریزان دولتی است.

#### مدل اقتصاد ترکیبی

فروپاشی بلوک شرق پس از وقایع سیاسی دهه ۱۹۸۰ میلادی سبب آن شد در اروپای شرقی و شوروی سابق، یک مدل حسابداری خاص ایجاد شود. این مدل، از یک سو در صدد پاسخگویی به بقایای برنامه ریزی و کنترل اقتصادی بسیار متمرکز و از سوی دیگر، به دنبال پاسخگویی به فعالیتهای موسسات دارای گرایش اقتصاد آزاد است. در کشورهای استفاده کننده از این مدل، موسسات معمولاً در قالب سیستم های حسابداری دوگانه عمل می کنند. .

#### مدل استانداردهای بین المللی

مدل استانداردهای بین المللی را می توان الگویی متمایز از چهار مدل قبل دانست که ریشه آن در هدف هماهنگی گزارشگری مالی در سطح بین المللی (خصوصاً برای شرکتهای چند ملیتی و مشارکت کنندگان در بازارهای مالی جهان) نهفته است. انتظار می رود با جهانی شدن بازارهای سرمایه، حرکت در جهت گسترش استانداردهای بین المللی تسریع شده و مدل های مختلف به سمت همگرایی بیشتر کنند. از آنجا که بیشتر پیشرفتهای صنعتی در گروه کشورهای انگلوساکسون و کنتیننتال می باشد، لذا بیشترین رشد و توسعه حسابداری در این کشورها بوده است. (کریمی و تاجیک، ۱۳۸۶)

#### فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری در سطح بین الملل

کمیته استانداردهای بین المللی حسابداری، یعنی نهاد اصلی تشکیل دهنده هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری با موافقت سازمانهای حسابداری استرالیا، فرانسه، کانادا، ژاپن، آلمان، مکزیک، هلند، بریتانیا، ایرلند و ایالات متحده در سال ۱۹۷۳ تشکیل شد. (اسکات، ۱۳۸۸)

در سال ۲۰۰۱، کمیته استانداردهای بین المللی حسابداری تجدید سازمان گردید و دارای ساختار مشابه ساختار هیئت استانداردهای حسابداری مالی (در ایالات متحده) شد.

تشکیل کمیته استانداردهای بین المللی حسابداری بخشی از پدیده یکپارچه و جهانی شدن فعالیتهای اقتصادی است که در سالهای اخیر شاهد آن بوده ایم. به ویژه، این پدیده جهانی شدن بازارهای اوراق بهادار و بسیاری از شرکتهای بزرگ پذیرفته شده در این بازارها (در دو یا چند کشور) را در بر می گیرد. در نتیجه، تهیه کنندگان گزارشهای سالانه شرکتهای بزرگ و چند ملیتی در می یابند که باید این گزارشها را طبق الزامات حاکم بر بازارهای اوراق بهادار چندین کشور تهیه کرد.

هدف های کمیته استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی پس از تجدید سازمان عبارت است از: ارائه یک مجموعه منحصر به فرد استانداردهای حسابداری با کیفیت بالا، قابل درک و قابل اعمال در سطح جهان برای نیروهای فعال در بازارهای جهانی برای تامین منافع عموم، تقویت کاربرد این استانداردها، و ارائه استانداردهای حسابداری مالی همگن در قالب استانداردهای بین المللی حسابداری به عنوان بهترین راهکارها.

### مزایا و معایب بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی

با توجه به مطالب ارائه شده در قسمتهای قبل و ارزیابی نتایج یافته های محققان در مورد مزایا و معایب استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، می توان این مزایا و را به شرح ذیل خلاصه کرد:

#### مزایای بکارگیری استانداردهای حسابداری بین المللی

مزایای گوناگونی برای کاربرد استانداردهای حسابداری بین المللی به عنوان استانداردهای حسابداری ملی ذکر شده است که عمدتاً به قرار زیر است:

#### افزایش قابلیت مقایسه

تردیدی نیست که یکی از مهمترین اهداف جهانی سازی استانداردهای حسابداری افزایش قابلیت مقایسه ی صورتهای مالی است. از دیدگاه نظری این توافق وجود دارد که داشتن مجموعه ی واحدی از استانداردهای با کیفیت بالا به نفع سرمایه گذاران است و منجر به کاهش هزینه های اداری جهت دسترسی به بازارهای سرمایه در سراسر جهان می گردد. در یک بازار سرمایه یکپارچه، منطق وجود مجموعه ی واحدی از استانداردها آشکار است، زیرا این مجموعه ی واحد، مقایسه پذیری و درک گزارشگری مالی را بهبود می بخشد و به کارگیری سرمایه در فراسوی مرزهای سیاسی را کارآتر می سازد. گزارشگری مالی از طریق اینترنت در حال رایج شدن است و سرمایه

گذاران از هر کشوری، صرف نظر از کشورهای محل اقامت آنها به اطلاعات مالی شرکت‌ها دسترسی دارند. در غیاب استانداردهای یکنواخت برای مقایسه‌ی صورت‌های مالی تهیه شده در کشورهای مختلف، به شناخت متقابل یا تطبیق نیاز است. شناخت متقابل مستلزم آن است که استفاده‌کننده‌ی صورتهای مالی با دو مجموعه‌ی متفاوت از استانداردها آشنا باشد. (فروغی داریوش، ۱۳۸۸)

آچلیتتر (۲۰۰۵) معتقد است که شناخت متقابل تنها در میان کشورهایی که زیرساختهای اصول حسابداری مشابهی دارند، ممکن است. در صورت استفاده از استانداردهای یکنواخت گزارشگری مالی، به سادگی می‌توان وضعیت مالی شرکتهای سراسر دنیا را با یکدیگر مقایسه کرد و از پیچیدگی‌ها و هزینه‌های اجرایی یا تطبیق دو روش فوق پرهیز کرد.

اگرچه قابلیت مقایسه در استانداردهای ملی هر کشور نیز وجود دارد، ولی مقایسه‌پذیری جهانی یا فراملیتی، نیاز حیاتی بازار و محققان و سرمایه‌گذاران برای تصمیم‌گیری است، که با استفاده از IFRS<sup>۱</sup> این نیازها تا حدی برطرف می‌گردد. در این مورد تحقیقات زیادی توسط نیل و وانگ (۲۰۱۰)، آتوود و درک میرسی (۲۰۱۰)، بیو سینک و همکاران (۲۰۰۹)، کاپکون و همکاران (۲۰۰۹) انجام شده است، آنها اعتقاد دارند که با استفاده از IFRS کیفیت گزارشگری و قابلیت مقایسه‌پذیری افزایش می‌یابد. (Stefano Cascino & et al )

دیوید توئیدی، مدیر اسبق IASB، دلیل یکسان‌سازی بین‌المللی در حسابداری را در انسجام بازارهای جهانی می‌داند: "با پیوسته شدن بازارهای سرمایه‌ی جهان، نیاز به مجموعه‌ی واحدی از استانداردهای حسابداری آشکارتر می‌شود. یک مجموعه‌ی واحد از استانداردهای بین‌المللی، قابلیت مقایسه‌ی اطلاعات مالی را افزایش داده و به این ترتیب سرمایه‌ی بین‌کشورها به نحو اثر بخش‌تری توزیع خواهد شد. همچنین گسترش و پذیرش استانداردهای بین‌المللی، هزینه‌های مقایسه را برای شرکتهای کاهش داده و ثبات رویه را در حسابرسی بهبود می‌بخشد. (برگرفته از سایت اینترنتی IASB)

### ارتقای کیفیت گزارشگری مالی

یکسان‌سازی حسابداری در سرتاسر جهان سبب می‌شود حسابداران حرفه‌ای در تمام دنیا بر مجموعه‌ی واحدی از استانداردها

متمرکز شوند و به این ترتیب نقاط ضعف این استانداردها کاملاً آشکار گردد و از طریق رفع اشکالات آن، شفافیت و کیفیت گزارشگری مالی به میزان زیادی ارتقا پیدا می‌کند. با توجه به شرایط مختلف اقتصادی در سراسر جهان، تجربیات بسیاری از کشورهای در استانداردها لحاظ شده و از بروز بحرانهای مالی اقتصادی جلوگیری می‌شود IFRS. نسبت به استانداردهای ملی، دقت

و جامعیت بیش تری دارد. فلورا و همکاران (۲۰۱۰) معتقدند که در شرکتهایی که IFRS پذیرفته شده، تاثیر زیادی بر روی هزینه سرمایه داشته و باعث شده است که نا برابری اطلاعاتی و ریسک و در نتیجه هزینه سرمایه کاهش یابد. این امر سبب افزایش کیفیت گزارشگری مالی می شود. همچنین در تحقیقات انجام شده توسط لیوز و ورچینا (۲۰۰۰)، دسک و همکاران (۲۰۰۸) و لی (۲۰۱۰) نیز همین نتایج حاصل شده است. (Annita Florou, 2010)

رندرز و گارمینک (۲۰۰۷) با بررسی شرکتهای داوطلب پذیرش IFRS به این نتیجه رسیدند که این استانداردها با ارتقای افشا نسبت به استانداردهای ملی، از میزان اطلاعات محرمانه ی در اختیار افراد درون شرکت می کاهد و منجر به محافظت بیشتر از حقوق سرمایه گذاران خواهد شد که طبعاً سبب کاهش نابرابری اطلاعاتی می گردد.

دسک و همکاران (۲۰۰۸) با انجام پژوهشی در مورد ارزش و نقدینگی بازار نشان دادند شرکتهایی که برای نخستین بار و پس از اجباری شدن پذیرش استانداردهای گزارشگری بین المللی مالی، اقدام به بکارگیری آنها کرده اند، افزایش چشمگیری را در ارزش و نقدینگی بازار خود تجربه کرده اند. براین اساس، نقدینگی بازار شرکتهای مذکور از ۳٪ به ۶٪ افزایش یافته است.

### صرفه جویی در زمان و هزینه و آموزش

استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی از طریق کاهش هزینه های تطبیق، هزینه دسترسی به اطلاعات بازارهای مختلف سرمایه را کاهش می دهد. حسابداران با فراگیری مجموعه ی واحدی از استانداردها، قادر به تهیه و تحلیل صورت های مالی شرکت های سراسر جهان خواهند بود. سرمایه گذاران نیز با درک استانداردها، اطلاعات را به درستی تفسیر، تصمیمات بهتری را بر اساس آن اطلاعات اتخاذ می کنند. این مسئله می تواند به کاهش هزینه های سرمایه ی شرکت ها نیز منجر شود (Beuselinck & et al, 2007).

کتابهای درسی و ابزارهای آموزشی حسابداری مالی نیز به صورت مشابه در سراسر دنیا قابل استفاده خواهد بود. با توجه تشابه فرآیند گزارشگری مالی، سیستم های اطلاعاتی نیز قابل استفاده در شرکت های مختلف خواهد بود و هزینه ی چرخه عمر آن ها بین تعداد بیشتری تقسیم خواهد شد (Dr.L.Muphy & et al, 2008)

### معایب به کارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی

با توجه به تحقیقات انجام شده می توان گفت علاوه بر مزیت های عمده ای که کاربرد یکپارچه استانداردهای بین المللی دارد، اما به کارگیری آن در سطح جهانی خالی از اشکال نیست. در صورت به کارگیری این استانداردها به عنوان استانداردهای ملی، اختلالاتی ایجاد می شود و باعث می شود که معایب به کارگیری این استانداردها پدیدار شود. در ادامه به برخی از این معایب اشاره می شود:

## حسابداری ارزش منصفانه

یکی از مشخصه های اصلی استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی حجم قابل ملاحظه استفاده از ارزش منصفانه می باشد. در اینجا یک پرسش اصلی که می توان مطرح کرد این است که آیا هیئت تدوین استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی فشار زیادی را برای الزام استفاده حسابداری ارزش منصفانه وارد آورده است؟

در عمل مسائل بالقوه بسیاری در ارتباط با ارزش منصفانه وجود دارد که می توان برای مثال به دو مورد آن اشاره کرد:

اولاً وضعیت نقدینگی بازار مقوله مهمی است. تفاوت های قیمت خرید و فروش می تواند به قدری بزرگ باشد که منجر به ایجاد ابهام اساسی در مورد ارزش منصفانه شود و از این رو صورتهای مالی را مخدوش سازد.

ثانیاً اگر قیمت های جاری بازار در دسترس باشند، حسابداری ارزش منصفانه فرصت مدیریت سود را از مدیران سلب می کند، زیرا آنان نمی توانند از طریق زمان بندی فروش های دارایی توام با اعمال نظر نسبت به سود و زیان تحقق نیافته بر صورتهای مالی اثر بگذارند.

"هیئت، استفاده ی گسترده تر از ارزش منصفانه را در پیش گرفته است، زیرا معتقد است اطلاعات تهیه شده بر مبنای آن، برای سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان نسبت به اطلاعات بهای تمام شده ی تاریخی مربوط تر هستند. چنین معیاری وضعیت مالی فعلی واحد گزارشگر را بهتر منعکس می کند و ارزیابی عملکرد گذشته و چشم انداز آتی آن را تسهیل می کند. هیئت در این مورد، دیدگاهی که قابلیت اتکا را مرجح بر مربوط بودن اطلاعات صورتهای مالی می داند، قابل پذیرش نمی داند."

ارزش های منصفانه شامل اطلاعات بهتری نسبت به بهای تمام شده ی تاریخی است که شامل موارد زیر می شود:

ارزشهای بازار قابل مشاهده، که مدیران قادر به دستکاری عمده در آن نیستند، یا برآوردهای دقیق و مستقل از ارزشهای تسویه

طرفداران ارزش منصفانه معتقدند گنجاندن چنین اطلاعاتی در صورت های مالی، این صورت ها را پربارتر می کند، و برای مدیران، سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان، منافع زیادی در بر خواهد داشت. طی سال های اخیر بازارهای مالی مانند بازارهای بورس و اوراق بهادار و بازارهای غیررسمی بسیار فعال و پویا شده اند. به علاوه، بانکهای اطلاعاتی الکترونیکی گسترش یافته اند که اطلاعات مبادلات اوراق بهادار در آن ها ثبت می شود و به صورت گسترده ای می توانند برای برآورد ارزش بازار اوراق بهادار به کار گرفته شوند. روشهای زیادی نیز برای برآورد ارزش منصفانه ی داراییهای

غیرتجاری مورد قبول واقع شده اند. این روش ها شامل روش ارزش فعلی (جریان های نقدی تنزیل شده)، بهای تمام شده ی جایگزینی و... هستند. (Ball, 2006).

### مزایای هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری در سطح جهان و انتقادهای وارد بر آن

مزایای ناشی از هماهنگ سازی به شرح زیر است:  
 افزایش قابلیت مقایسه اطلاعات مالی بین المللی، درک حقایق موجود، حل مشکلات سرمایه گذاران خارجی و سهولت گردآوری سرمایه های خارجی؛  
 افزایش صرفه و صلاح در منابع مورد استفاده به منظور گزارشگری مالی (بی نیازی نسبت به تهیه چندین گزارش)؛

سودمند بودن برای آن دسته از کشورها که استانداردهای مدون حسابداری و حسابرسی ندارند؛  
 کمک به تحلیلگران مالی و وام دهندگان خارجی برای درک صورت های مالی شرکت های خارجی و نیز بهبود انتخاب آنان از میان گزینه های موجود در سرمایه گذاری؛  
 کمک به مقام های مالیاتی در سراسر دنیا؛ با توجه به محاسبه مالیات بر اساس درآمد هر سازمان در کل دنیا. هماهنگ سازی باعث می شود که این درآمدها بر مبنای اصول و روش های حسابداری یکسان اندازه گیری شود؛

سهولت در به کارگیری تجزیه و تحلیل های عملیاتی لازم به منظور هدایت واحد تجاری؛ و آسان شدن مدیریت روابط با مشتریان و تامین کنندگان توسط مدیران مالی شرکت ها.  
 گروهی که بیشترین انتفاع را از هماهنگ سازی استانداردها خواهد برد، شرکت های چند ملیتی هستند. به گونه ای که تبادل اطلاعات برای این شرکت ها با سهولت بیشتری انجام خواهد پذیرفت.

### انتقادهای وارده بر پدیده هماهنگ سازی عبارت است از:

اولین انتقاد وارده این است که هر دو گروه کشورهای توسعه نیافته یا در حال توسعه، استانداردهای بین المللی را استانداردهایی تحمیلی از طرف قدرت های اقتصادی می دانند.  
 انتقاد دیگر این است که حسابداری به طور ماهوی یک حقیقت انعطاف پذیر است و اگر استانداردها هماهنگ شوند، دیگر به میزان کافی انعطاف پذیر نیستند و نمی توانند برای محدوده وسیعی از امکانات ملی، سیستم های حقوقی، سطوح مختلف توسعه اقتصادی و تفاوت های فرهنگی، به کار گرفته شوند.

علاوه بر آن، دستیابی به یک توافق جمعی در برخی استانداردهای حسابداری برای هیئت تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری نیز کاری دشوار است. بنابر این هیئت مزبور باید در پی توافقی در سطحی پایین تر از آنچه در گذشته مورد انتظار بود (پذیرش کامل جهانی) باشد.

علاوه بر آن، گروه دیگر بر این باورند که هماهنگ‌سازی بین‌المللی ممکن است به اضافه بار استانداردها منجر شود. این موضوع بیانگر آن است که شرکت‌ها علاوه بر سر و کار داشتن با فشارهای اقتصادی، سیاسی و اجتماعی کشورشان، باید الزامات پیچیده و پرهزینه بین‌المللی را نیز رعایت کنند.

این امر نشان‌دهنده آن است که این استانداردها ابتدایی و ناکافی هستند. هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری می‌تواند در عین اینکه مخاطرات را به شرکت‌ها نشان می‌دهد، به‌طور همزمان کاهش سود و ایجاد نوسان‌ها را نیز در ترازنامه آنها در پی داشته باشد (پارکر ۲۰۰۲). بنابراین شرکت‌ها باید سرمایه‌گذاران را از تاثیر هماهنگ‌سازی بر سود و بدهی‌های گزارش شده، آگاه کنند.

### بازارها و سیاستهای ملی

بازارها و سیاستها اصولاً ملی باقی می‌ماند نه جهانی. دلیل اصلی برای تردید داشتن در باره کاربرد استانداردهای واحد این است که انگیزه مدیران و مجریان مانند حساب‌برسان، هیئت‌ها، سهامداران و ... ملی و بر همان موضوعاتی که قبلاً حاکم بوده باقی می‌ماند.

در نهایت این نیروی قدرت‌های سیاسی و اقتصادی ملی است که مشخص می‌کند چطور مدیران و مجریان بر اجرای قوانین تاثیر می‌گذارند. این نیروها به‌طور تلویحی تاثیر اساسی بر گزارشگری مالی دارند و تمایل به توقف ناگهانی آن و پذیرش استانداردهای بین‌المللی ندارند.

حسابداری خاصیت انعطاف‌پذیر دارد و می‌تواند با موقعیت‌های متفاوت و متعددی مطابق شود اما اگر استانداردهای حسابداری هماهنگ شوند دیگر به اندازه‌ی کافی انعطاف‌پذیر نخواهد بود. از طرف دیگر، استانداردهای یکسان بین‌المللی نمی‌تواند برای گستره عظیمی از شرایط محیطی، سیستم‌های قانونی، و مراحل توسعه‌ی اقتصادی و فرهنگی متفاوت مناسب باشد. مسلماً شرایط بازارهای بورس در کشورهای در حال توسعه و توسعه نیافته آسیایی و آفریقایی با بازارهای اوراق بهادار آمریکا و اروپا که عمری متجاوز از یک قرن دارند، مشابه نخواهد بود. قبل از غرق شدن در اندیشه جهانی‌سازی، یادآوری این نکته که بازارها و سیاستها ملی هستند نه جهانی، ارزشمند است. ابعاد مهمی که باعث می‌شود جهان به طرز قابل ملاحظه‌ای ملی و نه جهانی به نظر رسد شامل این موارد است. (Hans B. Christensen & et al. 2008).

### میزان و ماهیت دخالت دولت در اقتصاد

ورود دولت به عرصه تدوین مقررات گزارشگری مالی

مقررات مربوط به اوراق بهادار و طرفهای قرارداد

### عمق بازارهای مالی

ساختار بازارهای مالی (مثلاً نزدیکی ارتباط بین بانکها و شرکتهای وام گیرنده)

### اندازه ی بخش شرکت های سهامی

زیر ساختارهای قانونی (مثلاً قوانین کار و تجارت)

میزان مالکیت عمومی در برابر مالکیت خصوصی شرکت ها

### تعداد مؤسسات تجاری خانوادگی

نقش خرده سهامداران در برابر افراد درون شرکت ها و سازمان ها

استفاده از اطلاعات صورت های مالی، شامل سود و درآمد، در مدیریت شرکت ها

موقعیت، استقلال، آموزش و حق الزحمه حسابرسان

### سازوکارهای اجرایی

هیئت استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر اساس ساختارش، یک نهاد تدوین کننده استاندارد است و سازوکاری برای اجرای استانداردهایش ندارد. این هیئت می تواند کشورها و شرکتها را تشویق به پذیرش استانداردهایش کند، اما در عمل نمی تواند خواستار اجرای آن شود. نمی توان تک تک کشورها و شرکتهایی که این استانداردها را پذیرفته اند، ولی در عمل گزارشگری آنها به دلیل اینکه مدیران و حسابرسان نتوانسته اند کاملاً استانداردها را اجرا کنند، مجازات کرد. این مسائل استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را در معرض خطر پذیرش صوری و نه واقعی قرار می دهد. (Christensen & et al. 2009).

### محیط اقتصادی کشورها

مساله دیگری که ممکن است بر پذیرش کاربرد استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی موثر افتد پاسخ به این سوال است که آیا هیئت تدوین استانداردهای بین المللی در تدوین استانداردهای خود، محیط اقتصادی تمام کشورها را در نظر گرفته است یا خیر؟ در پاسخ به این سوال با توجه به غیر ممکن بودن این امر باید اذعان کرد که جواب خیر است. ولی برای حل این مشکل دو راه حل وجود دارد. (Ball. 2006)

نزدیک کردن اقتصادهای ملی به اقتصاد جهانی که این راه حل چندان دست یافتنی نیست یا حداقل تحقق آن در کوتاه مدت و یا حتی میان مدت نیز میسر نمی باشد.

استفاده توأم استانداردهای ملی و بین المللی که البته این هم دارای محدودیتهایی از قبیل هزینه های بالای نگهداری سیستم های اطلاعاتی حسابداری و... است، که شاید همین امر ناقض اصل هزینه و منفعت نیز باشد. ولی به منظور حفظ حقوق استفاده کنندگان گزارش ها و صورتهای مالی در داخل از طرفی، و بدست آوردن یک موقعیت مناسب تجاری در عرصه تجارت جهانی از طرف دیگر، در حال حاضر بهترین راه حل تهیه صورتهای و گزارش های مالی بر اساس هر دو مجموعه

استانداردهای ملی و بین‌المللی می‌باشد، حداقل تا زمانی که بتوان یک محیط اقتصادی مناسب و نزدیک به اقتصاد جهانی بوجود آورد.

### تجارب عملی به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

لیوز و ورچیا (۲۰۰۰) آزمونی در مورد کیفیت گزارشگری مالی برای شرکتهای آلمانی که از استانداردهای بین‌المللی حسابداری یا از استانداردهای ملی آلمان استفاده می‌کردند، انجام دادند. آنها به این نتیجه رسیدند که شرکتهایی که از استانداردهای بین‌المللی استفاده می‌کنند در مقایسه با شرکتهایی که از استانداردهای ملی آلمان استفاده می‌کنند، نتایج عملیاتیان بهتر منعکس می‌شود. در نتیجه حجم معاملات سهام این شرکتها افزایش یافته است که این امر سبب کاهش هزینه سرمایه می‌شود.

لیوز (۲۰۰۳) به بررسی این مطلب پرداخت که آیا بین شرکتهایی که از استانداردهای ملی استفاده می‌کنند و شرکتهایی که از استانداردهای بین‌المللی استفاده می‌کنند، تفاوتی در تقارن اطلاعاتی و نقدینگی بازار وجود دارد یا خیر؟ علی‌القاعده هرچه کیفیت گزارشگری بهتر باشد، نقدینگی بیشتری به بازار وارد می‌شود. لیوز نمونه خود را به شرکتهایی که در بازار آلمان تجارت می‌کنند، محدود کرد. این محقق با استفاده از یک نمونه متشکل از ۶۹ شرکت بین سالهای ۱۹۹۹ تا ۱۹۹۵ را در سال ۲۰۰۰ دریافت کرد، و نشان داد، تفاوتها در اختلاف قیمت خرید و فروش و گردش سهام ناشی از کاربرد استانداردهای ملی و استانداردهای بین‌المللی تفاوت زیادی ندارد.

پژوهش دسک و همکاران (۲۰۰۶) نشان داد که کیفیت افشای صورتهای مالی، با به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، بسیار افزایش می‌یابد. کیفیت افشا به عنوان یکی از عناصر کلیدی شفافیت صورتهای مالی، در نشریات تجاری کشورهایی مانند آلمان، استرالیا و سوئیس، ارزیابی و رده بندی می‌شود. نتایج پژوهش های قبلی که در این زمینه انجام شده نشان می‌دهد، که کیفیت افشای صورتهای مالی شرکتها پس از به کارگیری استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، هم از لحاظ آماری و هم از بعد اقتصادی، صعود قابل ملاحظه ای در رده بندی انجام شده در هر سه کشور یاد شده داشته است.

دسک و همکاران در سال ۲۰۰۸ پژوهشی در مورد ارزش و نقدینگی بازار انجام دادند. آنها نشان دادند شرکتهایی که برای نخستین بار و پس از اجباری شدن پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، اقدام به کاربرد آنها کرده اند، افزایش چشمگیری را در ارزش و نقدینگی بازار خود تجربه کرده اند. براین اساس، نقدینگی بازار شرکتهای مذکور از ۳٪ به ۶٪ افزایش یافته است.

آغاز اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری از شرکت‌های بزرگ بورسی در ایران

شرکت‌های بزرگ بورسی با در اختیار داشتن امکانات مناسب در بخش مالی و تعامل با شرکت‌های خارجی می‌توانند گزارش‌های مالی خود را به صورت بین‌المللی منتشر کنند. در سال‌های اخیر بازار سرمایه ایران به رشد و توسعه کیفی خیلی خوبی دست یافته است به نحوی که در گذشته ابزارهای مالی منحصر به سهام بود، اما در حال حاضر اوراق مشارکت، صکوک، حق تقدم تسهیلات مسکن و اوراق آتی در بازار سرمایه معامله می‌شود همچنین نهادهای مالی جدیدی مانند صندوق‌های سرمایه‌گذاری، شرکت‌های تامین سرمایه، مشاور سرمایه‌گذاری، سبدگردان‌ها، شرکت‌های پردازشگر اطلاعات مالی و ... در بازار سرمایه تشکیل شده‌اند و حجم، ارزش و اندازه این بازار نیز رشد چشمگیری را تجربه کرده است. با اجرای اصل ۴۴ قانون اساسی در سال‌های اخیر شرکت‌های بزرگ بسیاری به بازار سرمایه وارد شدند هم‌اکنون شرکت‌هایی در این بازار حضور دارند که با سایر کشورها در تعامل هستند و مجموعه عوامل فوق نشان می‌دهد که باید به سمت استانداردهای حسابداری بین‌المللی حرکت کنیم. مطالبه سرمایه‌گذاران خارجی دریافت اطلاعات یکسان و قابل مقایسه برای تصمیم‌گیری از الزامات اجرای این استانداردها می‌باشد است ضمن اینکه شرکت‌ها باید بتوانند با کمترین هزینه منابع مالی مورد نیاز خود را از سراسر دنیا تامین کنند که تحقق این امر در گرو ارائه گزارش‌های استاندارد بین‌المللی است. نهاد ناظر بازار سرمایه تاکید دارد که شرکت‌های بورسی باید به سمت استفاده از استانداردهای بین‌المللی حرکت کنند. امکان پذیرش متقابل سهام شرکت‌ها در بورس‌ها، استفاده از دانش بشری در حوزه حسابداری، امکان ارزیابی بهتر شرکت‌ها توسط نهادهای مالی بین‌المللی، صرفه‌جویی در زمان و هزینه برای تهیه صورت‌های مالی، فراهم شدن امکان استفاده بهتر فناوری‌هایی همچون XBRL به منظور افزایش شفافیت اطلاعات، ارتقای شفافیت اطلاعاتی و حمایت بهتر از حقوق سرمایه‌گذاران را از مهم‌ترین دلایل بهره‌گیری از استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی اعلام کرد. صدور مجوز استفاده استانداردهای حسابداری بین‌المللی، نقطه عطفی در تاریخ اقتصاد ایران است که باید به نحو احسن از آن بهره برد. برای اجرای دقیق طرح فوق نیازمند تدوین نقشه راه در کشور هستیم، و در حال حاضر سازمان بورس و اوراق بهادار در حال تهیه پیش‌نویس نقشه راه استفاده از استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی است که این نقشه راه پس از تدوین در اختیار صاحب‌نظران و اهالی فن قرار می‌گیرد تا بتوانیم چشم‌انداز مناسبی را برای اجرای این طرح پیش‌بینی کنیم. همچنین بنا به گفته رئیس سازمان بورس، استفاده از این استانداردها با شرکت‌های بزرگ شروع می‌شود زیرا این شرکت‌ها بخش مالی قوی و توانمندی مناسب برای اجرا داشته و تعامل بیشتری نیز با دنیا دارند. این کار فنی و پیچیده است و نیاز به همکاری همگانی دارد که به این منظور ما از اهل فن کمک می‌گیریم و شرکت‌ها را توجیه می‌کنیم. ضمن اینکه انجمن‌های حرفه‌ای و افراد مستقل حرفه نیز باید به ما و سازمان حسابداری کمک کنند

## نتیجه گیری

هم اکنون بیش از ۱۰۰ کشور استانداردهای گزارشگری مالی را به طور کامل پذیرفته اند یا استفاده از آن را مجاز شناخته اند. نیاز به جهانی سازی و یکسان سازی گزارشگری مالی از مدت ها پیش مطرح بوده است. یکی از راه حل هایی که برای این مشکل اندیشیده شده استفاده از استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی است. سازمانهای بین المللی مانند سازمان ملل متحد، اتحادیه اروپا، سازمان توسعه و هماهنگی اقتصادی نیز جهت ارزیابی پروژه ها و اعطای وام، بورس های خارجی جهت پذیرش و عرضه سهام شرکت های خارجی و در نهایت سرمایه گذاران خارجی برای درک بهتر از صورتهای مالی کشورهای مختلف و امکان مقایسه آنها بدون صرف هزینه و زمان زیاد به یک معیار مشترک و هماهنگ نیاز دارند که استانداردهای بین المللی توانسته این نیاز را برطرف کند و عملاً تبدیل به زبان مشترک گزارشگری مالی شود. از دیدگاه موافقین به دلیل جهانی شدن اقتصاد و ظهور سازمانها و اتحادیه های جهانی نظیر اتحادیه اروپا، سازمان تجارت جهانی، نفتا و اپک و همچنین روند رو به رشد نوآوری ها در مبادلات تجاری بین المللی، گسترش و پیچیدگی مبادلات در بازارهای جهانی، افزایش قابلیت مقایسه، افزایش کارآیی بازارهای بین المللی و... پیاده سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به عنوان استانداردهای حسابداری ملی لازم و ضروری است. در مقابل مخالفین پیاده سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به دلیل این که برخورد حسابداری یکسان و یکنواخت با صنایع و اقتصاد کشورهای مختلف میسر نیست و ممکن است در مورد مبادلات در کشورهای مختلف، تفسیر های متفاوتی ارائه شود، و همچنین در یکپارچه سازی استانداردهای حسابداری به اندازه و بزرگی شرکتها توجهی نشده است، فرآیندهای استانداردگذاری همواره یک فرآیند سیاسی است و... را مطرح می کنند. با این حال به نظر می رسد با توجه به دیدگاه مخالفین پیاده سازی استانداردهای بین المللی حسابداری، مزایای به کارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بیشتر از معایب عدم به کارگیری استانداردهای فوق باشد.

## پی نوشت

International Financial Standards Board  
Financial Accounting Standards Board

## منابع و مأخذ

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران، ۱۳۸۸

- ویلیام اسکات (۱۳۸۷)، تئوری حسابداری مالی، ترجمه دکتر علی پارسیان، تهران، انتشارات ترمه (جلد اول، چاپ اول)
- ویلیام اسکات (۱۳۸۸)، تئوری حسابداری مالی، ترجمه دکتر علی پارسیان، تهران، انتشارات ترمه (جلد دوم، چاپ اول)
- شباهنگ، رضا (۱۳۸۷)، تئوری حسابداری (جلد اول)
- فروغی داریوش، اشرفی مجید، استانداردهای جهانی حسابداری: چالشها و فرصتها (۱۳۸۸) (حسابدار رسمی)
- کرمی غلامرضا، کامران تاجیک-عوامل موثر بر محیط حسابداری و مدل آن (حسابدار شماره ۱۸۲)
- هندریکسون و دیگران (۱۳۸۴) تئوری حسابداری، ترجمه دکتر علی پارسایان، تهران، انتشارات ترمه (جلد اول و دوم، چاپ اول)
۸. Annita Florou & et al (August ۲۰۱۰) Credit Relevance and Mandatory IFRS Adoption Intacct Working Paper Series
۹. Wayne R. Landsman and... (May ۲۰۱۰) The Information Content of Annual Earnings Announcements and Mandatory Adoption of IFRS-ssrn.id-۱۳۳۷۵۶۷
۱۰. Stefano Cascino & Et al (August ۲۰۱۰) Mandatory IFRS adoption and accounting comparability – ssrn – id:۱۴۰۲۲۰۶
۱۱. Karim Jamal ,et .al (۲۰۱۰), A Research – Based perspective on the SEC proposed rule – Roadmap for the potential use of financial statements prepared in accordance with international financial reporting standards by U.S. Issuers, Accounting Horizons Vol. ۲۴ No ۱
۱۲. Hail, L., C. Leuz, and P. Wysocki. (February ۲۰۰۹). “Global accounting convergence and the potential adoption of IFRS by the United States: An analysis of economic and policy factors” . Working paper, University of Pennsylvania, University of Chicago, and MIT
۱۳. Beuselinck, C., P. Joos, I.K. Khurana, and S. Van der Meulen. (۲۰۰۹). Mandatory IFR Reporting and stock price informativeness. Working paper, Tilburg University.
۱۴. Christensen, H. B., E. Lee, and M. Walker. (December ۲۰۰۹): “Do IFRS Reconciliations convey information? The effect of debt contracting” Journal of Accounting Research
۱۵. Dr. L. Muphy Smith, Texas A&M University, College Station, Texas (۲۰۰۸) Are International Financial Reporting Standards (IFRS) An Unstoppable Juggernaut for US and Global Financial Reporting? The Business Review, Cambridge. vol. ۱۰ - num. ۱
۱۶. Beuselinck, C., P. Joos, and S. Van der Meulen. (۲۰۰۷). (International earnings comparability. Working paper, Tilburg University
۱۷. Ball, R. (۲۰۰۶) “IFRS: Pros and Cons for Investors.” Accounting & Business Research, International Accounting Policy Forum
۱۸. QU Xiao-hui, CHEN Yu. (۲۰۰۳). The International Development of Accounting Standards: the Analysis of Interested
۱۹. Street, Donna, L. (۲۰۰۲). A Survey of National Efforts to Promote and Achieve Convergence with International Financial
۲۰. Walton, Peter; Haller, Axel and Raffournier, Bernard. (۱۹۹۸). International accounting. International Thomson Business Press.

## اسب تر آوا متعلق به کیست؟ بررسی مقایسه‌ای شواهد تسلط آمریکا و اروپا بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

یحیی شیری<sup>۱</sup>، ناهید محمدی<sup>۲</sup>

### چکیده

در حالی که شرکتهای تجاری در سراسر دنیا به صورت افزاینده‌ای در حال پیوستن به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هستند، به نظر می‌رسد کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا در سال‌های اخیر عمدتاً ساکت مانده است. در آمریکا، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، که بوسیله هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی انگلیسی محور منتشر می‌شوند، اغلب به عنوان تلاشی برای به استثمار درآوردن تدوین استاندارد آمریکا مورد توجه قرار می‌گیرند. به عبارت دیگر، ورود یک عنصر از یک سیستم قانونی خارجی که ناسازگار با بازارهای سرمایه و قانون اوراق بهادار آمریکا است، مورد توجه قرار می‌گیرد. این مقاله نشان می‌دهد که این تصور، رویایی بیش نیست. در این مقاله مشکلات و مقاومت‌ها در برابر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در قاره اروپا و آمریکا مورد بررسی قرار می‌گیرد. نتایج نشان می‌دهد که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در آمریکا باید آسانتر از اروپا باشد.

واژه‌های کلیدی: استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا، اسب تر آوا، قانون مکتوب، قانون عرفی

۱. دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز

۲. دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شهید باهنر کرمان

## مقدمه

آمریکا کشوری است که هنوز استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را نپذیرفته است. در حالی که از اروپا تا کانادا، از استرالیا تا چین در حدود ۱۲۰ کشور، استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را الزامی یا مجاز کرده اند (لاورنس، ۲۰۰۸).

