



فرا تحلیل چالش ها و موانع پیاده سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی

سیدمصطفی حسن زاده دیوا^۱
قاسم بولو^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۲/۰۶ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۳/۱۶

چکیده

پیشرفت‌های چشمگیر جوامع بشری در عصر حاضر در حوزه‌های علمی، صنعتی و اقتصادی و نقش بی‌بدیل فعالیت‌های تأمین مالی در هرگونه پیشرفت و توسعه‌ای، توسعه روز به روز حسابداری را به یک نیاز اساسی تبدیل نموده است. 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 فراتحلیلی بر موانع پیاده سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی انجام و یافته‌ها حاکی از آن است که عدم توجه به شرایط محیطی و اقتصادی، پیامدهای سیاسی، عوامل فرهنگی و اجتماعی، قوانین و مقررات، عدم حفظ منافع همه گروه‌های ذینفع، هزینه اجرا، به کارگیری بیش از حد ارزش منصفانه و مقررات سختگیرانه IFRS در مورد افشای اطلاعات مهم‌ترین چالش‌ها و موانع پیاده سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌باشند.

واژه‌های کلیدی: استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، فراتحلیل، جهانی سازی

طبقه بندی JEL: M41, F21, F01, F65

^۱ گروه حسابداری، دانشکده مدیریت حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران. M_hasanzadehdiva@atu.ac.ir

^۲ گروه حسابداری، دانشکده مدیریت حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران (نویسنده مسئول) blue@atu.ac.ir



۱- مقدمه

دانشمندان تاکنون دو معنا از علم به دست داده‌اند. منظور از علم دانستنی‌هایی است که بشر به کمک عقل و با محک تجربه کسب می‌کند و از آن با نام علوم تجربی یاد می‌شود. این بخش از علم بشر امروزه به دو بخش اصلی علوم طبیعی و علوم اجتماعی با رشته‌های خاص خود تقسیم می‌شود (رضازاده، ۱۳۹۲). تا اواسط قرن بیستم، حسابداری همانند ریاضیات و منطق علمی غیر تجربی بود، اما به تدریج با بحث‌هایی که اندیشمندانی مانند هنری رند هتفیلد^۱، جان کانینگ^۲، آنا نیاس چارلز لیتلتن^۳، ویلیام ای پتن^۴، ویلیام جیوتر^۵ و دیگران در انداختند حسابداری به جرگه علوم اجتماعی نقل مکان کرد و گزاره‌های خود را در معرض محک تجربه هم قرار داد. محیط حسابداری بسیار پیچیده و چالش برانگیز است و محصول حسابداری چیزی جز اطلاعات نیست یکی از دلایل‌های مطرح درباره پیچیدگی اطلاعات واکنش متفاوتی است که افراد نسبت به آن نشان می‌دهند (فرید و قدک فروشان، ۱۳۹۸). همچنین از نظر دیگران حسابداری یک فعالیت انسانی است و آنچه تئوری‌های حسابداری بررسی می‌کنند عبارت است از رفتار مردم در واکنش به اطلاعات حسابداری، نیاز مردم به اطلاعات حسابداری و علت تصمیم به ارائه اطلاعات خاص توسط افراد درون سازمان (دیگان^۶، ۲۰۱۱). ریاحی بلکویی^۷ بر این باور است که حسابداری یک علم اجتماعی تکامل یافته است و یکی از عوامل درک کامل گستره کنونی و آینده حسابداری فهم مقررات خاص حسابداری است (بلکویی، ۲۰۰۴). برای فهم و درک رویه‌ها و مقررات حسابداری، دانستن تاریخچه آن بسیار مهم است. حسابداری، نه یک شیوه انقلابی، بلکه یک فرایند تکاملی می‌باشد. حسابداری ماحصل محیط اطراف خود می‌باشد و در گذر زمان با بکارگیری آن، از محیط پیرامون خود تاثیر پذیرفته است.

حسابداری یک پدیده و موضوع اجتماعی است که متولد و متاثر 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. به عبارت دیگر 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 پاسخگوی 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.

¹ Henry Rand Hatfield

² John Canning

³ Littleton, Ananaias Charles

⁴ William Andrew Paton

⁵ William Joseph Vatter

⁶ Deegan

⁷ Riahi- Belkaoui

نقش اصلی حسابداری و گزارش‌های مالی، تامین منافع عمومی با ارائه اطلاعاتی که در اتخاذ تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و مالی مؤثر و سودمند باشند، می‌باشد. گزارش‌های مالی شرکتها باید اطلاعاتی فراهم نماید که برای سرمایه‌گذاران بالقوه و بالفعل، بستانکاران و سایر استفاده‌کنندگان در سرمایه‌گذاری‌های منطقی، اعطای اعتبار و تصمیمات مشابه سودمند باشد و این اطلاعات عاری از تحریف‌های با اهمیت و تقلب‌های احتمالی باشد تا سرمایه‌گذاران بتوانند نسبت به تأیید عملکرد و پیش‌بینی آینده اقدام نمایند و در نهایت با توجه به انتظارات خود بتوانند بازدهی و ریسک متناسب با آن را ارزیابی نمایند (فلاح حمیدی و همکاران، ۱۴۰۰). 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).

