

# مطالعه تطبیقی نقشه راه پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و متاآنالیز آثار و پیامدهای اقتصادی، اجتماعی و سیاسی

سید مصطفی حسن زاده دیوا<sup>۱</sup>، قاسم بولو<sup>۲</sup>، محمد مرفوع<sup>۳</sup>

## چکیده

حسابداری یک پدیده و موضوع اجتماعی است که متأثر از محیط پیرامون خود می‌باشد و به طرق مختلف گسترش می‌یابد، بنابراین بسط و تکامل شخصیت حسابداری و نیازها و ترجیحات اجتماعی باید همسو و همزمان حرکت کنند. تغییرات شدید اجتماعی در دو دهه اخیر مؤید این مطلب است که شخصیت حسابداری نیازمند تغییر است، حسابداران بایستی دیدگاههای محدود گذشته را کنار گذاشته و نگاهی نو در زمینه توجه به استفاده کنندگان و ذینفعان و نیازهای جدید آنها داشته باشند. از دیرباز همواره ادعا شده است که اطلاعات حسابداری مندرج در صورت‌های مالی، یکی از مهم‌ترین منابع اطلاعاتی سرمایه‌گذاران و سایر مشارکت‌کنندگان بازار سرمایه است. ضروری است این اطلاعات مربوط، قابل اتکا و شفاف باشد تا از آن در اتخاذ تصمیم‌های مناسب استفاده نمایند. تجربیات سایر کشورها و نیز پژوهش‌های متعدد اذعان می‌دارد که بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی سبب ارتقای شفافیت گزارشگری مالی می‌شود. با توجه به عدم اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران با وجود الزام از جانب سازمان بورس اوراق بهادار و سازمان حسابرسی، این پژوهش نقشه راه پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی کشورهای موفق در این امر و نیز آثار و پیامدهای اقتصادی، اجتماعی و سیاسی ناشی از بکارگیری این استانداردها را بررسی نموده تا رهنمودی به سازمان حسابرسی، سازمان بورس اوراق بهادار و سایر نهادهای قانونگذار در حوزه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی جهت دستیابی به تحقق امر پیاده سازی این استانداردها ارائه دهد.

**کلیدواژه‌ها:** استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، متاآنالیز، جهانی سازی

طبقه بندی JEL: F65 , F01 , F21 , M41

## A comparative study of the road map for the adoption and application of international financial reporting standards and a meta-analysis of economic, social and political effects and consequences

Seyed Mostafa Hasanzadeh Diva<sup>4</sup>, Ghasem Blue<sup>5</sup>, Mohammad Marfou<sup>6</sup>

### Abstract

Accounting is a social phenomenon and issue that is affected by its surrounding environment and expands in different ways, therefore the development and evolution of accounting personality and social needs and preferences must move in line and simultaneously. The drastic social changes in the last two decades prove that the character of accounting needs to be changed, accountants should put aside the limited views of the past and have a new look in the field of paying attention to users

<sup>۱</sup> گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. [M\\_hasanzadehdiva@atu.ac.ir](mailto:M_hasanzadehdiva@atu.ac.ir)

<sup>۲</sup> گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). [blue@atu.ac.ir](mailto:blue@atu.ac.ir)

<sup>۳</sup> گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. [marfou@atu.ac.ir](mailto:marfou@atu.ac.ir)

<sup>4</sup> Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabatabai University, Tehran, Iran. [M\\_hasanzadehdiva@atu.ac.ir](mailto:M_hasanzadehdiva@atu.ac.ir)

<sup>5</sup> Department of Accounting, School of Management and Accounting, Allameh Tabatabai University, Tehran, Iran. (Corresponding author). [blue@atu.ac.ir](mailto:blue@atu.ac.ir)

<sup>6</sup> Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabatabai University, Tehran, Iran. [marfou@atu.ac.ir](mailto:marfou@atu.ac.ir)

and beneficiaries and their new needs. It has been claimed for a long time that the accounting information contained in financial records is one of the most important sources of information for investors and other capital market participants. It is necessary that this information is relevant, reliable and transparent so that they can use it in making appropriate decisions. The experiences of other countries as well as numerous researches acknowledge that the use of international financial reporting standards improves the transparency of financial reporting. Considering the non-implementation of international financial reporting standards in Iran, despite the requirement from the stock exchange organization and auditing organization, this research is a road map for the adoption of international financial reporting standards of countries that are successful in this matter, as well as the economic, social and political effects and consequences of It has reviewed the application of these standards to provide guidance to the auditing organization, the stock exchange organization and other legislative bodies in the field of international financial reporting standards in order to achieve the realization of the implementation of these standards.

**Keywords:** International financial reporting standards, Meta-analysis, Globalization

**JEL: M41 F21 , F01 , F65**

## مقدمه

گزارشگری مالی به خودی خود هدف نیست، بلکه ابزاری است تا اطلاعاتی سودمند را برای انجام تصمیم‌گیری‌های اقتصادی توسط استفاده‌کنندگان فراهم آورد. با توجه به افزایش تقاضا برای درجات مختلف پاسخگویی و گزارشگری مدیران در سالهای اخیر، حسابداری باید بتواند پاسخگویی این تقاضاها باشد، در غیر این صورت سیستم‌های رقیب این کمبود را جبران می‌کنند و این امر موجب سست شدن پایه‌های حسابداری و کم‌رنگ شدن نقش آن می‌شود.

گزارشگری مالی یکی از منابع اطلاعاتی در دسترس بازارهای سرمایه است که انتظار می‌رود نقش مؤثری در توسعه سرمایه‌گذاری و افزایش کارایی آن ایفا کند. گزارشهای مالی، محصول نهایی فرایند گزارشگری مالی است. فرایند گزارشگری مالی شامل ایجاد، انتشار، اطمینان‌بخشی و استفاده از اطلاعات مالی توسط استفاده‌کنندگان از این گزارش‌هاست و حوزه آن از اجرای استانداردهای گزارشگری مالی برای تهیه گزارشهای مالی شروع می‌شود و تا اطمینان‌بخشی، انتشار و استفاده از آنها گسترش می‌یابد. استفاده‌کنندگان برای قضاوت و تصمیم‌گیری در بازار سرمایه و ارزیابی مفاد قراردادی و مباشرت مدیریت، نیاز به اطلاعات سودمند دارند (سام دلیری و همکاران، ۱۴۰۲).

گزارشگری مالی اطلاعات خاص یک شرکت را از دیدگاه مدیریت دسته‌بندی می‌کند و آن را به صورت معنی‌دار برای استفاده‌کنندگان ارائه می‌نماید و سرمایه‌گذاران اعتبار دهندگان بالقوه و مشاوران آنها از آن به عنوان مبنا و اساسی برای تصمیم‌گیری جهت تخصیص سرمایه استفاده می‌کنند. نقش اصلی گزارشگری مالی انتقال اثر بخش اطلاعات به افراد برون سازمانی به روشی معتبر و به موقع است. از آنجایی که اطلاعات مندرج در صورتهای مالی یکی از پایه‌های مهم تصمیمات منطقی به شمار می‌رود لذا استفاده‌کنندگان باید در فرایند تصمیم‌گیری، پیش از بکارگیری گزارشگری مالی کیفیت آنرا ارزیابی کنند (حیدرپور و زارع رفیع، ۱۳۹۳).

نقش اصلی حسابداری و گزارش‌های مالی، تامین منافع عمومی با ارائه اطلاعاتی که در اتخاذ تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و مالی مؤثر و سودمند باشند، می‌باشد. جهت آسان‌سازی فرایند مقایسه اطلاعات، نظام حسابداری، مبتنی بر اصول، ضوابط و استانداردهای یکنواختی می‌باشد که با عنوان اصول متداول پذیرفته شده در حسابداری شناخته می‌شود؛ در واقع این مجموعه حاوی رهنمودهای کلی و خط و مشی‌های مشخصی است که واحدهای اقتصادی باید در طی مراحل شناخت، اندازه‌گیری و انتقال اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان رعایت کنند، در عین حال ماهیت این

اصول، قوانین و استانداردها در جغرافیای هر کشور، تابعی از نوع سیستم اقتصادی، قوانین و ارزش‌های فرهنگی و اجتماعی حاکم بر آن جامعه است (امیراصلانی، ۱۳۸۶).

نگاهی به سیر تطور حسابداری نشان می‌دهد که تعاریف و انتظارات از حسابداری، ویژه و البته بهتر شده است. در شرایطی که اقتصاد جهانی به سوی یکپارچگی و هماهنگی حرکت می‌کند، از حرفه حسابداری انتظار می‌رود اقدامات ضروری برای طراحی استانداردهای حسابداری بین‌المللی گسترش دهد. حسابداری به عنوان زبان تجارت نامیده می‌شود و اگر هدف آن، رفع نیازهای اقتصادی بین‌المللی باشد، پس می‌تواند از طریق هماهنگ ساختن استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی، به زبانی بین‌المللی تبدیل شود. امروزه تلاشهای روزافزون برای هماهنگ سازی حسابداری در سطح بین‌المللی صورت پذیرفته و موضوعی برجسته و البته بحث برانگیز در اکثر کشورها است. رشد فزاینده شرکت‌های چندملیتی، گسترش موارد تأمین مالی بین‌المللی و رشد تجارت جهانی نیاز به استانداردهای گزارشگری مالی یکسان در سراسر دنیا را دو چندان کرده است. موج حرکت به سمت استانداردهای بین‌المللی بدلیل مزایای متعدد آن از جمله پیوستن به اقتصاد جهانی و جذب سرمایه‌گذاران خارجی، خروشان است. پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای همه جوامعی که در این اقتصاد جهانی شده امروزی درگیر هستند، به وسیله ای ضروری تبدیل شده است.

حرکت به سمت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی<sup>۷</sup> در بیش از ۸۰ درصد کشورهای دنیا، یکی از مهمترین تغییرات مقرراتی چشمگیر در تاریخ حسابداری محسوب می‌شود (دسک و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۱۵). ایران نیز همانند بسیاری از کشورهای دنیا این استانداردها را پذیرفته و کاربرد آن را در گروهی از شرکتهای پذیرفته شده بازار سرمایه الزامی کرده است. اما تا کنون در این امر به دلایل مختلف که به عقیده نگارنده مهمترین آن عدم وجود نقشه راه مدون و چارچوب پیاده‌سازی آن می‌باشد، موفق نبوده است.

پژوهش حاضر به بررسی تجربیات و نقشه راه پیاده سازی برخی کشورها پرداخته و در گام بعد آثار و پیامدهای اقتصادی، سیاسی و اجتماعی ناشی از آن را واکاوی مینماید. نتایج این پژوهش می‌تواند موجب گسترش ادبیات نظری در حوزه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران شود. همچنین می‌تواند رهنمودی به سازمان حسابرسی، سازمان بورس اوراق بهادار و سایر نهادهای قانونگذار در حوزه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی جهت دستیابی به تحقق امر پیاده سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ارائه دهد.

## بیان مساله

در یک سیستم اقتصادی مبتنی بر بازار، طرح پرسش در مورد این که برای تولید و ارائه اطلاعات چه استانداردهایی را باید اعمال کرد، موضوعی بسیار پیچیده و با اهمیت است. در زمان کنونی ما شاهد مقررات بنیادین هستیم که در رابطه با تصمیم گیری برای تولید و ارائه اطلاعات در شرکتهای وجود دارد این مقررات شامل قوانین مربوط به معاملات و اطلاعات محرمانه و قوانین مربوط به افشای اطلاعات کامل است (اسکات، ۱۳۸۸). حسابداری در دنیای امروز به دنبال ایجاد یکپارچگی جهانی در سطحی وسیع، هم در بازارها و هم در سیاست گذاریها است. منظور از این سیاست گذاریها در واقع کاهش هزینه های ارتباطات و فناوری اطلاعات است. برای ایجاد این یکپارچگی لزوماً باید استانداردهای گزارشگری مالی و عملکرد آنها مد نظر قرار گیرد (اسکافی اصل و حیدرپور، ۱۴۰۰).