معرفی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در آمریکا سال‌هاست که مورد بحث می‌باشد. کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا تا سال ۲۰۱۲ مقالات متعددی را در باره‌ی این پذیرش منتشر کرد. به طور واضح بین‌المللی سازی حسابداری نتایج دور از دسترسی را برای بنگاه‌های اقتصادی آمریکا، ارتباط بین مدیران و سرمایه‌گذاران، حرفه حسابداری و وضعیت هیئت استانداردهای حسابداری مالی در چارچوب قانون اوراق بهادار دارد. تصمیم کمیسیون اروپا در سال ۲۰۰۰ به الزام استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که از سال ۲۰۰۵ اجرایی شد و پذیرش جهانی بی سابقه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، منجر به ایجاد بحث و مناظره‌های مختلفی درباره ارتباط بین هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی و هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا شد (روبرت و دونالد، ۲۰۰۶).

یک دلیل مهم در مناظره آمریکا این است که اروپایی‌ها بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مسلط می‌شوند و کنترل آنرا بدست می‌گیرند. بنابراین، در آمریکا استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به اسب تراوا تشبیه می‌شود که از سوی اروپایی‌ها پیشنهاد می‌شود برای جایگزینی فرهنگ حسابداری آمریکا که هنوز از اصول پذیرفته شده حسابداری تدوین شده توسط هیئت استانداردهای حسابداری مالی پیروی می‌کند. این تصور، رویایی بیش نیست و در حقیقت، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی جزئی از فرهنگ حسابداری آمریکا - آنگلو<sup>۱</sup> است که با حمایت هیئت استانداردهای حسابداری مالی توسعه داده شده است و کشورهای قاره اروپا ابتدا تشویق و سپس ملزم به پذیرش مسیر اتحادیه اروپا با تشویق آمریکا شدند. به عبارت دیگر، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی اسب تراوای آمریکاست برای اینکه بتواند بر سطح مهمی از مقاومت در اروپا غلبه کند (کنفرانس ملل متحد، ۲۰۰۸).

در حالی که شرکتهای اروپایی بوسیله قانون اتحادیه اروپا ملزم به استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در تهیه صورتهای مالی تلفیقی شده‌اند، نتایج تحقیق حاضر نشان می‌دهد که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برخلاف رویکرد گزارشگری مالی آنگلو ساکسونی آمریکا توسعه یافته است.

<sup>۱</sup>) Anglo-American

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی دارای یک مبنای مشترک هستند؛ یعنی این پیش‌فرض که هدف حسابداری تهیه مبنای مناسب برای تصمیم‌گیری مشارکت‌کنندگان در بازارهای سرمایه است. چنین هدفی تا قبل از دهه ۱۹۹۰ در اروپا وجود نداشت. در آن زمان سایر اهداف مانند اهداف مالیاتی و حمایت از سرمایه‌گذاران نقش‌های کلیدی را بازی می‌کردند. مخالفت‌ها در اروپا هنگام پذیرش اولیه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بسیار شدیدتر از مخالفت‌های مشابه اکنون در آمریکا بود (هرتیج و کاند، ۲۰۰۹).

به‌طور خاص، ما در این مطالعه بر کشورهای آلمان و فرانسه تأکید می‌کنیم چرا که سبک‌های حسابداری آنها بطور قوی دستورالعمل‌های اتحادیه اروپا را تحت تأثیر خودشان قرار داده‌اند. قوانین حسابداری هیئت تدوین استانداردهای حسابداری آلمان بسیار متفاوت از اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بود و بر حمایت از اعتباردهندگان و مالیات تأکید داشت. به‌طور مشابه در فرانسه تدوین استانداردها تحت تأثیر شدید فعالان دولتی بود. در تعداد زیادی از کشورهای اروپایی از جمله آلمان و فرانسه استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تنها به صورت‌های مالی تلفیقی شرکتهای تجاری محدود شده است و تمایل بر این است تا استانداردهای داخلی متداول بصورت موازی برای تهیه صورت‌های مالی سایر شرکتهای حتی شرکتهای تجاری مورد استفاده قرار گیرد. بنابراین همگرایی در حسابداری به صورت سطحی باقیمانده است (نیومن، ۲۰۰۹).

امروزه اکثر انتقادات در آمریکا علیه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به این موضوع می‌پردازند که چگونه یک سیستم حسابداری با منشا قوانین خارجی خواهد توانست تناسب مناسبی را برای اقتصاد، سیستم قانونی و محیط حاکمیت شرکتی آمریکا فراهم کند. اما مطالعه حاضر نشان می‌دهد این انتقادات درست نیستند. به لحاظ فرهنگی، اقتصادی و قانونی بازار سرمایه آمریکا بسیار نزدیک به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توسعه یافته در اروپا می‌باشد. با توجه به اینکه در حال حاضر آمریکا بعنوان نقش اول پیاده‌سازی پروژه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی فعالیت می‌کند، این سوال اساسی پیش می‌آید که چرا در کشور خودش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی اجرا نمی‌شود (هرتیج و کاند، ۲۰۰۹).

قانون عرفی<sup>۱</sup> در مقابل قانون حسابداری مکتوب<sup>۲</sup>

<sup>۱</sup>) Common Law  
<sup>۲</sup>) Code Law

حسابداری می تواند براساس سیستم قانون ملی طبقه بندی شود. این دیدگاه بر تفکر حسابداری در ۲۵ سال گذشته حکم فرما بوده است (نوبز، ۱۹۸۳). به طور کلی دو سیستم قانونی به شرح زیر وجود دارد:

حسابداری در کشورهای با **قانون عرفی** با ارائه منصفانه، شفافیت و افشای کامل متمایز می شود و میان حسابداری مالی و مالیاتی تمایز قائل شده و آن ها را از هم جدا می کند. بازارهای سهام به عنوان منبع تأمین مالی غالب می باشند و گزارشگری براساس نیازهای اطلاعاتی سرمایه گذاران تهیه می شود. تمایل به تدوین استانداردهای حسابداری توسط بخش خصوصی بیشتر است و حسابداری نقش مهمی را ایفا می نماید. حسابداری مبتنی بر قانون عرفی اغلب آنگلو ساکسون، آمریکایی- انگلیسی یا مبتنی بر خرد مثل استرالیا، کانادا، هنگ کنگ، هند، مالزی، پاکستان و ایالت متحده نام گذاری می شود.

حسابداری در کشورهایی با **قانون مکتوب**، با ویژگی تمایل به قانون، افشای کم، و انطباق بین حسابداری مالی و مالیاتی مشخص شده است. بانک ها یا دولت به عنوان منبع تأمین مالی غالب می باشند و گزارشگری مالی در خدمت و حمایت از بستانکاران قرار دارد. تدوین استانداردهای حسابداری بر فعالیت های بخش عمومی و با اثرپذیری کمتر از حرفه حسابداری گرایش دارد. حسابداری مبتنی بر قانون مکتوب در اکثر کشورهای قاره اروپا و مستعمره های قبلی آن در آفریقا، آسیا و آمریکا مشاهده می شود. بازارهای سرمایه قوی در کشورهایی با قوانین عرفی توسعه می یابند و بازارهای سرمایه از نوع ضعیف در کشورهایی با قانون مکتوب شکل می گیرند.

شرکت ها در کشورهای با قانون عرفی، مبالغ قابل توجهی از سرمایه را از طریق عرضه به سرمایه گذاران متعدد خارجی نسبت به کشورهای با قانون مکتوب فراهم می نمایند زیرا سرمایه گذاران بازوی شرکت می باشند. در مقابل، مالکان شرکت ها در کشورهای با قوانین مکتوب، تمایل دارند تا بر روابط خویشاوندی، سایر شرکت ها و بانک های تجاری بزرگ تمرکز کنند. شرکت ها شکاف اساسی نیازهای سرمایه شان را از طریق دولت یا از طریق استقراض از بانک ها جبران می نمایند. در کشورهای با قانون مکتوب نسبت به کشورهای با قانون عرفی، بدهی به عنوان منبع تأمین مالی بسیار مهم است (لاپورتا، شلیفر و ویشنی، ۱۹۹۷).

## ارائه منصفانه در مقابل حسابداری مبتنی بر پذیرش قانون

بسیاری از تفاوت‌های حسابداری در سطح ملی مبهم به نظر می‌رسد، و چندین دلیل برای این موضوع وجود دارد:

اهمیت بازار سرمایه به عنوان یک منبع مالی در اطراف جهان در حال رشد است. سرمایه به طور روزافزونی جهانی شده است و فشارهایی را برای استاندارد جهانی گزارشگری شرکتی ایجاد کرده است. یکپارچگی بازارهای سرمایه جهان مهمترین دلیل چرایی ظهور هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری می باشد. توسعه بازارهای سرمایه در بسیاری از کشورها از اولویت بالایی برخوردار است. مخصوصاً ظهور این موضوع اساساً در اقتصادهای مبتنی بر بازار برنامه ریزی شده است. دو نمونه از این کشورها چین و جمهوری چک می باشد.

گزارشگری مالی دوگانه بسیار بیشتر رایج شده است. یک مجموعه صورت های مالی الزامات گزارشگری مالی ملی را فراهم می کند، در حالی که مجموعه دیگر اصول حسابداری را مورد استفاده قرار می دهند و شامل افشاهایی است که به سرمایه گذاران بین المللی کمک می کند. در آغاز سال ۲۰۰۵، همه شرکت های لیست شده اروپا ملزم به پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی در صورت های مالی تلفیقی شان شدند. اگرچه برخی از کشورهای با قانون مکتوب مثل فرانسه و آلمان یک دوگانگی را تصویب نمودند که به موجب آن صورت های مالی شرکت های خصوصی مطابق با استانداردهای قانون ملی بود، و صورت های مالی تلفیقی مطابق با استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی.

برخی کشورهای با قانون مکتوب مخصوصاً در آلمان و ژاپن مسئولیت تدوین استاندارد شبیه کشورهای با قوانین عرفی مثل استرالیا، کانادا، ایالت متحده و انگلیس است. یعنی تغییر مرجع تدوین استانداردها از بخش دولتی به سمت مجامع حرفه ای (نوبز و روبرت، ۲۰۰۰).

## طبقه بندی های حسابداری بین المللی

حسابداری بین المللی به شیوه های مختلفی طبقه بندی شده است. طبقه بندی ها همیشه اختیاری بوده و برای طبقه بندی کشورها در این گروه ها به وابستگی ویژگی های انتخابی و تاثیر قوی عامل طبقه بندی کننده اشاره شده است. سه طبقه بندی

حسابداری بین المللی که در ادبیات حسابداری اغلب مورد اشاره قرار گرفته است به شرح زیر می باشد:

طبقه بندی بر اساس نسبت تامین مالی خارجی ، طبقه بندی بر اساس سیستم های قانونی که در این صورت ، قانون مدون در مقابل قانون عرفی قرار می گیرد. طبقه بندی بر اساس آثار فرهنگی .

برای مثال کشور انگلستان و استرالیا در طبقه بندی بر اساس تامین مالی خارجی قرار دارند و استانداردهای حسابداری عموماً توسط بخش خصوصی تنظیم شده اند و هدفشان عمدتاً تامین نیازهای اطلاعاتی بازار سرمایه می باشد (هلمانا،گری،موریس و آلكس هالر،۲۰۱۵).

### ارتباط هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری و هیئت استانداردهای حسابداری مالی

تا حدود سال ۲۰۰۰، آمریکا و کمیسیون بورس اوراق بهادار معتقد بودند که اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا بهترین استانداردهای حسابداری موجود در جهان بودند. با این وجود، رسوائی اندرون در سال ۲۰۰۱ و سایر رسوائی های بعدی اعتماد به اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا را کاهش داد و حرکت به سمت استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی که بجای تمرکز بر قانون بر اصول متکی بود، جهت جلوگیری از تقلب های گزارشگری مالی شتاب گرفت. در سال ۲۰۰۷، سازمان بورس و اوراق بهادار آمریکا پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را برای شرکتهای خارجی فهرست شده در آمریکا الزامی کرد. اخذ این تصمیم از سوی سازمان بورس اوراق بهادار آمریکا به نوعی تایید استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به عنوان یک مجموعه کامل قابل پذیرش از استانداردهای گزارشگری مالی با کیفیت بالا به نظر می رسید. امروزه، بیش از ۴۵۰ شرکت خارجی که از استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی استفاده می کنند در بورسهای آمریکا فهرست شده اند. در آن زمان بحث جهانی این بود که احتمال کمتری وجود دارد تا بازارهای سرمایه آمریکا به دلیل وجود قوانین دست و پا گیر بسیار زیاد و تهیه گزارش های مالی بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا، مورد استقبال شرکتهای خارجی قرار گیرد(کافی و هیلاری،۲۰۰۹).

در سال ۲۰۰۸، وقتی بحران مالی جهانی وابستگی بازارهای مالی جهان را به همدیگر، برجسته کرد ، رهبران گروه ۲۰ استانداردهای حسابداری جهانی را مورد خطاب قرار دادند و به هیئت استانداردهای حسابداری آمریکا و هیئت استانداردهای حسابداری بین المللی اصرار کردند تا پروژه همگرایی را تا سال ۲۰۱۱ تکمیل کنند. بخاطر اینکه تجارت و سرمایه گذاری ها عمدتاً جهانی

شده اند، سرمایه گذاران با نیاز روبه افزایش افشا اطلاعات مالی مواجه شده اند که رقابت اطلاعات مالی را در سراسر دنیا تسهیل می کند. سازمان هایی چون گروه ۲۰ و جامعه حسابداران رسمی آمریکا به این نتیجه رسیده بودند که استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بهترین مجموعه استانداردهای جهانی را ارائه می کند. با این حال، هنوز تصمیم مشخصی وجود ندارد که چه زمانی و چگونه سیستم گزارشگری مالی جاری در آمریکا کاملاً بر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی منطبق می شود (هیل، لوئیز و وایسوک، ۲۰۱۰).

### مخالفت ها با پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی

توسعه های اخیر نشان می دهند که دیدگاه "چتر بزرگ"<sup>۱</sup> بوجود نخواهد آمد و سازمان بورس اوراق بهادار آمریکا ممکن است به گونه ای حرکت کند که یک انتقال آرام و در طول زمان به سوی پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی اتفاق بیافتد. دلایل زیر موضوع دوگانه سازمان بورس اوراق بهادار آمریکا را روشن تر می کند:

اتخاذ یک تصمیم تند مبنی بر پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به علت بزرگی اقتصاد آمریکا و نتایج خطرناک پذیرش هم در سطح ملی و هم در سطح بین المللی می تواند مهمترین دلیل سازمان بورس اوراق بهادار آمریکا جهت احتیاط در پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی باشد.

اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا قانون محور<sup>۲</sup> است در حالی که استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی اصول محور<sup>۳</sup> می باشد (تایسیاک، ۲۰۱۳).

سازمان بورس اوراق بهادار آمریکا ظاهراً وانمود می کند که آمریکا بخاطر اقتصاد بزرگی که دارد باید یک استثنا در حسابداری باشد. شاید نظر سازمان بورس اوراق بهادار به این دلیل باشد که هنوز نسبت به موفقیت بلند مدت استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی اطمینان ندارد (تایسیاک، ۲۰۱۳).

پذیرش بی موقع مجموعه ای از استانداردهای حسابداری در حال توسعه با توجه به نقش واضح آمریکا در بازار سرمایه و تامین مالی جهانی، ممکن است نتایج بسیار شدیدی در سراسر دنیا داشته باشد. همچنین برای یک سیستم اقتصادی بزرگ مثل آمریکا برگشت به عقب و جبران خسارت

<sup>۱</sup>) big bang approach

<sup>۲</sup>) rules-based

<sup>۳</sup>) principles-based

اگر چه غیر ممکن نیست اما بسیار سخت است. بعلاوه به دلیل بزرگ بودن بازار سرمایه آمریکا، پذیرش احتمالی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی احتمالا تاثیر خیلی کمتری در بازار سرمایه آمریکا نسبت به بازارهای کوچکتر داشته باشد (هیل، لوز و وای ساکی، ۲۰۱۰).

### محول کردن اختیار به یک نهاد بین المللی

هیئت تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری، یک نهاد خصوصی بین المللی است. مسئله خصوصی بودن نهاد تدوین کننده استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی مورد بحث آمریکایی هاست (براتون و کانینگ هام، ۲۰۱۱). این در حالی است که ساختار سازمانی و فرایند تصمیم گیری در هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی و هیئت تدوین استانداردهای بین المللی تقریبا یکسان است. هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی و سایر نهادهای قبلی آن در آمریکا از بدو تاسیس خصوصی بوده اند. بنابراین، نگرانی راجع به این نیست که هیئت تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری یک نهاد خصوصی است بلکه مسئله این است که این نهاد برای آمریکا دارای یک موجودیت خارجی است. بنابراین، ترس واقعی آمریکا ممکن است این باشد که آمریکا در سیستم جدید جایگزین می شود. در نتیجه، ترس از اختیار محول کردن تدوین استانداردهای گزارشگری مالی به یک نهاد خارجی غیر آمریکایی بسیار رشد کرده است (براتون، ۲۰۱۰).

### شواهد نفوذ آمریکا در هیئت تدوین استانداردهای بین المللی

هیئت تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری در سال ۱۹۷۳ دز میان توافق ۹ کشور استرالیا، کانادا، فرانسه، آلمان، ژاپن، مکزیک، هلند، انگلستان و آمریکا شکل گرفت. به طور مشخص کشورهای انگلوساکسونی مسلط بودند. ساختار حاکمیت هیئت تدوین استانداردهای بین المللی مشابه هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی آمریکا است. هیئت تدوین استانداردهای بین المللی دارای ۱۵ مدیر مستقل است که ۴ نفر آنها آمریکایی هستند. همچنین، ۵ نفر از ۲۲ نفر موسس هیئت تدوین استانداردهای بین المللی آمریکایی هستند. و هیئت قانونگذاری ترکیبی از ۵ قانونگذار است که سازمان بورس اوراق بهادار آمریکا یکی از آنها است (دیماینگ، ۲۰۰۵). بنابراین، تاثیر آمریکا در همه ی سطوح ساختار سازمانی هیئت تدوین استانداردهای بین المللی واضح است. پروژه مشترک هیئت تدوین استانداردهای بین المللی و هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا عمدتا منجر به تغییرات در هر دوی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا شده است به طوری که در حال حاضر آنها بیشتر شبیه هستند تا متفاوت. در حقیقت استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، انعکاسی از اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا در زمینه های مختلفی می باشد (دیماینگ، ۲۰۰۵).

## مناظره قوانین - اصول در حسابداری

اغلب ادعا می شود که اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا مبتنی بر قانون و استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی مبتنی بر اصول می باشد. در متون حسابداری، رویکرد مبتنی بر قانون به این معنی است که یک گزارش خاص، رهنمودهای نسبتاً تفصیلی را با توجه به معامله خاص ارائه می کند. در رویکرد مبتنی بر اصول، استاندارد حسابداری قابل کاربرد برای یک مجموعه عمومی تر از معاملات استفاده می شود و مبتنی بر رویکرد ارائه منصفانه است. البته این بدان معنی نیست که اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا هیچ اصولی را بکار نمی گیرد یا اینکه استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به طور منحصر بفردی شامل اصول است، بلکه هم اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا و هم استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی ترکیبی از اصول و قوانین را بکار می گیرند. اما استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی کمتر قانون محور و بیشتر اصول محور است و در اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا حالت عکس وجود دارد. با توجه به اینکه اقتصاد در کشورهای مختلف متفاوت می باشد لذا نیاز به مقررات کلی تری است تا بتواند با شرایط خاص کشور خاصی تفسیر شود (نیومن، ۲۰۰۹).

اگر متفاوت بودن اصول و قواعد را در مناظره ها بپذیریم، پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در آمریکا می تواند منجر به عکس العمل های منفی از سوی حسابداران، حسابرسان و واحدهای تجاری در آمریکا شود که به قوانین خوی گرفته اند. از طرفی ساندر<sup>۱</sup> استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را به چند دلیل مورد انتقاد قرار می دهد: کاربرد اصول بجای قوانین بر ارزش منصفانه تاکید می کند که می تواند صرفاً یک قضاوت باشد. این موضوع یک نگرانی عمده را در بین حسابداران آمریکایی بوجود آورد، زیرا قضاوت ریسک حسابداری را افزایش و منجر به ایجاد مدیریت سود فرصت طلبانه می شود. در نتیجه تغییر موضع از یک قانون خاص یا مفصل به اصول بسیار سخت تر می باشد (گزارش هیئت استانداردهای گزارشگری مالی، ۲۰۱۲).

محققانی مانند نیومن<sup>۲</sup> وضع دشوار اصول-قوانین را به بحث تناسب فرهنگ مرتبط کردند. آنها این سوال را مطرح کردند که آیا شرکتهای آمریکایی طرز تفکر مناسب برای کاربرد استانداردهای اصول محور را دارند یا خیر. استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی شرکتهای را ملزم می کنند تا محتوای اقتصادی معاملات را در تهیه صورتهای مالی در نظر بگیرند. با این حال نیومن ادعا می کند که انگیزه شرکتهای آمریکایی الزاماً رسیدن به ارقام درست نیست بلکه عبارت است از ارائه

<sup>۱</sup>)Sadar

<sup>۲</sup>) Newman

وضعیت مالی شرکتها به نحو مطلوب بدون انحراف از رهنمودهای خاص حسابداری مربوطه (براتون، ۲۰۰۸).

### حسابداری در اروپا قبل از استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی

با تشکیل بازار مشترک و جریان آزاد سرمایه در دهه ۱۹۶۰ در اروپا، سیاست گذاران بازار به این فکر افتادند که همگرایی حوزه های مهمی از قانون شرکت ها به منظور تسهیل جریان آزاد سرمایه و تثبیت تجارت بین المللی بسیار مهم است. در سال ۱۹۸۳ کمیسیون اروپا دستورالعمل تهیه صورتهای مالی تلفیقی را تصویب کرد. دستورالعمل های حسابداری صادر شده از سوی کمیسیون اروپا بیشترین تاثیر را از قوانین حسابداری آلمان، فرانسه و انگلستان می گرفتند. دستورالعمل های چهارم و هفتم کمیسیون اروپا به دلیل اینکه اجازه انتخاب های حسابداری زیادی را به شرکت ها می داد، شدیداً مورد انتقاد قرار گرفتند. تعداد زیادی از این انتخاب ها به عنوان دلایل اصلی مطرح شدند که باعث شد اروپا هرگز به همگرایی واقعی حسابداری دست پیدا نکند (ایوانز و نوبز، ۱۹۹۶).

در حالی که در آمریکا، گاهی اوقات استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بعنوان یک پروژه توسعه طلبانه حسابداری یا مدل حاکمیت شرکتی مورد توجه قرار می گیرد، برداشتها در اروپا متفاوت است. معرفی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بدنبال توسعه بازار سرمایه رایج آنگلو ساکسونی است که تغییرات بنیادی را برای شیوه های حسابداری منطقه ای با خود به همراه دارد (ووتر، ۲۰۰۴).

در جدول زیر ویژگی های عمومی برخی از کشورهای اروپایی آورده شده است (جفر و ام سی، ۲۰۰۷):

کشورهای اروپایی تحت استانداردها گزارشگری مالی بین المللی	انگلیس	ایتالیا	اسپانیا	فرانسه	آلمان	
قانون مشترک	قانون مشترک	قانون مکتوب	قانون مکتوب	قانون مکتوب	قانون مکتوب	سیستم قانونی
سرمایه گذاران	سرمایه گذاران	اعتبار دهندگان و مالیات	خوانندگان اولیه گزارش های مالی			
مبنای تعهدی	رویکرد درست و منصفانه	محافظه کاری	محافظه کاری	محافظه کاری	محافظه کاری	اصل حسابداری رایج

صورت‌های مالی	سود و زیان، ترازنامه و یادداشتها ی پیوست	سود و زیان، ترازنامه، گردش وجه نقد، صورت تغییرات در سرمایه و یادداشت‌های پیوست	سود و زیان، ترازنامه و یادداشت‌های پیوست	سود و زیان، ترازنامه، گردش وجه نقد و یادداشت‌های پیوست	سود و زیان، ترازنامه، گردش وجه نقد و یادداشت‌های پیوست	سود و زیان، ترازنامه، گردش وجه نقد، صورت تغییرات در سرمایه و یادداشت‌های پیوست
---------------	---	--	---	--	--	--

### رویکرهای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و هیئت استانداردهای حسابداری مالی درباره طبقه‌بندی جریان‌های نقدی

جریان‌های نقدی به ویژه جریان‌های نقدی عملیاتی در ارزیابی تجارت و قراردادهای مورد توجه قرار می‌گیرند. با این حال نحوه ارائه جریان‌های نقدی عملیاتی بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و هیئت استانداردهای حسابداری مالی به دلیل رویکرهای طبقه‌بندی موجود در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، متفاوت می‌باشد. واحدهای تجاری که در وضعیت مالی مناسب قرار ندارند معمولاً دارای مشکل سرمایه، بدهی‌های بالا و سودآوری پایین می‌باشند، با احتمال بالایی بیشتر به سمت طبقه‌بندی جریان‌های نقدی در طبقه جریان‌های نقدی عملیاتی گرایش پیدا می‌کنند. از طرفی واحدهای تجاری بین‌المللی بیشتر تمایل دارند تا جریان‌های نقدی خود را بر اساس طبقه‌بندی‌های ارائه شده از سوی هیئت استانداردهای حسابداری آمریکا ارائه کنند (گوردن، هنری، جورجنسن و لینسی کوم، ۲۰۱۴).

#### پیشینه تحقیق

مارکوس سالوسکی و همکاران<sup>۱</sup> در سال ۲۰۱۴ تحقیقی را پیرامون تأثیرات کوتاه مدت و بلند مدت پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کیفیت افشا و مدیریت سود برای گذار گزارشگری مالی آلمان برای دوره زمانی ۲۰۱۲-۱۹۹۵ انجام دادند. نتایج تحقیق نشان داد که میزان مدیریت سود در نتیجه بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در مقایسه با

اصول پذیرفته شده حسابداری آلمان بیشتر است. همچنین کیفیت افشا مبتنی بر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بیشتر از اصول پذیرفته شده حسابداری آلمان است (سالوسکی، ۲۰۱۴). مارا کامران و همکارانش<sup>۱</sup> تاثیر پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را بر حق الزحمه حسابرسی در صنعت بانکداری ایتالیا مورد بررسی قرار دادند. آنها معتقد بودند که این پذیرش دارای دو اثر متضاد بر حق الزحمه حسابرسی است. از یک طرف پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی که مغایر با اصول پذیرفته شده حسابداری ایتالیا است، نیازمند بکارگیری تلاش بیشتری از سوی حسابرسان است که منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی می شود. از سوی دیگر، اگر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی باعث افزایش بهبود گزارشگری شوند، هزینه های پاسخگویی مورد انتظار کاهش می یابد و این مسئله باعث کاهش حق الزحمه حسابرسی می شود. نتایج تحقیق آنها نشان داد که پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی باعث افزایش حق الزحمه حسابرسی شده اما تاثیری بر کیفیت گزارشگری مالی مشاهده نکردند (کامران و پروتی، ۲۰۱۴).

سیدنی لونغ و همکارانش<sup>۲</sup> در سال ۲۰۱۴، تاثیر پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را بر کیفیت و نقدینگی بازار هنگ کنگ به تفکیک شرکتهای تحت کنترل خانوادگی و شرکتهایی که تحت این کنترل نیستند انجام دادند. نتایج تحقیق آنان حاکی از این بود که پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی صرفاً منجر به افزایش کیفیت گزارشگری و نقدینگی بازار برای شرکتهایی که تحت کنترل خانوادگی نیستند، می شود. آنان همچنین نشان دادند که پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برای شرکت های تحت کنترل خانوادگی منجر به کاهش کیفیت گزارشگری و نقدینگی بازار می شود (لونغ و کلینچ، ۲۰۱۴).

الیزابت گوردن و همکارانش، با بررسی ۷۹۸ شرکت غیر مالی در ۱۳ کشور اروپایی طی دوره ۲۰۱۲-۲۰۰۵، تنوع در انتخاب طبقه های مختلف صورت گردش وجه نقد برای ارائه بهره پرداخت شده، بهره دریافت شده و سود سهام دریافت شده نشان دادند که به ترتیب ۷۶ درصد، ۶۰ درصد و ۵۷ درصد از شرکت های مورد بررسی بهره پرداخت شده، بهره دریافت شده و سود سهام دریافت شده را در بخش جریان های نقدی عملیاتی طبقه بندی می کنند (گوردن، هنری، جورجنسن و لینسی کوم، ۲۰۱۴).

<sup>۱</sup> Mara Cameran and Pietro Perotti

<sup>۲</sup> Sidney Leung and Greg Clinch

پائول آندره و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۴) به بررسی این موضع در فرانسه پرداختند که آیا ارتباط نظری بین محافظه کاری و کارایی سرمایه گذاری پس از پذیرش الزامی استانداردهای گزارشگری مالی در سال ۲۰۰۵ باقی می ماند یا خیر. نتایج تحقیق آنها نشان داد که پس از پذیرش الزامی استانداردهای گزارشگری مالی، محافظه کاری تأثیری بر کارایی سرمایه گذاری ندارد (آندره، فیلیپ و مارموسز، ۲۰۱۴).

### نتیجه گیری

در این مقاله بحث های پیرامون پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در آمریکا و مقایسه آن با اروپا مورد بررسی قرار گرفت. بر خلاف آنچه برخی از اوقات ناظران خارجی اعتقاد دارند، استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در اروپا هنوز به طور کامل به کار گرفته نشده است. استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی توسط حوزه های قضایی انگلوساکسون ترویج و شدیداً بوسیله آمریکا حمایت شدند. همچنین با توجه به نفوذ روز افزون آمریکا در هیئت تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری و مشابهت زیاد استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی با اصول پذیرفته شده آمریکا، نشان می دهد که استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی اسب تر آوای آمریکا است که قصد تسلط بر دهکده جهانی را دارد. اما سوال اساسی که هنوز جوابی برای آن وجود ندارد این است که : با توجه به اینکه در حال حاضر آمریکا بعنوان نقش اول پیاده سازی پروژه استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی فعالیت می کند، چرا در کشور خودش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی اجرا نمی شود. در خوردن دارویی که داروساز از خوردن آن امتناع می ورزد، بایستی تامل کرد.

### منابع و ماخذ

Cunningham, *supra* note 2 at 8; George Mundstock, *GAAP Did Their Job during the Economic Meltdown*, 4 FLA. INT'L U. L. REV. 463, 470-471 (2009); Edward F.

<sup>1</sup>) Paul André, Andrei Filip and Sophie Marmousez

Elizabeth A. Gordon, Elaine Henry, Bjorn N. Jorgensen, Cheryl L. Linthicum, Flexibility in cash flow classification under IFRS: Determinants and consequences, University of Texas – San Antonio, 2014

Hertig & Hideki Kanda, *Transactions with Creditors*, in John Armour, Gerard LAW 115, 126 (2nd ed., Reinier THE ANATOMY OF CORPORATE Kraakman et al. eds., 2009).

Jaafar A., McLeay S. (2007), Country Effects and Sector Effects on the Harmonization of Accounting Policy Choice, *Abacus*, 43, 156-189.

Jan Wouter E. G., *European Company Law: Quo Vadis?* 37 *OMMON MKT. L. REV.* 257, 269 (2000)

John C. Coffee & Hillary A. Sale, *Redesigning the SEC: Does the Treasury Have a Better Idea?*, 95 *VA. L. REV.* 707, 749-759 (2009);

Ken Tysiac, *Beswick: Rulemaking preventing SEC from deciding on IFRS*, *J. ACCT.*, Dec 9, 2013.

Luzi Hail, Christian Leuz & Peter Wysocki, *Global Accounting Convergence and the Potential Adoption of IFRS by the US (Part II): Political Factors and Future Scenarios for US Accounting Standards*, 24 *ACCT.HOR.* 567 (2010).

Lawrence A. Cunningham, *The SEC's Global Accounting Vision: A Realistic Appraisal of a Quixotic Quest*, 87 *N.C. L. REV.* 1 (2008).

Lisa Evans & Christopher Nobes, *Some mysteries relating to the prudence principle in the Fourth Directive and in German and British law*, 5 *EUR. ACCT. REV.* 361, 363-365 (1996)

Mara Cameran and Pietro Perotti, *Audit Fees and IAS/IFRS Adoption: Evidence from the Banking Industry*, *International Journal of Auditing, Int. J. Audit.* 18: 155–169 (2014)

Marcus Salewski, February 2014, Research Associate Chair of Accounting and Auditing

Neal F. Newman, *The U.S. Move to International Accounting Standards – A Matter of Cultural Discord – How do we Reconcile?*, 39 *U. MEM. L. REV.* 835, 841, 868-871 (2009)

Newman, *supra* note 6, at 840-841; see Shyam Sunder, *IFRS and Accounting Consensus*, 23(1) *ACCT. HOR.* 101 (2009).

NICLAS HELLMAN<sup>a</sup>, SIDNEY J. GRAY, RICHARD D. MORRIS<sup>c</sup> and AXEL HALLER<sup>d</sup>, The persistence of international accounting differences as measured on transition to IFRS, *Accounting and Business Research*, 2015.

- Nobes, c. and Roberts, A. "Towards a Unifying Model of Systems of Law, Corporate Financing, Accounting and Corporate Governance," *Australian Accounting Review* 10, No. 1 (2000): 26–34.
- Nobes, C.W., "A Judgmental International Classification of Financial Reporting Practices," *Journal of Business Finance & Accounting* (spring 1983)
- Robert K. Larson & Donna L. Street, *The Roadmap to Global Accounting Convergence Europe Introduces 'Speed Bumps'*, CPA J., Oct. 2006.
- R. La Porta, F. Lopez-de-Silanes, A. Shleifer, and R.W. Vishny, "Legal Determinants of External Finance," *Journal of Finance* (July 1997): 1131–1150
- Paul André, Andrei Filip and Sophie Marmousez, The impact of IFRS on the relationship between conservatism and investment efficiency, ESSEC Business School, 2014
- Sidney Leung and Greg Clinch, The effect of IFRS Adoption On Accounting Quality And Market Liquidity: The Impact Of Family Control. March 2014, <http://ssrn.com/abstract=2384268>
- supra* note 3, October 2012 IFRS Foundation Report
- Stuart H. Deming, 84 MICH. B.J. 14, 17 (2005); SEC Comparison of US GAAP and IFRS, *supra* note 3.
- supra* note 12, at 18; Bratton & Cunningham, *supra* note 25, 2011, at 1000-01.
- United Nations Conference On Trade And Development, Practical Implementation Of International Financial Reporting Standards: (2008).
- William W. Bratton, *Rules, Principles, and the Accounting Crisis in the United States*, 5 EUR. BUS. ORG. L. REV. 7 (2004)
- William W. Bratton, *Heedless Globalism: The SEC's Roadmap to Accounting Convergence*, 79 U. CIN. L. REV. 471, 476 (2010).

**Whose Trojan Horse? Comparison of America and Europe dominate evidence on International Financial Reporting Standards.**

**Yahya Shiri, Accounting Ph.D. Student, Shahid Chamran Ahvaz university**

**Nahid Mohamadi, Accounting Ph.D. Student, Shahid Bahonar Kerman university**

**Abstract**

While publicly traded firms around the world are increasingly switching to IFRS, the SEC seems to have become more reticent in recent years. In the United States (US), IFRS, which are promulgated by the London-based International Accounting Standards Board (IASB), are often seen as an attempt by Europeans to colonize US accounting standard setting, in other words an element of a foreign legal system alien to US capital markets and securities law. In this article, we suggest that this perception is actually a myth. In this article, we explore the problems and resistance of IFRS in Continental Europe and United States. Introduction IFRS in the US should be considerably easier than it was on the other side of the Atlantic.

**Keywords:** International Financial Reporting Standards, Generally Accepted Accounting Principles, Trojan Horse, Code Law, Common Law.

JEL Classifications: K22, M41

## بررسی معایب تطبیق با استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی (IFRS) با تأکید بر سرایت بین بازارها

حجت اسماعیل زاده<sup>۱</sup>، اسماعیل امین زاده<sup>۲</sup>

### چکیده

در این تحقیق سعی شده است پذیرش IFRS از بعد مزایا و معایب آن مورد بررسی قرار گیرد. شیوه بررسی، بکارگیری تفکر انتقادی برای ارزیابی بیشتر مزیت‌های پیش گفته پذیرش IFRS و همچنین بررسی برخی معایب آن است. در این راستا مزیت‌های افزایش کیفیت گزارشگری، افزایش یکپارچگی و قابلیت مقایسه، و معایب تأثیرپذیری اقتصادی سیاسی و سرایت بین بازارها مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج بررسی نشان می‌دهد که اگرچه پذیرش IFRS دارای مزایایی برای کشورهای پذیرنده است ولیکن باید این موضوع از جوانب مختلف اقتصادی، سیاسی و اجتماعی مورد مطالعه قرار گرفته و با نگاهی واقع بینانه به بررسی مزایا و معایب آن پرداخت. در غیر این صورت پذیرش آن، بدون بررسی و مطالعه دقیق نهادهای راهبری، ممکن است منجر به کاهش مزایای آن شده و مدیریت معایب آن را دشوار سازد.

واژگان کلیدی: پذیرش IFRS، کیفیت گزارشگری، یکپارچگی، قابلیت مقایسه، سرایت بین بازارها

۱. دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران, [hojatesmaeilzadeh@gmail.com](mailto:hojatesmaeilzadeh@gmail.com)

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه تهران

## مقدمه

اقتصاد جهانی روز به روز در مسیر بین‌المللی شدن و سیستم اقتصاد باز حرکت می‌کند. حرکتی که یکی از برون‌دادهای آن، یکپارچگی بازارهای مالی در سراسر دنیاست. بنابراین لزوم تدوین استاندارد گزارشگری بین‌المللی برای تحکیم زیرساخت‌های جهانی شدن می‌توانست مفید باشد. در این راستا، بنیاد IFRS توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) از سال ۲۰۰۱ شروع به فعالیت نمود. IFRS یک نهاد مستقل و سازمانی غیرانتفاعی است که در جهت منافع عموم نقش آفرینی می‌کند. مأموریت اصلی این نهاد شکل‌دهی و توسعه یک مجموعه واحد از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است که دارای کیفیت بالا، قابلیت فهم، ضمانت اجرایی و مقبولیت جهانی باشد. (IFRS) توسعه استانداردهای یکپارچه گزارشگری توسط نهاد IFRS با تکیه بر ویژگی‌های زیر پشتیبانی می‌شود:

یک هیئت مستقل تدوین استاندارد که بوسیله بدنه‌ای (تشکلی) از معتمدان در زمینه‌های متنوع حرفه‌ای و نواحی متعدد جغرافیایی نظارت می‌شود که این بدنه نسبت به هیئت نظارت نهاد IFRS پاسخگو است.

شورای مشورتی مستقل، انجمن مشورتی متشکل از استانداردهاگذاران حسابداری ملی (داخل کشوری) و کمیته تفسیر IFRS که در شرایط وجود تنوع در رویه‌ها می‌تواند رایحه رهنمود نماید.

یک فرآیند تدوین استاندارد باز، مشارکتی و شفاف شامل: تحقیق، رایحه نسخه مذاکره و بررسی، استاندارد پیشنهادی، نسخه پیش‌نویس، استاندارد مصوب و بررسی پس از پیاده‌سازی می‌باشد.

در ارتباط بودن با سرمایه‌گذاران، قانون‌گذاران، رهبران تجاری و انجمن‌های حرفه‌ای در طی فرآیند تدوین

تلاش هماهنگ با جامعه استانداردگذاری جهانی

گروه مشاوران قوی و چند بعدی نهاد شامل کمیته مشورتی بازارهای سرمایه، گروه اقتصادهای نوظهور و غیره.

## تاریخچه IFRS

نهاد IFRS در سال ۲۰۰۱ با ریاست پائول ولکر به عنوان ریاست هیئت امنا و دیوید توییدی به عنوان رییس هیئت استاندارد های بین المللی حسابداری شروع به کار کرد که تاریخچه تکوین آن به شرح زیر است:

از سال ۲۰۰۲ ایالات متحده امریکا و بنیاد IFRS برنامه و پروژه مشترکی برای بهبود و همگن سازی استانداردهای بین المللی شروع کردند.

در سال ۲۰۰۳ اولین استاندارد این نهاد تصویب و منتشر شد. همچنین در این سال اتحادیه اروپا تصویب کرد که کشورهای عضو این اتحادیه از سال ۲۰۰۵ باید با IFRS تطبیق یابند.

در سال ۲۰۰۵ حدود ۷۰۰۰ شرکت در ۲۵ کشور دنیا همزمان از استانداردهای ملی به IFRS تغییر یافتند.

در سال ۲۰۰۷ کمیسیون اوراق بهادار امریکا مجوز استفاده شرکت های غیر آمریکایی از IFRS را صادر کرد.

و در حال حاضر بیش از ۱۴۶ کشور و نهاد استفاده از IFRS را اجباری یا توصیه نموده اند.

### دلایل پذیرش IFRS توسط کشورها

دلایل متعددی برای پذیرش IFRS توسط کشورها وجود دارد که در زیر به شرح سه مورد از مهمترین استدلال ها پرداخته می شود:

**استدلال اقتصادی پذیرش IFRS:** ارزش اقتصادی IFRS برای یک کشور از دو فاکتور حاصل می شود:

**الف) ارزش داشتن بدنه ی مشترک استانداردهای حسابداری: IFRS** به طور خاص برای کاربرد وسیع بین المللی توسعه یافته است. طرفداران آن استدلال می کنند که با تطبیق با یک مجموعه مشترک استانداردهای بین المللی، کشورها هزینه های کمتری برای پردازش و حسابرسی اطلاعات مالی به منظور مشارکت در بازارهای سرمایه جهانی متحمل می شوند. (بارث) همچنین تهیه کنندگان، استفاده کنندگان و حسابرسان و حسابداران بیشتری می توانند با یک مجموعه استاندارد مشترک ارتباط برقرار کنند تا مجموعه های متنوع و مختلف استانداردها.

ب) افزایش کیفیت نسبی نهادهای راهبری محلی: کیفیت نسبی استانداردهای حسابداری محلی در پذیرش IFRS بسیار بااهمیت می باشد. استانداردهای حسابداری محلی بخشی از سیستم پیچیده راهبری است که شامل آموزش حسابرسان، استانداردهای حسابداری، الزامات قانونی و مقرراتی، نظام خبررسانی و ... است. در این ارتباط اگر این نهادهای راهبری با استانداردهای بین المللی سازگاری نداشته باشند، پذیرش آن می تواند بسیار هزینه بر باشد. کیفیت نسبی نهادهای راهبری، بیان کننده توانایی این نهادها برای تسهیل تخصیص بهینه سرمایه در اقتصاد است.

بنابراین کشورهایی که نهادهای راهبری شان با استانداردهای بین المللی تطابق دارد در این راستا مزیت تطبیق بالایی نخواهند داشت لیکن کشورهایی که نهادهای راهبری شان در تخصیص بهینه سرمایه در اقتصاد دچار مشکل هستند با پذیرش می توانند از مزیت ارتقای کیفیت نسبی این نهادها در راستای استانداردها و بازارهای بین المللی بهره مند شوند.

**استدلال سیاسی پذیرش IFRS:** ارزش سیاسی پذیرش IFRS می تواند از دو جنبه مورد بحث قرار گیرد که عبارتند از:

الف) سیاست های بین المللی قدرت: در این جنبه آنچه که نقش بااهمیتی پیدا می کند جایگاه جهانی کشورهاست. در این ارتباط کشورهایی که دارای قدرت بالایی در عرصه بین المللی هستند با اعمال قدرت تا حد امکان از تطبیق با IFRS اجتناب خواهند کرد که نمونه بارز آن در ایالات متحده دیده می شود. از سویی دیگر کشورهایی که در عرصه جهانی از قدرت کمی برخوردار هستند علیرغم اینکه امکان تأثیر بر استانداردهای IFRS را ندارند ولیکن با انگیزه کسب وجهه بین المللی در تلاش برای پذیرش IFRS خواهند بود.

ب) سیاست های فرهنگی: فرهنگ کشورها در تطبیق با IFRS نقش حیاتی دارد. از آنجایی که بزرگترین حامی IFRS، اتحادیه اروپا است. این نهاد تا حدودی تحت تأثیر فرهنگ اروپا قرار گرفته است. بنابراین کشورهایی که از نظر فرهنگی به اروپا نزدیک باشند پذیرش اجتماعی بهتری نسبت به آن خواهند داشت و در مقابل، کشورهایی با فرهنگ متفاوت در این جنبه با چالش های متعددی مواجه خواهند شد.

**استدلال هم افزایی (تئوری شبکه):** ارزش هم افزایی تطبیق با IFRS اشاره به تئوری شبکه دارد. تصمیم گیری برای پذیرش IFRS می تواند به منزله تصمیم گیری برای خرید محصولی با تأثیرات شبکه ای باشد.

تئوری شبکه استدلال می کند که در محصولات مبتنی بر شبکه، دو فاکتور تأثیر بسزایی در ارزش آن محصول دارد که عبارتند از ارزش ذاتی آن محصول و ارزش شبکه آن که در برگیرنده استفاده مشترک از آن محصول توسط شبکه ای از کاربران است. (کاتز)

بنابراین می توان بیان کرد که به تناسب افزایش تعداد کشورهایایی که با IFRS تطبیق می یابند به دلیل گسترش شبکه استفاده کنندگان از IFRS ارزش شبکه ای این مجموعه استاندارد افزایش پیدا می کند و منجر به اشتراک گذاری و سهیم شدن در بسیاری از مزیت های شبکه ای می گردد.

### طبقه بندی موضوع

آنچه که در عمده تحقیق های مرتبط با IFRS بررسی شده است بحث مزایای تطبیق و پیاده سازی آن بوده است و در این میان موضوع معایب و ضعف هایی که ممکن است از IFRS حاصل شود مورد بررسی اندکی قرار گرفته است. و گاهی اوقات روی مزایای بکارگیری آن اغراق شده است. بنابراین در این فرصت سعی می شود در برخی مزایای آن مذاقه شده، معایب تطبیق با IFRS مورد بررسی قرار گیرد و بالاخص روی اثر سرایت آن به تفصیل استدلال شود. در این ارتباط ادامه مطالب به شرح زیر طبقه بندی می شود:

الف) بررسی مزیت افزایش کیفیت گزارشگری

ب) بررسی مزیت افزایش یکپارچگی و قابلیت مقایسه

ج) بررسی تأثیرپذیری از فرهنگ و اقتصاد کشورهای بزرگ

د) بررسی اثر سرایت

### بررسی مزیت افزایش کیفیت گزارشگری

یکی از مزیت هایی که طرفداران پیاده سازی IFRS روی آن تأکید دارند موضوع افزایش کیفیت گزارشگری به دلیل استفاده از استانداردهای حسابداری با کیفیتی است که توسط نهاد IFRS تدوین و تصویب می شود. ایشان استدلال می کنند که کشورهای توسعه نیافته و یا در حال توسعه از نظر محتوایی و علمی و همچنین منابع اقتصادی، دارای توان کافی برای تدوین و توسعه استانداردهای گزارشگری با کیفیت نیستند بنابراین با تطبیق IFRS کیفیت گزارشگری افزایش می یابد. اما آنچه که در این زمینه مغفول مانده، این است که علی رغم منافع مشهود گزارشگری و افشای بهتر و قابل مقایسه تر، هزینه های مستقیم و غیر مستقیمی برای بهبود کیفیت گزارشگری

شرکت‌ها وجود دارد. هزینه‌های مستقیم گزارشگری و افشا در اشکال مختلف می‌باشند و شامل تهیه، تایید و انتشار گزارش حسابداری هستند. این هزینه‌ها می‌توانند قابل ملاحظه باشند، مخصوصاً با در نظر گرفتن هزینه‌های فرصت‌آسایی که در این فرآیند درگیر هستند. بعلاوه، این هزینه‌ها احتمالاً اجزاء ثابت دارند که گزارشات و افشائیات معین را بخصوص برای شرکت‌های کوچک ناخوشایند می‌کند. افشائیات می‌توانند هزینه‌های غیر مستقیم نیز داشته باشند زیرا بخش‌های دیگر می‌توانند از اطلاعات تهیه شده برای مشارکت‌کنندگان در بازار سرمایه استفاده کنند (رقبا، اتحادیه‌های کارگری، مقررات‌گذاران، مقامات مالیاتی و غیره). به عنوان مثال، اطلاعات مفصل درباره‌ی خط کسب و کار، می‌تواند اطلاعات خصوصی را برای رقبا افشاء کند (وریکا ۱۹۸۳، فلتهام و همکاران ۱۹۹۲، هایس و لاند هولم ۱۹۹۶، لوز ۲۰۰۴، برگر و هان ۲۰۰۷).

در پرتوی این هزینه‌ها و بده‌بستان منفعت - هزینه که شرکت‌ها با آن مواجه هستند، تلاش برای بالاترین سطح کیفیت سیستم گزارشگری بهینه نخواهد بود. در واقع، اجبار شرکت‌ها برای تهیه‌ی افشائیات خاص می‌تواند هزینه خالص برای شرکت‌ها، مخصوصاً شرکت‌های کوچک در پی داشته باشد (بوشی و لوز ۲۰۰۵، لوز و همکاران ۲۰۰۸). بنابراین، نیاز است تا تدوین‌کنندگان مقررات و استاندارد به دقت هزینه‌ها و منافع را برای شرکت‌ها، سرمایه‌گذاران و دیگر بخش‌های اقتصاد بسنجند. علاوه بر این، درک این موضوع مهم است که مزایای خالص گزارشگری با کیفیت بالا و قابل مقایسه‌تر، بطور قابل ملاحظه‌ای بین شرکت‌ها، صنایع، بازارها و کشورها متفاوت می‌باشد. از سویی دیگر اهمیت استانداردهای حسابداری برای کیفیت گزارشگری شرکت‌ها بسیار محدودتر از آن چیزی است که اغلب در نظر گرفته می‌شود. دیگر نهادهای پشتیبان نقش مهمی در تعیین نتایج گزارشگری بازی می‌کنند. مطالعات دانشگاهی بیان می‌دارد که انگیزه‌ها و فشارها برای گزارشگری شرکت‌ها، حداقل به اندازه‌ی استانداردهای حسابداری در تاثیر گذاری به روی شیوه‌های گزارشگری، مهم می‌باشند. اثرات استانداردهای حسابداری را نمی‌توان جدای از دیگر عناصر زیرساخت‌های نهادی یک کشور مشاهده کرد. در اقتصادی که عملکرد خوبی دارد، عناصر کلیدی زیرساخت‌های نهادی سازگار بوده و یکدیگر را تقویت می‌کنند. بنابراین، تغییر یکی از عناصر زیرساخت‌های نهادی (برای مثال استانداردهای حسابداری) می‌تواند منجر به نتایج نامطلوب برای کل اقتصاد شود، حتی اگر این تغییرات به روشنی در آن عنصر بهبود ایجاد کند.

### بررسی مزیت افزایش یکپارچگی و قابلیت مقایسه

یکی دیگر از موضوعاتی که به نفع پیاده‌سازی و پذیرش IFRS استدلال می‌شود بحث افزایش یکپارچگی بین بازارهای سرمایه و همچنین افزایش قابلیت مقایسه گزارش‌های مالی بین شرکت‌ها در کشورهای مختلف است که منجر به تسهیل سرمایه‌گذاری خارجی و دسترسی به بازارهای

سرمایه بین المللی گردد. به عنوان مثال دالیوال و همکاران (۲۰۱۳) شواهد اولیه ای در مورد نقش IFRS در یکپارچگی بازارهای مالی فراهم آوردند. آنها تمرکز خود را روی پذیرش اجباری IFRS قرار دادند و یک رابطه مثبت بین پذیرش و یکپارچگی بازار که بر اساس دو جنبه - میزانی که عوامل جهانی می توانند بازده های سهام محلی را توضیح دهند و سرعتی که با آن بازده های سهام محلی می توانند با عوامل جهانی ترکیب شوند- اندازه گیری شد، یافتند. آنها نتیجه گیری کردند که ارتباط بین پذیرش IFRS و یکپارچگی مالی هر جایی که تفاوت قابل ملاحظه ای در کیفیت IFRS و استانداردهای حسابداری محلی و اجرای قوانین قوی تر وجود دارد واضح است. کای و وانگ (۲۰۱۰) اثرات پذیرش IFRS روی یکپارچگی بازارهای سرمایه در سطح دنیا را بطور تجربی مورد آزمون قرار دادند. آنها دریافتند کشورهایی که IFRS را بعنوان استانداردهای حسابداری شرکتهای بورسی خود پذیرفتند در مقایسه با آنهایی که از استانداردهای حسابداری محلی استفاده می کردند از نظر مالی یکپارچه تر بودند.

و لیکن، این استدلال ها از آنجاییکه انگیزه های گزارشگری در میان کشورها متفاوت می باشند قابل بحث می باشد. این انگیزه های گزارشگری بوسیله ی چندین عامل نهادی و محیطی در سطح بنگاه مانند: سیستم های قانونی، مکانیسم های راهبری، روشهای های اجرا، عوامل بازار سرمایه، ترتیبات تامین مالی و ساختار مالکیت فرموله شده است (براگمن و همکاران ۲۰۱۲).

هیمل و همکاران (۲۰۰۹) بطور گسترده ادبیات پذیرش IFRS را مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که یک مجموعه منفرد از استانداردها به تنهایی نمی تواند قابلیت مقایسه گزارشگری شرکتهای، چه در بین شرکتهای در یک کشور و چه بین کشورها را تضمین کند. و شواهد حاصل از مطالعات دانشگاهی نقش محدودی را برای استانداردها در شکل دهی نحوه عمل گزارشگری در نظر می گیرند. از این رو، برای اطمینان یافتن از نتایج پذیرش IFRS در محیطهای متفاوت یک مشکل وجود دارد زیرا انگیزه های گزارشگری ممکن است متفاوت باشد و می تواند تاثیراتی روی گزارش های مشاهده شده و انجام افشا داشته باشد (بال و همکاران ۲۰۰۰؛ برگس تالر و همکاران ۲۰۰۶).

به عنوان نمونه، تعدادی از مطالعات تحقیقی از اهمیت انگیزه های گزارشگری در شکل دهی گزارشگری و افشا در عمل، حمایت می کند (بال و همکاران ۲۰۰۰؛ لوز و همکاران ۲۰۰۳؛ هاو و همکاران ۲۰۰۴؛ برگس تالر و همکاران ۲۰۰۶). علاوه بر این، برخی مطالعات این بحث را مطرح می کنند که حتی در درون یک کشور، بکارگیری استانداردهای حسابداری مشابه ممکن است به دلیل انگیزه های گزارشگری عوامل نهادی در سطح شرکت، متفاوت باشد (بال و همکاران ۲۰۰۳؛ بال و شیوا کومار ۲۰۰۵؛ برگس تالر ۲۰۰۶). این مطالعات بیان می دارند که استانداردهای

حسابداری، یک بخش از کل سیستم مکمل عوامل نهادی هستند که شکل دهنده ی نحوه ی عمل گزارشگری مالی در یک کشور می باشند.

از سویی دیگر تسهیم قواعد حسابداری در سطح دنیا شرط کافی برای ایجاد زبان تجاری مشترک نمی باشد. و انگیزه های مدیریت و عوامل نهادی - ملی نقش مهمی در شکل دهی ویژگی های گزارشگری مالی ایفا می کند (KPMG ۲۰۱۱).

بنابراین می توان بیان کرد که یک مجموعه منفرد از استانداردهای حسابداری به تنهایی قابلیت مقایسه ی شیوه های گزارشگری شرکت ها را تضمین نمی کند، نه در درون یک کشور و نه بین کشورها. این تفسیر برای هر مجموعه استاندارد (نه فقط IFRS) به کار گرفته می شود و حتی زمانیکه الزام اجرای استانداردها بسیار بالاست نیز صدق می کند، که نشان دهنده ی این موضوع است که قابلیت مقایسه گزارشگری تنها، موضوع اجرای آن نیست. قابلیت مقایسه در شیوه های گزارشگری تا زمانیکه انگیزه های گزارشگری شرکتها متفاوت باشد بعید است رخ دهد.

### بررسی تأثیرپذیری از فرهنگ و اقتصاد کشورهای بزرگ

یکی از انتقاداتی که به پذیرش IFRS وارد است موضوع تأثیرپذیری اقتصاد و فرهنگ کشورهای هدف از آن است. همانگونه که در سطور بالا ذکر شد بحث قدرت سیاسی و سیاست قدرت و اعمال نفوذ در هیئت تدوین استانداردهای حسابداری بین المللی و نهاد IFRS از طرف کشورهای قدرتمند و بالاخص اتحادیه اروپا، موضوعی غیرقابل انکار است. این موضوع سبب می شود که کشورهای هدف به عنوان مقصدی برای اعمال قدرت کشورهای قدرتمند قرار گیرند و استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، تجویز مناسبی برای کشورهای هدف نباشد. از سویی دیگر با توجه به تفاوت های ساختار اقتصادی کشورهای توسعه یافته (عمدتاً قدرتمند) با کشورهای در حال توسعه و توسعه نیافته منجر به تجویز رویه هایی می گردد که تناسبی با سازمان اقتصادی کشورهای در حال توسعه و توسعه نیافته نداشته و ممکن است منجر به اثرات سنگینی در محیط اقتصادی این کشورها شود (داسک و همکاران ۲۰۰۸).

جنبه دیگر تأثیرپذیری موضوع فرهنگ اجتماعی کشورهای مختلف است. با توجه به اینکه نهاد IFRS عمدتاً تحت تأثیر اتحادیه اروپا است بنابراین فرهنگ حاکم بر استانداردهای IFRS نیز متأثر از فرهنگ اروپایی می باشد. این تأثیر فرهنگی سبب می شود که تهاجم یا انتقال فرهنگی صورت گیرد. ولیکن تناقض های فرهنگی بین کشورهای هدف با استانداردهای بین المللی ممکن است منجر به شکست پروژه تطبیق و پذیرش استانداردهای بین المللی گردد.

بنابراین می توان بیان کرد که پذیرش استانداردهای IFRS بدون بررسی ساختارهای اقتصادی و فرهنگی می تواند منجر به ایجاد شرایط ناهمگون در جوامع پذیرنده شده و اثرات سویی روی اقتصاد و فرهنگ آنها ایجاد کند.

### بررسی اثر سرایت

پذیرش گسترده IFRS همسان سازی استانداردها در سطح دنیا را تسهیل کرده است. تحقیقات حسابداری نتایج متعددی در مورد گزارشگری مالی، بازار سرمایه و قراردادها در ارتباط با پذیرش ثبت کرده است ( براگمن و همکاران ۲۰۱۲). یکی از نتایج خوب مستند، یکپارچگی بازارهای سرمایه از طریق افزایش در سرمایه گذاری ها بین کشورها و جهانی سازی پایگاههای سرمایه گذار است ( امیرام ۲۰۱۲، فلورو و پاپ ۲۰۱۲، یو ۲۰۱۱). این امر برای شرکتهای پذیرنده با استناد به افزایش در نقدینگی بازار، دسترسی بیشتر به سرمایه و بهبود در فضای اطلاعاتی برای سرمایه گذار، سودمند بوده است. از سویی دیگر، تحقیقات بسیاری ( ابتدا در اقتصاد و فایننس) نیز استدلال می کنند که همزمان که بازارها یکپارچه تر می شوند، بطور فزاینده ای در معرض خطر سرایت بازارها قرار می گیرند، که ممکن است بیان دارد که همسان سازی استانداردهای حسابداری پیامد قابل ملاحظه ای برای بازار سرمایه خواهد داشت.

بازارهای مالی مدتهاست که بعنوان راه اصلی برای سرایت شناخته شده اند. با وجود مجموعه وسیعی از نوشته ها در باب این موضوع در فایننس و اقتصاد، هیچ تعریف اقتصادی مورد توافق یا تفسیر تجربی از اینکه چه چیزی به منزله سرایت است وجود ندارد. سرایت، در کل، به گسترش اختلالات بازار (مخصوصا زمان رکود و بحران) از یک کشور به کشور دیگر به شکل حرکت همزمان در نرخ ارز، قیمت های سهام، گسترش مستقل و جریانات سرمایه اشاره دارد (کارولینی ۲۰۰۳، فریز ۲۰۱۲).

حرکت همزمان مرتبط است با رفتار تجاری سرمایه گذار یا دیگر عوامل در واکنش نسبت به شوکهای محلی مانند هراس مالی، از دست رفتن اعتماد، و درک نادرست بین کشورها ناشی از اطلاعات ناقص (کودرس و پریدسکر ۲۰۰۲). برای مثال، شرایط بد بازار (هراس، از دست رفتن اعتماد، شوک نقدینگی منابع مالی) که فروش ها را در یک کشور مبتلا، تحریک می کند، ممکن است منجر به این شود که سرمایه گذاران، سرمایه گذاری ها را در یک کشور سالم به فروش رسانند تا زیانهای خود را پوشش دهند یا در پرتفو های خود واسنجی دوباره انجام دهند (فریز ۲۰۱۲).

نوشته های پیشین این موضوع را به ثبت رساندند که یکپارچگی بازار نقش کلیدی در گسترش سرایت میان بازارهای سرمایه بازی می کند. بکرت و همکاران (۲۰۰۵) نشان دادند که بازارهای یکپارچه تر، برای مثال بازارهایی با سطح بیشتری از سرمایه گذاری خارجی و تعداد بیشتری از ارتباطات تجاری، همبستگی بازده بیشتری را در دوره های بحران تجربه می کنند. فربز (۲۰۱۲) سرایت را در طول زمان بررسی کرد و دریافت که وقوع سرایت (به عنوان مثال همبستگی بازده منفی) از سال ۱۹۸۱ تا سال ۲۰۰۹ دو برابر شده است. در کل، می توان نتیجه گیری کرد همزمانیکه بازارها یکپارچه تر می شوند، محتمل تر می شود که کشورها بطور همزمان بازده های منفی را تجربه کنند.

یک کانال بالقوه برای گسترش سرایت بازده، گسترش شوکهای نقدینگی خارجی می باشد. زمانیکه سرمایه گذاران در یک بازار از یک شوک نقدینگی محلی ضرر می بینند، برای بدست آوردن نقدینگی، داراییهای خود را در تعدادی دیگر از بازارها خواهند فروخت یا تعدیلی در آن انجام خواهند داد، که بر قیمت های بازار خارجی فشار وارد می کند، که این امر خود منجر به کاهش قیمتها و بحرانهای نقدینگی می شود (الن و گیل ۲۰۰۰، کودرس و پریدسکر ۲۰۰۲).

از لحاظ تحلیلی، کایل و ژیانگ (۲۰۰۱) و یوان (۲۰۰۵) نشان می دهند که سرمایه گذارانی که از لحاظ ثروت محدود هستند و پولشان را از دست داده اند ممکن است موقعیت های خود را در کشورهای متعدد نقد کنند، در نتیجه بحران نقدینگی را از یک کشور به کشور دیگر گسترش دهند. با ارائه ی شواهد تجربی، بکرت و همکاران (۲۰۰۷) نشان می دهند که نوآوری ها در نقدینگی بازار محلی، یک محرک مهم برای بازده های مورد انتظار و سطوح نقدینگی در بازارهای خارجی می باشند، که در بازارهایی که سرمایه گذاری خارجی در آن بالاست مهمتر نیز می باشد. بطور واضح تر، جوتی کاسئیرا و همکاران (۲۰۰۹) شواهدی یافتند که صندوقهای سرمایه گذاری به جریان های خروجی عکس العمل نشان می دهند، برای مثال، به دنبال یک شوک در پایگاه سرمایه گذاریشان، بوسیله تغییر تخصیص پرتفویشان در بازارها، به طور قابل ملاحظه ای بازده های سهام در بازارها را تحت تاثیر قرار می دهند و حرکت همزمان بازارها را افزایش می دهند. در کل، شواهد نشان می دهد که یکپارچگی بازار، گسترش سرایت بین کشورها را افزایش می دهد. انتشار شوکهای نقدینگی بطور مثبت با میزان سرمایه گذاری سهام خارجی در یک بازار مرتبط است. بنابراین، افزایش درصد سرمایه گذاران خارجی در پایگاه سرمایه گذاری یک شرکت، ضرورتاً سهام مورد نظر را نسبت به شوکهای خارجی (برای مثال شوکهای نقدینگی) آسیب پذیر تر خواهد کرد و به این شوکهای ویژه خارجی اجازه خواهد داد در قیمت سهام محلی از طریق مبادله وارد شود.

از سویی دیگر با توجه به اینکه بازارهای سهام محلی گرایش دارند تا بطور نزدیکتری با بازارهای سهام خارجی، به دنبال همسان سازی استانداردهای حسابداری مربوطه حرکت کنند، سرایت بین کشورها زمانی گسترده می شود که شوکهای مخرب محلی در یک بازار سرمایه فراتر از آن چیزی که مبانی اقتصادی بیان می دارند به دیگر بازارها انتقال یابد (پریتزکر ۲۰۰۱). سرایت بین کشورها هزینه های قابل ملاحظه ای را از طریق کاهش اثرات سیاستهای محلی، افزایش نوسانات و گشودن درهای این بازارها به روی شوکهای خارجی بطور تاثیرگذار، به بازارهای محلی تحمیل می کند (بکرت و همکاران ۲۰۰۵). بطور فزاینده، چنین نگرانی هایی توسط تعدادی از کشورها که ابتدا مخالف پذیرش IFRS بودند بیان شده است. برای مثال ژاپن و تعدادی از کشورهای آمریکای لاتین به صراحت به معرفی نوسانات زیاد بالقوه ای که در نتیجه جریان سرمایه های ریسکی خارجی بوجود می آیند اشاره می کنند و آن را بعنوان یکی از دلایل تاخیر موقت یا دائمی پذیرش معرفی می کنند. می توان بیان کرد که همسان سازی استاندارد های حسابداری خطر سرایت ریسک را در میان بازارهای پذیرنده IFRS به دو دلیل افزایش می دهد: ۱. نشان داده شده که سرمایه گذاران به شوکهای (برای مثال شوک نقدینگی) بازار محلی با فروش یا برقراری توازن در نگهداشت سهام پاسخ می دهند ( برانرمی ار و پدرسون ۲۰۰۹، کایل و ژیونگ ۲۰۰۱، پریتسکر و کدرس ۲۰۰۲). این پاسخ تاثیر گذار بر ثروت، فشار بی مورد بر قیمت شرکت های معامله شده در آن بازارها وارد می کند. به میزانی که سرمایه گذاران پرتفویهای بین المللی دارند، آنها شوکهای مخرب محلی را به بازارهای خارجی که در آن سرمایه گذاری کرده اند منتقل می کنند که سرایت را به دنبال خواهد داشت. با توجه به اینکه نشان داده شد IFRS موجب ارتقای سرمایه گذاری های عمده میان کشورهای پذیرنده آن می شود، این در هم آمیختن پایگاه های سرمایه گذاری احتمالاً خطر سرایت بین کشورها را تشدید می کند. ۲. همسان سازی استانداردهای حسابداری در بسیاری از کشورها ابزار لازم برای مقایسه ی اطلاعات مالی را برای سرمایه گذاران در آنسوی مرزها فراهم می کند. مطالعات پیشین بیان می دارند که سرمایه گذاران درک می کنند که پذیرش IFRS قابلیت مقایسه را افزایش می دهد (دی فاند و همکاران ۲۰۱۱)، با این وجود، این موضوع نامشخص می ماند که آیا این افزایش در قابلیت مقایسه، همبستگی بنیادی واقعی میان شرکتها را به شکل بهتری بدست می دهد. این موضوع نشان می دهد که سرایت ممکن است زمانیکه سرمایه گذاران بین المللی علائم مختلف را از شوکهای مخرب خاص یک کشور استخراج می کنند گسترش یابد و اثرات ممکن آن را برای دیگر کشورها بیشتر از واقع تخمین بزنند (پریتسکر ۲۰۰۱، کلاسنس و فوربز ۲۰۰۱).

همچنین یافته های جدید نسبت به بحثهای اخیر در مورد متنوع سازی که توسط استراتژی های بین المللی پرتفوی فراهم آمده چشمگیر می باشد. درحالیکه همبستگی میان بازده های سهام بین

المللی عموماً اندک بوده است، نتایج نشان می‌دهد که پذیرش فراگیر ممکن است مزایای متنوع سازی در سطح یک کشور را برای سرمایه گذاری در پرتفویهای بین المللی کاهش دهد.

### نتیجه گیری

همانگونه که بیان گردید اگرچه پذیرش، دارای مزایای متعددی است ولی باید از رخداد سویه رفتاری در ارتباط با پذیرش آن اجتناب شود. دلیل طرح سویه رفتاری بدین جهت است که در برخی مزایای پذیرش اغراق گردیده و ضروری است با تفکری انتقادی به بررسی آن‌ها پرداخت. همچنین برخی از معایب پذیرش نیز مورد بررسی قرار نگرفته و نیاز به پژوهش‌های متعدد و مطالعه موردی در کشورهای پذیرنده دارد.

از سویی دیگر، همسان سازی حسابداری ممکن است سرایت بین کشورها را، همانطور که پذیرش گسترده IFRS نشان داده است، با کاهش موانع سرمایه گذاری بین کشورها و افزایش سرمایه گذاری سهام خارجی مهم در کشورهای پذیرنده تشدید کند. جهانی شدن پایگاه‌های سرمایه گذار که با پذیرش IFRS افزایش یافته است بازارهای محلی را نسبت به ریسک‌های خارجی از طریق تجارت سرمایه گذار خارجی، در واکنش به شوک‌های مخرب بازارهای محلی شان آسیب پذیرتر می‌سازد.

علاوه بر انتقال مستقیم سرایت در نتیجه ی رفتار تجاری سرمایه گذار خارجی، همسان سازی حسابداری ممکن است قابلیت مقایسه ی ذهنی را بیرون از مرزها میان شرکتها و بازارها تسهیل کند. برای مثال، شرایط بد که ممکن است منجر به هراس مالی در یک کشور شود امکان دارد باورهای سرمایه گذار را درباره ی سلامت مالی کشور دیگر تغییر دهد، که موجب می‌شود سرمایه گذاران دیگر سرمایه خود را از ترس فشارهای بیشتر بازار جمع آوری کنند. با وجود اطلاعات ناقص، سرمایه گذاران ممکن است وزن زیادی به میزانی که می‌توانند علائم اطلاعاتی کشورها را مقایسه کنند بدهند که منجر به درک ناصحیح آنها از دیگر کشورها می‌شود (پاسکیوآریللو ۲۰۰۷) و این امر باعث سرایت می‌شود. براین اساس، پیش بینی می‌شود سرایت بین کشورها زمانی بدتر می‌شود که استانداردهای حسابداری همسان سازی شده، هزینه قابل ملاحظه ای را برای بازارها و شرکتهای محلی نشان دهد. بعلاوه، این ارتباط باید در کشورهایی که IFRS بیشترین اثر یکپارچه سازی بازار سهام را داشته، قوی تر باشد.

ولیکن IASB بیان می‌کند که پذیرش IFRS شفافیت را افزایش می‌دهد (EC Regulation) ولیکن (No. 1606/2002; McGreevy [2005])، زیرا IFRS بازار محورتر است و افشائیات کامل تری

را نسبت به GAAP پیشین ملزم می کند. به اندازه ای که شفافیت بیشتر در گزارشگری، عدم اطمینان در مورد ارزش اقتصادی صحیح یک شرکت را کاهش می دهد، پذیرش گسترده ی IFRS ممکن است در واقع گسترش سرایت بین کشورها را کاهش دهد، مخصوصا از طریق کم کردن اثر آن روی گسترش شوکهای نقدینگی. منطق آن بصورت زیر می باشد، سرمایه گذاران سهامی را ترجیح می دهند که نقد باشد. شفافیت این پتانسیل را دارد تا نقدینگی را از طریق کاهش نگرانیهای مربوط به اطلاعات خصوصی، میان سرمایه گذاران بهبود بخشد، نگرانیهایی که در دوره رکود بازار مشهودتر هستند، دقیقا زمانیکه فقدان نقدینگی بیشترین پیامد را به دنبال دارد. پژوهش تحلیلی مانند آنچه برانمیر و پدرسون (۲۰۰۹) و واینوس (۲۰۰۴) انجام دادند نشان می دهد زمانیکه سرمایه گذار با شوکهای نقدینگی محلی مواجه می شود تمایل خواهد داشت تا داراییهایی که در رابطه با ارزشهای بنیادی خود بیشترین عدم اطمینان را دارند (حرکت به سمت کیفیت یا "flight to quality") را نقد کند و تعدیلاتی در آن انجام دهند. بنابراین، به اندازه ای که شفافیت بیشتر در گزارشگری مالی عدم اطمینان سرمایه گذار را کاهش می دهد، این پتانسیل را دارد تا انتقال شوکهای نقدینگی را برای سهم های با شفافیت، بیشتر کاهش دهد.

در پایان به نظر می رسد که پذیرش در ایران نیاز به بررسی و مذاقه بیشتری از جوانب مختلف اجتماعی، سیاسی و اقتصادی دارد و در این ارتباط باید وضعیت نهادهای راهبری اقتصادی و سیاسی نیز در تطبیق با IFRS مورد مطالعه قرار گیرد. به نظر می رسد ضروری است با گذر از تحقیقات کمی سنجش همبستگی و رگرسیون، به سمت مطالعات کیفی و استفاده از روش هایی همچون روش دلفی و غیره برای بررسی پذیرش گام نهاد وگرنه ممکن است به دلیل پذیرش ناقص و یا عدم امکان تطابق نهادهای راهبری محلی با آن، نتوان از مزایای پذیرش به طور کامل بهره برد و معایب آن را مدیریت کرد.