رشد تجارت بین‌المللی و جریان‌های سرمایه، رشد شرکتهای چندملیتی و پیوستگی اقتصاد طی دو دهه گذشته، منجر به تمایل به هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در میان کشورها شده است. در نتیجه تعداد زیادی از کشورها استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که توسط هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری<sup>۹</sup> تدوین شده را پذیرفته‌اند. بر اساس گزارش سال ۲۰۲۰ بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، مأموریت اصلی این بنیاد، تدوین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی عنوان شده است؛ به گونه ای که شفافیت، پاسخگویی و کارایی را برای بازارهای مالی در سراسر جهان به ارمغان آورد و موجب تقویت اعتماد، رشد و ثبات بلندمدت مالی در اقتصاد جهانی شود (بنیاد IFRS، ۲۰۲۰).

<sup>7</sup> International Financial Reporting Standards

<sup>8</sup> Desk et al

<sup>9</sup> International Accounting Standards Board (IASB)

طبق آخرین گزارش رسمی بنیاد IFRS در سال ۲۰۲۲، تعداد ۱۶۶ کشور (بالغ بر ۰/۸ کشورهای دنیا) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را پذیرفته‌اند (بنیاد IFRS، ۲۰۲۲). استرالیا و نیوزیلند نخستین کشورهایی بودند که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را بکار گرفته‌اند. پس از آن در سال ۲۰۰۵ اتحادیه اروپا به‌کارگیری این استانداردها را برای صورتهای مالی تلفیقی کلیه شرکتهای اروپایی پذیرفته شده در بورس الزامی نمود (لی و همکاران، ۲۰۲۰).

پذیرش و به‌کارگیری و به‌طور کلی سیر تطور تاریخی این استانداردها در ایران شامل سه نقطه عطف و گام اساسی است. گام اول به اواخر دهه هفتاد برمی‌گردد که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌عنوان مبنای اولیه تدوین استانداردهای حسابداری قرار گرفت. در سال ۱۳۷۸، ۱۸ رهنمود حسابداری توسط سازمان حسابرسی تدوین و منتشر شد که ترجمه و یا برگرفته از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بوده است. این رهنمودها به مدت ۲ سال آزمایشی اعمال و در سال ۱۳۸۰ تبدیل به استاندارد شد. نقطه عطف دوم به پذیرش کامل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توسط نهاد استانداردگذار در اواخر دهه هشتاد به بعد مربوط می‌شود. پس از بررسی‌های مکرر درخصوص چگونگی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، مجمع عمومی سازمان حسابرسی، رعایت این استانداردها توسط شرکتهای پذیرفته شده در بورس را تصویب کرد. طبق مصوبه مورخ ۱۳۸۹/۱۱/۱۰ مجمع عمومی سازمان حسابرسی شرکت‌های بورسی مجاز به تهیه صورت‌های مالی خود بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی گشتند. در ادامه همین روند طبق مصوبه مورخ ۱۳۹۰/۰۶/۲۷ مجمع عمومی سالانه سازمان حسابرسی «آن گروه از شرکتهای و نهادهای مالی ثبت شده نزد سازمان بورس اوراق بهادار که توسط سازمان بورس مشخص می‌شوند و به تبع آنها شرکتهای فرعی و وابسته مربوط از تاریخ مشخص شده توسط آن سازمان، باید در صورتهای مالی خود از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی استفاده کنند»، که در تاریخ ۱۳۹۱/۰۳/۱۱ مورد تأیید وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی قرار گرفت. در ادامه طبق مصوبه مورخ ۱۳۹۲/۱۰/۲۱ هیئت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار «کلیه شرکتهای و نهادهای مالی ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار و به تبع آن، شرکتهای فرعی و وابسته آنها، در تهیه صورتهای مالی که از تاریخ ۱۳۹۲/۰۱/۰۱ و بعد از آن شروع می‌شود، مجاز به تهیه صورتهای مالی "تلفیقی" یا "مجموعه" مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌باشند». در نهایت نقطه عطف سوم مربوط به الزام به‌کارگیری این استانداردها می‌باشد. به گونه‌ای که طبق مصوبه مورخ ۱۳۹۵/۰۵/۱۲ مجمع عمومی سازمان حسابرسی و ابلاغیه مورخ ۱۳۹۵/۰۵/۲۰ و نیز مصوبه مورخ ۱۳۹۵/۰۸/۱۸ سازمان بورس و اوراق بهادار و ابلاغیه مورخ ۱۳۹۵/۰۸/۲۵، کلیه شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۵/۰۱/۰۱ و بعد از آن شروع می‌شود و سرمایه ثبت شده آنها ۱۰٫۰۰۰ میلیارد ریال و بیشتر از آن است و نیز کلیه بانکها، موسسات اعتباری و شرکتهای بیمه ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۵/۰۱/۰۱ و بعد از آن شروع می‌شود، ملزم به تهیه و ارائه دو مجموعه صورتهای مالی سالانه، بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری ایران شدند.

در ادامه و با توجه به اهمیت هم‌راستایی با استانداردهای بین‌المللی، سازمان حسابرسی نیز از سال ۱۳۹۷ اقدام به اعمال تغییرات گسترده در استانداردهای حسابداری ایران در جهت هماهنگی بیشتر با استانداردهای بین‌المللی نمود. اما با بررسی‌های صورت گرفته مشخص شده است که برخی استانداردهای جدید که لازم‌الاجرا شده‌اند در صورتهای مالی اعمال نمی‌شوند شامل استاندارد شماره ۱۸، ۲۰، ۲۲، ۲۵، ۲۸، ۳۳، ۳۵، ۳۶، ۳۷، ۳۸، ۳۹، ۴۰، ۴۱، ۴۲ و همچنین برخی استانداردهای بین‌المللی در استانداردهای ملی وجود ندارند که شامل IFRS شماره ۱، ۲، ۶، ۹، ۱۴، ۱۵، ۱۶، ۱۷ و IAS شماره ۲۹، ۳۹ و ۴۰.

علی‌رغم وجود الزام مقرراتی مبنی بر به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و نیز مزایای متعدد پیاده‌سازی آن، شواهد عینی نشان می‌دهد تاکنون این مصوبات جنبه اجرایی نیافته است. در حال حاضر تعداد ۷۷ بانک، بیمه و شرکت مشمول اجرای این مصوبه می‌شوند ولی بر اساس بررسی‌های بعمل آمده از طریق سایت کدال تاکنون هیچ بانک، بیمه و شرکتی اقدام به تهیه و انتشار صورتهای مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ننموده است. عدم به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در شرایطی که از سالها پیش حامیان فراوانی دارد، بیانگر وجود موانع و مشکلاتی در اجرا می‌باشد.

برای اجرا و پیاده‌سازی صحیح استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و نیز انجام این پروژه بزرگ به دلیل ماهیت پیچیده و اصول محور بودن استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، لازم است در نخستین گام نقشه راه پیاده‌سازی صحیح استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تدوین گردد که به عقیده نگارنده یکی از مهمترین اقدامات آن بررسی شناخت تجربیات کشورهای موفق در امر پیاده‌سازی این استانداردهاست که هدف پژوهش حاضر بررسی این موضوع می‌باشد.

## تدوین نقشه راه به کارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی

ترسیم نقشه راه مستلزم توجه به دو عنصر معماری و فرآیند است. منظور از معماری، تهیه چارچوبی برای نقشه راه است تا ساختار مناسب و مفیدی جهت ترسیم آن در دست باشد و منظور از فرآیند چگونگی رسیدن به اطلاعات مورد نیاز و گامهای ترسیم آن است. هر نقشه راه دارای دو بعد است؛ بعد زمان که در محور افقی و بعد لایه‌ها که در محور عمودی نشان داده می‌شود. نقش مهمی که محور (بعد) زمان در نقشه راه بازی می‌کند ملموس کردن اهداف و فعالیتهاست. از سوی دیگر محور زمان در نقشه‌های راه، کنترل پیشرفت پروژه‌ها و فعالیتها را با جدول زمانی تحقق اهداف ممکن می‌سازد. محور عمودی نقشه در برگیرنده لایه‌ها و زیرلایه‌هایی است. این لایه‌ها معمولاً منعکس‌کننده اهداف ترسیم نقشه راه و زمینه کاربرد آن است. این لایه‌ها می‌توانند عناوین مختلف و تعداد متفاوتی داشته باشند ولی به طور کلی و صرفنظر از نام، مفهوم و تعداد احتمالی لایه‌ها ۳ نوع لایه در هر نقشه استفاده می‌شود. لایه بالایی: این لایه مربوط به موضوعات و مفاهیمی است که تغییر در آنها ممکن است اهداف کلی را تحت تأثیر قرار دهد. مفاهیمی که نه تنها تغییر بلکه روند تغییر آن نیز به منزله پیش‌رانهایی است که اهداف کلان سازمان را متأثر می‌سازد. لایه پایینی: این لایه مربوط به منابعی است که برای پاسخگویی به روندها و پیش‌رانهایی تعیین شده در لایه بالایی نیاز است. بدین معنا که برای کسب موقعیت مطلوب در محیط رقابتی و افق زمانی چشم انداز باید نیازمندیها و علاقه‌مندیهای محیط کسب و کار یا بازار که در لایه بالایی مشخص شده را تأمین نمود. برای تحقق این هدف لازم است منابعی از جنس دانش، فنآوری، مهارتها و شایستگی‌ها منابع مالی همکاریهای برون سازمانی و امکانات، شناسایی و تأمین شود. این منابع در لایه پایینی نشان داده می‌شود. لایه میانی: لایه میانی مرکز تلاقی منابع مشخص شده در لایه پائین و پیش‌رانهایی مشخص شده در لایه بالا است. لایه میانی در برگیرنده سیستم‌های عینی و ملموسی است که ورودی آنها همان منابع در دسترس سازمان است و خروجی آنها محصولات یا خدماتی است که نیازمندیها یا علایق بازار را پاسخ می‌دهد. پردازشی که این سامانه‌ها بر ورودی خود اعمال می‌کنند تا خروجی مطلوب حاصل شود گاه از جنس ترکیب و یکپارچه‌سازی فناوریهای مختلف یا توسعه فناوریهای جدید است و گاه از جنس ایجاد تحولی در محصول است. هر سازمان باید با تصمیم‌گیری در خصوص افق زمانی مطلوب برای برنامه ریزی و تعیین ماهیت و تعداد لایه‌ها، معماری نقشه راه خود را کامل کند. برای کامل کردن نقشه راه باید تیمهای کارشناسی و مشاوره تخصصی تشکیل و کارگاه‌هایی نیز جهت هم‌اندیشی طراحی شود تا ریز فعالیتها در هر لایه و برنامه‌بندی آنها مشخص گردد. بدین ترتیب با تعیین لایه‌ها یا طراحی فرآیند، تهیه نقشه راه تمام می‌شود (ترفا<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۹).

هر کشوری برای اجرای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی نیازمند طراحی چنین نقشه راهی است تا با برنامه ریزی دقیق و منسجم راه اجرای این استاندارد هموار گردد و راهنمای کاملی جهت اجرا در اختیار داشته باشند. بررسی‌های بعمل آمده نشان می‌دهد که کشورهایی که در اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موفق بوده‌اند با استراتژی، برنامه و تدوین نقشه راه به این مهم دست پیدا کرده‌اند.