## منابع

- Allen, F., and D. Gale (2000) "Financial Contagion." *Journal of Political Economy*, 108(1), 1-33.
- Amiram, D. (2012) "Financial Information Globalization and Foreign Investment Decisions" *Journal of International Accounting Research*, In-Press. Available at: <http://dx.doi.org/10.2308/jiar-50282>
- Ball, R., S. P. Kothari, and A. Robin, 2000, The Effect of International Institutional Factors of Properties of Accounting Earnings, *Journal of Accounting and Economics* 29, 1–51.
- Ball, R., S. P. Kothari, and A. Robin, 2000, The Effect of International Institutional Factors of Properties of Accounting Earnings, *Journal of Accounting and Economics* 29, 1–51.
- Ball, R., A. Robin, and J. Wu, 2003, Incentives Versus Standards: Properties of Accounting Income in Four East Asian Countries, *Journal of Accounting and Economics* 36, 235–270.
- Ball, R., and L. Shivakumar, 2005, Earnings Quality in U.K. Private Firms, *Journal of Accounting and Economics* 39, 83–128.
- Bekaert, G., C.R. Harvey, and C. Lundblad (2007) "Liquidity and Expected Returns: Lessons from Emerging Markets" *Review of Financial Studies*, 20(6): 1783-1831
- Bekaert, G., C.R. Harvey, and A. Ng (2005) "Market Integration and Contagion." *Journal of Business*, 78(1), 39.
- Berger, P., and R. Hann, 2007, Segment Profitability and the Proprietary and Agency Costs of Disclosure, Working paper, University of Chicago.
- Bruggemann, U., J Hitz, and T. Sellhorn (2012). "Intended and Unintended Consequences of Mandatory IFRS Adoption: A Review of Extant Evidence and Suggestions for Future Research" SFB 649 Discussion Paper
- Brunnermeier, M.K., and L.H. Pederson (2009) "Market Liquidity and Funding Liquidity" *Review of Financial Studies*, 22 (6), 2201-2238.

Burgstahler, D., L. Hail, and C. Leuz, 2006, The Importance of Reporting Incentives: Earnings Management in European Private and Public Firms, *The Accounting Review* 81, 983–1016.

Bushee, B., and C. Leuz, 2005, Economic Consequences of SEC Disclosure Regulation: Evidence from the OTC Bulletin Board, *Journal of Accounting and Economics* 39, 233–264.

Cai, F., & Wong, H. (2010). "The effect of IFRS adoption on global market integration". *International Business and Economics Research Journal*, 9(10), 25-34.

Claessens, S. and K. Forbes (2001) *International Financial Contagion*, Kluwer Academic, New York.

Daske, H., L. Hail, C. Leuz, and R. Verdi, (2008). "Mandatory IFRS Reporting around the World: Early Evidence on the Economic Consequences". *Journal of Accounting Research* 46, 1085–1142.

DeFond, M., Hu, X., Hung, M., & Li, S. (2011). "The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership: The role of comparability". *Journal of Accounting and Economics*, 51(3), 240-258.

Dhaliwal, D., Wen, H., Li, Y. and Pereira, R. ( 2013 ) "Does Mandatory IFRS Adoption Facilitate Financial Market Integration", Consequences of IFRS Adoption, American Accounting Association, Annual meeting and Conferences, ANAHEIM, CALIFORNIA.

Feltham, G., F. Gigler, and J. Hughes, 1992, The Effects of Line-of-Business Reporting on Competition in Oligopoly Settings, *Contemporary Accounting Research* 9, 1–23.

Florou, A., and P.F. Pope (2012) "Mandatory IFRS Adoption and Institutional Investment Decisions." *The Accounting Review*, 87:6, *Forthcoming*.

Forbes, K (2012) "The Big "C": Identifying Contagion" *NBER Working Paper No. 18465*. Available at: <http://www.nber.org/papers/w18465>.

Hail, L., and C. Leuz, 2009, Cost of Capital Effects and Changes in Growth Expectations around U.S. Cross-Listings, *Journal of Financial Economics*, *forthcoming*.

- Haw, I., B. Hu, L. Hwang, and W. Wu, 2004, Ultimate Ownership, Income Management and Legal and Extra-Legal Institutions, *Journal of Accounting Research* 42, 423–462.
- Hayes, R., and R. Lundholm, 1996, Segment Reporting to the Capital Market in the Presence of a Competitor, *Journal of Accounting Research* 34, 261–279.
- Leuz, C., 2004, Proprietary Versus Non-Proprietary Disclosures: Evidence from Germany, in *The Economics and Politics of Accounting*, C. Leuz, D. Pfaff, and A. Hopwood (eds.), Oxford University Press, Oxford, 164–197.
- Jotikasthira, P., C.T. Lundblad, and T. Ramadorai (2012) “Asset Fire Sales and Purchases and the International Transmission of Funding Shocks” *Journal of Finance Forthcoming*; AFA 2011 Denver Meetings Paper. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1523628>.
- Karolyi, G. A. (2003) “Does International Financial Contagion Really Exist.” *International Finance*, 6(2), 179-199.
- Kodres, L. E., and M. Pritsker (2002) “A Rational Expectations Model of Financial Contagion.” *Journal of Finance*, LVII(2), 769-799.
- KPMG. (2011). "SEC Staff Describes One Potential Approach of Incorporating IFRS into Financial Reporting System for U.S. Issuers". <http://www.kpmginstitutes.com/financial-reporting-network> Accessed in Nov. 15. 2013.
- Kyle, A. S. and W. Xiong (2001) “Contagion as a Wealth Effect” *Journal of Finance*, 56, 1401–1440.
- Leuz, C., and C. Schrand, 2008, Voluntary Disclosure and the Cost of Capital: Evidence from Firms’ Responses to the Enron Shock, Working paper, University of Chicago and University of Pennsylvania.
- Leuz, C., and P. Wysocki, 2008, Economic Consequences of Financial Reporting and Disclosure Regulation: A Review and Suggestions for Future Research, Working paper, University of Chicago and MIT Sloan School of Management.
- Leuz, C., K. Lins, and F. Warnock, 2008a, Do Foreigners Invest Less in Poorly Governed Firms?, *Review of Financial Studies*, forthcoming.
- Leuz, C., A. Triantis, and T. Wang, 2008b, Why Do Firms Go Dark? Causes and Economic Consequences of Voluntary SEC Deregistrations, *Journal of Accounting and Economics* 45, 181–208.

- Leuz, C., 2003, IAS versus US GAAP: Information Asymmetry-Based Evidence from Germany's New Market, *Journal of Accounting Research* 41, 445–472.
- Leuz, C., D. Nanda, and P. Wysocki, 2003, Earnings Management and Investor Protection: An International Comparison, *Journal of Financial Economics* 69, 505–527.
- Pritsker, M. (2001) “The Channels for Financial Contagion.” in S. Claessens and K. Forbes (eds), *International Financial Contagion*, Kluwer Academic, New York.
- Vayanos, D. (2004) “Flight to Quality, Flight to Liquidity, and Pricing of Risk” *NBER Working Paper No. 10327*, Available at: <http://www.nber.org/papers/w10327>
- Verrecchia, R., 1983, Discretionary Disclosure, *Journal of Accounting and Economics* 5, 179–194.
- Yu, G. (2011) “Accounting Standards and international portfolio holdings: analysis of cross-border holdings following mandatory adoption of IFRS.” *Working Paper, University of Michigan*.
- Yuan, K. (2005) “Asymmetric Price Movements and Borrowing Constraints: A Rational Expectations Equilibrium Model of Crises, Contagion, and Confusion” *The Journal of Finance*, 60(1), 379–411.

## تکنولوژی‌هایی برای ارزشیابی و مدیریت دارایی‌های نامشهود در شرکت‌های کوچک

محمد علی آقایی<sup>۱</sup>، پوریا خیرخواهان<sup>۲</sup>، ستار قرین<sup>۳</sup>

### چکیده

در سال‌های اخیر به دلیل نبود رویه‌ها و استانداردهای مناسب برای اندازه‌گیری و شناسایی، دارایی‌های نامشهود قابلیت رقابتی خودش را از دست داده است، این اتفاق نه تنها در کمپانی‌های بزرگ بلکه در شرکت‌های کوچک نیز رخ داده است. با وجود این روش‌های چندگانه و تکنولوژی‌هایی برای اندازه‌گیری و شناسایی دارایی‌های نامشهود وجود دارد که می‌تواند به ارزیابی دقیق‌تر این دارایی‌ها کمک کند. هدف این مطالعه تجزیه و تحلیل ارزیابی و مدیریت دارایی‌های نامشهود در شرکت‌های کوچک می‌باشد که هیچ توجهی به آن نمی‌شود. این مقاله با مطالعه تحقیقات و بررسی‌های گذشته به این نتیجه رسیده است، که مدیران ارشد در شرکت‌های کوچک آگاهی کمی از دارایی نامشهود دارند، بنابراین برای ارزیابی و مدیریت دارایی‌های نامشهود می‌توانند از ابزارهای مدیریت دارایی نامشهود و شاخص‌های اندازه‌گیری آن در شرکت‌های با حجم کم استفاده کنند.

واژگان کلیدی: دارایی‌های نامشهود، ارزشیابی دارایی‌های نامشهود، سرمایه فکری، شرکت‌های کوچک، دانش و اطلاعات مدیریتی

۱. استادیار دانشگاه تربیت مدرس

۲. دانشجوی ارشد حسابداری دانشگاه تربیت مدرس

۳. دانشجوی ارشد حسابداری دانشگاه تربیت مدرس s.gharin@modares.ac.ir

## ۱. مقدمه

در دنیای امروز، کمپانی‌ها برای افزایش دارایی‌های نامشهود رقابت دارند برای این منظور آنها باید قابلیت مدیریتی و ارزیابی این منابع مهم که از مزایای رقابتی شرکت به حساب می‌آیند را مورد توجه قرار دهند. (میسون ۲۰۰۵؛ کرادو و همکاران ۲۰۱۱؛ دون و کریسچمر ۲۰۰۷؛ اسپچوما و همکاران ۲۰۱۲)

بعضی مدیران و به ویژه مدیران مهندس به طور کامل از سرمایه‌های فکری شرکت آگاهی ندارند. بنابراین آنها نیاز دارن در شناسایی، برآورد و مدیریت سرمایه‌های نامشهود شرکت حمایت شوند (کرچوهاف و همکاران ۲۰۰۱).

آنها باید تکنولوژی تصمیمات استراتژیک را به دست آورند، تا بهترین فعالیت‌های کنترل و بازبینی حفظ دارایی‌های نامشهود را انجام دهند، در نتیجه بتوانند بهترین عملکرد را در استفاده از ابزارهای رسمی و روشها داشته باشند؛ بنابراین، ارزشیابی دارایی‌های نامشهود برای هر کدام از اهداف ارتباط خارجی و مدیریت داخلی بسیار همه و ضروری است (بوسکر و همکاران ۲۰۰۵) و این برای شرکت‌های کوچک به طور ویژه صحیح است، که به طور کلی مزایای رقابتی آنها بر مزیت رقابتی دارایی‌های نامشهود متکی است (استینکپ، کاشیپ ۲۰۱۰). بر اساس گفته کریما و برنو (۲۰۱۳)، تأثیرات استراتژیک تکنولوژی‌های جدید بر گسترش دارایی‌های نامشهود، باعث بهبود سرمایه‌های فکری برای شرکت‌های کوچک می‌شود. اگرچه که مدیران مهندسی در شرکت‌های کوچک برای ارتباط با فعالان خارجی نیاز دارند تا از عملکرد و روشها برای مدیریت پورتهوی دارایی‌های نامشهود استفاده کنند، اما آنها اغلب فاقد زمان، منابع مالی و مهارت‌های کافی برای این فعالیت‌ها هستند. (کیویونیمی و همکاران ۲۰۱۰؛ لتنر ۲۰۱۱؛ استینکپ، کاشیپ ۲۰۱۰؛ تایپل اراول، لمپلا ۲۰۱۰)

بیتمن (۲۰۱۰) به درستی تأکید کرده که دارایی‌های نامشهود همبستگی مثبتی با محرک‌های ابداعی در شرکت دارند، همچنین مدیران مهندس شرکت‌های کوچک توانایی نفی آنها را ندارند. با این وجود بحث در مورد ادبیات روشهای چندگانه و

تکنیکها برای اندازه گیری دارایی های نامشهود، کمتر از آن است که مفهوم عملی در شرکت های کوچک داشته باشد، که ویژگی های قابل مقایسه منحصر به فردی در فعالیت های تجاری بزرگ دارند (دسوزو، آوازا ۲۰۰۶؛ کوهن، کایمناکیش ۲۰۰۷؛ کومتا و همکاران ۲۰۱۲؛ مومتکیوم و همکاران ۲۰۰۶).

در این روش، مدیران مهندسی در شرکت های کوچک به طور معمول زمان و منابع کمی دارند، و توانایی فراهم کردن نمونه ابزار مفید برای ارزشیابی، مدیریت و کنترل دارایی نامشهود را ندارند. (علیپور ۲۰۱۲؛ امینی ۲۰۱۱). با بررسی این نتایج، هدف از این مطالعه پیشرفت گسترش اهداف چندگانه و ابزارهای پیشرفته (که به آن ابزار مدیریت دارایی های نامشهود در شرکت های کوچک و با حجم کم (SIMT)<sup>22</sup>) می گویند) برای مدیران است، تا بتوانند در مدیریت و ارزشیابی دارایی های نامشهود در شرکت های کوچک استفاده کنند. به ویژه SIMT که خیلی از ویژگی های متفاوت ارائه روش های جاری در ساختار شرکت های سهامی، با استفاده از روش های مدلی توسعه داده شده و SIMT از هر دو استراتژی مدیریت در دارایی های نامشهود و ارتباط خارجی دارایی نامشهود پشتیبانی می کند (کورادو و همکاران ۲۰۱۱). اساساً SIMT بر این نظریه تأکید دارد که مدیران در شرکت های کوچک فقط می توانند از بعضی از این مدلها استفاده کنند، آن هم بستگی به ارتباط و منابع در دسترس دارد.

## ۲. دارایی های نامشهود ( سرمایه فکری)

با توجه به اصطلاحات متفاوتی مانند: سرمایه های فکری، دانش دارایی ها، و دارایی های نامشهود و با وجود این مفاهیم متفاوت این احتمال هست برای شناسایی برخی از ویژگی های مشترک (( که تمام نویسندگان آن را قبول دارند)) که یک نوع شناسایی دارایی ها را مشخص کنند. این دارایی ها می توانند شناسایی منابع شرکت باشند که حالت فیزیکی ندارد ولی کمک قابل ملاحظه ای برای ارزشیابی فرآیند تولید شرکت

<sup>22</sup>SMEs Intangibles Management Tool

می کنند. و یک منبع با مزیت رقابتی هستند؛ ماهیتشان پولی نیست؛ و آنها می توانند به عنوان یک منبع و جریان در دوره های خاص در نظر گرفته شوند ( بونتوس و همکاران ۱۹۹۹؛ لونکوویست ۲۰۰۲؛ اوردونز دیپابلوز ۲۰۰۳؛ لو ۲۰۰۳؛ ولکو ، گارانینا ۲۰۰۷).

وقتی از دارایی های نامشهود سخن می گوئیم، تعبیر نامشهود به معنی عدم امکان تشخیص یا شناسایی اولین چالشی است که سازمان ها در مدیریت این سرمایه ها با آن مواجه اند. چگونه چیزی را که نمی توان شناسایی کرد، مدیریت کنیم؟ شرکت ها از راهکارهای گوناگونی برای استفاده از این دارایی های نامشهود استفاده می کنند. ولی برخی از این سازمان ها در ارتقای قدرت منابع سازمانی خود در بازار از بقیه شرکت ها موفق ترند ( جکسون و همکاران، ۲۰۰۸). به عنوان مثال شرکت تولیدی ورزشی ناپکی که تمرکز خود را بر افزایش قابلیت های بازار یابی خود گذاشته است، از نوآوری کارکنان خود به عنوان اهرم استفاده می کند ( گریفیت و همکاران ۲۰۱۰)

در حقیقت، اگر چه مجموع اصطلاحات متفاوتی برای توضیح دارایی های نامشهود وجود اما سه بخش اصلی که کاملاً مشخص است شامل (یتمن ۲۰۱۱):

سرمایه انسانی: به صورت " سازماندهی ترکیب سرمایه های انسانی برای حل مسائل تجاری " تعریف می شود. (بونتیس ۲۰۱۱). کارمندان شرکت به دانش و ایده های تولید کمک می کنند. آنها دارایی های سیار هستند اما نمی توان آنها را به عنوان دارایی ها سازمان دهی کرد. بنابراین این بخش به طور مؤثر شامل سازمان، از منابع انسانی برای اندازه گیری خلاقیت، تجربه و پرورش و غیره استفاده می کند (بونتیس ۲۰۰۱؛ سدرامن ۲۰۰۴).

ساختار سرمایه داخلی: شامل تمام دانش منابع غیر انسانی سازمان که متعلق به سازمان است می باشد. همچنین می تواند آن را به صورت ارزش باقی مانده کمپانی

زمانی که کارمندان برای شب به خانه می‌روند تعریف کرد.  
(استوارت ۱۹۹۷؛ بونتیس ۲۰۰۰؛ رز ۱۹۹۸؛ کرادو ۲۰۰۸).

۳-۲ رابطه سرمایه‌ای: شامل ارتباط با شرکای (مشتریان، عرضه کنندگان و غیره) خارجی شرکت می‌باشد، همچنین هر منبع ارتباطی دیگر مانند شهرت و وفاداری را نیز شامل می‌شود (اسویی ۱۹۹۷؛ بونتیس ۱۹۹۹؛ لاونداس ۲۰۰۵).

۳. چالش‌های پیش روی دارایی‌های نامشهود

مطلعات انجام شده نشان می‌دهد بر خلاف کاهش بازدهی دارایی‌های مشهود، دارایی‌های نامشهود به منبعی نیرومند برای افزایش عملکرد کسب و کار تبدیل شده است. محققان متعددی از جمله باروخ لو در تحقیق خود نشان دادند که سرمایه‌گذاری بر روی دارایی‌های نامشهود در طی سالهای اخیر افزایش چشمگیری یافته است (سید نژاد فهیم، اقدامی ۱۳۹۰). از آنجا که هدف اصلی گزارشگری مالی ارائه اطلاعات مالی مفید به استفاده کنندگان از صورت‌های مالی برای اخذ تصمیم آگاهانه و تخصیص بهینه منابع محدود است، عدم ثبت دارایی‌های نامشهود موجب کاهش مفید بودن صورت‌های مالی می‌گردد (دهمش، واتسون ۲۰۰۹). مفسرین حسابداری عقیده دارند که حذف دارایی‌های نامشهود از ترازنامه ایراد بزرگی به گزارشگری مالی وارد می‌کند. آنها بیان می‌دارند که چگونه حسابداران می‌توانند ترازنامه‌ای را گزارش کنند که دارایی‌های مهمی همچون علائم تجاری، سرمایه انسانی و... را نادیده بگیرد، حال آنکه بیشتر ارزش شرکت‌های امروزی به جای حاصل شدن از دارایی‌ها مشهود از دارایی‌های نامشهود حاصل شوند (پنمان ۲۰۰۹). در این راستا کاپلن و نورتون در مطالعه خود بیان می‌دارند که مهمترین دلیل برای اندازه‌گیری دارایی‌های نامشهود آن است که اگر سازمانی بتواند سرمایه‌های انسانی مانند مهارت و دانش کارکنان را با سیستم اطلاعاتی مدیریت منابع انسانی همسو نماید، موفق به خلق یک مزیت رقابتی قوی خواهد شد که رقبا به راحتی نمی‌توانند از آن کپی برداری نمایند (کاپلان و نورتون ۲۰۰۴).

اشتون در مطالعه خود نشان داد که خط مشی بلبرو و والمن در طبقه‌بندی دارایی‌های نامشهود در ارتباط با دشواری در اثبات مالکیت و حق کنترل و به طور کلی دشواری آن در اندازه‌گیری این دارایی‌ها می‌باشد؛ لذا در طبقه‌بندی آنها سومین طبقه دارایی‌های نامشهود مشکلات حسابداری زیادی نسبت به دو طبقه قبل پدید آورده است که دلیل این امر را می‌توان دشواری در اندازه‌گیری دارایی‌های این طبقه دانست (اشتون ۲۰۰۵).

در ارتباط با سایر دسته‌بندی‌های دارایی‌های نامشهود که اغلب آنها را به دو دسته الف- ایجاد شده در داخل شرکت و ب-تحصیل شده از خارج شرکت تقسیم‌بندی می‌شوند، لازم به ذکر است که در دسته دوم یعنی دارایی‌های تحصیل شده از خارج از شرکت به این دلیل که قیمت آنها در هنگام مبادله تعیین می‌گردد، مشکلات حسابداری پدید نمی‌آید. اما در قبال در ارتباط با دسته اول به دلیل اینکه دارایی‌های نامشهود در درون شرکت ایجاد شده است، مشکلات جدی در شناسایی آنها به وجود می‌آید (دنیل، انیس ۲۰۱۱). به هر حال ارزش یابی دارایی‌های نامشهود در چهارچوب حسابداری با مشکلات متعددی از جمله شناسایی، اندازه‌گیری و کنترل روبه‌رو است. این مشکلات موجب شده تا مدل‌های سنتی ارزشیابی که برای دارایی‌های مشهود، که بر هزینه‌های تاریخی و محافظه‌کاری حسابداری استوار است، از ارزیابی کامل شرکت‌ها در فضای کنونی تجارت و اقتصاد ناتوان باشند (لیانگ، لو ۲۰۰۵)

#### ۴. روش‌های طبقه‌بندی دارایی‌های نامشهود

دانشمندان و متخصصان قبول دارند که همراه با طبقه‌بندی دارایی‌های نامشهود می‌توان آنها را به عنوان ابزاری برای ارزش‌گذاری دارایی‌های نامشهود استفاده کرد (اسچیندر، کافمن ۲۰۰۴). در ادامه این طبقه‌بندی به وسیله (اسویبی ۲۰۰۱- ۲۰۱۰) استفاده شد و او توانست در روشهای متفاوتی این طبقه‌بندی را به سه بخش اصلی تقسیم کند:

روش کارت امتیازی: در این روش دارایی‌های نامشهود یا سرمایه‌های فکری را به اجزای گوناگون شناسایی کرد و برای ارزشیابی آنها از شاخص‌های متفاوتی استفاده کرد که شامل: هدایتگر اسکاندیا (ادوینسون، مولون ۱۹۹۷)، مانیتور دارایی‌های نامشهود (سیویبی ۱۹۹۷)، کارت امتیاز تراز شده (کاپلان، نورتن ۱۹۹۴)، راهنمایی‌های دنیش (ماریتسن و همکاران ۲۰۰۳)، مریتون (کانیانو و همکاران ۲۰۰۲) می‌باشد. این روشها ابزارهای مختلف شناسایی و ارزشیابی دارایی‌های نامشهود هستند که از شاخص‌های ارزش مالی استفاده نمی‌کنند. (اسویبی ۲۰۰۱-۲۰۱۰).

روش سرمایه فکری مستقیم (DIC<sup>۲۳</sup>): در این روش ارزش مالی هر یک از ابزارهای دارایی‌های نامشهود به صورت تک به تک با محاسبه یک ضریب جمعی تخمین زده می‌شود که شاخص‌های آن شامل: تکنولوژی پروکر (پروکر ۱۹۹۶)، اسناد وزنی (بونتیس ۱۹۹۶)، روشهای ارزش گذاری فراگیر (IVM<sup>۲۴</sup>) (فرسون، پیک ۲۰۰۱)، جستجوی ارزشی (TM) (اندریسن ۲۰۰۵) و ارزشیابی دارایی‌های نامشهود (سولیون ۲۰۰۰).

روش‌هایی که تنها یک ارزش مالی را فراهم می‌کند تا تمام دارایی‌های نامشهود را در مجموع اندازه گیری کند: این روشها شامل روش رویکرد بازار سرمایه (MC<sup>۲۵</sup>) مانند: روش تابینس کی یو (استوارت ۱۹۹۷) و روش بازگشت دارایی‌ها (ROA<sup>۲۶</sup>) (آهو و همکاران ۲۰۱۱).

روش درخت شاخص سرمایه فکری

این مدل توسط برادران روس (۱۹۹۷)، از موسسات خدمات سرمایه فکری لندن به وجود آمده است و در زمره رویکردهای کارت امتیازی قرار دارد. هدف این شاخص

<sup>23</sup>Direct Intellectual Capital

<sup>24</sup>Inclusive Valuation Methodology

<sup>25</sup>Market Capitalization

<sup>26</sup>Return on Assets

ایجاد تجسم و انتقال سرمایه فکری، و ارزش مشتق شده از آن است. شاخص سرمایه فکری به نسل دوم از روش‌های اندازه‌گیری سرمایه فکری تعلق دارد که کاستی‌های شیوه‌های پیشین را رفع می‌کند. این الگو تمامی مولفه‌های سرمایه فکری را در یک شاخص سازمانی گرد هم می‌آورد در این اقدام اهمیت ضریب اثر گذاری هر کدام از نمادگرها نشان داده شده است. این شاخص مدیران را به طور مستقیم قادر به تشخیص و همچنین و قضاوت درباره وضعیت دارایی‌های نامشهود شرکت می‌سازد همچنین زمینه مقایسه بین سازمان‌ها و واحدهای اقتصادی را فراهم می‌آورد. بر مبنای این مدل، سرمایه فکری به سرمایه نیروی انسانی، سرمایه سازمانی، سرمایه مشتری و ارتباطات تقسیم می‌گردد (بهرامی و همکاران ۱۳۹۲).

##### ۵. بررسی تکنولوژی‌ها ارزیابی و مدیریت دارایی‌های نامشهود

در نماشگر ۱ و ۲ از شاخص‌های کمی استفاده شده است، در این نماشگرها به بررسی شاخص‌های ارزیابی دارایی نامشهود مانند: راهنمای اسکاندیا<sup>۲۷</sup>، اسویی (IAM<sup>۲۸</sup>) و فرآیند IC-DVAL دارایی‌های نامشهود شرکت به وسیله جمع‌آوری اطلاعات گذشته و حال بدون هر ارتباط با موضوعات استراتژیک شرکت پرداخته ایم؛ به عبارت دیگر، شاخص راهنمای دانمارکی، Meritum، Wissensbilanz و تراز کارت امتیاز دارایی نامشهود برای هدف استراتژیک شرکت با رویکرد آینده‌نگری ارتباط دارد. دومین روش ارزیابی خواه ناخواه دارایی نامشهود را با چالش‌ها و اهداف و شناسایی شرکت منطبق می‌سازد و اقدامات انجام شده برای پیشرفت آنها را فراهم می‌کند. به همین دلیل، آنها به همراهی مدیریت در سطح بالا برای تعیین کردن منابع جاری، اهداف آینده، شکاف‌های احتمالی و اقدامات برای اجرا نیاز دارند. تنها روشی که به عنوان یک روش معیار استفاده می‌شود IC-DVAL است، که هیچ ارتباطی با استراتژی‌ها ندارد اما دارایی‌های نامشهود شرکت را با عوامل مختلف مقایسه می‌کند.

<sup>27</sup> Skandia Navigator

<sup>28</sup> Intangible Asset Management

همانطور که بعضی از نویسندگان (استین لمپ، کشیپ ۲۰۱۰؛ کوانیمی و همکاران ۲۰۱۰؛ تیپیل اراوالا، لمپلا ۲۰۱۰؛ کریما و وربانو ۲۰۱۳) تأکید دارند، مدیریت دارایی نامشهود در یک روش استراتژیک به طور فزاینده‌ای انتظارات اساسی را از تجارت برای شرکت‌های کوچک به ویژه برای پیشرفت حالت مقایسه ایشان افزایش می‌دهد. اگر این شناسایی مربوط به یک سطح مهم از تعهد و منابع باشد که شرکت‌های کوچک می‌تواند مدیریت و ارزشیابی دارایی نامشهود را برخی مواقع به صورت قابل توجه به دیگر سطح‌ها اختصاص دهد. همان‌طور امکادمز (۲۰۰۱) و کوهن و کیمناکیس (۲۰۰۷) تأکید دارند، شرکت‌های کوچک دارای منابع محدودی نسبت به کمپانی‌های بزرگ هستند اما به دلیل ویژگی‌های فیزیکی کمیاب، تأثیر زیاد بر بازار، نزدیکی به مشتریان، داشتن ارتباطات غیر رسمی، وجود اعتبار و روش مستند، انعطاف‌پذیری بودن در خلاقیت، تأکید زیاد بر ارتباط آن با جنبه‌های دانش انسانی، تجربه و مهارت ویژه آنها در برابر سهامداران و مدیران، و ارتباط خارجی خوب که اغلب باعث جبران منابع محدود می‌شود. (اریکسون ۲۰۰۲؛ دیکسون و همکاران ۱۹۹۷؛ کریما، وربانو ۲۰۱۳؛ نوتبوم ۱۹۹۴؛ نگاه و ابراهیم ۲۰۰۹). بعلاوه، شرکت‌های کوچک اغلب درگیر فعالیت‌های روزانه و صورت برخی از مشکلات در تمایز بین تصمیمات جاری (( تأکید بر موضوعات کوتاه مدت)) و اهداف تجاری بلند مدت هستند. و این امر به موضوع دلالت دارد که اغلب آنها در ساختن روش، واکنش و تصمیمات حساسی اتخاذ می‌کنند (بیانچی و همکاران ۱۹۹۸؛ هوتچینسون و رای ۱۹۸۶). تمام این جنبه‌ها کمک می‌کند که زمان و تلاش محدودی که شرکت‌های کوچک برای دارایی‌های نامشهود اختصاص می‌دهد به اندازه کافی گسترش یابد و همچنین بتوانند تأثیرات منفی قوی را بر دارایی‌های نامشهود توضیح بدهند.

نمایشگر ۱: روش‌های انتخاب شده برای ارزیابی دارایی‌های نامشهود

منابع	روش	خروجی	فعالیت های اصلی در اجرای این روشها (چه چیزی)	شاخصهای درگیر (چطور)	هدف از روش (چرا)	متون کاربردی (کجا کاربرد دارد)	نوع شناسی دارایی های نامشهود	شاخصهای استفاده شده در روش
-------	-----	-------	--	----------------------	------------------	--------------------------------	------------------------------	----------------------------

هدایتگر اسکاندیا	سرمایه مالی و سرمایه فکری به سرمایه انسانی و سرمایه ساختاری تقسیم شده است	بانک، املاک، بیمه و دیگر سازمانها	سندی برای گسترش و مدیریت شرکت و مقایسه شرکت در مقابل دیگر شرکتها . ابزاری برای گزارشگری خارجی	مدیریت، تا بتواند مشاوران حمایت کند	تمام شاخصها همراه با دیدگاهها شامل: مالی، مشتری مداری، فرآیند، نوسازی و توسعه ، انسانی. این شاخصها باید به نسبتهای احتمالی یا پولی تغییر یابند.	گزارش ترازنامه سالانه همراه با شاخصهای مالی و غیر مالی	گذشته و حال با نوسازی و توسعه بیشتر	ادوینسون و مالون ۱۹۹۷؛ ادوینسون ۱۹۹۷؛ ادوینسون و فریج ۱۹۹۹
هدایتگر دانمارکی	اصلی ترین آنها :کارمندان، مشتریان، فرآیندها و تکنولوژیها هستند	مشاوره، بیمه، ابزار فناوری ارتباطات و اطلاعات شرکت، قدرت و سیستم شرکتها، سازمانهای عمومی، موسسات مالی	ابزار ارتباط و مدیریت شرکت برای پشتیبانی از ارزش تولیدات و ارتباط آن با سهامداران شرکت که چگونه شرکت برای آنها باعث ایجاد ثروت می شود	مدیران ارشد، دستورات کمیته ها و انضباطی متقابل با گروه پروژه	شناسایی : (۱) شرح دانش (۲)مجموعه ای از چالشهای مدیریت (۳)ایتکارات (۴)شاخص های مرتبط این یک فرآیند تکرار شونده است.	گزارشهای متفاوت برای اهداف خارجی و داخلی	حال و آینده	هدایت گر دانمارکی برای تجارت و صنعت ۲۰۰۰؛ موریتسن و همکاران ۲۰۰۳
اسویی (IAM)	ساختار داخلی، ساختار خارجی، ابزارهای فردی	اصلی ترین استفاده مفید آن در دانش سازمانی می باشد	ایجاد دارایی نامشهود متمایز	مدیران ارشد شرکت و مشاوران خارجی	شناسایی و پر کردن شاخصها با توجه به ۴ دیدگاه زیر: رشد، نوسازی، استفاده از/ بهره وری و کاهش ریسک و ثبات	گزارش همراه با شاخصها برای هر بخش و هر دیدگاه. یک مقایسه همراه با هدف ارزشی که محتمل است.	گذشته و حال	اسویی (۲۰۰۱- ۲۰۱۰)؛ اسویی ۱۹۹۷؛ کلیمی ۱۹۹۹

<p>ارتباطات اروپایی ۲۰۰۶؛ وزارت اقتصاد کارگری فدرال ۲۰۰۴</p>	<p>حال و آینده</p>	<p>صورت سرمایه فکری همراه با استراتژی‌ها، توضیح و ارزیابی فاکتورهای مؤثر نامشهود، اندازه گیری هر یک از فاکتورهای مرتبط</p>	<p>۱) ارزیابی شرایط اولی شرکت مرتبط با محیط و استراتژی‌های تجاری ۲) شناسایی شاخصهای مؤثر نامشهود ۳) ارزیابی کمی از شاخصهای مؤثر ۴) ارزیابی مطمئن با شاخصها ۵) سرمایه‌های فکری مرتبط ۶) مدیریت سرمایه‌های فکری</p>	<p>مدیریت شرکت، نماینده گروهی از کارمندان و بعضی از پشتیبان کننده‌های تیم ویسنزبلانز</p>	<p>دارایی‌ها نامشهود، ایجاد آگاهی، سرمایه‌های فکری مدیریت و ارتباط خارجی آن با سهام داران مختلف</p>	<p>اصلی‌ترین زمینه استفاده در شرکت‌های کوچک می‌باشد</p>	<p>سرمایه‌های انسانی، ساختار سرمایه، و ارتباط سرمایه</p>	<p>ویسنزبلانز Wissensbilanz</p>
<p>کانبانو و همکاران ۲۰۰۲؛ گایمون ۲۰۰۳؛ ارتباطات اروپایی ۲۰۰۶</p>	<p>حال و آینده</p>	<p>گزارش سرمایه های فکری همراه با دید کلی شرکت، خلاصه ای از منابع دارایی های نامشهود و فعالیت ها و یک سیستم از شاخص ها</p>	<p>۱) تعریف دید و معموریت کمپانی و شناسایی کلید دارایی نامشهود که دستاورد موضوع استراتژیک هستند. ۲) ارتباط منابع دارایی های نامشهود (ثابت) و فعالیت ها (پویا) برای بخشهای بحرانی دارایی های نامشهود</p>	<p>مدیریت شرکت و مشاوران</p>	<p>گسترش توانایی کمپانی، برای شناسایی، اندازه گیری و کنترل دارایی های نامشهود، کمک به فراهم آوردن سرمایه برای کفایت تخمین نتایج آینده و ریسک اجتماعی همراه فرصت های سرمایه گذاری شان</p>	<p>شرکت های صنایع مختلف و در اندازه های متفاوت</p>	<p>سرمایه انسانی، ساختار سرمایه، ارتباط سرمایه</p>	<p>مریتوم Meritum</p>

نمایشگر ۲ روشهای انتخاب شده برای ارزیابی دارایی‌های نامشهود

منابع	روش	خروجی	فعالیت های اصلی در اجرای این روشها ( چه چیزی)	شاخصهای درگیر (چطور)	هدف از روش (چرا)	متون کاربردی (کجا کاربرد دارد)	نوع شناسی دارایی های نامشهود	شاخصهای استفاده شده در روش
یونفور ۲۰۰۳؛ ارتباطات اروپا ۲۰۰۶	گذشته و حال	گزارش همراه با شاخص هایی که از ایده های ارزش نامشهود شرکت گرفته شده است	۱) تعریف ابزارهای اصلی از ۴ بعد مقایسه ای: منابع ( ورودی فرآیند تولید شامل منابع مشهود و سرمایه گذاری در R&D <sup>1</sup> ، کسب تکنولوژی جدید، فرآیند ( به عبارت دیگر گسترش استراتژی های پویایی پیدا شده در روش های نامشهود شامل: توانایی ترکیب منابع نامشهود با فرآیند و سیستم)، ساختن سرمایه فکری (که همان ترکیبی از منابع نامشهود می باشد)، خروجی ( عملکرد کمپانی شامل خدمات کمی داخلی) ۲) تعریف و اندازه گیری دارایی نامشهود مرتبط با روش ها و بخش های پولی ۳) مقایسه وضعیت شرکت یا بهترین عملگرها با شاخص عملکرد به دست آمده	مدیریت، تجزیه و تحلیل خارجی	الگو سازی عملکرد شرکت های سهامی و شناسایی حوضه های پیشرفت. همراه عملکرد شاخص های ممکن است که مدیریت دارایی های داخلی نیز پیشرفت کند. ارزش ارتباط داخلی و خارجی شرکت.	کمپانی های بزرگ، واحدهای تجاری، سازمان های عمومی ( زمینه های مختلف در سطح اقتصاد خورد و اقتصاد کلان)	سرمایه انسانی، سرمایه ابداعی، سرمایه اجتماعی، سرمایه ساختاری و سرمایه بازار	IC-DVAL

<sup>1</sup> Research and development

برنامه استراتژیک تراز کارت امتیاز	چشم‌انداز مالی، چشم‌انداز مشتری مداری، چشم‌انداز فرآیند داخلی، چشم‌انداز یادگیری و رشد. سه بخش: سرمایه انسانی، سرمایه اطلاعاتی و سرمایه سازمانی برای هرکدام از این چشم‌اندازها ارزشیابی می شود.	همه برای شرکتها	ابزار برای ارتباط داخلی و خارجی. حمایت مدیران از فرایند تصمیم گیری، استراتژی راهبری برای هر شرکت است.	مدیران ارشد و کارمندان هر کدام از بخشها باید خودشان را با کارت امتیاز شخصی بسنجند.	۱) تعریف کردن دید و استراتژی‌ها (۲) و تبدیل کردن آنها به موضوعات و اهداف و اندازه گیری ۴ چشم انداز زیر: مالی، رضایت مندی مشتری، میزان پیشرفت ، خلاقیت و فرآیند داخلی	نقشه استراتژی که با عملیات و فعالیت‌های شرکت مرتبط است.	گذشته و حال و آینده	کاپلان و نورتون ۱۹۹۴؛ کاپلان و نورتون ۱۹۹۶؛ کاپلان و نورتون ۲۰۰۱؛ کاپلان و نورتون ۲۰۰۴؛ کاپلان و نورتون ۲۰۰۰؛ آدامز ۲۰۰۴
AIAF	استراتژی، مشتری مداری و بازاریابی، منابع انسانی، فرآیندها و خلاقیت ها و سازماندهی	کارخانجات صنایع متفاوت	ارتباط داخلی و خارجی و اندازه گیری میزان پشتیبانی ) متکی به عمق تجزیه و تحلیل انجام شده می باشد)	مدیریت و تجزیه و تحلیل	شناسایی روش‌های (کمی یا کیفی) در هر یک از ۵ بخش زیر: استراتژی، مشتری مداری و بازاریابی، سرمایه های انسانی، فرآیندها و خلاقیت ها، و سازمان. عمق تجزیه و تحلیل انجام شده بسته و میزان آگاهی و تعهد شرکت می باشد.	سطح ۱: گزارشگری همراه با تعداد کمی شاخص‌های واقعی سطح ۲: گزارش گری همراه با اطلاعات واقعی و پیش بینی کننده) روش‌ها و موضوعات) سطح ۳: توضیحات کیفی ، داده‌های کمی، داده‌های واقعی و اطلاعات پیش‌بینی کننده	گذشته حال یا آینده ، بسته به سطح تجزیه و تحلیل انجام شده	ارتباطات اروپا ۲۰۰۶؛ آیاف ۲۰۰۲

هدف مطالعه بررسی انعطاف‌پذیر برای ارزشیابی، مدیریت، و ارتباط دارایی نامشهود است، که از یک هدف یکپارچه ناشی می‌شود که شامل ویژگی‌های مختلفی است که از روش‌های قبلی توضیح داده شده است. SIMT سه مدل می‌سازد که متخصصان نیازها، و تجربیاتشون در همراه با مدیریت دارایی نامشهود از این سه مدل برداشت می‌کنند. این یک هدف چند گانه و نگاه کلی نگر است. SIMT در زمینه مدل‌های شرکت‌های کوچک وفق داده شده است (مونتکینون و همکاران ۲۰۰۶)، و کمک می‌کند تا اطلاعات کمی و کیفی درباره شرایط حال و آینده دارایی‌های نامشهود شرکت فراهم کند، تا یک ارتباط صحیح با استراتژی‌های شرکت را نشان دهد (کورادو و همکاران ۲۰۱۱). SIMT از منابع محدود شرکت‌های کوچک و آگاهی کم از ارزش دارایی نامشهودشان را در سه مدل مقایسه می‌کند. در این روش، شرکت‌های کار آفرین، بسته به زمان و تعهدشان به دارایی نامشهود، می‌توانند مقدار تلاشهایی که به آن تخصیص می‌دهند را تعیین کنند. بر این اساس ویژگی‌های کلیدی شرکت‌های کوچک، میزان تمرکز آنها بر جنبه‌های انسانی و اجتماعی در SIMT می‌باشد، اکثر آنها به سرمایه‌های خلاق و غفلت نکردن تأکید دارند.

به روز شدن تکنولوژی و سیستم‌های جدید که شامل ساختار سرمایه داخلی می‌شود (ریموند و همکاران ۲۰۱۰) باعث به وجود آمدن سرمایه رابطه‌ای در SIMT برای تولید کردن در شرکت‌های کوچک که دارای منابع محدود و اغلب دارای فرآیند باز برای محیط زیست خارجی و گسترش سرمایه‌های جهانی برای رسیدن به موضوعات استراتژیک هستند می‌شود (ریموند و همکاران ۲۰۱۰؛ وربانو و همکاران ۲۰۱۳). استفاده کنندگان از SIMT اکثراً در سه بخش از دارایی‌های نامشهود طبقه بندی می‌شوند، که ترکیبی مجموعه‌ای از زیرمجموعه‌های (اجزاء) آن شامل:

سرمایه انسانی:

توانایی

آموزش و پرورش

تجربه

تعهد و انگیزه

مشخصات کارکنان

ساختار سرمایه داخلی

فرآیند سرمایه گذاری

سرمایه خلاق

فرهنگ و فلسفه وجود شرکت

سرمایه رابطه ای

مشتری مداری و بازاریابی

نام تجاری و شهرت

کانالهای توزیع کالا

بقیه سرمایه های مرتبط

بحث و نتیجه گیری

نتایج نشان می‌دهد که مدیران ارشد شرکت‌ها آگاهی کاملی نسبت به ارزش دارایی‌های نامشهود ندارند از روشهای مناسبی برای مدیریت و ارزیابی دارایی نامشهود استفاده نمی‌کنند. شرکت‌های کوچک می‌توانند از SIMT: اول، برای ارتباط بین ارزش دارایی نامشهود و شاخص‌های خارجی، و دوم، به عنوان یک ابزار برای اندازه‌گیری داخلی در نظر می‌گیرند.

بحث بیشتری در مورد این موضوع میان مدیران و کارمندان نیاز است، تا به نتایج و بینش مدیریت و ارزیابی درستی از دارایی نامشهود منجر شود. در حقیقت، شرکت‌ها اگر به وسیله روش‌های ویژه هدایت شوند، قابلیت ارزیابی دارایی نامشهود خود را دارند، اما آنها به طور کامل

اطمینان ندارند که توانایی تجزیه و تحلیل پویایی از دارایی نامشهود را داشته باشند. در شرکت‌های کوچک به دلیل کمبود منابع برای اختصاص به فعالیت‌ها و آموزش و فرهنگ به نظر می‌رسد می‌توان قسمت‌های محدودی از SIMT را به تصویب رساند و به اجرا در آورد.

هانتر و همکاران (۲۰۰۵) عقیده دارند، هدف از تمامی فعالیت‌های تجاری، افزایش ارزش عوامل تولید یا منابع مصرفی در روند تجارت است. توانایی شرکت در رقابت دوام‌پذیری و پیشی گرفتن از شرکت‌های رقیب موجب توفیق شرکت در ارزش آفرینی می‌شود. محرک‌های ارزش، یک محصول یا خدمات را به شکلی که برای مشتریان قابل درک باشد افزایش می‌دهند و متعاقباً درآمد، ثروت، رشد و موفقیت برای شرکت به همراه دارند (ایتنر ۲۰۰۸). دارایی‌های نامشهود محرک‌های ارزش در اقتصاد کنونی می‌باشند، بنابراین حرفه حسابداری باید به میزان کافی این محرک‌ها را به حساب آورد (گوتری ۲۰۰۱)

در شرایط اقتصادی دنیای امروز، دارایی‌های نامشهود به عنوان یکی از مهمترین منابع ایجاد ارزش برای شرکت‌های کوچک تلقی می‌گردند. اما علی‌رغم این جایگاه مهم، ارزشیابی این قبیل دارایی‌ها با استفاده از رویه‌ها و استانداردهای کنونی حسابداری با مشکلاتی از قبیل شناسایی، اندازه‌گیری و کنترل همراه است. بنابراین، پیشنهاد می‌شود که اشخاص و سازمان‌های تأثیرگذار نظیر استانداردگذاران و محققان، برای رفع این مشکلات دارایی‌های نامشهود از روش‌ها و فناوری‌های ارائه شده در این مطالعه استفاده کنند.

#### منابع

- بهرامی، س.س.، رجایی پور، م.ح.، یارمحمدیان و ح. اشرفی، (۱۳۹۲)؛ بررسی اجزاء و مدل‌های متداول سنجش دارایی‌های فکری، ص ۱۸-۲۵
- سید نژاد فهیم، سید رضا، اقدامی، اسماعیل، اهمیت دارایی نامشهود به عنوان مزیت رقابتی پایدار، مجله حسابداری رسمی، ۱۳۹۰، صص ۱۲۰-۱۲۴.

Aho, S., Ståhle, S., & Ståhle, P. (2011). A critical assessment of Stewart's CIV method. *Measuring Business Excellence*, 15(4), 27-35.

- Alipour, M. (2012). The effect of intellectual capital on firm performance: An investigation of Iran insurance companies. *Measuring Business Excellence*, 16(1), 53-66.
- Andriessen, D. (2005). Implementing the KPMG Value Explorer: Critical success factors for applying IC measurement tools. *Journal of Intellectual Capital*, 6(4), 474-488.
- Ashton, R. H., (2005), "Intellectual capital and value creation: A review", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 24, PP. 53–134.
- Bianchi, C., Winch, G., & Grey, C. (1998). The business plan as a learning-oriented tool for small/medium enterprises: A business simulation approach. In *Proceedings of the 16 Th International Conference of the System Dynamics Society 1998*, Québec, Canada, July 20-23, 1998.
- Bontis, N. (1996). There's a price on your head: Managing intellectual capital strategically. *Business Quarterly*, 60(4), 40-47.
- Bontis, N. (1998). Intellectual capital: An exploratory study that develops measures and models. *Management Decision*, 36(2), 63-76.
- Bontis, N. (1999). Managing organisational knowledge by diagnosing intellectual capital: Framing and advancing the state of the field. *International Journal of Technology Management*, 18(5/6/7/8), 433-463.
- Bontis, N. (2001). Assessing knowledge assets: A review of the models used to measure intellectual capital. *International Journal of Management Reviews*, 3(1), 41-60.
- Bontis, N., Dragonetti, N.C., Jacobsen, K., & Roos, G. (1999). The knowledge toolbox: A review of the tools available to measure and manage intangible resources. *European Management Journal*, 17(4), 391-402.

- Brooking, A. (1996). Intellectual capital: Core assets for the third millennium enterprise. London: Thomas Business Press.
- Cañibano, L., Sánchez, M.P., García-Ayuso, M., & Chaminade, C. (2002). Guidelines for managing and reporting on intangibles (Intellectual Capital Report). MERITUM.
- Cohen, S., & Kaimenakis, N. (2007). Intellectual capital and corporate performance in knowledge-intensive SMEs. *Learning Organization, The*, 14(3), 241-262.
- Crema, M., & Verbano, C. (2013). The influence of technology innovation strategy on intangible assets and their impact on innovation performance. In *Proceedings of Global Innovation and Knowledge Academy – GIKA 2013, Universit of Valencia, Spain, July 9-11*, .
- Curado, C. (2008). Perceptions of knowledge management and intellectual capital in the banking industry. *Journal of Knowledge Management*, 12(3), 141-155.
- Curado, C., Henriques, L., & Bontis, N. (2011). Intellectual capital disclosure payback. *Management Decision*, 49(7), 1080-1098.
- Daniel, Z. Anis, M., (2011), "The accounting treatment of intangibles – A critical review of the literature", *Accounting Forum*, Vol. 35, PP. 262– 274
- Dean, A., & Kretschmer, M. (2007). Can ideas be capital? Factors of production in the postindustrial economy: A review and critique. *Academy of Management Review*, 32(2), 573-594.
- Desouza, K.C., & Awazu, Y. (2006). Knowledge management at SMEs: Five peculiarities. *Journal of Knowledge Management*, 10(1), 32-43.
- Dahmash, Firas, N., Durand, Robert B. and Watson, John, (2009), "The Value Relevance and Reliability of Reported Goodwill and

Identifiable Intangible Assets", *The British Accounting Review*, Vol. 41, PP. 120–137.

Edvinsson, L. (1997). Developing intellectual capital at Skandia. *Long range planning*, 30(3), 366-373.

Erikson, T. (2002). Entrepreneurial capital: The emerging venture's most important asset and competitive advantage. *Journal of Business Venturing*, 17(3), 275-290.

Etner, W. H. (2008). Perspectives on Recent Capital Market Research. *The Accounting Review* 77, 453-474 .

Griffith, D.A., Yalcinkaya, G., Calantone, R.J., (2010); Do marketing capabilities consistently mediate effects of firm intangible capital on performance across institutional environments?. *Journal of World Business* 45 (2010): 217–227.

Hutchinson, P., & Ray, G. (1986). Surviving the financial stress of small enterprise growth. In J. Curran, J. Stanworth & D. Watkins (Eds), *The survival of the small firm: The economics of survival and entrepreneurship* (Vol. 1, p. 53-71). Aldershot: Gower Publishing.

Hanter, B. H. and Manry, D. (2005). The Value-Relevance of R&D and Advertising Expenditures: Evidence from Korea. *The International Journal of Accounting* 39, 155-173 .

Jackson, G., & Deeg, R., (2008); Comparing capitalism: Understanding institutional diversity and its implications for international business. *Journal of International Business Studies*, 39(4): 540–561

Kaplan, R.S., & Norton, D.P. (2004a). Measuring the strategic readiness of intangible assets. *Harvard Business Review*, 82(2), 52-63.

Kaplan, R.S., & Norton, D.P. (2004b). *Strategy maps: Converting intangible assets into tangible outcomes*. Boston, MA: Harvard Business Press.

Koivuniemi, J., Edelman, J., Henttonen, K., Volchek, D., & Taipale-Erävala, K. (2010). *New business development in the forest related value networks: Experiences of Finnish and Russian SMEs*. Lappeenranta University of Technology, Northern Dimension Research Centre. Publication 58.

Leitner, K.H. (2001). The effect of intellectual capital on product innovativeness in SMEs. *International Journal of Technology Management*, 53(1), 1-18.

Lev, B. (2003). *Intangibles: Management, measurement, and reporting*. Moscow: Cwinto-Consulting.

Lönnqvist, A. (2002). Measurement of intangible assets – an analysis of key concepts. *Frontiers of E-Business Research*, 275-293.

Liang, C. J. & Yao, M. L., (2005), "The value-relevance of financial and nonfinancial information—Evidence from Taiwan's information electronics industry", *Review of Quantitative Finance and Accounting*, Vol. 24, PP. 135–175.

Løwendahl, B.R. (2005). *Strategic management of professional service firms*. Copenhagen: Copenhagen Business School Press.

Mason, T.W. (2005). Discovery to commercialization: Enabling productive technology implementation. *Engineering Management Journal*, 17(3).

McAdam, R., & Reid, R. (2001). SME and large organisation perceptions of knowledge management: comparisons and contrasts. *Journal of Knowledge Management*, 5(3), 231-241.

- Montequín, V.R., Fernández, F.O., Cabal, V.A., & Gutierrez, N.R. (2006). An integrated framework for intellectual capital measurement and knowledge management implementation in small and medium-sized enterprises. *Journal of Information Science*, 32(6), 525-538.
- Mouritsen, J., Bukh, P.N., Flagstad, K., Thorbjørnsen, S., Johansen, M.R., Kotis, S., Larsen, H.T., Nielsen, C., Kjærgaard, I., Krag, L., Jeppesen, G., Haisler, J., & Stakemann, B. (2003). *Intellectual capital statements-The New Guideline*. Danish Ministry of Science, Technology and Innovation.
- Nooteboom, B. (1994). Innovation and diffusion in small firms: Theory and evidence. *Small Business Economics*, 6(5), 327-347.
- Ordonez de Pablos, P. (2003). Intellectual capital reporting in Spain: A comparative view. *Journal of Intellectual Capital*, 4(1), 61-81.
- Penman, Stephen H., (2009), "Accounting for Intangible Assets: There is Also an Income Statement", *ABACUS*, Vol. 45, No. 3, PP. 358-371
- Raymond, L., St-Pierre, J., Fabi, B., & Lacoursière, R. (2010). Strategic capabilities for the growth of manufacturing SMEs: A configurational perspective. *Journal of Developmental Entrepreneurship*, 15(2), 123-142.
- Roos, J., Roos, G., Dragonetti, N.C., & Edvinsson, L. (1998). *Intellectual capital: Navigating in the new business landscape*, New York: New York University Press.
- Schiuma, G., Carlucci, D., & Sole, F. (2012). Applying a systems thinking framework to assess knowledge assets dynamics for business performance improvement. *Expert Systems with Applications*, 39(9), 8044-8050.
- Seetharaman, A., Low, K.L.T., & Saravanan, A.S. (2004). Comparative justification on intellectual capital. *Journal of Intellectual Capital*, 5(4), 522-539.

- Steenkamp, N., & Kashyap, V. (2010). Importance and contribution of intangible assets: SME managers' perceptions. *Journal of Intellectual Capital*, 11(3), 368-390.
- Stewart, T.A. (1997). *Intellectual Capital: The New Wealth Of Organizations*. New York: Doubleday/Currency.
- Sullivan, P.H. (2000). *Value-driven intellectual capital. How to convert intangible corporate assets into market value?* New York, NY: John Wiley & Sons.
- Sveiby, K.E. (1997a). The intangible assets monitor. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, 2(1), 73-97.
- Sveiby, K.E. (1997b). *The new organizational wealth: Managing and measuring knowledge-based assets*. New York, NY: Berrett-Koehler Publishers.
- Sveiby, K.E. (2001-2010). *Methods for measuring intangible assets*. Retrieved from <http://www.sveiby.com/articles/IntangibleMethods.htm>.
- Taipale-Eräväla, K., & Lampela, H. (2010). Understanding the meaning of intangible assets in SME innovation. In *Proceedings of the 3<sup>rd</sup> ISPIM Innovation Symposium*, Quebec City, Canada, December 12-15, 2010.
- Verbano, C., Crema, M., & Venturini, K. (2013). The identification and characterization of open innovation profiles in Italian SMEs. *Journal of Small Business Management*, DOI: 10.1111/jsbm.12091.
- Volkov, D., & Garanina, T. (2007). Intangible assets: Importance in the knowledge-based economy and the role in value creation of a company. *Electronic Journal of Knowledge Management*, 5(4), 539-550.

Yitmen, I. (2011). Intellectual capital: A competitive asset for driving innovation in engineering design firms. *Engineering Management Journal*, 23(2), 3-19.

## **Technology for the evaluation and management of intangible assets in small companies**

### Abstract

In recent years, the lack of appropriate procedures and standards for the measurement and recognition, intangible assets has lost its competitive ability. This happens not only in large companies but also small firms also occurred. Despite the multitude of methods and technologies to measure and identify intangible assets that could help to better evaluate the assets. The purpose of this study was to analyze the evaluation and management of intangible assets in small companies that do not pay any attention to it. This paper studies and previous research has concluded that Senior managers in small firms have little knowledge of intangible assets, So for the evaluation and management of intangible assets are intangible asset management tools and parameters used in companies with low volume.

Keywords: Intangible assets, valuation of intangible assets, intellectual capital, small business, knowledge management



## تجزیه و تحلیل تاریخی و تئوریک سیر توسعه ارزش‌های منصفانه

علی ثقفی<sup>۱</sup>، مرتضی عدل‌زاده<sup>۲</sup>

### چکیده

نظام اندازه‌گیری مطلوب، همواره یکی از موضوعات محوری تئوری حسابداری بوده است. در طول سالهای اخیر تمایل روزافزونی به استفاده از ارزش‌های منصفانه در گزارشگری مالی پدید آمده است. در این بین استفاده از تجزیه و تحلیل تاریخی، یکی از رویکردهای موجود برای توجیه مطلوبیت استفاده از ارزش‌های منصفانه در مقابل بهای تاریخی و مشروعیت‌سازی مفهومی آن می‌باشد. نتایج تجزیه و تحلیل تاریخی نشان می‌دهد که در طول تاریخ حسابداری اغلب استفاده از یک نظام اندازه‌گیری مختلط حاکم بوده است. و بهای تاریخی تنها در حد فاصل سالهای ۱۹۴۰ تا ۱۹۷۰ از یک مشروعیت مقطعی برخوردار بوده است. همچنین در این مقاله به کنکاش پیرامون ابعاد تئوریک موثر بر انتخاب بین مدل بهای تاریخی و ارزش‌های منصفانه پرداخته شده است. بر این اساس باید گفت که انتخاب بین مدل بهای تاریخی و ارزش‌های منصفانه، تا حدود زیادی به سایر ابعاد و سازه‌های تشکیل‌دهنده یک تئوری وابسته است. بدین ترتیب سه بعد اندازه‌گیری دارایی‌ها، روش تعیین درآمد، و تئوری ارزش ویژه (مالکیت)، در یک تعامل و ارتباط منطقی با یکدیگر، سیستم ارزشیابی انتخابی را متأثر از خویش می‌سازند. نوع انتخاب بین گزینه‌های رقیب در هر یک از این ابعاد، انتخاب در سایر ابعاد را نیز تحت تاثیر قرار می‌دهد.

واژگان کلیدی: ارزش‌های منصفانه، بهای تاریخی، تجزیه و تحلیل تاریخی، نظام اندازه‌گیری، تئوری مالکیت

۱. استاد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی [morteza.adlzadeh@gmail.com](mailto:morteza.adlzadeh@gmail.com)

## مقدمه

تجزیه و تحلیل توسعه استانداردهای حسابداری وقوع یک پدیده جالب را آشکار می‌سازد و آن جریان پیوسته تغییر در پارادایم مبنایی حسابداری می‌باشد. پارادایم نوین ارزش‌های منصفانه در حال جایگزینی پارادایم پیشین بهای تاریخی است. این تغییر منعکس‌کننده نیازهای استفاده‌کنندگان از حسابداری مالی و تلاش تدوین‌کنندگان استانداردها جهت معکوس نمودن روند کاهشی مربوط بودن اطلاعات مالی می‌باشد (بارلو و حداد، ۲۰۰۳). پشتوانه مفهومی این تحول آن است که استانداردهای حسابداری، در حال حرکت دادن رویه‌های حسابداری از مفهوم بهای تاریخی و دیدگاه مابشرتی به سوی استفاده از مفهوم ارزش‌های منصفانه می‌باشند (جنوریو و جک، ۲۰۱۱).

باید گفت که در چند سال اخیر، تغییرات عمیقی در حوزه مقررات حسابداری مالی به وقوع پیوسته است. از این تغییرات با عنوان «انقلاب در حسابداری» و یا «تغییرات پارادایمی» یاد می‌گردد. این تغییرات از دو جنبه مهم قابل بررسی‌اند: نخستین آن به ساختار حاکمیتی مورد استفاده برای تدوین مقررات حسابداری مربوط می‌باشد. که در این حوزه شاهد تغییر از حاکمیت مطلق نهادهای قانون‌گذار ملی به سمت سازمان‌های خصوصی بین‌المللی می‌باشیم. و موضوع دیگر به محتوای مقررات حسابداری مربوط می‌باشد که به اصول و اهداف تدوین استانداردهای حسابداری مربوط می‌گردد. این جنبه دوم از سوی اعضای حرفه حسابداری و نیز دانشگاهیان با عنوان تغییرات انقلابی نام‌گذاری شده است (مولر، ۲۰۱۳).

یکی از مهم‌ترین جنبه‌های این تغییرات مفهومی، تغییر در مبانی اندازه‌گیری و توسعه استفاده از ارزش‌های منصفانه می‌باشد. بر این اساس، بهای تاریخی منبع نامربوط شدن اطلاعات حسابداری می‌باشد که منجر به ابهام در صورت‌های مالی می‌گردد. از سوی دیگر تغییر در سطح عمومی قیمت‌ها در مدل بهای تاریخی نادیده انگاشته می‌گردد و سبب نقصان در اطلاعات می‌گردد.

از طرفی تغییر در عرضه و تقاضای دارایی‌ها نیز موجب تغییر در ساختار قیمت‌ها می‌گردد. بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری، کاهش در قیمت دارایی‌ها معمولاً شناسایی می‌گردد و زیان کاهش ارزش مربوطه ثبت می‌گردد، اما افزایش در قیمت‌ها نادیده گرفته می‌گردد. هم‌چنین مدل بهای تاریخی موجب در نظر نگرفتن تغییر در نرخ بهره و ارزش منصفانه بدهی‌ها می‌گردد. ارزش دفتری بدهی‌ها منعکس‌کننده ارزش منصفانه آنها نمی‌باشد و سود و زیان تحقق نیافته از این بابت شناسایی نمی‌گردد. علاوه بر این بهای تاریخی با تحریف بسیاری از اقلام سود و زیان و ترازنامه موجب کاهش ارزش و سودمندی تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی می‌گردد (بارلو و حداد، ۲۰۰۳).

انتقادات مطرح شده فوق نسبت به نقاط ضعف پارادایم بهای تاریخی موجب گرایش روز افزون به استفاده از ارزش های منصفانه در ارائه صورت های مالی گردید. اما در حالی که تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری، از استفاده فزاینده از ارزش های منصفانه دفاع می کنند، بسیاری نسبت به مشروعیت مبنای مفهومی آن در حسابداری متقاعد نگردیده اند (جنوریو و جک ، ۲۰۱۱). به تعبیری می توان گفت که استفاده از ارزش های منصفانه امری عاری از چالش نبوده است. و به طور کلی مساله اندازه گیری و رویکرد مطلوب آن، یکی از مسائل مناقشه برانگیز در طول تاریخ تفکر حسابداری بوده است.

در این بین بسیاری از مدافعان استفاده از ارزش های منصفانه ، برای اثبات ادعاهای خویش، به بحث های تاریخی متوسل گشته اند. به طور مثال دانجو با بررسی تاریخی نظام های ارزشیابی نشان می دهد که بهای تاریخی قادر به ارائه منصفانه دارایی های نامشهود و مقابله موثر با مساله تورم نمی باشد (ریچارد ، ۲۰۰۴). و برخی دیگر نیز کوشیده اند تا با کنکاش در محیط اجتماعی- سیاسی و زمینه های اقتصادی حاکم بر تدوین استانداردهای حسابداری، دلایل گسترش استفاده از ارزش های منصفانه را تبیین نمایند. بر این اساس برای درک عمیق تغییرات به وجود آمده، باید به ماهیت و محتوای سیاسی - اقتصادی این تغییرات توجه داشت، تا بتوان به یک دیدگاه جامع و درک جهت عمومی تغییرات دست یافت (مولر، ۲۰۱۳).

در این مقاله در ابتدا تلاش می گردد تا با استفاده از یک رویکرد تاریخی به بررسی سیر توسعه ارزش های منصفانه پرداخته شود. تا از این طریق درک عمیق تری نسبت به پشتوانه های مفهومی و تاریخی این سیستم ارزشیابی دست یافته شود. سپس به بررسی برخی از ابعاد تئوریک مرتبط با نظام اندازه گیری ارزش های منصفانه پرداخته می گردد. این ابعاد تئوریک، که در ارتباط و تعامل با یکدیگر عمل می نمایند، انتخاب بین نظام بهای تاریخی و ارزش های منصفانه را تحت تاثیر خویش قرار می دهند. بنابراین شناخت این ابعاد تئوریک برای درک دلایل گسترش استفاده از ارزش های منصفانه امری اجتناب ناپذیر می باشد.

### انقلاب در حسابداری و تغییرات پارادایمی

حسابداری ممکن است شاخه ای محافظه کار به نظر آید. اما روندهای توسعه اخیر موجب شده است تا تدوین کنندگان استانداردها، بارها از واژه های تحولات بنیادین استفاده نمایند. نابس (۱۹۹۹)، نماینده پیشین بریتانیا در هیئت تدوین استانداردهای بین المللی، از عبارت «آغاز پایان حسابداری سنتی» استفاده نمود، که بیشتر به توسعه استفاده از ارزش های منصفانه باز می گشت. در برخی از موارد واژه انقلاب، تنها برای درک اهمیت تغییرات حسابداری به کار گرفته شده است، اما بسیاری

با علم به پیامدهای تئوریک این واژه از آن استفاده نموده‌اند. در این زمینه برخی با توجه به تئوری انقلاب‌های علمی توماس کوهن، برای توصیف تغییرات در دانش حسابداری از این واژه استفاده نموده‌اند. بر اساس این تئوری، علم نه از طریق انباشت تدریجی، بلکه از طریق تحولات دوره‌ای در پارادایم مبنایی و علم متعارف رشد می‌یابد (مولر، ۲۰۱۳).

هرگونه انقلاب در حسابداری (در صورت وجود) نخست نه در سطح شیوه‌های عمل حسابداری، بلکه در تئوری‌های آکادمیک حسابداری و برنامه‌های تدوین‌کنندگان استانداردها تبلور می‌یابد. ولس (۱۹۷۶) نشان داد که تحولات بنیادین در حسابداری، نخست در تئوری‌های دانشگاهی مشاهده شده‌اند. در ایالات متحده، برخی از اعضای آکادمیک حسابداری، در ابتدای دهه ۱۹۶۰ تلاش نمودند تا حرفه حسابداری را نسبت به استفاده از ارزش‌های منصفانه متقاعد سازند. هر چند که تلاش‌های صورت گرفته توسط آن‌ها به دلیل مقاومت اهالی حرفه‌ای حسابداری با شکست مواجه شد، اما آن ایده‌ها در حاضر به باروری و ثمر نزدیک شده‌اند. تجزیه و تحلیل‌های تاریخی که در ادامه مورد بررسی قرار خواهند گرفت نشان می‌دهند که در اواخر دهه ۱۹۹۰ نشانه‌هایی پدید آمد که بر اساس آن، تفکرات انقلابی از برج عاج اذهان دانشگاهیان به سمت مجامع تدوین‌کننده استانداردها حرکت کرده و از جهت‌گیری‌های کاربردی بیشتری برخوردار گشته‌اند.

البته انقلاب در حسابداری را نمی‌توان تنها به تغییرات تئوریک و آکادمیک و تغییر مسیر تدوین استانداردهای حسابداری مربوط دانست. بلکه این تغییرات تئوریک خود باید با توجه به تغییرات مستمر در زمینه‌های اجتماعی و اقتصادی درک شوند. اگرچه این زمینه‌ها نمی‌توانند به تنهایی توضیح‌دهنده ظهور یک تئوری و یا سیستم خاص حسابداری باشند، اما می‌توانند میزان موفقیت و پذیرش احتمالی آن توسط واحدهای تجاری، مقررات‌گذاران و عمل‌کنندگان در حسابداری را توضیح دهند (مولر، ۲۰۱۳). در تین ارتباط باید گفت که برای مشروع‌سازی یک تئوری، توجه به سه جنبه عملی بودن، صحت تئوریک و مبنای اخلاقی مورد توجه بوده است. در جستجوی مشروعیت یکی از مبنای حسابداری، سه جنبه عملی، اخلاقی و تئوریک با یکدیگر تقابل داشته و تا کنون تلاش‌ها برای پیوند میان این هر سه جنبه با شکست مواجه شده است. در نتیجه دستیابی به مشروعیت در این حوزه از ماهیت مقطعی برخوردار بوده است (جنوریو و جک، ۲۰۱۱).

بر این اساس در این مقاله تلاش می‌گردد تا از یک سو با تجزیه و تحلیل تاریخی سیر توسعه ارزش‌های منصفانه، شناخت بیشتری نسبت به پیش زمینه‌های اقتصادی - اجتماعی موثر بر فراز و فرود این سیستم ارزشیابی حاصل گردد. و از سوی دیگر با توسل به تئوری‌های هنجاری حسابداری، به کنکاش پیرامون پشتوانه‌های تئوریک آن پرداخته شود.

## رویکرد تاریخی

همان‌گونه که اشاره شد برخی در دفاع از ارزش‌های منصفانه به رویکرد تاریخی توسل جستند و می‌کوشند تا از طریق بررسی سیر تاریخی نظام‌های ارزشیابی، نسبت به مشروعیت بخشیدن به مبنای حسابداری ارزش‌های منصفانه اقدام نمایند. دیدگاه تاریخی این قابلیت را دارد تا از طریق تجزیه و تحلیل فعل و انفعالات صورت گرفته در دوره‌های دیگر، درک ما را نسبت به ماهیت فعلی گزارشگری مالی و چالش‌های پیش روی آن افزایش دهد. تاریخ حسابداری به چند طریق می‌تواند در درک شرایط کنونی موثر واقع شود:

نخست آنکه منجر به کشف ریشه‌های شرایط فعلی می‌گردد. هر نوع موقعیت کنونی، ریشه در گذشته دارد. ردیابی ریشه‌های تاریخی اگرچه همواره سهل و آسان نمی‌باشد، اما ما را قادر به درک عمیق‌تر رویه‌های فعلی می‌سازد. دوم، تاریخ حسابداری به ما کمک می‌کند تا به درک بهتری نسبت به ماهیت رفتار انسانی دست یابیم. بررسی انگیزه‌ها و پیامدهای اقدامات اشخاص در تاریخ گذشته، منجر به توضیح بهتر اقدامات آن‌ها در شرایط آینده می‌گردد. سوم، بررسی ساختار اجتماعی، اقتصادی و سازمانی گذشته ما را قادر می‌سازد تا ساختارهای کنونی را بهتر درک نماییم. چهارم، تاریخ اغلب سیر مشخصی دارد و این موضوع کمک می‌نماید تا شرایط فعلی بهتر شناخته شود. همان‌گونه که گذشته در درک شرایط حال موثر است، به ما کمک می‌کند تا آینده را نیز پیش بینی نماییم. ناپیر (۲۰۰۶) اظهار می‌دارد که مطالعات تاریخی حسابداری اغلب در پی بررسی چگونگی تغییرات حسابداری در گذشته بوده‌اند تا بتوانند درکی را نسبت به چگونگی تغییرات آتی حسابداری فراهم آورند (جونز و والدروید، ۲۰۰۹). با توجه به این دلایل، برخی از محققین با استفاده از رویکرد تاریخی به بررسی ارزش‌های منصفانه پرداخته‌اند.

در مقاله حاضر، تاریخ جستجوی مبنای حسابداری مناسب برای صورت‌های مالی، و تلاش برای کسب مشروعیت برای آن‌ها، در چهار دوره تاریخی مورد بررسی قرار گرفته است. که عبارتند از:

۱۹۳۰-۱۸۵۰: ارزش‌های جاری در نظام اقتصاد آزاد

۱۹۷۰-۱۹۳۰: تجویز بهای تاریخی از سوی مراجع قانونگذاری و ارائه الگوهای هنجاری پیرامون

اندازه‌گیری

۱۹۹۰-۱۹۷۰: پیدایش ارزش‌های منصفانه در محیط مقرراتی و توسعه مفهومی

۲۰۰۵-۱۹۹۰: پیشرفت ارزش‌های منصفانه

همان‌گونه که در ادامه نشان داده خواهد شد، این تجزیه و تحلیل‌های تاریخی آشکار می‌سازند که در دوره‌های تاریخی گوناگون یک نظام اندازه‌گیری مختلط معمول بوده است و بهای تاریخی تنها در حد فاصل ۱۹۴۰ تا ۱۹۷۰ از یک مشروعیت مقطعی برخوردار بوده است. در ادامه به بررسی مختصر هر یک از این دوره‌های تاریخی پرداخته می‌گردد:

### ۱۹۳۰-۱۸۵۰: ارزش‌های جاری در نظام اقتصاد آزاد

ادواردز (۱۹۸۹) قرن نوزدهم را به عنوان دوره تغییر از تاکید بر ثبت و دفترداری به سمت گزارشگری مالی معرفی می‌نماید. این تغییرات را می‌توان تحت واژه «سرمایه‌داری مالی» تعریف نمود. مشخصه اصلی این دوره افزایش اهمیت واحدهای تجاری بزرگ (به خصوص شرکت‌های راه‌آهن)، که نیازمند تامین مالی گسترده توسط سرمایه‌گذاران بیرونی از طریق بازار سرمایه بودند، می‌باشد. که این موضوع به معنای نیاز به اطلاعات مالی در مقیاسی بی‌سابقه بود. تا در جهت اطمینان از صحت انجام امور مطابق با برنامه‌ریزی پروژه، کنترل هزینه‌ها در طول دوره ساخت، و گزارش نتایج در هنگام عملیاتی شدن خطوط راه‌آهن به مالکان استفاده شود (جئورجیو و جک، ۲۰۱۱). توسعه روزافزون تکنولوژی و جدایی مالکیت از کنترل بر ابزار تولید، منجر به افزایش تقاضا برای ارائه اطلاعات حسابداری مالی و مدیریت گردید. به خصوص رشد بخش تجاری و ساخت خطوط راه‌آهن در ایالات متحده و بریتانیا، تقاضا برای اطلاعات تفصیلی حسابداری را افزایش داد (گادفیری، ۲۰۰۶).

تمرکز اصلی حسابداری در این مقطع زمانی بر چگونگی ارزشیابی دارایی‌ها و تعیین سود استوار بود. به طور کلی دو سیستم عمده توسط مقررات‌گذاران ترویج شده و در عمل مورد استفاده قرار می‌گرفت. بدین منظور از دو روش «حساب واحد<sup>۱</sup>» و یا «روش موجودی<sup>۲</sup>» برای قیمت‌گذاری دارایی‌هایی استفاده می‌شد که جزء موجودی‌های قابل فروش نبودند. دارایی‌ها در پایان هر دوره حسابداری تجدید ارزیابی شده و سود بیانگر تغییر در ارزش خالص دارایی‌ها بین دو مقطع زمانی بود.