در ایران نیز شواهد عینی حاکی از عدم اجرا و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با وجود گذشت ۷ سال از زمان ابلاغ مصوبات بکارگیری این استانداردها می‌باشد که به عقیده نگارندگان این پژوهش یکی از دلایل مهم این امر می‌تواند نبود چارچوب پیاده‌سازی و نقشه راهی برای تحقق این امر باشد. بنابراین شناسایی چالش‌ها، موانع، محدودیت‌ها، ارائه راهکارهای برطرف نمودن آنها، تعیین الزامات به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، شناسایی الزامات و عوامل تسهیل‌کننده پیاده‌سازی این استانداردها و در نهایت ارائه چارچوب پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به دلیل خلأ تحقیقاتی موجود و نیز تأثیر بااهمیت این موضوع در ابعاد کلان اقتصادی ضروری به نظر می‌رسد که این پژوهش به آن می‌پردازد.

<sup>11</sup> Terfa

## نقشه راه و تجربیات سایر کشورها در پیاده سازی IFRS

در این قسمت بصورت نمونه نقشه راه و تجربه برخی کشورها در راستای پیاده سازی IFRS تشریح می‌گردد.

### جمهوری چک

هونکوا<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۸) پژوهشی با عنوان فرآیند اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با هدف تعیین تک تک مراحل پیاده‌سازی این استانداردها در جمهوری چک انجام داد. از دیدگاه خبرگان این پژوهش، فرآیند اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در جمهوری چک می‌تواند به ۴ مرحله تقسیم شود: (۱) آماده سازی پروژه، (۲) مرحله افتتاحیه، (۳) عملیات آزمایشی، (۴) عملیات انطباق.

پیاده سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی / استانداردهای بین‌المللی حسابداری<sup>۱۳</sup> یک فرآیند چند مرحله ای است که فرآیندی زمان بر، نیازمند منابع مالی و نیز مستلزم توجه و حل مشکلات شرکت‌ها است.

(۱) مرحله اول؛ آماده سازی پروژه، با تصمیم برای اجرای IAS/IFRS انجام می‌شود. مهمترین اقدام در مرحله اولیه ایجاد یک طرح پروژه است. الزام قانونی تنها دلیل این امر نیست. دلایل بیشتری برای اجرای IAS/IFRS وجود دارد، به عنوان مثال، برخی شرکتها به دلیل شفافیت بیشتر تصمیم به اجرای IAS/IFRS گرفته اند که این موضوع از نظر آنها به عنوان یک مزیت رقابتی تلقی می‌شود.

هدف این مرحله، تعیین وضعیت اولیه و هدف بود. مراحل جزئی این گام شامل تعریف حوزه‌هایی بود که معاملات حسابداری باید به روشی متفاوت و منطبق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ثبت شوند. تعیین حدود اهمیت یک جنبه مهم بود. مرحله مقدماتی منجر به یک برنامه پروژه شد که شامل برنامه زمانی فعالیت‌ها و تعیین تیم‌های حل مسئله شامل کارمندان داخلی و مشاوران خارجی بود.



(۲) مرحله دوم؛ مرحله افتتاحیه، شامل چندین مرحله جزئی بود. در ابتدا، عناصر حسابداری باید از منظر IAS/IFRS تعریف می‌شد و دارایی‌ها و بدهی‌های کوتاه‌مدت و بلندمدت طبقه‌بندی می‌شدند. بدین ترتیب دارایی‌ها مجدداً طبقه بندی، تجدید ارزیابی و روش استهلاک آنها تغییر کرد. بدهی‌ها از منظر بلندمدت یا کوتاه مدت بودن مجدداً طبقه بندی شدند. این تحقیق نشان داد که شرکتها بدهی‌ها را به‌عنوان کوتاه‌مدت طبقه‌بندی می‌کنند تا مجبور نباشند آن‌ها را بر اساس ارزش فعلی‌شان ارزیابی کنند. تفاوت‌های مشخصی نیز در حوزه درآمدها و هزینه‌ها ظاهر شد. با توجه به مفاهیم متفاوت، ذخایر تغییر کرد و بدهی‌های مشروط ایجاد شد. تغییرات در سود انباشته و مالیات معوق مشاهده شد. لازم بود تا اجاره‌های مالی مجدداً طبقه‌بندی شود و سرقفلی شناسایی شود.

در گام بعدی، تمامی کارکنانی که در اجرا و پیاده سازی این استانداردها نقش داشتند، آموزش دیدند.

فهرست حسابها باید با حسابهای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تطبیق داده می‌شد یا باید افتتاح می‌شد. باید تجزیه و تحلیل‌های کافی در خصوص مسیرهای انتقال انجام شود. تعیین امکانات سیستم اطلاعاتی موجود و ایجاد انطباق لازم در آن بسیار مهم بود. با توجه به اینکه IAS/IFRS یک فرم الزام‌آور برای صورت‌های مالی ارائه نمی‌کند، باید نمونه صورت‌های مالی لازم طراحی می‌شد.

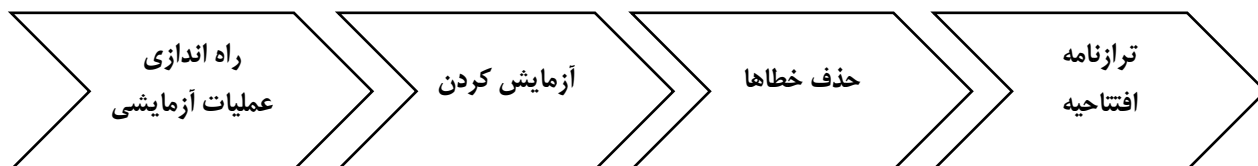
نتیجه این مرحله شبیه سازی روش‌های IAS/IFRS برای دوره قبل و تهیه صورتهای مالی سالانه برای دوره قبل بود.



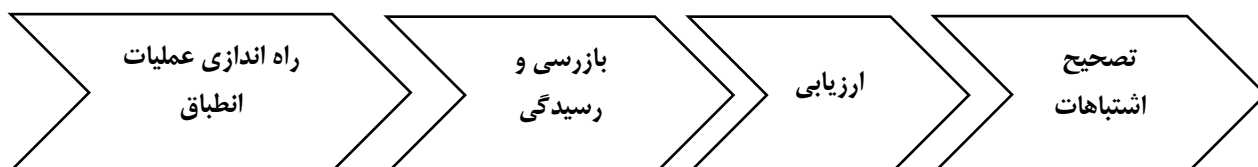
<sup>12</sup> HONKOVÁ

<sup>13</sup> International Accounting Standards (IAS)

۳) در مرحله سوم اجرای پروژه، عملیات آزمایشی برای آزمایش روش های جدید و رفع خطاها راه اندازی شد. نتیجه عملیات آزمایشی، ترازنامه افتتاحیه بود.



4) در مرحله نهایی اجرا، عملیات تطبیق راه اندازی شد. پس از راه اندازی، عملیات انطباق دائماً بررسی و ارزیابی شد و اشتباهات جزئی احتمالی اصلاح شد. شایع ترین خطاها شامل روش های اشتباه ارزیابی یا گزارش داده ها در قسمت های نادرست صورتهای مالی بود. سایر اشتباهات عمده و پرتکرار شامل گزارش نادرست سود فروش سهام، اشتباه در استفاده از حسابداری پوشش ریسک و نادیده گرفتن اصل رجحان محتوا بر شکل بود.



در مورد مدت زمان اجرا نیز بررسی شد که واحدهای کوچکتر حدود ۳ ماه و در واحدهای بزرگتر از ۱۵ تا ۱۸ ماه طول کشیده است. همچنین روند اجرا از سال ۲۰۱۳ ادامه داشته و به طور پیوسته در حال بهبود است.

### چین

- ❑ در سال ۲۰۰۵، چین با هیئت استاندارد بین المللی حسابداری<sup>۱۴</sup> در مورد یک برنامه اقدام برای دستیابی به استانداردهای حسابداری با کیفیت بالا و همگرایی استانداردهای حسابداری به توافق رسید.
- ❑ در سال ۲۰۰۶، چین استانداردهای حسابداری (شامل استانداردهای اساسی و ۳۸ استاندارد خاص) را منتشر کرد که اغلب به عنوان GAAP<sup>۱۵</sup> جدید چین (New PRC GAAP) شناخته می شود.
- ❑ چین محیط های مالی خود، سیستم های حقوقی و فرهنگی، توانایی حسابداران و افرادی را که از صورتهای مالی در چین استفاده می کنند، در نظر گرفته است.
- ❑ از سال ۲۰۰۷ رعایت GAAP جدید چین برای شرکتهای بورسی، شرکتهای بیمه، شرکتهای سهامی، شرکتهای دولتی با مقیاس بزرگ، سازمان های مالی در زمینه بانکداری و شرکتهای مدیریت وجوه اجباری شده است.
- ❑ در سال ۲۰۱۰، وزارت دارایی چین نقشه راه یکپارچه را برای ادامه همگرایی<sup>۱۶</sup> ASBE با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی منتشر کرد و اذعان داشت ASBE به طور کلی هنوز به کیفیت استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی نرسیده است. در این نقشه راه مشخص می کند که چین با توسعه و تعدیل استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی پیش خواهد رفت و برنامه اصلاح GAAP جدید چین از سازگاری با نقشه راه IASB اطمینان حاصل خواهد کرد.
- ❑ در سال ۲۰۱۵ وزارت دارایی و بنیاد IFRS اعلام کرده اند که اهداف یکسان سازی کامل را مجدداً تأیید می کنند.

<sup>14</sup> International Accounting Standards Board (IASB)

<sup>15</sup> Generally accepted accounting principles

<sup>16</sup> Accounting Standards for Business Enterprises

□ در تاریخ ۲۰۱۵/۱۱/۱۸، بنیاد IFRS و وزارت دارایی چین از ایجاد یک گروه مشترک برای شناسایی راه حل ها و مراحل برای ترویج کاربرد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در چین خبر دادند.

در طول استفاده از استانداردها، چین با چالش‌های عملی مختلفی مواجه شده است. برای حل چالش‌ها و موانع، چین مراحل زیر را برای رسیدگی به چالش‌های عملی اجرا کرده است:

- تشکیل گروه کاری توسط کمیته استانداردهای حسابداری برای بحث در مورد مسائل عملی که بوجود می‌آید.
- بررسی و تحقیق در مورد موضوعات شناسایی شده در تجزیه و تحلیل گزارش‌های سالانه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس.
- آموزش‌های سازماندهی شده در مورد استانداردهای جدید به کارکنان حسابداری.
- تقویت هماهنگی و همکاری بین وزارت اقتصاد و سایر مقامات و نهادهای نظارتی برای اوراق بهادار، بانکداری، بیمه، حسابداری و دارایی‌های دولتی.

### کره جنوبی

□ در سال ۲۰۰۷، کمیته نظارت مالی کره جنوبی و موسسه حسابداری کره نقشه راهی برای گنجاندن استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در استانداردهای گزارشگری مالی ملی (که اغلب به عنوان IFRS کره یا K-IFRS شناخته می‌شود) تدوین و اعلام کردند.

□ در سال ۲۰۰۸ استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ترجمه شده است، اگرچه برای اطمینان از درک و فهم کامل ترجمه به صورت محتوایی انجام شده است. این ترجمه تا حد امکان کلمات و عبارات رایج یا حتی روزانه را در کره جنوبی انتخاب می‌کند و از زبان‌های خارجی پرهیز می‌کند. مگر اینکه ترجمه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به طور دقیق محتوا را بیان نکند، در آن صورت از روش کلمه به کلمه استفاده می‌شود.

□ در سال ۲۰۰۹، کره جنوبی به شرکت‌های بورسی (به جز سازمان‌های مالی) اجازه داد تا از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی استفاده کنند.

□ در سال ۲۰۰۹ قوانین و خط‌مشی‌های مرتبط برای اطمینان از اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تعدیل شدند.

□ در سال ۲۰۱۰ صورتهای مالی تلفیقی مطابق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توسط اعمال‌کنندگان اولیه منتشر شد.

□ از سال ۲۰۱۱ تاکنون، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، سازمان‌های مالی، شرکت‌های دولتی و سایر واحدهای دارای منافع عمومی مشمول اعمال اجباری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌باشند.

□ در سال ۲۰۱۲ مقررات مربوطه و لازم بر اساس تجربه تنظیم شد.