ناپیر (۱۹۹۵) اشاره دارد که تاکید بر ارائه ترازنامه «کامل و منصفانه» با قانون سهام شرکت‌ها (۱۸۴۴) در بریتانیا برجسته‌تر گشت. که بر اساس آن واحدهای تجاری در جهت ارائه تصویری درست و صحیح از امور خود، ملزم به ارزشیابی دارایی‌ها به قیمت روز آن، به خصوص قیمت فروش

بودند. این امر بر مبنای این تصور قرار داشت که ارزش‌های ارائه شده در ترازنامه باید بیانگر ظرفیت شرکت در انجام امور تجاری و ایفای تعهدات خود در رابطه با بدهی‌های منتشر شده باشد. ارزش‌های بازار اغلب به وسیله شرکت‌های غیر عمومی و بخش بانکداری نیز مورد استفاده قرار می‌گرفت. که در آن شرکاء، صورت‌های مالی ارائه‌شده را به عنوان مبنایی برای ارزیابی امور جاری و ارزشیابی دارایی‌های آن مورد استفاده قرار می‌دادند (جنوریو و جک ، ۲۰۱۱).

ریچارد (۲۰۰۴) در توصیف تاریخی نظام حسابداری فرانسه، این مقطع زمانی را با عنوان مقطع حاکمیت تئوری‌های ساکن شناسایی کرده است. بر اساس این تئوری‌ها فرض بر آن است که هر واحد تجاری در هر لحظه از زمان با امکان ورشکستگی و تصفیه روبرو است. و بدین ترتیب باید دارایی‌ها و بدهی‌های واحد تجاری به ارزش روز آن‌ها انعکاس یابند. تا بتوان نسبت به ارزشیابی قدرت ایفای تعهدات واحد تجاری اقدام نمود (ریچارد ، ۲۰۰۴). همان گونه که مشاهده می‌گردد، این تئوری‌ها با تئوری‌های قرن بیستم که مبتنی بر فرض تداوم فعالیت می‌باشند در تضاد قرار دارند.

به طور کلی می‌توان گفت که در طی این دوره، اداره کنندگان واحد تجاری در هنگام تهیه ترازنامه با انعطاف قابل توجهی مواجه بودند. استفاده از ارزش‌های جاری در قالب ارزش‌های بازار و یا ارزش خالص بازیافتی، توسط مقررات‌گذاران و عمدتاً به منظور حمایت از اعتباردهندگان الزامی گشته بود. با این حال شیوع استفاده از بهای تاریخی امری واضح می‌باشد. چرا که استخراج آن از سیستم ثبت دوطرفه امری آسان بود. براد (۱۹۴۸) اظهار می‌دارد:

«به طور تاریخی، مبنای حسابداری ارزش‌های جاری از حمایت زیادی برخوردار بود، اما گسترش اندازه و افزایش پیچیدگی‌های تجارت و غیرعملی بودن ارزشیابی سالانه منجر به ترک آن گردید. پذیرش بهای تاریخی به عنوان مبنای مفیدتر برای مقاصد حسابداری بیشتر تحت تاثیر ملاحظات عملی، و نه ملاحظات تئوریک قرار داشت» (جنوریو و جک ، ۲۰۱۱).

در جمع‌بندی این دوره می‌توان گفت که استفاده از ارزش‌های جاری از حمایت مقرراتی و قانونی مناسبی برخوردار بود. هر چند پشتوانه مفهومی استفاده از این ارزش‌ها بیشتر از آنکه بر دیدگاه آینده‌نگر و ارزیابی قدرت سودآوری آتی واحد تجاری استوار باشد، بر ارزیابی ارزش خالص دارایی‌های واحد تجاری در صورت تصفیه تمرکز داشت. بنابراین می‌توان گفت که اهداف و کارکردهای چنین ارزشیابی‌هایی با تئوری‌های مدرن مطرح شده در قرن بیستم که مبتنی بر فرض تداوم فعالیت بودند، متفاوت می‌باشد. به هر ترتیب صرف نظر از پشتوانه‌های تئوریک و حمایت قانونی از ارزش‌های جاری، استفاده از بهای تمام شده به دلیل سهولت بکارگیری آن امری فراگیر بود.

۱۹۷۰-۱۹۳۰: تجویز بهای تاریخی از سوی مراجع قانونگذاری و ارائه الگوهای هنجاری

پیرامون اندازه‌گیری

در طی این دوره که اغلب از آن به عنوان دوره هنجاری یاد می‌گردد، نظریه‌پردازان حسابداری می‌کوشیدند تا هنجارهایی را برای بهترین رویه حسابداری برقرار سازند. در طول این دوره دیدگاه‌های گوناگونی پیرامون رویکرد اندازه‌گیری مطلوب مطرح می‌گردید و بحث‌ها صرف نظر از رویه‌های واقعی مورد عمل در ثبت و گزارشگری مالی، بر مساله اندازه‌گیری متمرکز بود (گادفیری، ۲۰۰۶).

یکی از نخستین کارهایی که مدعی آن بود که حسابداران هیچ گونه تئوری در مورد ارزشیابی و شیوه‌های ارزشیابی مورد عمل خویش نداشته و بر جنبه آینده‌محور ارزشیابی دارایی‌ها تاکید می‌نمود، جان کینینگ و با رساله «اقتصاد حسابداری» (۱۹۲۹) بود. پس از او مک‌نیل در رساله «واقعیت در حسابداری» (۱۹۳۹)، واقعی بودن ارقام ارائه شده در صورت‌های مالی مبتنی بر اصول بهای تاریخی، ارزیابی مباشرت و محافظه کاری را مورد پرسش قرار دارد و چنین نتیجه‌گیری نمود که ارزش بازار دارایی‌ها نشان‌دهنده ارزش مربوط و مناسب آن برای مقاصد حسابداری می‌باشد.

بنیاد حسابداران آمریکا (AIA)، منتخبی از مقالات را تحت عنوان پنج مونوگراف درباره سود تجاری منتشر نمود، که عمدتاً مرتبط با کاستی‌های حسابداری بهای تاریخی در دنیای تغییر قیمت‌ها بود. توجه اصلی اقتصاددانان در این دوره بر مساله تورم متمرکز بود. مونوگراف نگاشته شده توسط الکساندر با عنوان «اندازه‌گیری سود در یک اقتصاد پویا» به انتقاد از تمام کاستی‌های بهای تاریخی به عنوان مبنایی برای اندازه‌گیری سود پرداخت. فرض اصلی و اساسی این مونوگراف آن بود که مفهوم ارائه شده از سود توسط هیکز، یک مفهوم صحیح و کامل می‌باشد. بنابراین باید به عنوان نمونه و سرمشقی برای حسابداران در نظر گرفته شود و حسابداران باید در اقدامات خود آن را مدنظر قرار داده و نسبت به تحقق آن اقدام نمایند. مساله مورد توجه الکساندر تغییر در انتظارات و چگونگی اثرگذاری آن بر اندازه‌گیری ثروت بود. از آنجا که در محاسبه سود تجاری، امکان تشخیص آنکه کدام دسته از انتظارات دارای بیشترین درجه مربوط بودن هستند عملی نبود، الکساندر بیان کرد که می‌توان از بهترین تقریب ممکن استفاده نمود. این تقریب در قالب دو شاخص بیان گردید: نخست شاخص تغییر در سطح عمومی قیمت‌ها و دوم شاخص خاص قیمت که به وسیله واحد تجاری تجربه گردیده است.

نگارش این مونوگراف‌ها با ارائه سه مبحث کلاسیک پیرامون حسابداری ارزش‌های بازار توسط ادوارد و بل (۱۹۶۱)، چمبرز (۱۹۶۶) و استرلینگ (۱۹۷۰) ادامه یافت. علیرغم برخی از تفاوت‌ها در

مدل‌های ارائه شده توسط آنها، اما ایده اصلی هر سه مونوگراف آن بود که حسابداران باید از ارزش‌های جاری بازار، که بر اساس تغییر در قدرت خرید عمومی اصلاح شده است، برای انعکاس ارزش دارایی‌ها و بدهی‌ها استفاده نمایند (جنورجیو و جک، ۲۰۱۱).

در این دوره علیرغم بحث‌های گسترده میان نظریه‌پردازان حسابداری پیرامون رویکرد مطلوب اندازه‌گیری، نتیجه مشخصی از بحث‌ها حاصل نگردید و همچنان استفاده از شیوه بهای تاریخی ادامه یافت (گادفیری، ۲۰۰۶). صرف‌نظر از مباحث تئوریک، در عمل بهای تاریخی که از سیستم دفترداری استخراج می‌گشت از پذیرش برخوردار بود. در اواخر دهه ۱۹۳۰ در آمریکا، و در پاسخ به سقوط بازار سهام و رکود بعدی منتج از آن، کلیه واحدهای تجاری به استفاده از بهای تاریخی به عنوان تنها مبنای مجاز حسابداری، ملزم شدند.

زف (۲۰۰۷) و والکر (۱۹۹۲) اظهار می‌دارند که به طور مشخص کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) در آمریکا استفاده از هر مبنای دیگری جز بهای تاریخی را منع نمود. پس از رکود بزرگ، یک حرکت عمومی به سمت محافظه‌کاری در حسابداری شکل گرفت. این حرکت شامل فاصله یافتن از ارزش‌های جاری برای دارایی‌های بلندمدت نظیر دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود می‌گردید (جنورجیو و جک، ۲۰۱۱).

همانگونه که در توصیف دوره قبل اشاره شد، صنعت بانکداری از ارزش‌های بازار استفاده می‌نمود. تا قبل از سال ۱۹۳۸، بانک‌ها و سایر موسسات مالی ملزم به گزارش وام‌ها و دارایی‌های مالی نگهداری شده به ارزش بازار بودند. در طول دوران رکود اقتصادی، ارزش بازار این دارایی‌ها سقوط کرد. در نتیجه بانک‌ها مجبور به کاهش قیمت دارایی‌ها، گزارش زیان و کاهش سرمایه خویش بودند. از سوی دیگر بانک‌ها که از لحاظ قانونی ملزم به حفظ حداقل نسبت کفایت سرمایه بودند، مجبور به قطع وام‌های خویش شدند. این اقدام اثری منفی بر فعالیت‌های تجاری گذاشت و موجب تشدید بحران اقتصادی گشت. در نتیجه، چندی بعد روش بهای تاریخی جایگزین روش ارزش‌های بازار در صنعت مالی گردید (بارلو و حداد، ۲۰۰۳).

بدین ترتیب در طول این دوره علیرغم ارائه تئوری‌هایی مبنی بر حمایت از ارزش‌های جاری، بهای تاریخی در ابعاد وسیع تری نسبت به دوره‌های پیشین مورد استفاده قرار گرفت. در این مقطع بهای تاریخی از حمایت مراجع حرفه‌ای و قانونگذاری برخوردار بود. به طور مثال علاوه بر SEC در آمریکا، انجمن حسابداران رسمی انگلستان و ولز در سال ۱۹۵۲ اعلام نمود که: «بهای تاریخی باید به عنوان مبنای تهیه صورت‌های مالی سالانه مورد استفاده قرار گیرد.»

به طور کلی در جمع‌بندی این دوره می‌توان گفت که مقطع کلیدی منع استفاده از هر روشی جز بهای تاریخی در طول دوره ۱۹۴۰ تا ۱۹۷۰ بود. در واقع این اقدام بر پایه ملاحظات عملی و اخلاقی و پیش‌گیری از ارزشیابی‌های گمراه‌کننده و وقوع بحران‌های مالی به وقوع پیوست. پیش از آن انتخاب یک مبنای ارزشیابی حسابداری به غیر از بهای تمام‌شده، مجاز بود. هر چند که رویکردهای عملی دفترداری، موجب شیوع استفاده از بهای تمام‌شده گردیده بود. ولیکن بحث‌ها در میان دانشگاهیان و اعضای حرفه بر سر مناسب نبودن حسابداری بهای تمام‌شده جهت ارائه تصویری منصفانه از فعالیت‌های تجاری پایان نیافته بود. و به تعبیری این مبنا از پذیرش کاملی برخوردار نگشته بود (جنوریو و جک، ۲۰۱۱).

#### ۱۹۹۰-۱۹۷۰: پیدایش ارزش‌های منصفانه در محیط مقرراتی و توسعه مفهومی

گزارش کمیته تروبلاد، با عنوان اهداف گزارشگری مالی، در سال ۱۹۷۳ انتشار یافت. این گزارش نیز رویکرد سودمندی در تصمیم‌گیری ASOBAT را اختیار نمود و بر جریان وجه نقد آتی تمرکز داشت. این کمیته چنین نتیجه‌گیری کرد که دستیابی به اهداف گزارشگری مالی با استفاده از یک مبنای ارزشیابی واحد امکانپذیر نیست. این کمیته طیف گسترده‌ای از مبانی ارزشیابی را برشمرد: بهای تاریخی، ارزش خروجی، بهای جایگزینی جاری، و جریان وجه نقد تنزیل شده. کمیته سپس مشخص نمود که هر یک از مبانی ارزشیابی برای برآورده ساختن کدام یک از الزامات اطلاعاتی مناسب هستند. گزارش تروبلاد مبنایی را فراهم کرد که FASB بر اساس آن، چارچوب مفهومی خویش را تهیه نماید (جنوریو و جک، ۲۰۱۱).

در همین سال هیات استانداردهای حسابداری مالی تشکیل گردید، که نگاهی نو به مسائل اندازه‌گیری و گزارشگری مالی داشت. و چند سال پس از شروع عملیات خویش مفهوم ارزش‌های منصفانه را مدنظر قرار داد. FASB در چندین مورد استفاده از این مفهوم را برای دارایی‌ها و بدهی‌های غیر مالی آغاز نمود. به طور مثال در بیانیه شماره ۱۳ (۱۹۷۶) این هیات مفهوم ارزش منصفانه را تعریف نمود و به توصیف موقعیت‌هایی پرداخت که این ارزش‌ها باید در آن مورد استفاده قرار گیرند (بارلو و حداد، ۲۰۰۳).

ارزش‌های بازار در سال ۱۹۷۹ همراه با انتشار بیانیه شماره ۳۳، گزارشگری مالی و تغییر قیمت‌ها، وارد فرآیند جدیدی در تدوین استانداردهای FASB شد. که بر اساس آن ارائه اطلاعات مربوط به

بهای جاری و قدرت خرید جاری الزامی گردید (جئورجیو و جک ، ۲۰۱۱). در بیانیه شماره ۳۵ (۱۹۸۰) که دارایی‌های حساب مستقل وجوه بازنشستگی و الزام استفاده از ارزش‌های منصفانه مورد بحث قرار گرفت، هیات مقرر داشت که: «استفاده از ارزش منصفانه توسط کارشناسان مستقل صاحب صلاحیت برای سرمایه‌گذاری‌های خاص ممکن است ضروری باشد» (بارلو و حداد ، ۲۰۰۳).

یکی دیگر از رویدادهای مهمی که بر جایگزینی مبانی ارزشیابی دیگری به جای بهای تاریخی اثرگذار بود، بحران ذخایر و بدهی‌ها در آمریکا و در اواخر دهه ۱۹۸۰ بود. این بحران نقایص بهای تمام‌شده را آشکار ساخت و موجب گشت تا SEC به رایزنی با FASB بپردازد، تا نسبت به استفاده از ارزش‌های بازار برای برخی از اوراق بدهی مشخص که به وسیله موسسات مالی نگهداری می‌شوند، حمایت‌هایی را انجام دهد. این امر منجر به انتشار بیانیه ۱۱۵ با عنوان حسابداری سرمایه‌گذاری در اوراق بدهی و سرمایه‌گشت (جئورجیو و جک، ۲۰۱۱).

همچنین چارچوب اصول منتشر شده توسط کمیته تدوین استانداردهای بین‌المللی (IASB) در سال ۱۹۸۹ شباهت‌هایی به چارچوب مفهومی FASB داشت. پروژه چارچوب مفهومی FASB در سال ۱۹۸۵ با انتشار ۶ بیانیه خاتمه یافت. اما عمده‌ترین نقطه ضعف در چارچوب مفهومی FASB را می‌توان در عدم مشخص ساختن اصولی مشخص پیرامون مبانی اندازه‌گیری مربوط، برای تهیه صورت‌های مالی دانست.

در چارچوب نظری IASB به طور ضمنی به سیستم ارزش منصفانه اشاره گردیده است. در واقع این چارچوب از طریق اتخاذ چشم‌انداز اطلاعاتی نسبت به سودمندی در تصمیم‌گیری، و گنجاندن انتظارات آتی در تعریف دارایی‌ها و بدهی‌ها و نیز مرتبط ساختن عملکرد با تغییر در خالص دارایی‌ها این اقدام را انجام داده است. پس از انتشار چارچوب نظری، همانگونه که در ادامه نشان داده خواهد شد، IASB در استانداردهای حسابداری مختلف خود به سمت استفاده از ارزش‌های منصفانه برای هر مساله اندازه‌گیری حرکت نمود.

IASB نخستین بار از مفهوم ارزش منصفانه در ۱۷ IAS، حسابداری اجاره‌ها، استفاده نمود. در این استاندارد ارزش منصفانه در مشخص کردن نوع اجاره سرمایه‌ای و یا عملیاتی، و نیز تعیین سود و زیان معاملات فروش و اجاره مجدد ایفای نقش می‌کند. پس از ۱۷ IAS، در ۱۶ IAS، حسابداری اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، دارایی‌های تحصیل شده در معاوضه با سایر دارایی‌ها، ممکن است که به ارزش منصفانه ثبت گردند. الزام مشابهی نیز برای دارایی تحصیل شده در ازای مبادله با سهام، برقرار شده است. در ۱۸ IAS، شناخت درآمد، مشاهده می‌گردد که مبلغ درآمد حاصل از مبادله دارایی‌های غیرپولی، اغلب با استفاده از ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده مشخص

می‌گردد. هم چنین ۲۲ IAS، حسابداری ترکیب‌های ترکیب‌های تجاری، شامل ارجاعاتی به ارزش منصفانه می‌گردد (جنوریو و جک، ۲۰۱۱).

#### ۲۰۰۵-۱۹۹۰: پیشرفت ارزش منصفانه

در طول دوره پس از ۱۹۹۰، مفهوم ارزش‌های منصفانه، نقش برجسته فزاینده‌ای را در تدوین استانداردهای هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی و چند نهاد استانداردگذار ملی ایفا نموده است. به طور مثال استفاده از یک نظام اندازه‌گیری مختلط مبتنی بر بهای تاریخی و ارزش‌های جاری در نظام گزارشگری مالی بریتانیا، با انتشار FRS7، ارزش منصفانه در حسابداری تحصیل و FRS15، دارایی‌های ثابت مشهود تقویت گردید. بر اساس FRS7 دارایی‌های غیر پولی تحصیل شده توسط شرکت باید بر مبنای ارزش‌های بازار اندازه‌گیری گردند. بر اساس FRS15 نیز واحدهای تجاری مجاز شدند که دارایی‌های ثابت خود را بر مبنای بهای تمام‌شده و یا تجدید ارزیابی شده گزارش نمایند (جنوریو و جک، ۲۰۱۱).

همچنین در این دوره، استفاده از ارزش‌های منصفانه در استانداردهای ملی آمریکا نیز به طور با اهمیتی توسعه یافت. در سال ۱۹۹۰، داگلاس بریدن، رئیس کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا، اعلام داشت که ارزش منصفانه تنها مبنای اندازه‌گیری مربوط می‌باشد و پیشنهاد کرد که موسسات مالی باید ملزم گردند که سرمایه‌گذاری‌های مالی خود را بر مبنای ارزش‌های بازار گزارش نمایند.

در سال ۱۹۹۳، FASB نسخه پیشنهادی حسابداری پاداش‌های مبتنی بر سهام را منتشر نمود. این نسخه پیشنهادی رویکرد ارزش منصفانه را مورد پذیرش قرار داده بود و استفاده از ارزش‌های منصفانه را برای کلیه ابزارهای مالکانه انتشار یافته برای کارکنان الزامی ساخته بود. SFAS 125، در سال ۱۹۹۶ به توسعه فرآیندهای تعیین ارزش منصفانه دارایی‌ها، در شرایطی که قیمت بازار در دسترس نمی‌باشد، اقدام نمود (بارلو و حداد، ۲۰۰۳).

این تغییرات در حوزه استانداردهای ترکیب‌های تجاری نیز تبلور یافت. مطابق با APB 16 واحدهای تجاری در حسابداری ترکیب‌های تجاری، مجاز به استفاده از روش اتحاد منافع و یا روش خرید بودند. تفاوت عمده این دو در آن بود که در روش اتحاد منافع به جای ارزش متعارف دارایی‌ها در تاریخ تحصیل، از بهای تاریخی دفتری برای ثبت ترکیب‌های تجاری استفاده می‌شد. با انتشار SFAS 141، استفاده از روش اتحاد منافع ممنوع شد و تنها استفاده از روش خرید مجاز گشت. که بر اساس آن دارایی‌ها و بدهی‌های واحد تحصیل شده باید بر مبنای ارزش‌های منصفانه ارزشگذاری گردند (جنوریو و جک، ۲۰۱۱).

حسابداری ابزارهای مشتقه یکی دیگر از زمینه‌های توسعه استفاده از ارزش‌های منصفانه بوده است. شیوع استفاده از ابزارهای مشتقه از اواخر دهه ۱۹۸۰، موجب شد تا تدوین‌کنندگان استانداردهای بین‌المللی، IAS 39، "ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری" را توسعه دهند. برای تدوین این استاندارد کارگروه مشترکی متشکل از کارشناسان هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی و نهادهای استانداردگذار بسیاری از کشورهای سرتاسر جهان تشکیل شد. این کارگروه روشی را فراهم نمود که واحدهای تجاری باید برای حسابداری ابزارهای مالی و سایر اقلام مشابه از آن استفاده نمایند. و آن عبارت است از: ارزش فعلی جریان وجه نقد آتی تنزیل شده به نرخ جاری بازار. هدف از این روش کاهش نابهنجاری‌های رویکردهای مختلط حسابداری بوده است (جنورجیو و جک، ۲۰۱۱). در همین زمینه در آمریکا نیز انتشار SFAS 133 تحولی عمده در پیشرفت استفاده از ارزش‌های منصفانه را پدید آورد. بر اساس این استاندارد، ابزارهای مشتقه باید به ارزش منصفانه در ترازنامه گزارش گردند و تغییرات در ارزش منصفانه آنها، به استثنای اقلام مربوط به فعالیت‌های مصون سازی، باید در دوره وقوع در صورت سود و زیان شناسایی گردند (بارلو و حداد، ۲۰۰۳).

در ادامه این روند، هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی دو گام خلاقانه دیگر را در جهت استفاده از ارزش‌های منصفانه با انتشار IAS 40، سرمایه‌گذاری در املاک، و IAS 41، فعالیت‌های کشاورزی، برداشت. IAS 40، بکارگیری ارزش منصفانه را برای دارایی‌های غیر مالی الزامی نمود. همچنین بر اساس IAS 41، مدل حسابداری ارزش منصفانه باید در کلیه واحدهای تجاری فعال در بخش کشاورزی به اجرا درآید. انتشار این دو استاندارد نشان‌دهنده آن است که هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی، به دنبال گسترش پارادایم ارزش‌های منصفانه می‌باشد (جنورجیو و جک، ۲۰۱۱).

همانگونه که نشان داده شد، تجزیه و تحلیل تاریخی استفاده از ارزش‌های منصفانه این نکته را آشکار می‌سازد که تمایل به استفاده از این رویکرد امری جدید و منحصر به زمان کنونی نمی‌باشد. و در واقع در طول تاریخ حسابداری و گزارشگری مالی، اغلب استفاده از یک نظام اندازه‌گیری مختلط که شامل ارزش‌های جاری نیز می‌گردید، معمول بوده است. و تنها در در مقطع ۱۹۴۰ تا ۱۹۷۰ استفاده از بهای تاریخی به عنوان یگانه مبنای حسابداری شایع بوده است. تجزیه و تحلیل تاریخی این موضوع را نیز آشکار می‌سازد که استفاده از بهای تاریخی اغلب به دلیل سهولت بکارگیری آن و ملاحظات عملی و نه غنای تئوریک آن امری متداول بوده است.

### تجزیه و تحلیل ابعاد تئوریک مدل ارزش‌های منصفانه

پس از تجزیه و تحلیل بسترهای تاریخی سیر توسعه ارزش‌های منصفانه، در این بخش از مقاله تلاش می‌گردد تا به کنکاش پیرامون ابعاد تئوریک موثر بر انتخاب بین مدل بهای تاریخی و ارزش‌های منصفانه پرداخته شود. بر این اساس باید گفت که انتخاب بین مدل بهای تاریخی و ارزش‌های منصفانه، تا حدود زیادی به سایر ابعاد و سازه‌های تشکیل‌دهنده یک تئوری وابسته است. بدین ترتیب سه بعد اندازه‌گیری دارایی‌ها، روش تعیین درآمد، و تئوری ارزش ویژه (مالکیت)، در یک تعامل و ارتباط منطقی با یکدیگر، سیستم ارزشیابی انتخابی را متأثر از خویش می‌سازند. نوع انتخاب بین گزینه‌های رقیب در هر یک از این ابعاد، انتخاب در سایر ابعاد را نیز تحت تاثیر قرار می‌دهد. در نهایت این ابعاد سه‌گانه در یک ارتباط منطقی با یکدیگر، یک مدل ارزشیابی متناسب با خویش را شکل می‌دهند. در ادامه به بررسی هر یک از این ابعاد سه‌گانه پرداخته شده و در نهایت مدل تئوریک حاصل از تعامل این ابعاد مورد بررسی قرار می‌گیرد.

### بعد اول: اندازه‌گیری دارایی‌ها

همانگونه که در قسمت‌های پیشین نشان داده شد، از مبانی اندازه‌گیری گوناگونی در گزارشگری مالی استفاده می‌شود. اما این مبانی متفاوت را می‌توان مطابق با آنچه لیتلتون بیان نموده است به دو طبقه کلی تقسیم نمود: ارزش و بها. همواره یکی از پرسش‌های اساسی تئوری حسابداری آن بوده است که آیا باید دارایی‌ها را به بهای تاریخی ثبت نمود و یا باید از یکی از اشکال ارزش‌های منصفانه استفاده کرد؟

همانگونه که در قسمت تجزیه و تحلیل تاریخی نشان داده شد، در گذشته بهای تاریخی رویکرد غالب ارزشیابی بوده است، اما در مواردی نیز از ارزش‌های جاری استفاده شده است. و از دهه ۱۹۹۰ با حمایت نهادهای تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری، ارزش‌های جاری از گستره بیشتری برخوردار شده و شاهد گسترش اندازه‌گیری طبقات گوناگون دارایی‌ها، اعم از مالی و غیرمالی، با استفاده از ارزش‌های منصفانه بوده‌ایم.

اما یکی از پرسش‌های اساسی آن است که منظور از ارزش‌های منصفانه چیست و تفاوت آن با سایر ارزش‌های جاری چه می‌باشد؟ هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی، ارزش منصفانه را به عنوان «مبلغی که خریداری مطلع و مایل و فروشنده ای مطلع و مایل می‌توانند در معامله‌ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مذکور با یکدیگر مبادله کنند و یا یک بدهی را تسویه نمایند» تعریف نموده است. در شرایط ایده‌آل، ارزش منصفانه بر مبنای قیمت‌های بازار تعیین می‌گردد. اما این موضوع منجر به بروز مسائلی در شیوه عملیاتی‌سازی آن می‌گردد. نخست آنکه کدام یک از قیمت‌های بازار باید مورد استفاده قرار گیرد؟ به طور مثال در مورد دارایی‌های دست

دوم می‌توان به قیمت‌های متفاوتی دست یافت که وابسته به مبانی مورد استفاده در ارزیابی‌ها، از جمله زمان ارزشیابی و یا استفاده از قیمت‌های ورودی و یا خروجی می‌باشد. در زمان حاضر، هر دو نهاد FASB و IFRS بر اولویت استفاده از قیمت‌های خروجی تاکید دارند. یکی دیگر از مسائلی که در این زمینه بروز می‌باید، نبود بازار برای برخی از دارایی‌ها و یا غیرنقدشونده بودن بازار است. در این زمینه نیز هر دو نهاد استانداردگذار، اجازه استفاده از خاصه‌های جایگزین را داده‌اند (مولر، ۲۰۱۳).

از سوی دیگر، نویسندگانی چون پیتون و لیتلتون، سیستم حسابداری خود را بر مبنای بهای تاریخی استوار ساخته‌اند. ردیابی و تسهیم صحیح بها به منظور اندازه‌گیری صحیح سود، اصل مبنایی برای ساماندهی نظریه آن‌ها می‌باشد. آنها بیان داشتند که وظیفه اصلی حسابداران تعقیب «بها» از نقطه ورود و طبقه‌بندی آن در گروه‌های مختلف تا نقطه خروج می‌باشد: «حسابداری بها شامل سه مرحله عمده می‌باشد: ۱) تعیین و ثبت بها و طبقه‌بندی مناسب آن، ۲) ردیابی و طبقه‌بندی مجدد بها در فرآیندهای عملیاتی و ۳) تخصیص و یا تطابق بها با درآمدها» (پیتون و لیتلتون، ۱۹۵۷).

#### بعد دوم: تعیین درآمد

اگرچه انتقال به نظام ارزش‌های منصفانه برای اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها خود دارای اهمیت است، اما اهمیت آن تا حدود بسیار زیادی به رویکرد تعیین درآمد بستگی دارد. دو رویکرد عمده برای تعیین درآمد را می‌توان برشمرد: ۱) رویکرد دارایی - بدهی و ۲) رویکرد درآمد - هزینه. رویکرد نخست درآمد (و یا عملکرد شرکت به طور کلی) را تحت عنوان تغییر در خالص دارایی‌ها تعریف نموده و رویکرد دوم درآمد را به عنوان توازن بین درآمدها و هزینه‌ها تعریف می‌کند. انتخاب بین این دو رویکرد وابسته به هدف و مقصود از صورت‌های مالی و نیز ماهیت سود می‌باشد. اگر هدف اصلی فراهم آوردن اطلاعاتی پیرامون ثروت و وضعیت مالی واحد تجاری باشد، رویکرد دارایی - بدهی انتخاب می‌گردد. و اگر هدف اصلی، فراهم آوردن اطلاعاتی به منظور مقایسه عملکرد دوره‌ای شرکت و ارزیابی کارایی عملیاتی باشد، رویکرد درآمد - هزینه انتخاب می‌گردد. هر یک از این رویکردها مفهوم متفاوتی از سود را مد نظر قرار می‌دهند. در رویکرد دارایی - بدهی عملکرد در قالب مفهوم «خالص ارزش» متبلور می‌گردد و بنابراین هرگونه افزایش در ثروت به عنوان سود تلقی می‌گردد. اما در رویکرد درآمد - هزینه، سود (یا زیان) به عنوان تفاوت بین تلاش‌های صورت گرفته

در یک دوره (هزینه‌ها) و دستاوردهای یک دوره (درآمدها) تعریف شده است (ووست من و کیرزک ، ۲۰۰۵).

در دیدگاه سنتی، صورتحساب سود و زیان با جریان پولی معاملات اقتصادی در یک دوره مشخص ارتباط دارد. در حالی که ترازنامه نشان‌دهنده سرمایه در یک تاریخ معین می‌باشد. در این شکل از صورتحساب سود و زیان، سود عملیاتی محور اصلی و مرکزی می‌باشد. این سود عملیاتی برابر است با جریان ورودی پولی ناشی از فروش کالا یا خدمات توسط واحد تجاری، به کسر هزینه‌های به وقوع پیوسته برای تولید یا فروش آنها. بنابراین سود را می‌توان به عنوان سطح یا درجه موفقیت و کارایی عملیات واحد تجاری تلقی نمود. در دیدگاه دارایی - بدهی، سود یا زیان در قالب تغییر در ارزش دارایی‌ها و بدهی‌ها تعریف می‌گردد. بر این اساس درآمد یا هزینه از یک استقلال مفهومی برخوردار نیستند. در سلسله مراتب مفهومی تعریف عناصر صورتهای مالی، نخست تعریف دارایی‌ها ارائه شده و سپس تعریف سایر عناصر صورتهای مالی با توجه به آن استخراج شده است (مولر ، ۲۰۱۳).

رویکرد دارایی - بدهی به طور کلی منجر به گسترده‌تر شدن حوزه تعریف درآمد و هزینه می‌گردد؛ و منجر به شمول اقلامی در محاسبه سود می‌گردد که در رویکرد درآمد - هزینه مورد شناسایی قرار نمی‌گیرند. در حقیقت این چارچوب منجر به شناخت اقلامی نظیر سود یا (زیان) تحقق نیافته ناشی از ارزشیابی مجدد دارایی و بدهی‌ها می‌گردد. این موضوع منجر به افزایش استفاده از ارزش های منصفانه می‌گردد (ووست من و کیرزک ، ۲۰۰۵).

همان گونه که در قسمت های پیشین اشاره شد ، هر یک از ابعاد مورد بحث در یک تعامل و ارتباط منطقی قرار داشته و نوع انتخاب بین گزینه های رقیب در یکی از ابعاد ، نوع انتخاب در سایر ابعاد را نیز تحت تاثیر قرار می دهد. بدین ترتیب می توان یک ارتباط منطقی را بین الف) اندازه گیری ارزش های منصفانه و رویکرد دارایی - بدهی و ب) بهای تاریخی و رویکرد درآمد - هزینه برقرار نمود. استفاده از ارزش های جاری موجب می گردد تا ترازنامه از نقش فعال تری برخوردار گردد و صرفاً نمایش دهنده نتایج معاملات گذشته نباشد. چرا که ترازنامه در این شرایط ، بیشتر نشان دهنده قیمت های آینده نگر بازار ، و یا جریان های نقد آتی ناشی از دارایی ها و بدهی ها خواهد بود. این موضوع هم چنین منجر به نوسان پذیری بالاتر ترازنامه خواهد گردید (مولر ، ۲۰۱۳).

#### بعد سوم: تئوری مالکیت

سومین و شاید مهم ترین بعد در تبیین تفاوت میان مدل های حسابداری، نوع دیدگاه نسبت به واحد تجاری می‌باشد. در این بخش با دو رویکرد عمده مواجه هستیم: تئوری مالکیت انفرادی و تئوری

واحد تجاری. تئوری نخست فرض می‌کند که واحد تجاری در حقیقت عبارت است از سرمایه‌گذاری مالکان، و از موجودیتی جداگانه برخوردار نمی‌باشد. بنابراین حسابها باید از دیدگاه مالکان تهیه شوند. در مقابل تئوری واحد تجاری ادعا می‌کند که واحد گزارشگر، از ماهیتی جداگانه نسبت به مالکین آن برخوردار است. دارایی‌ها و بدهی‌ها به واحد گزارشگر تعلق داشته و سود و زیان در نتیجه استفاده از آن ایجاد می‌گردد. بنابراین صورت‌های مالی از دیدگاه واحد تجاری و با فرض تداوم فعالیت آن تهیه می‌گردد.

انتخاب بین تئوری واحد تجاری و مالکیت انفرادی، به طور منطقی انتخاب بین سایر ابعاد تئوری را تحت تاثیر خویش قرار می‌دهد. هر یک از آن‌ها رویکرد جداگانه‌ای را برای تعیین درآمد و اندازه‌گیری دارایی‌ها پیشنهاد می‌دهند. از دیدگاه تئوری مالکیت انفرادی، تعیین ثروت مالکان هدف اصلی می‌باشد. بنابراین، این دیدگاه دارایی محور بوده و به رویکرد دارایی - بدهی برای اندازه‌گیری عملکرد و تغییر خالص ثروت مالکان نزدیک می‌باشد (مولر، ۲۰۱۳). با انتخاب تغییر در خالص ثروت به عنوان معیار اصلی ارزیابی عملکرد شرکت، اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها به ارزش‌های جاری، ضرورتی اجتناب ناپذیر می‌باشد. تئوری مالکیت انفرادی از این دیدگاه که سود به معنای خالص تغییر در دارایی‌ها و بدهی‌ها در طول یک دوره می‌باشد، حمایت می‌کند. بنابراین می‌توان این نتیجه منطقی را حاصل نمود که کلیه دارایی‌ها و بدهی‌ها باید به ارزش‌های جاری اندازه‌گیری شده، و سود در برگیرنده کلیه تغییرات در ارزش ناشی از معاملات تحقق یافته و نیز اقلام تحقق نیافته باشد (وان مورکی، ۲۰۱۰).

اما از دیدگاه تئوری واحد تجاری آنچه که اهمیت دارد، ایجاد مداوم درآمد برای تامین ادعاهای گروه‌های گوناگون ذینفع در واحد تجاری، اعم از فراهم‌آوردندگان سرمایه تا مقامات مالیاتی می‌باشد. بنابراین، این دیدگاه سود محور بوده و بر محاسبه سود و زیان تمرکز دارد. هم چنین ارتباط نزدیکی بین تئوری واحد تجاری و بهای تاریخی وجود دارد. چرا که از دیدگاه این تئوری، حسابداری کمتر برای مقاصد ارزشیابی به کار گرفته شده و بیشتر برای ارزشیابی کارایی، از طریق تطابق دستاوردهای حاصل از فعالیت‌های عملیاتی و تلاش‌های صورت گرفته، مورد استفاده قرار می‌گیرد (مولر، ۲۰۱۳).

#### ارتباط ابعاد و شکل‌گیری مدل حسابداری

حال می‌توان مباحث تئوریک مطرح شده در بالا را در قالب دو نمونه ایده‌آل حسابداری خلاصه نمود. این دو مدل عبارتند از: (۱) مدل بهای تاریخی و (۲) مدل ارزش‌های منصفانه. هر یک از این مدل‌ها حاصل ترکیب خاصی از ارزش‌های ابعاد سه‌گانه بحث شده در بالا می‌باشد. جدول شماره ۱

نشان‌دهنده خصوصیات هر یک از این دو مدل حسابداری با توجه به ابعاد سه‌گانه اندازه‌گیری دارایی‌ها، تعیین درآمد و تئوری مالکیت می‌باشد.

جدول شماره ۱. ابعاد تئوریک شکل‌دهنده مدل بهای تاریخی و ارزش‌های منصفانه

ابعاد تئوریک	مدل بهای تاریخی	مدل ارزش‌های منصفانه
مبنای اندازه‌گیری دارایی‌ها	بهای تاریخی	ارزش‌های جاری
شیوه تعیین درآمد	رویکرد درآمد - هزینه	رویکرد دارایی - بدهی
تئوری مالکیت	تئوری واحد تجاری	تئوری مالکیت انفرادی

جدول بالا نشان می‌دهد که مدل بهای تاریخی و یا مدل ارزش‌های منصفانه، تنها به شیوه اندازه‌گیری دارایی‌ها محدود نمی‌گردد. بلکه ابعاد دیگری چون شیوه تعیین درآمد و تئوری مالکیت نیز در شکل‌گیری آن‌ها موثر است. به بیان دیگر این ابعاد سه‌گانه در تعامل با یکدیگر عمل نموده و از ترکیب آن‌ها یک مدل خاص حاصل می‌گردد. بدین ترتیب باید گفت که به طور مثال استفاده از ارزش‌های جاری برای اندازه‌گیری دارایی‌ها بدون استفاده از مبنای متناسب با آن برای تعیین درآمد وافی به مقصود نخواهد بود.

### نتیجه‌گیری

انقلاب در حسابداری را می‌توان در قالب تغییر و انتقال از نظام بهای تاریخی به نظام ارزش‌های منصفانه تفسیر نمود. نظام نخست، رایج‌ترین و متداول‌ترین شیوه برای حسابداری از ۱۹۰۰ تا ۱۹۹۰ بوده است. و نظام دوم با سرعت روزافزونی در حال گسترش بوده و در استانداردهای هیات استانداردهای حسابداری مالی و کمیته تدوین استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، از جایگاه قوی‌تری برخوردار می‌گردد. این تغییرات را می‌توان به شرایط سیاسی و اقتصادی که در آن سرمایه مالی از اهمیت روزافزونی برخوردار گشته است نیز مربوط دانست. البته باید گفت که استانداردهای فعلی یک سیستم خالص و کامل حسابداری ارزش‌های منصفانه نیست. بلکه یک سیستم مختلط می‌باشد، که تمایل به تقویت پارامترهای حسابداری ارزش‌های منصفانه دارد. این تحول با چالش‌های عمده‌ای مواجه می‌باشد. صرف نظر از مسائل و مشکلات کاربردی به کارگیری ارزش‌های

منصفانه، بسیاری نسبت به مشروعیت مفهومی آن متقاعد نگردیده‌اند و همچنان استفاده از بهای تاریخی را امری قابل دفاع می‌دانند.

در این زمینه باید به این موضوع اشاره داشت که برای مشروع‌سازی یک تئوری، توجه به سه جنبه عملی بودن، صحت تئوریک و مبنای اخلاقی مورد توجه بوده است. در جستجوی مشروعیت یکی از مبانی حسابداری، سه جنبه عملی، اخلاقی و تئوریک با یکدیگر تقابل داشته و تا کنون تلاشها برای پیوند میان این هر سه جنبه با شکست مواجه شده است. در نتیجه دستیابی به مشروعیت در این حوزه از ماهیت مقطعی برخوردار بوده است (جنوریو و جک، ۲۰۱۱).

در این مقاله تلاش شد تا از یک سو با استفاده از یک تجزیه و تحلیل تاریخی به کنکاش پیرامون سیر تاریخی توسعه ارزش‌های منصفانه پرداخته شده و از سوی دیگر ابعاد تئوریک پشتوانه شکل‌گیری مدل‌های بهای تاریخی و ارزش‌های منصفانه مورد بررسی قرار گیرد. نتایج تجزیه و تحلیل تاریخی نشان می‌دهد که در طول تاریخ حسابداری اغلب استفاده از یک نظام اندازه‌گیری مختلط حاکم بوده است. و بهای تاریخی تنها در حد فاصل سالهای ۱۹۴۰ تا ۱۹۷۰ از یک مشروعیت مقطعی برخوردار بوده است. همچنین نتایج تجزیه و تحلیل تئوریک ابعاد پشتوانه مدل‌های حسابداری نشان می‌دهد که یک مدل ایده‌آل حسابداری تنها به شیوه اندازه‌گیری دارایی‌ها محدود نمی‌گردد. بلکه ابعاد سه‌گانه شیوه اندازه‌گیری، رویکرد تعیین درآمد و تئوری مالکیت، در یک تعامل منطقی با یکدیگر یک مدل ایده‌آل حسابداری خاص را شکل می‌دهند. این ابعاد سه‌گانه به یکدیگر وابسته بوده و انتخاب بین گزینه‌های رقیب در یکی از این ابعاد، نوع انتخاب در سایر ابعاد را نیز تحت تاثیر قرار می‌دهد.

پی‌نوشت

Inventory method      ۲      Single account      ۱

منابع:

Barlev, B., & Haddad, J. R. (2003). "Fair value accounting and the management of the firm". **Critical Perspectives on Accounting**, 14(4): 383-415.

Georgiou, O., & Jack, L. (2011). "In pursuit of legitimacy: A history behind fair value accounting". **The British Accounting Review**, 43: 311-323.

- Godfrey, Hodgson, Holmes, Tarca. (2006). **Accounting Theory**, 6<sup>th</sup> Edition, Willy.
- Jones, M. J., & Oldroyd, D. (2009). "Financial accounting: past, present and future". **Accounting Forum**, 33: 1-10.
- Muller, J. (2013). "An accounting revolution? The financialisation of standard setting". **Critical Perspectives on Accounting**, Article in press
- Paton, WA, Littleton A.(1957). "An introduction to corporate accounting standards". Chicago: American Accounting Association.
- Richard, J. (2004). "The secret past of fair value: lessons from history applied to the French case". **Accounting in Europe**, 1: 95-107.
- van Mourik, C.(2010). "The equity theories and financial reporting: an analysis". **Accounting in Europe**.7(2):191-211.
- Wu`stemann, J. Kierzek, S.(2005). "Revenue recognition under IFRS revisited: conceptualmodels. Current proposals and practical consequences." **Accounting in Europe** .2(1):69-10

### **Historical and theoretical analysis of the development trend of the fair values**

Optimal measurement system has been one of the central issues of accounting theory. In recent years an increasing tendency to use of fair values in financial reporting has emerged. Historical analysis, one of the approaches available to justify the use of fair values is desirable. The results of the historical analysis shown in the history of accounting is often a complex system of measurement is used. Historical cost only between 1940 and 1970 had a legitimate point. In this paper also examines the theoretical aspects influencing the choice between historical cost and fair values model. Accordingly we must say that the choice between historical cost and fair values of the model largely depends on other

dimensions and structures which comprise a theory. The three dimensional measurement of assets, income determination, and the theory of equity (ownership) in a logical interaction with each other, affect the evaluation system of their choice to make. Type a choice between competing options in each of these dimensions, the selection will affect other aspects.

Key Words: Fair values, Historical cost, Historical analysis, Measurement systems, Ownership theory.

## پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در ایران: فرصتها و چالشها

حسن زلّقی<sup>۱</sup>، مهدی خزایی<sup>۲</sup>

### چکیده

امروزه، اهمیت هماهنگی با استانداردهای بین المللی حسابداری بر هیچ کشوری پوشیده نیست. در گذر از مسیر پر پیچ و خم پذیرش این استانداردها، آگاهی از فرصتها و چالشهای پیش رو از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

این مقاله با رویکردی توصیفی و مروری بر ادبیات موضوعی، به بررسی ضرورت به کارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و مزایا و محدودیتهای آن در ایران پرداخته و در ادامه راهکارهای اجرایی به منظور پیاده‌سازی موفق بکارگیری استانداردهای بین المللی حسابداری در ایران ارائه می‌دهد.

به منظور اجرای موفق بکارگیری استانداردهای بین المللی باید با نگاهی واقع بینانه به ظرفیتها، چالشها و وضعیت موجود توجه شود. به این منظور باید رویکردی یکپارچه با تعامل نهادهای حرفه‌ای اتخاذ شود. در این راستا، برنامه ریزی و اقدام موثر جهت رفع مسائل مالیاتی، ترجمه تخصصی استانداردها، آموزش، و تدوین رهنمودهای مورد نیاز جهت بکارگیری استانداردها ضروری می‌باشد.

واژگان کلیدی: استانداردهای بین المللی، یکپارچگی جهانی حسابداری

۱. استادیار حسابداری دانشگاه بوعلی سینا همدان zalaghi@basu.ac.ir

۲. دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه بوعلی سینا همدان

## مقدمه

امروزه حسابداری به دنبال ایجاد یکپارچگی جهانی هم در سطح بازارها و هم در سیاست گذاری ها است. هدف از این سیاست گذاری ها در نهایت کاهش هزینه‌های ارتباطات و فناوری اطلاعات است. برای ایجاد این یکپارچگی لزوماً باید استانداردهای گزارشگری مالی و عملکرد آن مورد توجه قرار گیرد (بال، ۲۰۰۶). افزایش هماهنگی در سطح بین المللی به تدوین استانداردهای جامع تر منجر می‌شود. جریان مستمر جهانی شدن بازار بورس موجب می‌شود شرکت ها تغییرات را بپذیرند. اگر شرکتی نتیجه فعالیت های خود را به گونه ای ارائه کند که برای سرمایه گذاران خارجی قابل درک نباشد، امکان دستیابی به منابع مالی خارجی کاهش می‌یابد. با افزایش همکاری کشورها، دسترسی به مجموعه منحصر به فردی از سیستم های حسابداری جهانی آسان تر خواهد بود (هیل و لوییز، ۲۰۰۹).

مجموعه استانداردهای بین المللی این امکان را فراهم می‌کند تا زمینه فعالیت شرکت در سطح بالاتری بوجود آید، چرا که اطلاعات صورت های سودوزیان و ترازنامه در بین کشورهای مختلف، یکنواختی بیشتری خواهند یافت (اندرسون، ۱۹۹۳). تهیه مجموعه استانداردهای یکنواخت به منظور کاهش هزینه های تولید و توزیع اطلاعات یکنواخت و قابل اطمینان در بازار سرمایه صورت می‌گیرد (اثنی عشری و خان بیگی، ۱۳۸۷). امروزه از دو جهت هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری اهمیت پیدا کرده است:

همراه با گسترش سریع بازارهای سرمایه، که تاثیری مهم در توزیع منابع اقتصادی دارد، چگونگی افشای اطلاعات از مسائل با اهمیت در تعیین کارایی بازار است.

افزایش شرکت های چند ملیتی که به صورت فرا مرزی فعالیت می‌کنند، موجب پیدایش نیاز به وجود مجموعه ای از استانداردهای یکنواخت می‌شود.

کارایی جریان کالاها و خدمات، سرمایه و منابع موجب می‌شود که فعالیتهای تجاری به فراتر از مرزهای ملی گسترش یابد و وضعیت عملیات تجاری و مالی در بیش از یک کشور، ایجاد می‌کند که استانداردها صرفاً محدود به یک کشور خاص نباشد. وجود روشهای حسابداری متفاوت برای یک نوع معامله رویداد، تجزیه و تحلیل و مقایسه صورتهای مالی را با مشکلات زیادی مواجه کرده است. و این موضوع منجر به حمایت رو به گسترشی برای تدوین استانداردهای حسابداری بین المللی گشته است (خوش طینت و رحیمیان، ۱۳۸۳).

یکی از بااهمیت ترین عوامل موثر بر تمایل به یکنواخت سازی، افزایش اهمیت شرکت های چند ملیتی است. شباهت کلی استانداردهای حسابداری و روش های مربوط مسلماً ایجاد هماهنگی بین

قسمت های تابعه شرکت های چند ملیتی را تسهیل می کند. به طور مشخص، تهیه صورت های مالی تلفیقی در صورت یکنواخت بودن استانداردهای حسابداری در جوامع مختلف و به پیروی از آن در بخش های مختلف شرکت های چند ملیتی به مراتب آسانتر خواهد بود. به موازات افزایش تعداد و اهمیت شرکت های چند ملیتی، در حرفه حسابرسی نیز به موضوع بین المللی شدن توجه بیشتری مبذول شده است (شباهنگ، ۱۳۸۲).

پذیرش استانداردهای بین المللی موافقان و مخالفانی دارد. موافقان با اشاره به مزایای پذیرش این استانداردها از قبیل کاهش هزینه های دستیابی به اطلاعات، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، جذب سرمایه گذاری خارجی، کاهش ریسک کشور و امکان انتقال سرمایه در سطح بین المللی دیدگاه خود را توجیه می کنند. از سوی دیگر، مخالفان تفاوت های فرهنگی و اقتصادی و نیازهای متفاوت استفاده کنندگان را مد نظر دارند. با این حال، امروزه با توسعه شرکت های بزرگ و چند ملیتی، وجود استانداردهایی در سطح بین المللی ناگزیر است.

### پیشینه استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی

اولین استانداردهای حسابداری بین المللی را کمیته تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری در سال ۱۹۷۵ منتشر کرد. هیئت تدوین استانداردهای حسابداری بین المللی در سال ۲۰۰۱ جایگزین این کمیته شد و در سال ۲۰۰۵ بیشتر شرکت های اروپایی و کشورهای دیگر ملزم به رعایت استانداردهای گزارشگری حسابداری بین المللی در ارائه صورت های مالی خود شدند (آرمسترانگ و دیگران ۲۰۰۷).

به لحاظ تاریخی استانداردهای حسابداری توسط یکی از این نهادها تدوین می شدند: دولت، حرفه ی حسابداری، و یا هیئت مستقل. استانداردهای ملی زمانی مطرح بود که شرکت ها در کشور خود تامین مالی می کردند و سرمایه گذاران نیز در خانه خود سرمایه گذاری می کردند. پس از دهه ۷۰ میلادی، رشد تقاضا برای افزایش کیفیت گزارش های مالی هماهنگ سازی در میان اقتصادهای عمده را برانگیخت. با جهانی شدن بازارهای سرمایه، سرمایه گذاران در جستجوی فرصت های سرمایه گذاری در سراسر دنیا بر آمدند؛ زیرا که تفاوت سیستم های حسابداری درک گزارش های مالی را کاهش می دهد و مانع از مقایسات سرمایه گذاران می شود.

### مزایای پذیرش استانداردهای بین المللی

مزایای گوناگونی را در مورد همگرایی استانداردهای حسابداری و تدوین مجموعه ای واحد از استانداردهای حسابداری بین المللی بر شمرده اند. در ادامه برخی از این موارد مورد اشاره قرار خواهند گرفت.

کاهش هزینه های تدوین استانداردها: برای بسیاری از کشورهایی که تا کنون موفق به تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی نشده اند، قبول استانداردهای پذیرفته شده بین المللی هزینه های تدوین استانداردها را از بین می برد و یا کاهش می دهد (خوش طینت و رحیمیان، ۱۳۸۳).

افزایش مقایسه پذیری: تردیدی نیست که یکی از مهم ترین اهداف یکسان سازی جهانی استانداردهای حسابداری افزایش مقایسه پذیری صورتهای مالی است. از دیدگاه نظری این توافق وجود دارد که داشتن مجموعه واحدی از استانداردهای با کیفیت بالا به نفع سرمایه گذاران است و منجر به کاهش هزینه های اداری جهت دسترسی به بازارهای سرمایه در سراسر جهان می شود. در یک بازار سرمایه ی یکپارچه، منطق وجود مجموعه ی واحدی از استانداردها آشکار است، زیرا این مجموعه ی واحد، مقایسه پذیری و درک گزارشگری مالی را بهبود می بخشد و به کارگیری سرمایه در فراسوی مرزهای سیاسی را کاراتر می سازد (مهام و همکاران، ۱۳۹۱).

ارتقای کیفیت گزارشگری مالی: حسابداران حرفه ای سراسر جهان بر مجموعه ی واحدی از استانداردها متمرکز می شوند و به این ترتیب نقاط ضعف این استانداردها کاملاً آشکار می شود و از طریق رفع اشکالات آن، شفافیت و کیفیت گزارشگری مالی به میزان زیادی ارتقا پیدا می کند. با توجه به شرایط مختلف اقتصادی در سراسر جهان، تجربیات بسیاری از کشورها در استانداردها لحاظ می شود و از بحران های مالی - اقتصادی جلوگیری می شود (مهام و همکاران، ۱۳۹۱).

صرفه جویی در زمان و هزینه و آموزش: استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی از طریق کاهش هزینه های تطبیق، هزینه دسترسی به اطلاعات بازارهای سرمایه ی مختلف را کاهش می دهد. حسابداران با فراگیری مجموعه ی واحدی از استانداردها، قادر به تهیه و تحلیل صورت های مالی سراسر شرکت های جهان خواهند بود. سرمایه گذاران نیز با درک استانداردها، اطلاعات را به درستی تفسیر و از این رو، تصمیمات بهتری را بر اساس این اطلاعات اتخاذ می کنند (مهام و همکاران، ۱۳۹۱).

علاوه بر این، در صورت مشابه بودن نحوه ارائه آموزش های لازم و ارتقای مهارت ها و دانش حرفه ای افراد در کشورهای مختلف، امکان استخدام و نقل و انتقال موسسات حرفه ای بین المللی در سطح کشورهای مختلف به سهولت امکان پذیر می شود (خوش طینت و رحیمیان، ۱۳۸۳).

#### معایب و محدودیتهای همگرایی

نخست، وصول مالیات در همه کشورها یکی از بزرگترین منابعی است که تقاضا برای خدمات حسابداری را به وجود می آورد. از آن جا که، در سطح بین المللی، سیستم های وصول مالیات متفاوت است، می توان به راحتی انتظار داشت که منجر به سیستم های گوناگون حسابداری و

سیستم هایی شود که در سطح بین المللی مورد استفاده قرار می گیرند. دوم ، از آنجا که نمی توان امید زیادی داشت که یک سیستم منحصر به فرد اقتصادی یا سیاسی، در سطح بین المللی، وجود داشته باشد، می توان انتظار داشت که تفاوت در سیستم های اقتصادی و سیاسی کماکان ادامه یابد و به صورت یک مانع بر سر راه یکنواختی حسابداری بین المللی قرار گیرد. سوم ، برخی از حسابداران از طریق تعیین شرایط بسیار دقیق مربوط به اعطای گواهی نامه در درون کشور باعث می شوند که بر سر راه فرایند یکنواختی رویه ها در سطح بین المللی موانعی به وجود آید.

موضوع با اهمیتی که نیازمند توجه ویژه در رابطه با این موضوع می باشد، نقش گزارشگری مالی به طور عام و استانداردهای حسابداری به طور خاص می باشد. بحران اعتباری سالهای اخیر، اعتماد به صلاحیت و شایستگی مراجع حرفه ای استاندارددگذار در سراسر جهان را زیر سوال برد. چگونه موسسات مالی در آگاه نمودن سرمایه گذاران نسبت به ریسک بالایی که با آن مواجه بودند ناکام باقی گذاشت؟ آیا استانداردهای حسابداری تدوین یافته توسط هیات استانداردهای حسابداری مالی و هیات استانداردهای حسابداری بین المللی و سایر مراجع استاندارددگذار به اندازه کافی مناسب هستند؟ آیا برای دستیابی به اهداف مورد نظر سازگاری دارند؟ (والکر، ۲۰۱۰).

در واکنش به این موضوعات گروه جی بیست طی برنامه ای از اعضای کلیدی استانداردهای حسابداری جهانی خواست تا در جهت فراهم نمودن مجموعه واحدی از استانداردهای حسابداری با کیفیت جهانی تلاش نمایند. با این حال، این درخواست با انتقاداتی مواجه شد. برخی بر این عقیده اند که در شرایط وقوع رسوایی های مالی و سقوط بازارهای سرمایه، اغلب سیاستمداران واکنش- های شتاب زده ای نشان می دهند و در برخی مواقع برنامه های آنها دارای پیامدها و عواقبی نامطلوب و غیرقابل انتظار می باشد (والکر، ۲۰۱۰).

### مزایای پذیرش استانداردهای بین المللی در ایران

پذیرش استانداردهای بین المللی در ایران دارای مزایای بسیاری است. بخشی از این مزایا بدین شرح است:

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

فراهم نمودن امکان تشکیل بورس بین المللی، کمک به سرمایه گذاران در تنوع بخشی به سرمایه گذاری در بورسهای مختلف جهان، امکان پذیرش شرکتها در بورس سایر کشورها و پذیرش متقابل شرکتهای خارجی در بورس ایران

افزایش قابلیت مقایسه و امکان ارزیابی بهتر کسب و کار در کشور توسط نهادهای بین المللی نظیر موسسات رتبه بندی

صرفه جویی در زمان و هزینه تهیه صورتهای مالی بر مبنای استانداردهای مختلف

فراهم نمودن امکان استفاده مؤثرتر از فناوریهای چون XBRL جهت افزایش شفافیت اطلاعات و ارتقای جایگاه شفافیت اطلاعاتی کشور از منظر بین المللی

استفاده از تجربه و دانش بین المللی

### محدودیتها و چالشهای پذیرش استانداردهای بین المللی در ایران

چالشهای موجود در به کارگیری استانداردهای بین المللی را می توان به سه دسته کلی طبقه بندی کرد: ۱. چالش های ناشی از محیط اقتصادی، ۲. چالش های ناشی از محیط حقوقی، و ۳. چالش های ناشی از محیط کسب و کار.

چالش های ناشی از محیط اقتصادی. اقتصاد ایران، تا حد زیادی متکی به درآمد نفت و به تبع آن متکی به وضعیت مالی دولت می باشد. بخش مهمی از اقتصاد کشور در انحصار نهادهای بخش عمومی است و بنابراین نمی توان آن را به عنوان اقتصادی رقابتی تلقی کرد. همچنین رانت و بارانه از اجزای جدایی ناپذیر آن به شمار می آیند. تورم مزمن و کاهش مستمر قدرت خرید پول ملی به خصیصه ای ذاتی تبدیل شده است. حداقل دو متغیر کلان اقتصادی یعنی نرخ بهره و نرخ ارز تابع بازار نیستند و از تصمیمات دولت تبعیت می کنند. بزرگترین چالش های اقتصادی تورم مزمن و نرخ دستوری ارز می باشند. زیرا هر یک به تنهایی و بدتر از آن تلفیق این دو عامل، بر واحد سنجش عناصر صورت های مالی یعنی پول، تأثیری مخرب دارد. این امر می تواند موجب مخدوش ساختن تلفیق پذیری و مقایسه پذیری صورت های مالی شرکت های ایرانی و نا مربوط بودن اطلاعات مندرج در آنها گردد (سلامی، ۱۳۹۱).

چالش های ناشی از محیط حقوقی. لازم الاجرا نبودن قانون، قوانین و مقررات مالیاتی، و افشا ریسک چالشی عمده محسوب می شود.

چالش های ناشی از محیط کسب و کار. عموم مردم با این موضوع نا آشنا هستند. مدیران بنگاه های اقتصادی، مشاوران حقوقی، قضات و وکلای دادگستری شناخت کافی نسبت به این استانداردها ندارند و نیاز به آموزش های مرتبط می باشد.

## خلاصه و نتیجه‌گیری

نظر به رویه‌های موجود تجارت و کسب و کار، جهانی شدن امری اجتناب ناپذیر است. جهانی شدن به معنای پذیرش بدون چون و چرای دیدگاه‌های دیگران نیست، بلکه حساسیت‌ها و نیازهای خاص بازار سرمایه کشور باید مورد توجه قرار گیرد. به منظور افزایش شفافیت اطلاعاتی، بر حسب نیاز بازار سرمایه اعمال الزامات بیشتری مورد نیاز است. برای به کارگیری استانداردهای بین‌المللی که موجب شفافیت اطلاعاتی هرچه بیشتر بازار سرمایه و ارتقای جایگاه بین‌المللی کشور شود، باید با مشارکت تمامی فعالان حرفه حسابداری و حسابرسی کشور، نقشه راه مطلوبی تکمیل شود که در آن راهکارهای بهینه دستیابی به چنین هدفی ارائه گردد. تجربه جهانی شدن نشان می‌دهد فرصت‌ها مهم اند و چالش‌ها کم اهمیت و برطرف شدنی هستند. تا کنون کشوری از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی خارج نشده است. در ایران، دولت، و سازمان‌های ضابطه‌گذار و ناظر، جهانی شدن را پذیرفته‌اند. امروزه، به دلیل پیشرفت‌های زیرساختی مخابرات، تجارت، و کسب و کار بسیار متصل و جهانی شده است. از آن جایی که حسابداری زبان کسب و کار و تجارت است پس نیاز واقعی به مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری جهانی وجود دارد که در مقام زبان مشترک کسب و کارهای بین‌المللی انجام وظیفه کند.

اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری نیازمند همفکری و همکاری متقابل سازمان‌ها و نهادهای مرتبطی چون سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی، سازمان بورس، و سازمان امور مالیاتی می‌باشد. برای بکارگیری موفق این استانداردها باید با نگاهی واقع‌بینانه، به چالش‌ها و وضعیت موجود توجه شود. به این منظور باید رویکردی یکپارچه با تعامل اثربخش نهادهای حرفه‌ای به کار گرفته شود. در این راستا، برنامه ریزی و اقدام موثر جهت رفع مسائل مالیاتی، ترجمه تخصصی استانداردها، آموزش، و تدوین رهنمودهای مورد نیاز جهت بکارگیری استانداردها ضروری می‌باشد. در این راستا، راه کارهای اجرایی زیر توصیه می‌گردد:

تشکیل کمیته‌ای مرکب از نمایندگان نهادهای حرفه‌ای مانند سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی، سازمان بورس، سازمان مالیاتی، نمایندگان صنعت، انجمن‌های حرفه‌ای و ... برای تکمیل نقشه راه، انجام هماهنگی‌های لازم و پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی.

آغاز اجرای مصوبه با ارائه صورتهای مالی براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توسط شرکتهای بزرگ که دارای تخصص و امکانات کافی هستند.

آموزش ناشران، حسابرسان، سرمایه گذاران و دانشجویان و آشنا کردن آنها با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی از ارکان اصلی گرایش به سمت این استانداردها می باشد که باید در مرحله گذار با جدیت انجام پذیرد. همچنین، باید در بحث آموزش موضوع استانداردهای بین المللی حسابداری به سرفصل دروس اضافه شود.

ترجمه استانداردهای بین المللی یکی از مهمترین ارکان تصمیم یک کشور برای پذیرش این استانداردها است. کشورهایی که این استانداردها را پذیرفته یا رعایت آنها را مجاز دانسته اند، تنها در صورتی خواهند توانست از قابلیت مقایسه و شفافیت اطلاعاتی ناشی از بکارگیری این استانداردها بهره مند شوند که این استانداردها به طور صحیح و کامل به زبان رسمی آن کشورها ترجمه شود.

حسابداری بین الملل دارای مسائل و مباحث نظری و عملی متعدد و فراوانی جهت تحقیق و پژوهش می باشد و نیازمند بررسی بیشتر می باشد.

#### فهرست منابع

- جعفری، محمد رضا. (۱۳۷۳). "همگونی بین المللی گزارش های مالی". فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، صص ۸۳-۹۴.
- خوش طینت ، محسن؛ رحیمیان ، نظام الدین. (۱۳۸۳). "هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری". مطالعات حسابداری، شماره ۶.
- خوش طینت محسن. (۱۳۸۲). "حسابداری بین المللی : نقش و جایگاه آن". فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۱.
- رحمانی، علی؛ علیپور، شراره. (۱۳۹۰). "دیدگاه جامعه حسابداری ایران درمورد پذیرش استانداردهای بین المللی حسابداری". حسابدار رسمی ، شماره ۱۴.
- ریاحی بلکویی، احمد. (۱۳۹۰). تئوری های حسابداری ، ترجمه دکتر علی پارساییان ، انتشارات ترمه ، چاپ سوم.
- سجادی، سیدحسین؛ عربی، مهدی. (۱۳۹۱). "تاثیر بکارگیری استانداردهای حسابداری بین المللی بر کیفیت حسابداری". حسابدار رسمی، شماره ۲۹.

شباهنگ، رضا. (۱۳۸۲). "یکنواختی استانداردهای حسابداری در سطح جهان". فصلنامه حسابر، شماره ۲۳.

شباهنگ، رضا. (۱۳۹۱). "تئوری حسابداری". جلد دوم، چاپ هفتم، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابر، سازمان حسابر

کرمی، غلامرضا؛ تاجیک، کامران. (۱۳۸۶). "عوامل محیطی موثر بر حسابداری و مدل های آن". ماهنامه حسابدار، شماره ۱۸۲.

مرادی، جواد. (۱۳۸۷). "سیاست و فرهنگ در حسابداری بین المللی". ماهنامه حسابدار، شماره ۱۸۷.

مهام، کیهان؛ حیدر پور، فرزانه؛ آقایی قهی، علیرضا. (۱۳۹۱). "بررسی مزایا و معایب به کارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به عنوان استانداردهای ملی حسابداری". پژوهش های تجربی حسابداری، ۱ (۳)، ۸۷-۱۰۵.

اثنی عشری، حمیده؛ احمد خان بیگی، مصطفی. (۱۳۸۷). "گامی به سوی پیاده سازی استانداردهای بین المللی حسابداری". فصلنامه حسابر، ۴۲، ۱۲-۲۳.

Anderson, N., (1993). "The Globalization of GAAP." Management Accounting, 52-54.

Armstrong, C., Barth, M., Jagolinzer, A. and Riedl, A. (2007). "Market reaction to the IFRS adoption in Europe", Working Paper, Stanford University.

Ball, R. (2006). "IFRS: Pros and Cons for Investors", Accounting & Business Research, 33 ,International Accounting Policy Forum.

Hail, L., and C. Leuz.( 2009). " Cost of capital effects and changes in growth expectations around U.S. cross-listings", Simon School of Business University of Rochester.

Samuel ,Sajay . Manassian ,Armond . (2011) .“ The rise and coming fall of international accounting research ”. Critical Perspectives on Accounting , 22 : 134-152

Scott , William R. “ Financial accounting theory”. 5<sup>th</sup>Edition , Pearson prentice hall. 2009

Walker , Martin. (2010) .“Accounting for varieties of capitalism: The case against a single set of global accounting standards”. The British Accounting Review , 42 : 608-627

**Abstract**

Nowadays, the significance of employing international accounting standards is known to all countries. Drawing on extant literature in accounting, this study sought to explore the opportunities and challenges of the adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) by Iran through a study of the major obstacles, benefits and attitudes towards its adoption. The results provide some practical guidelines for successful implementation of IFRS.

The policy implication of the study's findings is the need for financial regulators and professional accountancy bodies to work collaboratively and also update their IFRS knowledge in order to maintain their professional competence. There is also a need to integrate IFRS into the accounting curriculum in Iran's higher education system.

## بررسی دیدگاه استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در خصوص پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

محمد جواد ساعی<sup>۱</sup>، محمود لاری دشت بیاض<sup>۲</sup>، امین رستمی<sup>۳</sup>

### چکیده

یکی از اهداف نهایی موسساتی که در زمینه افزایش شفافیت و یکنواختی صورتهای مالی فعالیت می‌کنند، وضع مجموعه‌ای از استانداردهای جهانی یکنواخت است. در ایران نیز بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) در سال ۱۳۹۲ به تصویب هیئت مدیره سازمان بورس اوراق بهادار رسید، و سال ۱۳۹۵ برای الزام ناشران بزرگ پذیرفته شده در بورس جهت تهیه صورتهای مالی مبتنی بر IFRS در نظر گرفته شده است. در این پژوهش، به بررسی دیدگاه استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در خصوص پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌پردازیم.

نتایج حاصل از پژوهش، رابطه مثبت و معنی‌داری بین سودمندی (هزینه-منفعت) و مسئولیت آموزش IFRS با مزایای ناشی از بکارگیری این استانداردها نشان می‌دهد. به عبارت دیگر از دیدگاه استفاده‌کنندگان، فزونی منافع بر هزینه‌های IFRS، انجام یک تجزیه و تحلیل هزینه-منفعت جدی قبل از بکارگیری IFRS، و فراهم کردن زمینه آموزش IFRS توسط دانشگاه‌ها و مراکز آموزش حرفه‌ای نهادها و سازمان‌ها، منجر به افزایش مزایای بکارگیری این استانداردها، و در نتیجه افزایش قابلیت اتکا و جامعیت صورتهای مالی می‌گردد.

کلمات کلیدی: استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، دیدگاه استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، هزینه - منفعت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری، آموزش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری.

۱. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد

۳. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد amin.rostami7@gmail.com

## مقدمه

حسابداری فرآیندی است که به شناخت، اندازه‌گیری، تجزیه و تحلیل و گزارش اطلاعات اقتصادی می‌پردازد. اگر اصول و قواعدی برای این فرآیند مشخص نشود، موجب اختلال در گزارشگری خواهد شد و لذا کیفیت تصمیم‌های اقتصادی که برپایه این اطلاعات اخذ می‌گردد، مطلوب نخواهد بود. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، مجموعه‌ای از اصول است که با هدف منظم کردن گزارشگری مالی و ایجاد مجموعه‌ای از قوانین حسابداری که در سرتاسر جهان مورد پذیرش قرار گیرد، تدوین و منتشر شده است. بر خلاف اصول پذیرفته شده حسابداری در برخی کشورها، که مبتنی بر قواعد<sup>۱</sup> است، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مبتنی بر اصول<sup>۲</sup> است (کارمونا و ترومیتا، ۲۰۰۸). رویکرد مبتنی بر قواعد شامل معیارها، محدودیت‌ها و استثنائات خاصی است، در حالی که رویکرد مبتنی بر اصول، روش‌ها و ایده‌های اندازه‌گیری بنیادی جهت معاملات و رویدادهای اقتصادی معرفی می‌کند. از دیدگاه هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری<sup>۳</sup> هدف اصلی انتشار استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی قادر ساختن شرکت‌ها به ارائه اطلاعات مالی قابل اتکا و شفاف به استفاده‌کنندگان است. از جمله دیگر مزایای مهم استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌توان به موارد ذیل اشاره کرد: ممانعت از زیان استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی خصوصاً سرمایه‌گذاران در اثر عدم ارائه اطلاعات گمراه‌کننده و ناکافی، کاهش هزینه تدوین و توسعه استانداردهای ملی، افزایش قابلیت مقایسه گزارش‌های مالی، بهبود جهانی سازی بازارهای سرمایه، افزایش کارایی بازار سرمایه، کاهش هزینه معاملات، افزایش کیفیت اطلاعات، افزایش شفافیت و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، افزایش جذب سرمایه‌های خارجی، و افزایش ارزش و اعتبار شرکت‌ها (لئوز و وریسیا،

<sup>۱</sup> rule-based<sup>۲</sup> principle-based<sup>۳</sup> [International Accounting Standards Board \(IASB\)](http://www.iasb.org)

۲۰۰۰؛ تارسا، ۲۰۰۴؛ کورینگ و همکاران، ۲۰۰۷؛ آگوستینو و همکاران، ۲۰۱۱؛ بزکرت و همکاران، ۲۰۱۳؛ هو و همکاران، ۲۰۱۴).

با بهبود سریع ارتباطات و همچنین از بین رفتن مرزهای اقتصادی، شرکت‌ها فعالیت‌هایشان را بصورت معاملات دوجانبه در عرصه بین‌المللی با یکدیگر انجام می‌دهند. علاوه بر این سرمایه‌گذاری در (و یا جذب سرمایه از) خارج از کشور، برای موسسه‌ها و افراد به امری رایج تبدیل شده است (زارسکی، ۱۹۹۶)، و اکنون بسیاری از شرکت‌ها علاوه بر بورس اوراق بهادار کشور خود، در یک یا چند بورس اوراق بهادار خارجی پذیرفته شده‌اند. گزارش صحیح و به موقع عملکرد این فعالیت‌ها، بستگی شدیدی به اجماع نظر استفاده‌کنندگان در خصوص استانداردهای گزارشگری مالی دارد. اگرچه در سراسر جهان، در پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، و همسان‌سازی استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی ملی می‌تواند مقاومت‌هایی صورت پذیرد (بیکر و باربو، ۲۰۰۷)؛ لیکن نهادهای قانونگذار، در پاسخ به تفاوت‌های استانداردهای حسابداری که در تهیه صورت‌های مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد، به دو روش عمل می‌کنند. یکی استفاده مستقیم از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به جای استانداردهای ملی؛ و دیگری استفاده غیر مستقیم از این استانداردها با تغییر استانداردهای ملی بر اساس استانداردهای بین‌المللی (توکار، ۲۰۰۵).