□ در سال ۲۰۱۳ صورتهای مالی تلفیقی میان دوره هم بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منتشر شد.

در طول انجام این پروژه، چالش‌ها و موانع بکارگیری این استانداردها به طور مرتب توسط هیئت استانداردهای حسابداری کره<sup>۱۷</sup> شناسایی و دستورالعمل‌های مستند جهت حل و فصل آنها ارائه می‌شود.

### روسیه

بیشتر قسمت‌های چارچوب نظری و اصول حسابداری در روسیه مشابه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است. استانداردهای حسابداری روسیه روشهای جایگزین مختلفی را برای انتخاب پیش رو می‌گذارد. در عین حال بیش تر به مطابقت با قوانین مالیاتی گرایش دارد.

استفاده‌کنندگان اصلی صورتهای مالی در این کشور، متصدیان امور مالیاتی و دولت هستند و شکل و محتوای صورت‌های مالی ثابت است و وزارت دارایی آن را تعیین می‌کند. رهنمودهایی برای تهیه صورت‌های مالی جداگانه و تلفیقی وجود دارد اما اجباری نیست و تنها صورت‌های مالی جداگانه برای مقاصد مالیاتی به متصدیان امور مالیاتی ارائه می‌شود. در سال ۲۰۰۴ وزارت دارایی روسیه طی بیانیه‌ای بر ضرورت همگرایی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تأکید و ارایه صورتهای مالی تلفیقی طبق الزامات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را برای همهی واحدهای تجاری بورسی تا سال ۲۰۱۰ الزامی کرد. همچنین در سال ۲۰۱۱، دولت روسیه مقرر کرد که قبل از به کارگیری هر یک از

<sup>17</sup> The Korea Accounting Standards Board (KASB)



استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، باید استانداردها را وزارت دارایی روسیه تأیید کند. در عین حال استانداردهای بین‌المللی حسابداری در روسیه جایگزین استانداردهای ملی نخواهد شد بلکه برای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی واحدهای تجاری بورسی بانک‌ها و شرکتهای بیمه لازم الاجرا خواهد بود و صورتهای مالی منفرد و جداگانه‌ی واحدهای تجاری کماکان تحت استانداردهای ملی ارائه می‌شود. (باقرآبادی، ۱۳۹۵)

### ترکیه

همه‌ی واحدهای تجاری پذیرفته شده در بورس در کشور ترکیه ملزم به به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی اند. سیبیل کارگین (۲۰۱۳) در تحقیقی تأثیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری بر مربوط بودن اطلاعات حسابداری در شرکتهای ترکیه ای را بررسی کرده است. نتایج تحقیق بیانگر آن است که مربوط بودن اطلاعات حسابداری در دوره‌ی پس از پذیرش استانداردهای بهبود چشمگیری داشته است.

### تایوان

کمیسیون نظارت مالی تایوان<sup>۱۸</sup> در سال ۲۰۲۰ نقشه راه پذیرش و بکارگیری استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در تایوان را منتشر نمود که به شرح ذیل می‌باشد:

سال	برنامه کاری
۲۰۰۸	ایجاد کارگروه IFRS
۲۰۱۱-۲۰۰۹	<input type="checkbox"/> کسب مجوز برای ترجمه IFRS . <input type="checkbox"/> بررسی و ترجمه IFRS. <input type="checkbox"/> تجزیه و تحلیل مشکلات احتمالی اجرای IFRS و حل آن. <input type="checkbox"/> پیشنهاد اصلاح مقررات و سازوکارهای نظارتی مرتبط. <input type="checkbox"/> افزایش فعالیت های تبلیغاتی و آموزشی مرتبط.
۲۰۱۲	<input checked="" type="checkbox"/> کاربرد IFRS برای شرکت های فاز اول (شرکت های پذیرفته شده در بورس و موسسات مالی تحت نظارت FSC) مجاز است. <input checked="" type="checkbox"/> بررسی مشکلات احتمالی اجرای IFRS و حل آن. <input checked="" type="checkbox"/> تکمیل اصلاحات در مقررات و سازوکارهای نظارتی مربوط. <input checked="" type="checkbox"/> افزایش فعالیت های تبلیغاتی و آموزشی مرتبط.
۲۰۱۳	<input checked="" type="checkbox"/> استفاده از IFRS برای شرکت های فاز اول اجباری و برای شرکت های فاز دوم (شرکت های دولتی غیر بورسی، تعاونی ها) مجاز است. <input checked="" type="checkbox"/> تجزیه و تحلیل پیگیری وضعیت پذیرش IFRS و تأثیر آن.
۲۰۱۴	تجزیه و تحلیل پیگیری وضعیت پذیرش IFRS و تأثیر آن.
۲۰۱۵	بکارگیری IFRS برای شرکت های فاز دوم اجباری است.

منبع: کمیسیون نظارت مالی تایوان (۲۰۲۰)

### یونان

بر اساس الزامات اتحادیه‌ی اروپا شرکت های یونانی از سال ۲۰۰۵ به صورت اختیاری و از سال ۲۰۰۷ به صورت اجباری ملزم به تهیه و انتشار صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه‌ی خود بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بودند. واسیلیوس - کریستوس (۲۰۱۴) در تحقیقی

<sup>18</sup> Financial Supervisory Commission of Taiwan

هزینه ها و منافع پذیرش تدریجی استانداردهای بین المللی گزارشگری در یونان را بررسی کرده و نتیجه گرفته که پذیرش تدریجی استانداردها در یونان به بهبود کیفیت صورتهای مالی شرکتهای یونانی منجر شده است.

## نیپال

هیئت استانداردهای حسابداری در سال ۲۰۰۳ و به موجب قانون سال ۱۹۹۷ جامعه ی حسابداران رسمی نیپال به عنوان مرجع تدوین و انتشار استانداردهای حسابداری تشکیل شد و از سال ۲۰۰۷ پذیرش و اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری را الزامی کرد. پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در نیپال ناشی از نیاز جامعه نبوده بلکه بر اساس اجبار سازمانهای بیرونی از قبیل بانک توسعه ی آسیا و بانک جهانی این پذیرش صورت گرفته است. نتایج تحقیق نیز بیانگر عدم اثر بخشی لازم و همچنین ایجاد مشکلات متعدد در سیستم حسابداری به دلیل پذیرش اجباری و مهیا نبودن زیر ساختهای لازم از جمله نیروی انسانی متخصص بوده است.

## غنا

کشور غنا از سال ۲۰۰۷ برای همه ی واحدهای تجاری بورسی، بانک ها، بیمه ها، صندوق های سرمایه گذاری مشترک، شرکتهای کارگزاری و واحدهای تجاری دولتی و عام المنفعه استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را جایگزین استانداردهای حسابداری ملی کرده است. به علاوه سازمانهای محلی و خصوصی را ملزم به مطابقت با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط کرده است.

## پاکستان

جامعه ی حسابداران رسمی پاکستان (ICAP) و بورس اوراق بهادار (SECP) پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری را الزامی کرده اند. اغلب استانداردهای بین المللی گزارشگری به جز IFRS توسط شرکتهای بورسی و استانداردهای IAS ۳۹، IAS ۴۰، IFRS ۷ توسط بانک ها و مؤسسات مالی تحت نظارت بانک مرکزی در پاکستان پذیرفته شده است و اجرا می شود. در تحقیق ریچانا کوثر (۲۰۱۱) تأثیر پذیرش مرحله ای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر قیمت سهام در بورس اوراق بهادار پاکستان بررسی شده است، نتایج تحقیق بیانگر وجود رابطه ی معنادار مثبت بین پذیرش استانداردهای یاد شده و افزایش سرمایه گذاری و قیمت سهام بوده است.

## امارات متحده ی عربی

کشور امارات متحده ی عربی فاقد استانداردهای حسابداری محلی است. بر اساس ماده ی ۲ قانون شرکتهای تجاری امارات از سال ۲۰۱۵ تمام شرکت های موجود موظف به تهیه ی صورتهای مالی خود بر اساس استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی هستند در حالی که بر اساس قانون قبلی تنها شرکتهای بورسی این الزام را داشتند. جمال برزگری خانقاه (۲۰۱۱) تأثیر پذیرش اجباری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در شرکتهای اماراتی را بررسی کرده است. نتایج تحقیق او بیانگر عدم بهبود چشمگیر مربوط بودن اطلاعات حسابداری در شرکتهای اماراتی پس از پذیرش اجباری استانداردهای یاد شده بوده است.

## مالزی

بر اساس قانون سال ۲۰۰۴ کشور مالزی واحدهای تجاری خارجی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مالزی می توانند استانداردهای ملی کشور مالزی یا هر یک از استانداردهای بین المللی را که از نظر هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالزی مجاز است، به کار گیرند. در این برنامه سال ۲۰۱۲ به عنوان اولین سال الزام تهیه ی صورتهای مالی بر اساس استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی اعلام شده است. در برنامه ی مزبور، تأکید عمده بر کنترل اثرات ناشی از جایگزینی استاندارد ابزارهای مالی کشور مالزی با استانداردهای بین المللی ابزارهای مالی (IFRS) است از واحدهای تجاری درخواست شده که همگرایی را با توجه به ساختار گزارشگری، سیستم ها، مهارت های انسانی و منابع مالی ارزیابی کنند. از سوی دیگر ارتباط مناسب با حسابرسان، اعضای هیئت تدوین استانداردها و سهام داران به عنوان عناصر کلیدی همگرایی شناخته شده است.

## کویت

بر اساس قانون سال ۱۹۹۰ وزارت بازرگانی کشور کویت کلیه ی واحدهای تجاری و اشخاص حقوقی، اعم از بورسی و غیر بورسی، ملزم به به کارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در تهیه ی صورتهای مالی خود هستند.

## اردن

بر اساس قانون بورس و اوراق بهادار کشور اردن تمامی واحدهای تحت نظارت ملزم به به کارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی هستند. با این حال، چنانچه استانداردهای یادشده با قوانین محلی در تضاد باشد، رعایت قوانین محلی ارجح است و اثرات آن بر صورت های مالی باید افشا شود.

## عربستان سعودی

بر اساس قوانین بانکداری و بیمه ی کشور عربستان سعودی کلیه ی بانک ها و شرکتهای بیمه ای بوسیله ی صورت های مالی خود را مطابق با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی منتشر کنند. سایر واحدها ملزم به کارگیری استانداردهای حسابداری ملی هستند.

## پیامدهای اقتصادی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی

هر قانونی در زمان اجرا شاید پیامدهای مساعد و نامساعدی در پی داشته باشد که استانداردهای حسابداری نیز مستثنی این موضوع نمی باشد. تاثیر گزارش بر تصمیم گیری و ثروت واحدهای تجاری استفاده کنندگان صورت های مالی و جامعه، پیامد اقتصادی استانداردهای حسابداری هستند. زف<sup>۱۹</sup> (۱۹۷۸) در تعریف پیامد اقتصادی می گوید: اثرات گزارش های حسابداری بر رفتار تصمیم گیری واحد تجاری، دولت، سرمایه گذاران، اتحادیه ها و اعتباردهندگان. بر اساس این تعریف، گزارش های حسابداری می تواند در ارزش شرکتها و تصمیم گیری های واقعی مدیران و اشخاص تاثیر گذار باشد. (نیکومرام، بنی مهد ۱۳۸۸)

تهیه و تدوین استانداردها هزینه های خاص خودش را دارد که از جمله آن تشکیل سازمانها و هیات های تدوین و اجرای استانداردها می باشند که هزینه های مستقیم محسوب می شوند؛ اما هزینه های غیر مستقیم استانداردها، بزرگ تر و با اهمیت تر هستند. با استفاده از این استانداردها، آزادی عمل مدیر برای انتخاب روش های مختلف کاهش و مدیریت سود که امکان آشکار سازی اطلاعات داخلی شرکت را برای مدیر فراهم می کند محدود می شود؛ در واقع سطح مشخصی از افشای اطلاعات در استانداردها الزام آور می شود که منجر به کاهش مزایای رقابتی شرکت و کاهش قدرت سود آوری در آینده می گردد. بسیاری از مقررات حسابداری بر سود و زیان شرکتها تاثیر می گذارند و واکنش بازار اوراق بهادار را در پی خواهند داشت و بر هزینه سرمایه آنها مؤثر خواهند بود؛ لذا هنگام تهیه استانداردها، گروه های ذینفع به طور دقیق تری نتایج اقتصادی حاصل از آن را مورد تجزیه و تحلیل قرار می دهند (اسکات، ۲۰۱۴).