در حقیقت، روش غیر مستقیم با کاهش قواعد استانداردهای گزارشگری ملی، سبب افزایش قابلیت مقایسه صورت‌های مالی می‌گردد (چوی و همکاران، ۲۰۰۲). تا کنون بیش از ۱۱۰ کشور استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را الزامی کرده یا مجوز آن را داده‌اند<sup>۱</sup>. در حال حاضر، کشور ما از استانداردهای بین‌المللی حسابداری به عنوان مبنایی برای تدوین استانداردهای ملی استفاده می‌کند. محمدرضایی و همکاران (۲۰۱۳) اعتقاد دارند که احتمال انطباق کامل استانداردهای حسابداری ایران با استانداردهای بین‌المللی ضعیف است و حتی در صورت الزام به این انطباق، احتمال بکارگیری موثر آن کم خواهد بود. با این وجود، بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)، در تاریخ ۱۳۹۲/۱۰/۲۱ به تصویب هیئت مدیره سازمان بورس اوراق بهادار رسید. به موجب این مصوبه، کلیه شرکت‌ها و نهادهای مالی ثبت شده نزد سازمان بورس اوراق بهادار تهران، در

<sup>۱</sup> تهیه شده از وب سایت: <http://www.iasplus.com/country/useias.htm>

تهیه صورت‌های مالی که از تاریخ ۱۳۹۲/۰۱/۰۱ شروع می‌شود، مجاز به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی مبتنی بر IFRS هستند. همچنین سال ۱۳۹۵ برای الزام ناشران بزرگ پذیرفته شده در بورس جهت تهیه صورت‌های مالی مبتنی بر IFRS در نظر گرفته شده است.<sup>۱</sup>

هدف از این مطالعه بررسی دیدگاه تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی، حساب‌رسان، سرمایه‌گذاران و سایر متخصصان حسابداری و حسابرسی، در خصوص پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عنوان استانداردهای ملی گزارشگری مالی می‌باشد. همچنین هدف دیگر کمک به تصمیم‌گیرندگان و مسئولین در جهت پیاده‌سازی اثربخش و کاراتر این استانداردها می‌باشد.

ادامه این مقاله شامل بخش‌های زیر است: در بخش ۲ بصورت خلاصه پیشینه تحقیق بررسی و فرضیه‌های پژوهش تبیین شده، در بخش ۳، روش پژوهش و مدل اندازه‌گیری توضیح داده شده، در بخش ۴، نتایج تجربی و تجزیه و تحلیل آن‌ها ارائه شده، و نتیجه‌گیری مطالعه نیز در بخش ۵ ارائه گردیده است.

### مرور پیشینه و تبیین فرضیه‌های پژوهش

در حال حاضر حل مسایل و مشکلات مرتبط با استانداردگذاری، چه در سطح ملی و چه در سطح بین‌المللی، از چنان اهمیتی برخوردار است که نهادهای تحقیقاتی حسابداری بخش گسترده‌ای از توان خود را به این امر اختصاص داده‌اند. بسیاری از کشورهای در حال توسعه به دنبال بکارگیری IFRS و دستیابی به مزایای آن هستند، اما شرایط داخلی و برخی عوامل خارجی مانع جدی بر سر راه تحقق این هدف به شمار می‌آیند. با وجود برخی مشکلات، نمی‌توان از مزایای هماهنگ‌سازی IFRS چشم‌پوشی کرد، لیکن برخی از کشورها به صورتی تعدیل شده و با اعمال پاره‌ای تغییرات، این استانداردها را مورد استفاده قرار می‌دهند.

طرفداران IFRS در ایران، بر دو عامل جذب سرمایه‌های خارجی و دستیابی به استانداردهای گزارشگری مالی با کیفیت‌تر، با صرف وقت و هزینه کمتر تاکید دارند. به همین دلیل به نظر می‌رسد که گرایش ایران به سمت این استانداردها ضرورتی انکار ناپذیر است، ولی عوامل مختلفی می‌تواند بر میزان این گرایش تأثیرگذار باشد، که از مهمترین آن‌ها می‌توان به وضعیت فرهنگی، اقتصادی، و نیز موقعیت حرفه حسابداری اشاره نمود (پاکدل و همکاران، ۱۳۹۳).

تأثیرگذاری فرهنگ بر تفاوت بین استاندارد ملی و بین‌المللی بیشتر در زمینه افشا، نمود پیدا کرده است، به عنوان مثال افشای حقوق و مزایای مدیران که طبق IFRS الزامی می‌باشد. حتی ابعاد فرهنگی (هافستد) نیز می‌تواند بر گرایش به یکنواختی در کشورهای مختلف تأثیر بگذارند. به عنوان نمونه می‌توانیم انتظار داشته باشیم کشورهایی که در آنان فردگرایی بالاست، افراد بندرت به منافع جمعی فکر کنند و همین خصیصه به واگرایی و پرهیز از همکاری دامن زند (دینگ و همکاران، ۲۰۰۵). در بعد اقتصادی می‌توان به توسعه بازار بورس اوراق بهادار در سال‌های اخیر، و نیاز به جذب سرمایه‌های خارجی اشاره کرد که نیازمند استفاده از استانداردهای گزارشگری مالی با کیفیت‌تر و با قابلیت مقایسه بیشتر می‌باشد. برخی محققین نظیر گلر و همکاران (۲۰۰۲) بیان داشته‌اند که سطح سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی (FDI) رابطه مثبتی با پذیرش استانداردهای بین‌المللی دارد، لیکن اعمال تحریم‌ها علیه ایران موجب گشته که سرمایه‌گذاری خارجی صورت گرفته در ایران پایین باشد. همچنین عدم ثبات و انسجام حرفه حسابداری در ایران عاملی تأثیرگذار بر پذیرش IFRS بوده است؛ چرا که حرفه می‌تواند با صرف وقت و هزینه کمتری به استانداردهای گزارشگری مالی با کیفیت‌تری دست یابد. با این وجود ضعف و یا قوت حرفه تعیین کننده پذیرش یا عدم پذیرش IFRS نیست. چرا که کشورهای توسعه یافته‌تر حتی با وجود این که دارای حرفه حسابداری قوی هستند، خود به دنبال گسترش این استانداردها می‌باشند. علاوه بر موارد مذکور، در راه هماهنگی با استاندارد بین‌المللی حسابداری موانعی وجود دارد که از مهمترین آن‌ها حرکت سریع هیئت استانداردهای بین‌المللی به سوی استفاده از ارزش‌های منصفانه، و نیز ارتباط نزدیک بین سیستم اندازه‌گیری سود حسابداری و سود مشمول مالیات در ایران می‌باشد.

در حال حاضر کشور ما از استانداردهای بین‌المللی حسابداری به عنوان مبنایی برای تدوین استانداردهای ملی استفاده می‌کند، و طبق پژوهش‌های ساعی و همکاران (۱۳۹۲)، استفاده کنندگان صورت‌های مالی (شامل حساب‌برسان، مدیران، و سرمایه‌گذاران) تنها در سه مورد از شانزده موضوع مورد مطالعه، با تفاوت‌های بین استانداردهای ملی و بین‌المللی حسابداری موجود موافقت، و چنین استنباط می‌شود که فرآیند نظرخواهی اثربخش نبوده است. از طرف دیگر طبق برنامه‌ریزی‌های اقتصادی گسترده و بلندمدتی که مسئولین اجرایی کشور انجام داده‌اند، انتظار بر این است که ایران در سال‌های آتی رشد اقتصادی مطلوبی داشته باشد. ایران در حال گذار از اقتصاد تک محصولی و وابستگی به درآمدهای نفتی است و برای گذر هرچه سریع‌تر از این مرحله نیازمند جذب سرمایه‌های خارجی می‌باشد (پاکدل و همکاران، ۱۳۹۳). در همین راستا، بکارگیری IFRS در ۱۳۹۲ به تصویب هیئت مدیره سازمان بورس اوراق بهادار رسیده و سال ۱۳۹۵ نیز برای الزام ناشران بزرگ پذیرفته شده در بورس جهت تهیه صورت‌های مالی مبتنی بر IFRS در نظر گرفته شده است. اگرچه طبق محدود پژوهش‌های داخلی صورت پذیرفته، از نظر استفاده کنندگان از اطلاعات مالی، مزایای بکارگیری IFRS بیشتر از معایب آن است (مهام و همکاران، ۱۳۹۱) و جامعه حسابداری ایران با پذیرش استانداردهای بین‌المللی موافق است (رحمانی و علی‌پور، ۱۳۹۰)، لیکن بایستی توجه کرد که پذیرش IFRS دارای پیامدهای اقتصادی بوده (حجازی و همکاران، ۱۳۹۲) و عدم توجه به نظرات و دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان اصلی صورت‌های مالی شامل حساب‌برسان، مدیران، و سرمایه‌گذاران حرفه‌ای) در الزام بکارگیری این استانداردها، این شائبه را بوجود خواهد آورد که این استانداردها بصورت اثربخش و کامل اجرا نشود و مزایای متصور از پیاده سازی آن حاصل نگردد. با گذشت زمان تحقیقات عوامل مختلف اثرگذار بر افزایش مزایای ناشی از پذیرش و بکارگیری IFRS را بررسی کرده‌اند. در این مطالعه به بررسی ۴ مورد کلی از این عوامل شامل درک (آگاهی)، هزینه-منفعت، تفسیر یکسان، و مسئولیت آموزش IFRS می‌پردازیم.

### آگاهی از IFRS

در مطالعه جوشی و همکاران (۲۰۰۸) که در خصوص درک متخصصان حسابداری و حسابرسی از بکارگیری و توسعه استانداردهای حسابداری بین‌المللی در بحرین انجام شد،

پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه اظهار کردند که آن‌ها به ضرورت تدریجی این استانداردها واقف می‌باشند، لیکن این استانداردها بایستی بخوبی پیاده‌سازی و اجرا گردد. بر اساس نتایج پژوهش رحمانی و علی‌پور (۱۳۹۰) نیز جامعه حسابداری ایران با پذیرش استانداردهای بین‌المللی موافق است که می‌تواند منعکس‌کننده آگاهی آن‌ها از مزایا و ضرورت این استانداردها باشد. چنانچه آگاهی استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی مبنی بر مفید بودن IFRS و تسهیل تبادل اطلاعات در آینده افزایش یابد، می‌توان امیدوار بود که همکاری و پذیرش اکثریت آن‌ها، راه اجرا و پیاده‌سازی این استانداردها را هموارتر و سرعت را افزون‌تر نموده، و لذا منجر به افزایش مزایای پیاده‌سازی و اجرای آن شود. با عنایت به توضیحات فوق فرضیه زیر تدوین شد:

H<sub>1</sub>: هرچه میزان درک استفاده‌کننده گان (مدیران مالی، حساب‌رسان و سرمایه‌گذاران حرفه‌ای) از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی افزایش یابد، به نظر آن‌ها مزایای مورد انتظار این استانداردها نیز افزایش می‌یابد.

#### سودمندی (هزینه-منفعت) IFRS

برخی محققین (بائه و همکاران، ۲۰۰۸؛ دینگ و همکاران، ۲۰۰۷) پذیرش IFRS را برای کشورهای در حال توسعه مناسب دانسته، اما در مقابل برخی دیگر (نوبز، ۲۰۰۶؛ وان تندلو و وانسترائلن، ۲۰۰۵) ابهاماتی به برخی از مزایای آن وارد دانسته‌اند. همانطور که قبلاً بیان شد ساختار پیچیده و تکنیکی IFRS، عدم وجود افراد مطلع و آموزش دیده در زمینه IFRS، مشکل عبور از حسابداری مبتنی بر قواعد به سمت حسابداری مبتنی بر اصول، مشکلات ناشی از روش ارزش منصفانه و مباحث مالیاتی، از جمله موانع موجود بر سر راه پیاده‌سازی IFRS است که عدم توجه و تلاش در جهت رفع آن، خود سبب افزایش هزینه‌ها و کاهش سودمندی بکارگیری IFRS می‌گردد. بنظر می‌رسد در جهت افزایش مزایای ناشی از بکارگیری این استانداردها در سطح کشور، یک تجزیه و تحلیل هزینه-منفعت جدی قبل از الزام بکارگیری IFRS لازم باشد. انتظار بر این است که با فزونی منافع بر هزینه‌های پیاده‌سازی IFRS، مزایای مورد انتظار این استانداردها (شامل افزایش قابلیت مقایسه، شفافیت و قابلیت اتکاء صورت‌های مالی شرکت‌ها، و کاهش فعالیت‌های غیرقانونی مانند تقلب) نیز افزایش می‌یابد. با عنایت به توضیحات فوق فرضیه زیر تدوین شد:

H<sub>2</sub>: به نظر استفاده کنندگان، هر چه منافع استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بیشتر از هزینه‌های آن باشد، مزایای مورد انتظار این استانداردها نیز افزایش می‌یابد.

### فهم و تفسیر یکسان از IFRS

به منظور ایجاد یک تفسیر یکسان (مشترک) از IFRS، نهادهای نظارتی بین المللی، مانند هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری<sup>۱</sup> و کمیته تفسیر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی<sup>۲</sup> (بزرگرت و همکاران، ۲۰۱۳) و نهادهای حسابداری ملی، به عنوان مثال سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی، بایستی پیشقدم گردند. بدین منظور، نهادهای عمومی و حرفه‌ای و تدوین کنندگان قوانین بایستی برنامه زمانی پیشرفت کار تدوین کرده و در راستای تفسیر صحیح و یکسان استانداردها، برگزاری گردهمایی‌ها و کارگاه‌های هم‌اندیشی لازم، به صورت ادواری، اقدام نمایند. انتظار بر این است که تفسیر یکسان نهادهای متولی از IFRS خود سبب افزایش مزایای مورد انتظار این استانداردها گردد. با عنایت به توضیحات فوق فرضیه زیر تدوین شد:

H<sub>3</sub>: به نظر استفاده کنندگان، هر چه میزان درک مشترک نهادها و دست اندرکاران تدوین استانداردهای حسابداری افزایش یابد، مزایای مورد انتظار این استانداردها نیز افزایش می‌یابد.

### مسئولیت آموزش استفاده کنندگان جهت بکارگیری IFRS

بدون شک تسهیل پذیرش و بکارگیری IFRS، مستلزم ارائه آموزش‌های لازم به استفاده کنندگان (سرمایه گذاران، مدیران، و حسابرسان) می‌باشد (رضایی و همکاران، ۲۰۱۰). به عقیده چند و پاتل (۲۰۰۸) نیز وجود تجربه حرفه‌ای حسابداران، و آماده سازی دوره‌های آموزشی و حرفه‌ای برای مشاغل درگیر، از جمله عوامل موثر بر فرایند همگرایی استانداردها است. آموزش نحوه بکارگیری IFRS می‌تواند توسط دولت، تدوین کنندگان استانداردها، مراکز دانشگاهی (در سطوح مختلف آموزشی)، از طریق آموزش‌های آزاد (مجامع حرفه‌ای)

<sup>۱</sup> International Accounting Standards Board (IASB) •

<sup>۲</sup> IFRS Interpretations Committee (IFRIC)

و یا تلاش‌های شخصی صورت پذیرد. انتظار بر این است که با ترجمه صحیح متون استاندارد‌ها (و در صورت لزوم تدوین کتب راهنمای بکارگیری) و ارائه آموزش‌های کافی و مناسب توسط نهادهای عمومی و حرفه‌ای و نیز تدوین کنندگان قوانین، از تفاسیر متفاوت که موجب سردرگمی استفاده کنندگان صورت‌های مالی می‌شود جلوگیری به عمل آید. برداشت یکسان از استانداردها خود سبب افزایش قابلیت اطمینان صورت‌های مالی گردیده و استفاده کنندگان و تحلیلگران می‌توانند با اطمینان بیشتری از این اطلاعات استفاده نمایند. به علاوه، رفع موانع مشارکت دادن این استفاده‌کنندگان در مورد نحوه بکارگیری این استانداردها، دسترسی به این استانداردها و آموزش آن‌ها، و جلب نظرات آنان در این مورد، باعث کاهش جبهه‌گیری‌های احتمالی آنان در مورد بکارگیری این استانداردها خواهد شد. با عنایت به توضیحات فوق فرضیه زیر تدوین شد:

H<sub>4</sub>: به نظر استفاده کنندگان، هرچه میزان آموزش، همکاری و تشریک مساعی و تبادل اطلاعات در خصوص استانداردهای حسابداری افزایش یابد، مزایای مورد انتظار این استانداردها نیز افزایش می‌یابد.

### روش پژوهش

پرسشنامه این پژوهش تلفیقی از مطالعه جوشی و همکاران (۲۰۰۸) و بزکرت و همکاران (۲۰۱۳) است. این پرسش‌نامه دارای دو بخش است. بخش اول شامل سؤالاتی در مورد ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخگویان، و بخش دوم شامل ۱۸ گزاره که برگرفته از پنج عامل مورد مطالعه، شامل مزایای ناشی از بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، آگاهی و درک، منافع و هزینه‌ها، فهم و تفسیر یکسان (مشترک)، و مسئولیت آموزش استفاده‌کنندگان از این استانداردها است، می‌باشد. سؤالات پرسش‌نامه بر اساس طیف پنج تایی لیکرت تنظیم شده است (از کاملاً موافق تا کاملاً مخالف). سپس روایی پرسشنامه از طریق توزیع محدود آن (۳۰ عدد) در نزد متخصصین و اساتید با آماره آلفای کرونباخ بالغ ۷۹ مورد تایید قرار گرفت.

جامعه آماری این تحقیق عبارتند از مدیران و مسئولان مالی شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران، حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، و سرمایه‌گذاران حرفه‌ای فعال در بورس اوراق بهادار که شامل مدیران سرمایه‌گذاری صندوق‌های مشترک

سرمایه‌گذاری و شرکت‌های سرمایه‌گذاری پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌گردد. حجم جامعه مدیران مالی شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران در اردیبهشت ۱۳۹۳، برابر با تعداد مدیران شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس (تقریباً ۴۱۸ نفر) در این تاریخ در نظر گرفته شد.<sup>۱</sup> حجم جامعه حساب‌برسان (حسابداران رسمی) در این تاریخ برابر با ۱۹۵۶ نفر<sup>۲</sup>، و حجم جامعه سرمایه‌گذاران فعال در بورس اوراق بهادار تهران (شامل تعداد نمایندگان مدیر مستقر در شعبه‌های صندوق‌های مشترک سرمایه‌گذاری کل کشور و مدیران سرمایه‌گذاری شرکت‌های سرمایه‌گذاری حاضر در بورس اوراق بهادار تهران) در این تاریخ نیز برابر با ۲۱۵ نفر در نظر گرفته شد.<sup>۳</sup> در مجموع، حجم کل جامعه برابر با ۲۵۸۹ نفر محاسبه، و در نتیجه نمونه لازم برای آزمون فرضیه‌ها (بر طبق فرمول کوکران) معادل ۱۴۲، و حداقل ۴۸ نفر در هر گروه (با فرض نمونه برابر) حاصل آمد. در نهایت ۱۵۹ پاسخ قابل استفاده متشکل از ۵۸ نفر حسابرسان، ۵۲ نفر مدیر و مسئول امور مالی، و ۴۹ نفر سرمایه‌گذار حرفه‌ای برای تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده شد.

### ۳-۱- آزمون فرضیه‌ها

برای آزمون فرضیه‌ها، تجزیه و تحلیل بر روی میانگین گزاره‌های مربوط در هر پرسش‌نامه انجام شد، و با توجه به دو حالتی بودن متغیر پاسخ (موافقت یا عدم موافقت با مزایای ناشی از بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی)، داده‌ها با استفاده از رگرسیون لجستیک تجزیه و تحلیل شد.

مدل مورد استفاده به شرح زیر است:

$$\text{ADVNTG} = \alpha_0 + \beta_1 \text{PERCEPT}_{it} + \beta_2 \text{UTILITY}_{it} + \beta_3 \text{INTERPRET}_{it} + \beta_4 \text{RESPONS}_{it} + e_{it}$$

در این مدل، متغیر وابسته مزایای مورد انتظار ناشی از بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (advantage) می‌باشد. متغیرهای مستقل شامل

<sup>۱</sup> <http://www.tse.ir/market/CompaniesList.aspx>

<sup>۲</sup> <http://www.iacpa.ir>

<sup>۳</sup> <http://www.sena.ir/showallmutualfund.aspx>

آگاهی و درک این استانداردها (perception)، سودمندی یا فزونی منافع بر مخارج (utility)، افزایش تفسیر یکسان (مشترک) این استانداردها (interpretation)، و مسئولیت آموزش استفاده‌کنندگان جهت بکارگیری این استانداردها (responsibility) است. جهت انجام آزمون‌های آماری و تجزیه و تحلیل نتایج از نرم افزار spss نسخه ۱۸ استفاده می شود.

### نتایج تجربی و تجزیه و تحلیل

#### ۴-۱- اطلاعات جمعیت شناختی و آمار توصیفی

جدول ۱ اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان را نشان می‌دهد. همانطور که مشاهده می‌گردد اکثر پاسخ‌دهندگان به پرسش نامه مردان هستند (۸۴ درصد). همچنین بیش از نیمی از پاسخ‌دهندگان دارای سن بیشتر از ۳۶ سال و سابقه کاری بیشتر از ۱۱ سال می‌باشند. بیشتر پاسخ‌دهندگان دارای تحصیلات فوق لیسانس (۵۸ درصد) و رشته تحصیلی حسابداری (۶۹ درصد) هستند.

جدول ۱: اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان

ویژگی‌ها	تعداد = ۱۵۹	درصد
جنسیت		
زن	۲۵	۱۶٪
مرد	۱۳۴	۸۴٪
سن		
کمتر از ۳۰ سال	۲۱	۱۳٪
۳۰ تا ۳۵ سال	۵۵	۳۵٪
۳۶ تا ۴۰ سال	۳۸	۲۴٪
۴۱ سال و بیشتر	۴۵	۲۸٪
عنوان شغلی		
حسابرس	۵۸	۳۶٪
مدیریت و مسئول امور مالی	۵۲	۳۳٪
سرمایه گذار حرفه ای	۴۹	۳۱٪
سابقه کار		
کمتر از ۵ سال	۲۱	۱۳٪
۵ تا ۱۰ سال	۴۴	۲۸٪

۲۱٪	۳۴	۱۱ تا ۱۵ سال	
۳۸٪	۶۰	۱۶ سال و بیشتر	
۳۸٪	۶۰	لیسانس	تحصیلات
۵۸٪	۹۲	فوق لیسانس	
۴٪	۷	دکتری	
۶۹٪	۱۱۰	حسابداری	رشته تحصیلی
۲۸٪	۴۵	مدیریت یا اقتصاد	
۳٪	۴	سایر	
۳٪	۵	کمتر از ۵ نفر	تعداد پرسنل
۱۴٪	۲۲	۵ تا ۱۰ نفر	موسسه محل
۲۸٪	۴۴	۱۱ تا ۱۵ نفر	کار
۵۵٪	۸۸	۱۶ نفر و بیشتر	

جدول ۲ نیز آمار توصیفی متغیرهای مستقل پژوهش را نشان می‌دهد. میانگین (میان) متغیرهای آگاهی (درک)، سودمندی (منفعت-هزینه)، تفسیر یکسان، و مسئولیت آموزش استانداردهای گزارشگری بین‌المللی به ترتیب ۳/۷۳ (۳/۷۵)، ۳/۹۰ (۴/۰۰)، ۴/۲۳ (۴/۳۳) و ۳/۵۹ (۳/۷۵) است که که بیشتر از مقادیر گزارش شده در پژوهش بزرگرت و همکاران (۲۰۱۳) می‌باشد، و نشانگر این است که بیش از نیمی از پاسخ دهندگان نظری موافق نسبت به این متغیرها داشته‌اند.

جدول ۲: آمار توصیفی متغیرهای مستقل (میانگین گزینه انتخابی در هر گروه از سؤالات)					
گروه سؤالات	حداقل	میان	میانگین	حداکثر	انحراف معیار
آگاهی و درک استانداردها	۲/۰۰	۳/۷۵	۳/۷۳	۵/۰۰	۰/۵۵۲
سودمندی استانداردها	۱/۰۰	۴/۰۰	۳/۹۰	۵/۰۰	۰/۶۸۸
فهم و تفسیر یکسان از استانداردها	۲/۶۷	۴/۳۳	۴/۲۳	۵/۰۰	۰/۵۰۵
مسئولیت آموزش استانداردها	۱/۵۰	۳/۷۵	۳/۵۹	۵/۰۰	۰/۷۲۲

#### ۴-۲- یافته‌های پژوهش

جدول ۳ نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل مدل پژوهش، بر مبنای رگرسیون لجستیک، را نشان می‌دهد. با توجه به نتایج به دست آمده، متغیر سودمندی (فزونی منافع بر مخارج)

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با مزایای ناشی از بکارگیری این استانداردها رابطه مثبت و معنی‌داری دارد ( $B=1.13, sig=0.024$ ). مقدار خطر نسبی ( $Exp(B)=3.09$ ) حاکی از آن است که با ۹۵٪ اطمینان، با افزایش یک واحد به سودمندی (فزونی منافع بر مخارج) استانداردهای بین‌المللی، احتمال افزایش مزایای ناشی از بکارگیری این استانداردها ۳ برابر می‌گردد. همچنین، ارتباط متغیر آموزش استانداردها (همکاری و تشریک مساعی و تبادل اطلاعات در خصوص استانداردهای حسابداری) با مزایای ناشی از بکارگیری این استانداردها نیز مثبت و معنی‌دار است ( $B=2.28, sig=0.000$ ). مقدار خطر نسبی ( $Exp(B)=9.81$ ) حاکی از آن است که با ۹۵٪ اطمینان، با افزایش یک واحد به متغیر سطح آموزش استانداردها، احتمال افزایش مزایای ناشی از بکارگیری این استانداردها حدود ۱۰ برابر می‌گردد.

از طرف دیگر، بر اساس نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل فرضیه‌های اول و سوم، میزان درک استفاده‌کنندگان از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری و تفسیر یکسان این استانداردها ارتباط معنی‌داری با مزایای مورد انتظار این استانداردها ندارند. نتایج بدست آمده مبنی بر ارتباط مثبت و معنی‌دار سطح آموزش استانداردهای بین‌المللی و مزایای ناشی از بکارگیری این استانداردها و همچنین عدم وجود ارتباط بین متغیر درک استانداردهای بین‌المللی و مزایای ناشی از بکارگیری این استانداردها، با پژوهش بزکرت و همکاران (۲۰۱۳) مطابقت دارد.

جدول ۳: نتایج رگرسیون لجستیک (متغیر وابسته: مزایای مورد انتظار ناشی از بکارگیری IFRS)

متغیر (گروه سئوالات)	ضریب (B)	خطای استاندارد	آماره Wald	معنی‌داری (sig)	نسبت بخت ( $Exp(B)$ )
مقدار ثابت	-۵/۷۳	۲/۷۷	۴/۲۷	۰/۰۳۹	۰/۰۰۳
آگاهی و درک استانداردها	-۰/۷۹	۰/۶۱	۱/۶۴	۰/۲۰۰	۰/۴۵۵
سودمندی (منافع و هزینه‌های) استانداردها	۱/۱۳	۰/۵۰	۵/۱۱	۰/۰۲۴	۳/۰۹۳
فهم و تفسیر یکسان از استانداردها	-۰/۴۲	۰/۷۰	۰/۳۷	۰/۵۴۶	۰/۶۵۶
مسئولیت آموزش استانداردها	۲/۲۸	۰/۵۷	۱۶/۱۵	۰/۰۰۰	۹/۸۰۸

## نتیجه‌گیری

در این پژوهش رابطه بین سودمندی (هزینه-منفعت)، درک، تفسیر یکسان و مسئولیت آموزش IFRS با مزایای مورد انتظار ناشی از بکارگیری این استانداردها آزمون شد. به منظور برآورد این رابطه ۱۵۹ پاسخنامه دریافتی از استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی (شامل حسابرسان، مدیران و مسئولان مالی شرکت‌ها، و مدیران سرمایه‌گذاری) با استفاده از روش آماری رگرسیون لجستیک مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

بر اساس نتایج بدست آمده از پژوهش، IFRS به عنوان استانداردهای قابل اجرا توسط استفاده‌کنندگان (حسابداران، حسابرسان و سرمایه‌گذاران حرفه‌ای) در نظر گرفته شده است. به نظر آن‌ها، در جهت افزایش مزایای ناشی از بکارگیری این استانداردها در سطح کشور، یک تجزیه و تحلیل هزینه-منفعت جدی قبل از الزام بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی لازم می‌باشد. بطور خاص پاسخ دهندگان بر این باورند که هر چه منافع استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بیشتر از هزینه‌های آن باشد، مزایای مورد انتظار این استانداردها (شامل افزایش قابلیت مقایسه، شفافیت و قابلیت اتکاء صورت‌های مالی شرکت‌ها، و کاهش فعالیت‌های غیرقانونی مانند تقلب) نیز افزایش می‌یابد. از سوی دیگر استفاده کنندگان از صورت‌های مالی، آموزش کافی استانداردهای بین‌المللی را در بکارگیری اثربخش IFRS سهیم می‌دانند. نتیجه مهم تجزیه و تحلیل این عامل حاکی از آن است که اکثر پاسخ‌دهندگان با این ایده که آموزش نحوه بکارگیری IFRS بایستی توسط دولت، تدوین‌کنندگان استانداردها، مراکز دانشگاهی (در سطوح مختلف آموزشی) و نیز از طریق آموزش‌های آزاد (مجامع حرفه‌ای) صورت پذیرد موافق بودند. از طرف دیگر، در پاسخ به سوالی که بر خلاف پرسش‌های قبلی است، اکثر پاسخ‌دهندگان، تلاش‌های شخصی را برای یادگیری و آموزش استانداردهای بین‌المللی مناسب نمی‌دانند، که نتیجه حاصل موید وجود انتظارات از نهادهای عمومی در آموزش IFRS است. از سوی دیگر مشاهده گردید که سطح درک و تفسیر یکسان استفاده‌کنندگان از IFRS رابطه معنی‌داری با مزایای حاصل از بکارگیری این استانداردها ندارد. این امر می‌تواند به این دلیل باشد که

برخی از پاسخ‌دهندگان، اطلاعات جامع یا آموزش کافی در خصوص استانداردهای بین‌المللی نداشته‌اند.

بر اساس نتایج حاصل از پژوهش، نهادهای عمومی و سازمان‌های حرفه‌ای باید تلاش بیشتری در جهت آموزش، توسعه و عمومیت بخشیدن به IFRS انجام دهند. این تلاش‌ها می‌تواند توسط حسابداران، حساب‌رسان، حساب‌رسان داخلی، و سایر استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی نیز صورت پذیرد (جانورین و همکاران، ۲۰۱۰). چنانچه نهادهای عمومی و حرفه‌ای و تدوین‌کنندگان قوانین، آموزش این استانداردها را عهده‌دار شوند، از تفاسیر متفاوت که موجب سردرگمی تهیه‌کنندگان صورتهای مالی می‌شود جلوگیری به عمل می‌آید. برداشت یکسان از استانداردها خود سبب افزایش قابلیت اطمینان صورتهای مالی گردیده و استفاده‌کنندگان و تحلیلگران می‌توانند با اطمینان بیشتری از این اطلاعات استفاده نمایند.

در این مطالعه برخی محدودیت‌ها به شرح زیر وجود دارد. اولاً، برخی از پاسخ‌دهندگان، اطلاعات جامع یا آموزش کافی در خصوص استانداردهای بین‌المللی نداشتند، این محدودیت می‌تواند توسط نهادهای ملی مسئول رسیدگی شود. محدودیت دیگر، این است که برخی از موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و نیز صندوق‌های سرمایه‌گذاری به تازگی تاسیس شده و در مراحل اولیه حرفه‌ای شدن هستند.

### منابع

- پاکدل، غلامرضا؛ حسن زاده کوجو، صادق؛ حسن زاده کوچو، محمود؛ و رستمی، امین (۱۳۹۳). تاریخچه و وضعیت فعلی استاندارد گذاری حسابداری در ایران با در نظر گرفتن استانداردهای بین‌المللی حسابداری. ماهنامه بورس، شماره ۱۱۱: ۷۸-۸۲.
- حجازی، رضوان؛ سلیمانی، غلامرضا؛ و امیدی، مریم (۱۳۹۲). اثرات پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی در بعد اقتصادی بر محیط ایران. پیشرفت‌های حسابداری، ۵ (۱): ۸۷-۱۱۱.
- رحمانی، علی؛ و علی پور، شراره (۱۳۹۰). دیدگاه جامعه حسابداری ایران در مورد پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری. حسابدار رسمی، ۱۴ (پیاپی ۲۶): ۵۶-۶۱.

ساعی، محمد جواد؛ باقرپور ولاشانی، محمد علی؛ و حسن زاده کوجو، صادق (۱۳۹۲). بررسی میزان موافقت استفاده کنندگان صورت های مالی با تفاوت های بین استانداردهای حسابداری ملی و بین المللی. پیشرفت های حسابداری، ۵ (۲): ۲۵-۴۵.

مهام، کیهان؛ حیدر پور، فرزانه؛ آقای قهی، علیرضا (۱۳۹۱). بررسی مزایا و معایب پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به عنوان استانداردهای حسابداری ایران. پژوهش های تجربی حسابداری، ۱ (۳): ۸۵-۱۰۳.

Agostino, M., Drago, D., Silipo, D. B., 2011. The value relevance of IFRS in the European banking industry. *Review of quantitative finance and accounting*, 36 (3), 437-457.

Bae, K., Tan, H., & Welker, M., 2008. International GAAP differences: the impact on foreign analysts. *The Accounting Review*, 83(3), 593-628.

Baker C.R., Barbu. E.M., 2007. Trends in research on international accounting harmonization. *The International Journal of Accounting*. 42 (3), 272-304.

Bozkurt, O., islamoglu, M., Öz. Y., 2013. Perceptions of professionals interested in accounting and auditing about acceptance and adaptation of global financial reporting standards. *Journal of economics, finance administrative science*, 18(34), 2013,16-23.

Carmona, S., Trombetta. U., 2008. On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards: The logic and implications of the principles-based system. *Journal of Accounting and Public Policy* 27 (6), 455-461.

Chand. P., Patel, C., 2008. Convergence and harmonization of accounting standards in the South Pacific Region. *Advances in Accounting* 24 (1), 83-92.

Choi, F., Frost, C, Gary, K., 2002. *International accounting* (4th ed). Prentice-Hall, New Jersey, NJ.

Covrig, V. M., Defond, M. L., Hung, M., 2007. Home bias, foreign mutual fund holdings, and the voluntary adoption of international accounting standards. *Journal of accounting research*, 45(1), 41-70.

Ding, Y., Jeanjean, T., Stolowy, H., 2005. why do national GAAP differ from IAS? The role of culture. *The International Journal of Accounting* 40, 325- 350.

Ding, Y.; O.-K.Hope; T. Jeanjean; & H. Stolowy., 2007. Differences Between Domestic Accounting Standards and IAS: Measurement, Determinants and Implications. *Journal of Accounting & Public Policy* 26, 1-38.

- Guler, I., Guillen, M., & Macpherson, J., 2002. Global competition, institutions, and the diffusion of organizational practices: The international spread of ISO 9000 quality certificates. *Administrative Science Quarterly*, 47, 207–232.
- Hou, Q., Jin, Q., Wang, L., 2014. Mandatory IFRS adoption and executive compensation: Evidence from China. *China Journal of Accounting Research*, 7(1), 9-29.
- Janvrin, D., Caster, P., Elder, R., 2010. Enforcement release evidence on the audit confirmation process: Implications for standard setters. *Research in Accounting Regulation* 22 (1), 1-17.
- Joshi, P.L., Bremser, W.G., Al-Ajii, J., 2008. Perceptions of accounting professionals in the adoption and implementation of a single set of global accounting standards: Evidence from Bahrain. *Advances in Accounting*, 24 (1), 41-48.
- Leuz, C., Verrecchia, R. E., 2000. The economic consequences of increased disclosure. *Journal of accounting research*, 38, 91-124.
- Mohammad Rezaei, F., Banimahd, B., and Mohd-Saleh, N., 2013. Convergence obstacles with IASB standards: Evidence from Iran. *International Journal of Disclosure and Governance*, 10: 58–91.
- Nobes, C., 2006. The survival of international differences under IFRS: Towards a research agenda. *Accounting and Business Research*, 36(3), 233–245.
- Rezaee, Z., Smith, L.M., Szendi, J.Z., 2010. Convergence in accounting standards: Insights from academicians and practitioners. *Advances In Accounting* 26 (1), 142-154. Available at <http://ssrn.com/abstract=1703584>.
- Tarca, A., 2004. International convergence of accounting practices: Choosing between IAS and US GAAP. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 15(1), 60-91.
- Tokar, M., 2005. Convergence and the implementation of a single set of global standards: The real-life challenge. *Accounting In Europe* 2 (1), 49-68.
- Van Tendeloo, B., & Vanstraelen, A., 2005. Earnings management under German GAAP versus IFRS. *European Accounting Review*, 14(1), 101–126.
- Zarzeski, M., 1996. Spontaneous Harmonization Effects of Culture and Market Forces on Accounting Disclosure Practices, *Accounting Horizons*, 10 (1), 18-37.

---

## Financial statements users' Perceptions about adaptation and implementation of International financial reporting standards(IFRS)

### ABSTRACT

one of the final aims of the institutions working on transparency and standardization of financial statements, has been to set a uniform global set of standards. In 2013, the Board of the Tehran Stock Exchange permitted all listed companies to prepare their consolidated financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards (IFRS). Also, all major companies accepted in Tehran Stock Exchange are required to prepare their financial reports based on IFRS after 20 March 2016. This study evaluates the point of view of users of financial statements about the adoption of IFRS.

The results show that passing the usefulness (cost-benefit) test and education could significantly and positively help receive the perceived advantages of adopting IFRS. In other words, doing a serious cost-benefit analysis before using IFRS, and providing Education of IFRS at university level and through professional bodies, will increase the benefits of adopting IFRS, and hence, increasing reliability and integrity of the financial statements.

**Keywords:** International Financial Reporting Standards, Financial statements users' Perceptions, cost-benefit of IFRS, Education of IFRS.

JEL Classification: M40, M41, M42