لذا تدوین کنندگان استانداردها باید توجه نمایند که پیامدهای ناشی از استانداردها بر پذیرش آن توسط مجریان و ذینفعان مؤثر خواهد بود. "لو" پژوهشی با عنوان «اثر مقررات حسابداری بر بازار سرمایه شرکت های نفت و گاز دارد» که مربوط به استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۹ می باشد و می گوید: بر اساس این استاندارد، شرکت های نفت و گاز باید بر اساس روش تلاش های موفقیت آمیز، تمام ذخایر استخراج خود را به حساب هزینه و یا دارایی منظور کنند؛ در واقع تمام هزینه های پروژه های به نتیجه نرسیده، باید به حساب هزینه منظور شود؛ در حقیقت این روش، منجر به کاهش سود شرکتها می شود؛ چراکه این روش در مقابل روش هزینه یابی کامل که این مخارج را در بهای ذخایر کشف شده ثبت می کند، قرار دارد؛ در نتیجه، شرکت های بزرگ در افزایش سرمایه دچار مشکل می شوند. "لو" به بررسی این موضوع پرداخت که آیا قیمت های اوراق بهادار شرکت های نفت و گاز، تحت تاثیر این استانداردها قرار می گیرند؟ در حقیقت این یک پژوهش رویدادی بود که در آن، واکنش بازار نسبت به یک رویداد بررسی شد؛ بر اساس نتایج این پژوهش، در روز پیش نویس استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۹، سهام شرکت های نمونه (۴۹ شرکت)، دارای بازدهی کمی بودند. بنابراین با نگاه به اینکه این روش حسابداری بر جریان نقدی شرکت های نفت و گاز تاثیری ندارد، استدلال منطقی برای واکنش بازار اوراق بهادار، وجود پیامدهای اقتصادی ناشی از بکارگیری حسابداری می باشد (بشیری منش، ۱۳۸۵).

درجه حساسیت استانداردهای حسابداری از بعد آثار مالی مستلزم آن بود که نارساییها باید در نظرخواهیها به گونه ای دیگر جبران شود؛ به همین دلیل مجمع عمومی سازمان، رهنمودهای حسابداری (نشریه ۱۲۲) را در ایران به مدت دو سال به صورت آزمایشی تصویب کرد. در این دو سال که از فروردین ۱۳۷۸ آغاز گردید، این رهنمودها توسط سازمان، در شرکتها، مورد رسیدگی قرار گرفت و بازخوردهای آن به وسیله مدیران حسابرسی به کمیته منعکس شد؛ علاوه بر این، بیش از ۶۰ برنامه آموزشی از طریق برگزاری سمینار عمومی یا برنامه ویژه شرکتها، با مشارکت مدیران

<sup>19</sup> Zeff

سازمان و اعضای کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، در راستای تشریح رهنمودهای حسابداری و جمع‌آوری نظرات متخصصان در این دوره دوساله برگزار گردید؛ همچنین گروه کارشناسی شامل متخصصین دانشگاهی در سازمان شکل گرفت که در اولین قدم، دیدی نقادانه به رهنمودهای حسابداری داشتند. در واقع تمام این تلاش‌ها برای رسیدن به استانداردهای با کیفیت حسابداری به وسیله سازمان می‌باشد (بزرگ اصل، ۱۳۸۱). بطور کلی جنبه‌های محیط اقتصادی کشور هنگام پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی تحت تاثیر قرار خواهند گرفت که به شرح زیر می‌باشند:

۱. برنامه‌ها و اهداف اقتصاد کشور؛
۲. وضعیت اقتصاد و زیر مجموعه‌های آن مانند ذخایر ارزی و صادرات، نرخ مبادلات سهام، بیکاری؛
۳. ثبات رویه و مقایسه‌پذیری گزارش‌های مالی؛
۴. درآمد دولت و مخارج عمومی؛
۵. سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی و سود حاصل از اقتصاد بین‌الملل و در نتیجه پیشرفت اقتصادی کشور؛
۶. کمک‌های اقتصاد خارجی به کشور مورد نظر.

### اثرات بحران مالی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

در بحران‌های مالی، حسابداری و حسابرسی مورد توجه بیشتری قرار می‌گیرد. بحران سال ۱۹۲۹، اثرات زیادی بر روش‌های حسابداری در آمریکا گذاشت و سقوط انرون و بحران بی‌اعتمادی ناشی از رسوایی‌های مالی، آثار فاجعه‌باری برجا گذاشت. با مصوب شدن قانون ساربینز اکسلی ۲۰۰۲، هیئت نظارت بر شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) که یک نهاد دولتی بود، مسئولیت تدوین استانداردهای حسابرسی شرکت‌های بورسی آمریکا را بر عهده گرفت. (بزرگ اصل، ۱۳۸۷)

در ۲۰ سال گذشته، جهان، بحران‌های مالی گوناگونی را تجربه کرده است؛ مانند بحران وام و پس‌انداز دهه ۹۰، رسوایی‌های مالی سال ۲۰۰۰، بحران شرکت‌های اینترنتی سال‌های ۲۰۰۱، ۲۰۰۲، و بحران اعتباری و مالی اخیر. در تمام این بحران‌ها، موج‌های بزرگی در سراسر جوامع شکل گرفت تا اشتباهاتشان را بفهمند و راه‌های برون رفت از این بحران‌ها را نشان دهند و از گذشته درس بگیرند؛ اما مهمترین تاثیر این بحران‌ها بر حسابداری، تغییر ساختار نظارت بر حسابداری بود. به وسیله قانون ساربینز اکسلی در سال ۲۰۰۲، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌ها سهامی عام شکل گرفت و تدوین استانداردهای حسابرسی و نظارت بر حرفه حسابرسی به آن واگذار گردید. در انگلیس شورای گزارشگری مالی شکل گرفت و مسئولیت نظارت بر حرفه حسابرسی به هیئت همگانی داده شد و روند مشابهی نیز در سایر کشورها طی گردید. در کشورهایی مانند بریتانیا، آمریکا، آلمان و فرانسه، مراجع نظارتی مستقل از حرفه حسابداری عهده‌دار تهیه و تدوین استانداردهای حسابرسی هستند. در سال ۲۰۰۶ نیز، سازمان بین‌المللی نهادهای مستقل نظارت بر حسابرسی (IFIAR)، توسط نهادهای مستقل نظارتی حسابرسی جوامع جهان تشکیل شد که اکنون ۵۴ عضو دارد. گزارشگری خوب مستلزم استانداردهای درست و اجرای درست و صادقانه آن است؛ پس از بحران سال ۲۰۰۰ و از دست رفتن اعتماد عمومی به حرفه حسابداری، فدراسیون بین‌المللی حسابداری در سال ۲۰۰۳، گزارش جامعی برای برگشت اعتماد عمومی به گزارشگری مالی منتشر کرد. در این گزارش، دلایل بی‌اعتمادی به حرفه ذکر شده و مورد بررسی قرار گرفت. در سال ۲۰۰۸ نیز، فرانسه به‌عنوان رئیس اتحادیه اروپا گزارشی در مورد بحران مالی تهیه نمود که در آن ضمن تشریح منشا بحران، ۳۰ راه حل برای عبور از این بحران نیز پیشنهاد شد که ۵ مورد آن به شکل مشخص به مسائل حسابداری مربوط است. اصلاح ساختار تشکیلاتی هیئت استانداردهای بین‌المللی در جهت استقلال و بی‌طرفی یکی از پیشنهاد‌های این گزارش است؛ بر اساس نتایج تحقیق IFAC که در اواخر سال ۲۰۰۸ انجام شد، ارزش حسابداران و خدمات آنان را بر همگان کاملاً روشن ساخت. در واقع نیاز به خدمات حسابداری در زمان بحران و در مورد موضوعاتی که با بحران مرتبط است افزایش خواهد یافت. جامعه جهانی در بحران‌های پیشین همیشه انگشت اتهام را به سوی حرفه‌ی حسابداری نشان می‌گرفت و آن را مقصر می‌دانست؛ اما همواره امید زیادی به پشتیبانی و همکاری حرفه حسابداری برای پیشگیری و نیز گذر از بحران دارد.

مطالب طرح شده، بخش‌هایی از تلاش‌های شبانه‌روزی حرفه حسابداری در اقتصاد جهان است؛ اما در ایران به دلیل خصوصیات نظام اقتصادی کشور، حرفه حسابداری در سطح بین‌الملل حضور چندانی ندارد. حتی در رویدادهای اقتصادی داخلی نیز حضور حرفه حسابداری چندان پررنگ

نیست؛ برای مثال، مراجع متعدد حسابداری در ایران در موضوعات مهمی مانند مالیات بر ارزش افزوده، لایحه جدید قانون تجارت، نرخ تسهیلات بانکی، تغییرات قیمت نفت، سیاست‌های پولی و بانکی مرکزی، لایحه بودجه و... واکنش بااهمیت و تاثیرگذاری نداشته‌اند.

### پیامدهای اقتصادی گزارشگری مالی عبارت‌اند از:

۱. اثرات اطلاعات مالی بر توزیع ثروت میان سرمایه‌گذاران؛
۲. اثرات اطلاعات مالی بر میزان خطر کردن شرکت؛
۳. اثرات اطلاعات مالی بر نسبت تشکیل سرمایه و اقتصاد؛
۴. اثرات اطلاعات مالی بر چگونگی تسهیم سرمایه میان شرکت‌ها؛
۵. اثرات اطلاعات مالی بر میزان منابع اختصاص داده شده به تهیه، تایید، انتشار، پردازش، تحلیل و تفسیر اطلاعات؛
۶. عامل ایجاد هزینه‌های دعاوی قضایی و حقوقی علیه شرکت‌ها و حساب‌برسان و یا مراجع تدوین کننده استانداردهای حسابداری؛
۷. تقارن نداشتن اطلاعات؛
۸. تاثیر ارقام حسابداری بر قراردادهای قانونی شرکت و به تبع آن ارزش شرکت (بسلا و همکاران<sup>۲۰</sup>، ۲۰۲۳).

### روشهای کاهش پیامد اقتصادی

بوجود آمدن پیامدهای اقتصادی استانداردها اجتناب‌ناپذیر است و کمتر استاندارد را می‌توان یافت که پیامد اقتصادی نداشته باشد؛ اما برای کاهش این پیامدها در مرحله تدوین استانداردهای باید مسائلی را مورد نظر داشت که عبارت‌اند از:

۱. توجه داشتن به شرایط محیطی؛
۲. آگاهی و ارزیابی اولیه از پیامدهای اقتصادی استاندارد؛
۳. مشارکت گروه‌ها مختلف در تدوین استاندارد؛
۴. نظر خواهی با روش پیش‌نویس استاندارد؛
۵. افشای کامل اطلاعات برای کاهش نابرابری اطلاعاتی می‌تواند اثرات و پیامدهای اقتصادی استانداردهای حسابداری را کم کند (نیکومرام، بنی‌مهد ۱۳۸۸).

### انتخاب تئوری برای توجیه پیامد اقتصادی

از طریق فرضیه بازار کارا، توجیه پیامدهای اقتصادی، امکان پذیر نیست؛ زیرا تشخیص میزان فشار سیاسی در تدوین استانداردهای حسابداری و پیامد اقتصادی حاصل از آن از عهده بازار خارج است؛ در واقع تنها با تئوری اثباتی حسابداری می‌توان پیامدهای اقتصادی رویه‌های حسابداری را تشخیص داد. تئوری بازی و تئوری نمایندگی نیز برای توضیح پیامدهای اقتصادی مناسب هستند. تئوری اثباتی، ارتباطات رفتاری در حسابداری را بیان می‌کند. بنابر این تئوری، پژوهش‌های تجربی و مشاهده‌ای در پی پاسخی برای این سؤال هستند که چرا هیئت‌های تهیه و تدوین استاندارد راه و روش خاصی را امتحان می‌کنند و یا به چه دلیلی مدیریت، روش معینی را از میان روش‌های مورد پذیرش حسابداری انتخاب می‌کند؛ در واقع تئوری نمایندگی از روش بیان رابطه کارگزاری بین دو دسته مالک و کارگزار، به توضیح پیامد اقتصادی حاصل از تدوین استانداردها می‌پردازد. تئوری بازی نیز بنابر مدل تعارض یا تضاد منافع میان افراد، به شرح کنش و واکنش‌ها و پیامد اقتصادی آنها می‌پردازد که علت به‌وجود آمدن عدم اطمینان و نابرابری اطلاعاتی می‌شود (نیکومرام، بنی‌مهد، ۱۳۸۸).

### پیامدهای اجتماعی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

هنگام پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی همه‌ی جنبه‌های اجتماعی محیط کشور تحت تاثیر قرار می‌گیرد که برخی از آن عبارت‌اند از:

۱. بنگاه‌های اقتصادی و روابط اجتماعی میان بخش‌های مرتبط با آن؛
۲. نقش و تاثیر جامعه در تهیه استانداردهای حسابداری، از طریق بخش‌های فعال علاقه‌مند؛

<sup>20</sup> Bessler et al

۳. قواعد پذیرفته شده توسط جامعه، مثل شفافیت؛
۴. روابط اجتماعی در جذب سرمایه‌گذاری‌های بیشتر؛
۵. پاسخگویی‌های اجتماعی و مسئولیت بنگاه‌های اقتصادی؛
۶. افشای راه و روش‌های مؤثر بر جامعه برای بنگاه‌های اقتصادی؛
۷. روش‌ها و الگوهای رفتار سرمایه‌گذاری در جامعه؛
۸. مسئول بودن بنگاه‌های اقتصادی در برابر کارمندان و کارکنانشان.

رای گیری و اخذ نظرات افراد و گروه‌های مختلف در تدوین استانداردهای حسابداری مالی بسیار مهم است؛ در واقع، تدوین این استانداردها عرصه تعامل دیدگاه‌ها و منافع متضاد افراد و گروه‌های مختلف است. هیئت استانداردهای حسابداری نیز از این موضوع مهم مطلع بوده است؛ لذا فرایند و مراحل عملیاتی خود را به گونه‌ای برنامه‌ریزی کرده که از فشارهای اجتماعی و سیاسی در امان باشد. (امیر اصلانی، ۱۳۸۶)

### پیامدهای سیاسی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

تدوین استانداردها در هر رشته، نیازمند ساعت‌ها تفکر و تحقیق و پژوهش و تجزیه و تحلیل عمیق عالمان متخصص در آن رشته می‌باشد؛ اما این موضوع در علوم انسانی به زمان بیشتر و فرایند طولانی‌تری نیاز دارد؛ چراکه در علوم انسانی، برخلاف علوم پایه که قوانین یکسان و ثابتی دارند و محیط و عوامل محیطی نیز نقش کمتری در آن دارند، یک قانون ثابتی وجود ندارد و در هر زمانی با توجه به نیازهای عامه تغییر می‌کند؛ در واقع علوم تجربی از آن جهت که آزمون‌پذیر بوده و درصد توافق متخصصین این علوم بسیار بالا می‌باشد، با علوم انسانی تفاوت بسیاری دارد؛ چراکه در علوم انسانی، درصد توافق محققین و دانشمندان بسیار پایین بوده که باعث ناهماهنگی می‌گردد و این نکته باعث تفکیک علم و دانش می‌شود (عبدل زاده، ۱۳۸۸). تهیه و تدوین استانداردهای حسابداری یک امر و موضوع سیاسی است؛ می‌توان گفت که روش‌ها و استانداردهای حسابداری به گونه‌ای تهیه می‌شود که به هزینه دیگران، و نافع برای بخش‌های دیگر باشد.

نوع عمل در حسابداری را مفهوم استاندارد تعیین می‌کند؛ همچنین این استانداردها به گونه‌ای تهیه و تنظیم می‌شوند که به بعضی از بخش‌ها اجازه می‌دهد که دیگر بخش‌ها را کنترل نماید؛ لذا تهیه و تدوین این استانداردها مراحل حساس و مهمی دارند؛ به‌خصوص در زمانی که در سطوح بین‌المللی انجام شود (الشرایری و عبدالله<sup>۲۱</sup>، ۲۰۰۵).

از نظر کرک، هر چیزی که نوشته شده باشد خوانده نمی‌شود، و مبنای ساخت چیزی قرار نخواهد گرفت؛ در حقیقت این نگرانی، نگرانی همه‌ی حسابداران است؛ چراکه هیچ حسابداری علاقه ندارد که ببیند، استانداردهای حسابداری تبدیل به یک مسابقه بی‌ارزش سیاسی گردیده که در آن عقاید به شکست می‌انجامد؛ البته سیاست‌ها نقش‌های درست و برحق هم در وضع استانداردهای حسابداری دارند؛ اما تهیه این استانداردها چیزی فراتر از سیاست صرف است. (امیدی نویبجار، ۱۳۸۹)

سیاست در همه‌جا و تمام رشته‌ها نفوذ کرده است اما، در علوم انسانی بیشتر است و رشته‌ی حسابداری نیز متأثر از همین مطلب می‌باشد؛ در واقع تهیه و تدوین استانداردهای حسابداری بیش از آنکه متکی بر یافته‌های علمی و پژوهشی باشد، بیشتر ناشی از فعل و انفعالات و موضوعات سیاسی است؛ البته این مسائل همیشه وجود داشته‌اند؛ چراکه تدوین و تهیه استانداردهای اجتماعی یک تصمیم و فرایند اجتماعی بوده و گروه‌ها و افراد مختلفی از آن نفع می‌برند. این گروه‌ها و افراد به این موضوع پی برده‌اند که بهترین راه برای تامین منافع‌شان، نفوذ در فرایند تهیه و تولید استانداردهای حسابداری است؛ بنابراین هیئت‌های تدوین کننده این استانداردها، همیشه به دلیل تامین منافع گروهی خاص تحت فشار هستند؛ البته همیشه دولت‌ها، بیشترین دخالت و نفوذ را در تهیه و تولید این استانداردها داشته‌اند.

فشاری که از گروه‌ها مختلف (جامعه، دولت، سرمایه‌گذار، شرکت‌های بزرگ چند ملیتی)، برای تدوین استانداردها وارد می‌شود، به علت ایجاد پیامدهای اقتصادی استانداردهای حسابداری است؛ البته در غیاب فشارهای سیاسی نیز، استانداردهای حسابداری می‌تواند پیامدهای ناخواسته‌ی مالی و اقتصادی داشته باشد. (نیکو مرام، بنی‌مهد، ۱۳۸۸)

در هنگام پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی تمام جنبه‌های محیط کشور تحت تاثیر قرار می‌گیرد که به‌طور اخص عبارت‌اند از:

<sup>21</sup>Alshairi Al- Abdullah

۱. ممکن است که کشورهای پیشرفته برتری سیاسی خود را تحمیل کنند؛
۲. استفاده از منافع سیاسی که افراد سیاسی و اقتصادی آن را ایجاد می‌کنند؛
۳. محیط بین‌الملل و ارتباط میان کشور مورد نظر؛
۴. انتخاب آزاد استانداردهای مناسب و مقتضی؛
۵. ورود کشور مورد نظر در فرایند جهانی‌سازی؛
۶. اجرای استانداردها توسط کشور مورد نظر، و تاثیر محیط بین‌المللی بر آن.

تهیه و تدوین استانداردها باید در راستای کاهش عدم تقارن اطلاعات و افزایش کیفیت تصمیم‌گیری باشد؛ شایان ذکر است که فرایند تدوین استانداردهای حسابداری بیشتر با تئوری منافع عمومی هماهنگ است. یعنی نمی‌توان فقط به منافع یک طرف (سرمایه گذاران) توجه کرد؛ بلکه باید مدیران و تدوین‌کنندگان نیز در این مسئله لحاظ شوند؛ به‌علاوه باید توجه داشت که تدوین استانداردها، هزینه‌های مستقیم و غیر مستقیم دارد و اگر این هزینه‌ها بیش از منافع گردد، تدوین استانداردها انجام نمی‌شود؛ چراکه مفید بودن و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی تحت الشعاع قرار می‌گیرد؛ در حقیقت، با در نظر گرفتن تئوری منافع گروهی در تهیه استانداردها، دامنه اطلاعات قابل ارائه بوسیله موضوع منفعت و هزینه استاندارد تعیین می‌شود که این بحث از مباحث مهم در حسابداری می‌باشد (اسکات، ۲۰۱۴).

یکی از اعضای پیشین هیئت اصول حسابداری معتقد بود که تهیه استانداردها و قوانین حسابداری یک فرایند کاملاً سیاسی است و هیچ ارتباطی با اصولی و منطقی بودن دیگه‌ها و نظریات مطرح شده ندارد؛ لذا استانداردهای حسابداری، تاثیرات اقتصادی زیادی به همراه دارد و باعث انتقال منابع اقتصادی در میان بازیگران اقتصادی می‌شود. بازیگرانی که واکنش‌های به موقعی نسبت به استانداردهای جدید از خود نشان داده و حتی از مسایل و اهرم‌های سیاسی در جهت لغو آن بهره می‌برند.

### مزایای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

پذیرش استانداردهای بین‌المللی همواره موافقان و مخالفانی داشته است. امروزه با توسعه شرکتهای بزرگ و چندملیتی وجود استانداردهایی در سطح بین‌المللی ناگزیر است. در این راستا تحقیقاتی توسط احمد و همکاران<sup>۲۲</sup> (۲۰۱۴) آرامسرانگ و همکاران<sup>۲۳</sup> (۲۰۱۴)، بال و همکاران<sup>۲۴</sup> (۲۰۱۵) بارث و اسرائیل<sup>۲۵</sup> (۲۰۱۴)، بنیش و همکاران<sup>۲۶</sup> (۲۰۱۴)، بات و همکاران<sup>۲۷</sup> (۲۰۱۴) بروچت و همکاران<sup>۲۸</sup> (۲۰۱۴) بایارد و همکاران<sup>۲۹</sup> (۲۰۱۴) و چندین پژوهش دیگر انجام شده است در این بخش به طور خلاصه به بررسی مزایای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی خواهیم پرداخت (اورادی و همکاران، ۱۳۹۶).

#### ➤ بهبود شفافیت صورتهای مالی

با تمرکز اهالی حرفه حسابداران در سراسر جهان بر استانداردهای یکپارچه، انتظار می‌رود شفافیت گزارشگری مالی به میزان زیادی ارتقا پیدا کند (بال و همکاران<sup>۳۰</sup>، ۲۰۱۵). IFRS ایجاب می‌کند که صورتهای مالی باید صادقانه، منطقی، قابل فهم و قابل مقایسه باشد. همچنین طبق استانداردهای بین‌المللی کسب و کارها باید ریسکهایی را که احتمالاً با آنها هستند مانند ریسکههای تجاری، ریسکههای اعتباری، نقدینگی، نرخ بهره، نرخ ارز و سیاستها را با جزئیات توضیح دهند (تیا و همکاران<sup>۳۱</sup>، ۲۰۲۰). اطلاعات صحیح مالی از وضعیت شرکتهای می‌تواند در ارزیابی درست

<sup>22</sup> Ahmat et al

<sup>23</sup> Aramsrang et al

<sup>24</sup> Ball et al

<sup>25</sup> Barth & Israel

<sup>26</sup> Banish et al

<sup>27</sup> Bot et al

<sup>28</sup> Broochet et al

<sup>29</sup> Bayard et al

<sup>30</sup> Ball et al

<sup>31</sup> Thi et al

وضعیت مالی و در نتیجه کاهش ریسک سرمایه گذاری برای سرمایه گذاران مؤثر باشد. باید به این نکته توجه داشت که این امر برای سرمایه گذاران خردی که اتکای بیشتری به گزارشهای مالی دارند، از اهمیت بیشتری برخوردار خواهد بود. افزایش شفافیت باعث می شود که مدیران فعالیت بیشتری را در جهت حفظ منافع سهامداران انجام دهند (اورادی و همکاران، ۱۳۹۶). بنابراین با استفاده از IFRS اطلاعات مالی مفیدتری فراهم می شود و در هنگام تصمیم گیری برای سرمایه گذاری در یک تجارت حمایت از حقوق عمومی را تقویت می کند (تیا و همکاران، ۲۰۲۰).

### ➤ افزایش فرصتهای سرمایه گذاری و ادغام

IFRS یک زبان مشترک حسابداری برای کسب و کارها در سراسر جهان ایجاد می کند. بنابراین، زمانی که یک کشور استاندارد بین المللی گزارشگری مالی را به کار می گیرد، مشخص می شود که اقتصاد این کشور از بازار کاملی برخوردار است. این نشان دهنده تعهد قوی دولت در حمایت از سرمایه گذاران و ایجاد یک محیط تجاری سالم برای اهداف توسعه پایدار است. سپس با برآورده شدن تقاضای سرمایه گذاران بین المللی سرمایه گذاری مستقیم خارجی بیشتری جذب خواهد شد. ادو<sup>۳۲</sup> (۲۰۱۸) در پژوهش خود به بررسی چالشها و راه حل های پذیرش استاندارد بین المللی گزارشگری مالی در نیجریه پرداخته است و نتایج وی نشان داد استفاده از IFRS کیفیت صورت های مالی را بهبود بخشیده و از این رو باعث جذب سرمایه گذاری خارجی و ارزش افزوده برای کشور می شود. کانتی هرات و همکاران<sup>۳۳</sup> (۲۰۱۷) ثابت کرد استفاده از IFRS در عربستان سعودی، باعث تغییر در فضای سرمایه گذاری شده است که به این کشور اجازه می دهد اقتصاد خود را متنوع کند، فرصت های بیشتری برای جذب سرمایه گذاری خارجی فراهم می کند و نهایتاً فرصتهای شغلی بیشتری برای نسل جوان ایجاد می کند. حسین و همکاران<sup>۳۴</sup> (۲۰۱۵) به بررسی مزایا و معایب استفاده از IFRS در بنگلادش پرداخته است. استفاده از IFRS مزایای بسیاری از جمله کاهش هزینه های سرمایه بهبود کیفیت صورتهای مالی دسترسی بهتر به بازارهای جهانی سرمایه و جذب سرمایه گذاری مستقیم خارجی را نوید می دهد (تیا و همکاران، ۲۰۲۰).

### ➤ افزایش قابلیت مقایسه صورتهای مالی

تردیدی نیست که یکی از مهمترین اهداف جهانی استانداردهای حسابداری افزایش قابلیت مقایسه صورتهای مالی است. از دیدگاه نظری این توافق وجود دارد که داشتن مجموعه واحدی از استانداردهای باکیفیت 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 واحدی از استانداردها آشکار است، زیرا این مجموعه واحد، مقایسه پذیری و درک گزارشگری مالی را بهبود می بخشد و به کارگیری سرمایه در فراسوی مرزهای سیاسی را کاراتر 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 مقایسه صورتهای مالی تهیه شده در کشورهای مختلف به تطبیق نیاز است. شناخت متقابل مستلزم آن است که استفاده کننده صورتهای مالی با دو مجموعه متفاوت از استانداردها آشنا باشد (فروغی، ۱۳۸۸).

طرفداران IFRS استدلال می کنند که IFRS قابلیت مقایسه صورتهای مالی را افزایش می دهد و کیفیت افشای اطلاعات مالی را ارتقا می بخشد که منجر به افزایش نقدینگی بازارها خواهد شد. باید توجه داشت که بهبود افشای اطلاعات هزینه معاملات را کاهش می دهد (پلاتی کانوا و گرامون<sup>۳۵</sup>، ۲۰۱۴). از سویی دیگر شواهد تجربی کشورهای مختلف نشان می دهد پس از پذیرش اجباری، بیشتر شرکتها تمایل دارند تأمین مالی بیشتری از طریق انتشار اوراق بدهی و نه استقراض خصوصی انجام دهند. این شرکتها غالباً بهره کمتری می پردازند، اما لزوماً کارمزد پایین تری برای استقراض خصوصی پرداخت نخواهند کرد، بنابراین اعتباردهندگان واکنش مثبتی به گزارشگری مالی باکیفیت و قابلیت مقایسه بالاتر دارند. هر چند این موضوع صرفاً در مواردی روی می دهد که صورتهای مالی منتشر شده برای عموم به واقعیت قابلیت اتکای بالاتری در مقایسه با روابط خصوصی فیما بین شرکتها ایجاد کرده باشد (فلور و کاسی<sup>۳۶</sup>، ۲۰۱۵). آچلیتز<sup>۳۷</sup> (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 می توان وضعیت مالی شرکتها را با یکدیگر مقایسه کرد و از پیچیدگی ها و هزینه های اجرایی یا تطبیق دو روش فوق پرهیز کرد. اگرچه

<sup>32</sup> Odo

<sup>33</sup> Herat county et al

<sup>34</sup> Hussein et al

<sup>35</sup> Plati conova & Gramon

<sup>36</sup> Flora & Cassie

<sup>37</sup> Achlitz



قابلیت مقایسه در استانداردهای ملی هر کشور نیز وجود دارد، ولی مقایسه پذیری جهانی یا فراملیتی، نیاز حیاتی بازار و محققان و سرمایه گذاران برای تصمیم‌گیری است که با استفاده از IFRS این نیازها تا حدی برطرف می‌گردد. در این مورد تحقیقات زیادی توسط نیل و وانگ<sup>۳۸</sup> (۲۰۱۶)، آتوود و درک میرسی<sup>۳۹</sup> (۲۰۱۶)، بیوسونک و همکاران<sup>۴۰</sup> (۲۰۰۹) کاپکون و همکاران<sup>۴۱</sup> (۲۰۰۹) انجام شده است، آنها اعتقاد دارند که با استفاده از IFRS کیفیت گزارشگری و قابلیت مقایسه پذیری افزایش می‌یابد (استفان کاسینو<sup>۴۲</sup>، ۲۰۰۹).

دیوید توئیدی<sup>۴۳</sup> مدیر اسبق IASB دلیل یکسان سازی بین‌المللی در حسابداری را در انسجام بازارهای جهانی می‌داند. " با پیوسته شدن بازارهای سرمایه، جهان نیاز به مجموعه واحدی از استانداردهای حسابداری آشکارتر می‌شود. یک مجموعه واحد از استانداردهای بین‌المللی، قابلیت مقایسه اطلاعات مالی را افزایش داده و به این ترتیب سرمایه بین کشورها به نحو اثربخش تری توزیع خواهد شد. همچنین گسترش و پذیرش استانداردهای بین‌المللی هزینه‌های مقایسه را برای شرکت‌ها کاهش داده و ثبات رویه را در حسابرسی بهبود می‌بخشد" (رفیعی، ۱۳۹۷).

### ➤ افزایش مسئولیت شرکت

هدف از استانداردهای حسابداری ارائه دقیق اطلاعات مالی، اولویت بندی ثبات مالی و امنیت به جای اهداف سود می‌باشد. با رویکرد بالا، IFRS شرکتها را ملزم می‌کند تا بلافاصله زیانهای ناشی از استهلاک دارایی، نوسان در ارزش منصفانه، ارزش خالص قابل بازیافت را ثبت نمایند. بنابراین شرکتها هنگام اجرای IFRS باید نگرش صادقانه و عینی تری در انعکاس ضعفهای مالی خود، کاهش تقلب در صورت سود و زیان و کمک به جلوگیری از منفی نگری و فساد داشته باشند (تیا و همکاران، ۲۰۲۰).

### ➤ بهبود قابلیت اطمینان صورتهای مالی

طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، اطلاعات منتشر شده باید منعکس کننده تحولات بازار در زمان گزارش از طریق ارزش منصفانه مبلغ بازیافتنی داراییها و بدهیها، ارزش جاری و فعلی باشد و تنها به اطلاعات گذشته در زمان معامله بهای (تاریخی) بسنده نکند. بنابراین صورتهای مالی طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی اطلاعات قابل اطمینانی برای ارزیابی موقعیت مالی واحد تجاری در زمان گزارش و همچنین پیش‌بینی عملکرد واحد تجاری و جریان نقدی آتی برای ایجاد تصمیمات اقتصادی مناسب و کارآمد فراهم خواهد کرد (تیا و همکاران، ۲۰۲۰).

### ➤ درک آسانتر اطلاعات صورتهای مالی

آماده سازی صورتهای مالی طبق استاندارد بین‌المللی به شرکتها کمک می‌کند که صورتهای مالی را مطابق با استانداردهای بین‌المللی ارائه دهند و از اصول صحیح استفاده کنند تا صورتهای مالی تهیه شده قابل فهم باشند (تیا و همکاران، ۲۰۲۰).

### ➤ کاهش تقلب در صورتهای مالی

هنگام به کارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی، کیفیت صورتهای مالی به طور قابل ملاحظه ای از طریق افزایش پاسخگویی، افزایش شفافیت و قابلیت مقایسه بهبود می‌یابد. لذا این استاندارد اطلاعات مفیدی را برای تصمیم‌گیری در اختیار مدیران و سرمایه گذاران قرار می‌دهد. از این رو امکان تقلب و دستکاری در صورتهای مالی کاهش می‌یابد (تیا و همکاران، ۲۰۲۰).

### ➤ افزایش فرصتهای دریافت وام بانکی

بسیاری از کشورها تقاضای دریافت وام از سازمانهای بین‌المللی مانند WB، IMF، ADB و ... با نرخ بهره پایین دارند. ارائه صورتهای مالی طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شرایط مساعدی را برای واحدهای تجاری جهت جذب منابع مالی مناسب با هزینه های کمتر و کارایی بیشتر ایجاد می‌کند (تیا و همکاران، ۲۰۲۰).

<sup>38</sup> Neil & Wang

<sup>39</sup> Atwood & Derek Mirsi

<sup>40</sup> Biosonk et al

<sup>41</sup> Capcon et al

<sup>42</sup> Stefan Casino

<sup>43</sup> David Tweidi

## بحث و نتیجه گیری

نقش اصلی حسابداری و گزارش‌های مالی، تامین منافع عمومی با ارائه اطلاعاتی که در اتخاذ تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و مالی مؤثر و سودمند باشند، می‌باشد. جهت آسان‌سازی فرایند مقایسه اطلاعات، نظام حسابداری، مبتنی بر اصول، ضوابط و استانداردهای یکنواختی می‌باشد که با عنوان اصول متداول پذیرفته شده در حسابداری شناخته می‌شود؛ در واقع این مجموعه حاوی رهنمودهای کلی و خط و مشی‌های مشخصی است که واحدهای اقتصادی باید در طی مراحل شناخت، اندازه‌گیری و انتقال اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان رعایت کنند، در عین حال ماهیت این اصول، قوانین و استانداردها در جغرافیای هر کشور، تابعی از نوع سیستم اقتصادی، قوانین و ارزش‌های فرهنگی و اجتماعی حاکم بر آن جامعه است (امیراصلانی، ۱۳۸۶).

نیاز سرمایه‌گذاران به تصمیم‌گیری در سطح جهانی بر پایه اطلاعات حسابداری مستلزم ایجاد پلی ارتباطی میان استانداردهای حسابداری کشورهای مختلف می‌باشد و هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی نیز در راستای ایفای چنین نقشی به وجود آمده است. همان‌طور که در جوامع گوناگون، به دلیل برخورداری از مناطق مختلف، با زبان‌های متفاوت صحبت می‌کنند، سیستم‌های حسابداری نیز در جوامع مختلف متفاوت می‌باشد؛ این تمایزات نیز ناشی از قوانین و عوامل مختلف فرهنگی و اجتماعی و یا سیاسی هر جامعه می‌باشد. در واقع هر جامعه می‌تواند بسته به میزان توسعه اقتصادی، پیچیدگی‌ها و گرایش‌های مختلف سیاسی، متکی بر یک روش خاص یا قوانین متفاوت در حسابداری باشد (ادنز و همکاران، ۲۰۲۲).

از سوی دیگر، نیاز مردم به اطلاعات در زمینه حسابداری با یک‌دیگر تفاوت داشته و این موضوع حتی در مورد مردم ساکن در یک منطقه و یک کشور نیز صدق می‌کند؛ در نتیجه این تمایزات در روش‌های حسابداری مؤثر بوده و این اختلاف در روش‌ها، حوزه‌های گوناگونی را در بر می‌گیرد؛ برای مثال، نگاه افراد در کشورهای در حال توسعه با مردم کشورهای توسعه یافته متفاوت بوده و نسبت به آنها محافظه‌کار تر می‌باشند؛ در واقع اگر در جامعه‌ای از منظر اجتماعی و فرهنگی ناامنی وجود داشته باشد، مردم آن جوامع به سمت پنهان‌کاری و خودداری از افشای اطلاعات خویش پیش می‌روند؛ اما در جوامعی که اعتماد عمومی بیشتری وجود دارد، اعتقاد به گزارشگری خارجی و افشای گسترده افزایش می‌باید (الهلالی و همکاران، ۲۰۲۰). در واقع باید گفت، شرکت‌های بزرگ، بازارهای مالی، موسسه‌های قانون‌گذاری دولتی، سازمان‌های نیمه دولتی و موسسه‌های بین‌المللی حسابداری، تمام‌شان از حسابداری نفع می‌برند.

از دیرباز همواره ادعا شده است که اطلاعات حسابداری مندرج در صورتهای مالی، یکی از مهم‌ترین منابع اطلاعاتی سرمایه‌گذاران و سایر مشارکت‌کنندگان بازار سرمایه است. ضروری است این اطلاعات مربوط، قابل اتکا و شفاف باشد تا از آن در اتخاذ تصمیم‌های مناسب استفاده نمایند. تجربیات سایر کشورها و نیز پژوهش‌های متعدد اذعان می‌دارد که بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی سبب ارتقای شفافیت گزارشگری مالی می‌شود. همچنین با استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، مقایسه وضعیت مالی شرکت‌های سراسر دنیا تسهیل شده که گامی بلند در راستای جذب سرمایه‌گذاران خارجی می‌باشد. مساله مهم دیگر پیوستن به سازمان‌های بین‌المللی مانند سازمان تجارت جهانی<sup>۴۶</sup> و سازمان همکاری و توسعه اقتصادی<sup>۴۷</sup> است که یک از الزامات آن بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌باشد.

نتایج این پژوهش می‌تواند موجب گسترش ادبیات نظری در حوزه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران شود. نتایج این پژوهش می‌تواند موجب گسترش ادبیات نظری در حوزه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران شود. همچنین با مشخص نمودن نقشه راه پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در محیط اقتصادی ایران، رهنمودی به سازمان حسابرسی، سازمان بورس اوراق بهادار و سایر نهادهای قانونگذار در حوزه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی جهت تدوین مقررات و حل مشکلات شناسایی شده ارائه دهد. از سوی دیگر، چشم‌انداز جدید و کاملی از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای پژوهشگران فراهم می‌نماید تا در پژوهش‌های آتی از نتایج این پژوهش استفاده نمایند.

<sup>44</sup> Edens et al

<sup>45</sup> El-Helaly et al

<sup>46</sup> World Trade Organization

<sup>47</sup> Organization for Economic Co-operation and Development

- اسکافی اصل، مهدی؛ حیدر پور، فرزانه. (۱۴۰۰). "طراحی مدلی برای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره (۱۷)"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳(۴۹)، صص ۲۳۳-۲۵۷.
- باقرآبادی (۱۳۹۶)، "پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی: تجربه‌ی جهانی و گام‌های نخست در ایران"، حسابدار
- بدری، الیاس؛ قائمی، محمدحسین (۱۴۰۰). موانع بکارگیری مبنای ارزش منصفانه در صنعت بانکداری ایران در سطح کلان. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۰(۱)، صص ۳۰۳-۳۴۲.
- بینشیان، زهرا؛ تابش، زهرا؛ زیاری، رضا (۱۳۹۷). "آیا حرفه حسابداری آمادگی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) را دارد؟"، مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۷(۲۵)، صص ۹۹-۱۱۴.
- حیدر پور، فرزانه؛ زارع رفیع، سمیه. (۱۳۹۳). "تأثیر متغیرهای سود تقسیمی و فرصت‌های رشد بر رابطه کیفیت گزارشگری مالی و نوسان‌پذیری بازده سهام". پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۲۳(۶)، صص ۲۴۷-۲۴۷.
- رحمانی، علی؛ علی پور، شراره. (۱۳۸۸). "موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در ایران". مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۷(۲۷)، صص ۸۳-۱۰۷.
- روستا، منوچهر؛ دهقانی سعدی، علی اصغر (۱۳۹۷). "چرایی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورهای در حال توسعه"، حسابداری و منافع اجتماعی، ۸(۳)، صص ۸۷-۹۹.
- سام دلیری، بهنام؛ آذین فر، کاوه؛ نبوی چاشمی، سید علی؛ پورعلی، محمدرضا. (۱۴۰۲). "تبیین مؤلفه‌های پیش‌برنده و بازدارنده اجتماعی شرکت‌ها جهت ارتقاء کیفیت صورت‌های مالی". پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۵۷(۱۵)، صص ۲۱۱-۲۳۸.
- فرید، داریوش؛ قدک فروشان، مریم (۱۳۹۸). "مدیریت دارایی و مربوط بودن اطلاعات حسابداری". پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱(۴۴)، صص ۷۹-۱۰۰.
- فیض‌اله، ثمینه؛ حقیقت، حمید (۱۴۰۰). "موانع اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در صنعت بانکداری ایران". پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۰(۱)، صص ۲۷۱-۳۰۲.
- مرادی، محمد؛ جعفری دره در، مرتضی؛ حسین زاده، سهراب (۱۳۹۸). "چالش‌ها و فرصت‌های اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه در راستای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران". بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۳)، صص ۴۵۶-۴۸۱.
- مصدر، مینا؛ بولو، قاسم (۱۴۰۰). "پیامدهای اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در صنعت بانکداری ایران". پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۰(۲)، صص ۹۰-۶۱.
- Abhimantra, A., & Maulina, A.R. (2013). The Comparison of IFRS Implementation in Developing and Developed Countries (Case Study: Europe). The 3rd Uzbekistan-Indonesia International Joint Conference on Economic Development and Nation Character Building to Meet the Global Economic Challenges. ISSN 978-602-9438-24-6
- Abulkasem, Dowa, Abdulmonem M. Elgammi, Abdesalam Elhatab, Hassan A. Mutat (2017). Main Worldwide Cultural Obstacles on Adopting International Financial Reporting Standards (IFRS), International Journal of Economics and Finance, 9(2), p-p. 172-179.
- Ball, R., Li, X., & Shivakumar, L. (2015). Contractibility and transparency of financial statement information prepared under IFRS: Evidence from debt contracts around IFRS adoption. Journal of Accounting Research, 53 (5), p-p. 915– 963.
- Barth, M. E., Landsman, W. R., & Lang, M. (2008). International accounting standards and accounting quality. Journal of Accounting Research, 48 (5), p-p. 467–498.
- Beuselinck, C., Joos, P., Khurana, I. K., & Van der Meulen, S. (2009). Mandatory IFRS reporting and stock price informativeness. (CentER Discussion Paper; Vol. 2010-82).

- Cascino, Stefano; Gassen, Joachim (2012). Comparability effects of mandatory IFRS adoption, SFB 649 Discussion Paper, Humboldt University of Berlin, Collaborative Research Center 649 - Economic Risk, Berlin.
- Cheng, Ching-Hsue & Lin, Yin (2002). Evaluating the best mail battle tank using fuzzy decision theory with linguistic criteria evaluation, *European Journal of Operational Research*,142(2), p-p. 214-255
- Daske, H., Hail, L., Leuz, C., & Verdi, R. (2008). Mandatory IFRS reporting around the world: Early evidence on the economic consequences. *Journal of Accounting Research*, 46(5), p-p. 1085–1142.
- Horton, J., Serafeim, G., & Serafeim, I. (2013). Does mandatory IFRS adoption improve the information environment? *Contemporary Accounting Research*, 30 (1), p-p. 388–423.
- Jarolim, N., & Oppinger, C. (2012). Fair value accounting in times of financial crisis. *Journal of Finance and Risk Perspectives*, 1 (1), p-p. 67–90.
- Joos, P. M., & Leung, E. (2013). Investor perceptions of potential IFRS adoption in the United States. *The Accounting Review*, 88 (2), p-p. 577–609.
- Joshi, M., Yapa, P. W. S., & Kraal, D. L. (2016). IFRS adoption in ASEAN countries: Perceptions of professional accountants from Singapore, Malaysia and Indonesia. *International Journal of Managerial Finance*, 12(2), p-p. 211 - 240.
- Kvale. S and SvendBrinkmann (2009), *InterViews: Learning the Craft of Qualitative Research Interviewing*, Second Editions, Sage Publications.
- Lee WJ. (2019), *Toward Sustainable Accounting Information: Evidence from IFRS Adoption in Korea*. *Sustainability*, 11(4), p-p. 11-54.
- Li, Bin and Siciliano, Gianfranco and Venkatachalam, Mohan, *Economic Consequences of IFRS Adoption: The Role of Changes in Disclosure Quality* (July 30, 2020). *Contemporary Accounting Research*, 38(1), p-p. 129–179.
- Nicholas Pawsey (2016), *The impact of IFRS adoption in Australia: Evidence from academic research*, AASB Research Report No. 3
- Odo, J. O. (2018). Adoption of IFRS in Nigeria: Challenges and the Way Forward. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 8(8), p-p. 426–440.
- Poudel, g., Hellman, A., and Perera, H. (2014). The adoption of International Financial Reporting Standards in a non-colonized developing country: The case of Nepal. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 30 (8), p-p. 209-216.
- Renders, A., & Gaeremynck, A. (2007). The impact of legal and voluntary investor protection on the early adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS). *De Economist*, 155 (1), p-p. 49-72.
- Rosenthal, R. (1991). *Meta-analytic procedures for social research*, *Applied Social Research Methods*,6, Newbury Park: Sage.
- Shivakumar, L. (2013). The role of financial reporting in debt contracting and in stewardship. *Accounting and Business Research*, 43 (4), p-p. 362–383.
- Solomon Opore, Muhammad Nurul Houqe, Tony van Zijl (2021), *Meta-analysis of the Impact of Adoption of IFRS on Financial Reporting Comparability, Market Liquidity, and Cost of Capital*. *International Journal of Accounting and Finance*, 57(3), p-p. 502-556
- Tweedie, D. (2006). Prepared statement of Sir David Tweedie, Chairman of the International Accounting Standards Board before the Economic and Monetary Affairs Committee of the European Parliament.