پیشرفت‌های گسترده در آزادسازی حساب سرمایه، افزایش فراوان در جریان‌های مالی بین کشورها و بحران‌های مالی که از دهه ۹۰ میلادی تاکنون در اقتصاد جهانی در حال ظهور بوده‌اند، نشان دهنده اثرات گسترده اقتصادی ناشی از باز بودن و ادغام جریان‌های مالی هستند (طاهری نیا و همکاران، ۱۴۰۱). هنگامی که سیر تطور حسابداری را نظاره‌گر باشیم، مشاهده می‌کنیم 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 هماهنگ‌سازی 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 وسیله‌ای ضروری تبدیل شده است.

حرکت به سمت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی^۱ در بیش از ۸۰ درصد کشورهای دنیا، یکی از مهمترین تغییرات مقرراتی چشمگیر در تاریخ حسابداری محسوب می‌شود (دسک و همکاران^۲، 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

¹ International Financial Reporting Standards

² Desk et al

وجود نقشه راه مدون و چارچوب پیاده‌سازی آن می‌باشد، موفق نبوده است. نخستین اقدام از طراحی نقشه راه پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، شناسایی جامع موانع و مشکلات پیاده‌سازی این استانداردها بوده که هدف پژوهش حاضر بررسی این موضوع می‌باشد. در حقیقت جهت رفع مشکل باید اعتقاد به وجود مشکل و شناسایی آنها وجود داشته باشد.

تعامل بیشتر با اقتصاد جهانی، حضور سرمایه‌گذاران خارجی در اقتصاد ایران و فعالیت‌های بین‌المللی بورس‌های اوراق بهادار مستلزم استفاده از مبانی یکسان بین‌المللی در گزارشگری مالی است. از طرفی اقتصاد ایران به شدت نیازمند جذب سرمایه‌گذاران خارجی است. شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار آمریکا سالانه میلیاردها دلار از طریق فروش ابزارهای مالی مختلف به واسطه‌ی کیفیت بالای گزارشگری مالی خود جذب می‌کنند (چان و همکاران^۱، ۲۰۱۵).

نتایج این پژوهش می‌تواند موجب گسترش ادبیات نظری در حوزه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران شود. همچنین با مشخص نمودن موانع، محدودیت‌ها و چالش‌های به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عنوان نخستین گام از طراحی 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.

بیان مساله

تحولات پیچیده، گسترده و سریع تکنولوژی در طول سالیان اخیر و نیز تسریع روند جهانی شدن، موجب شده است جوامع مختلف سعی داشته باشند بیش از پیش خود را برای پذیرش تحول آماده کنند. یکی از حوزه‌هایی که در دو دهه اخیر دستخوش تحولات اساسی شده، نظام حسابداری و گزارشگری مالی است.

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^۲ 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 گونه‌ای 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).

طبق آخرین گزارش رسمی بنیاد IFRS در سال ۲۰۲۲، تعداد ۱۶۶ کشور (بالغ بر ۸۰٪ 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

¹ Chan et al

² International Accounting Standards Board (IASB)

اروپا به‌کارگیری این استانداردها را برای صورتهای مالی تلفیقی کلیه شرکتهای اروپایی پذیرفته شده در بورس الزامی نمود (لی و همکاران^۱، ۲۰۲۰). از زمان تدوین و پذیرش این استانداردها در کشورهای مختلف، مزایا و چالش‌های به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌طور مفصل توسط پژوهشگران متعددی بحث شده است. مزایای مطرح شده شامل افزایش مقایسه‌پذیری صورتهای مالی (کازینو و گاسن^۲، ۲۰۱۲)، کاهش ریسک اطلاعات و کاهش هزینه سرمایه‌(توئیدی^۳، ۲۰۰۶)، افزایش کیفیت افشا و کیفیت گزارشگری مالی (شیواکومار^۴، ۲۰۱۳)، افزایش قابلیت اتکا و مربوط بودن اطلاعات (هورتون و همکاران^۵، ۲۰۱۳)، افزایش به‌موقع بودن اطلاعات مالی، کاهش ریسک سرمایه‌گذاران و شناسایی به‌موقع زیان (بارث و همکاران^۶، ۲۰۰۸)، کاهش هزینه دستیابی به اطلاعات و گزارشگری مالی، افزایش شفافیت در گزارشگری مالی (بال و همکاران^۷، ۲۰۱۵)، افزایش کارایی بازارهای بین‌المللی و جذب سرمایه‌گذاری خارجی، کشف صحیح قیمت در بازارهای اولیه و ثانویه (باسلینک^۸، ۲۰۰۹)، کاهش بحرانهای مالی در سراسر جهان (جورالیم و اوپینگر^۹، ۲۰۱۲)، افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران (جووس و لئونگ^{۱۰}، ۲۰۱۳)، ایجاد ثبات رویه در حسابرسی (توئیدی، ۲۰۰۶)، صرفه‌جویی در زمان و هزینه دسترسی به اطلاعات بازارهای سرمایه مختلف، صیانت از حقوق سرمایه‌گذاران (رندرز و گارمینک^{۱۱}، ۲۰۰۷)، کاهش مدیریت سود و افزایش نقدشوندگی سهام (دسک و همکاران^{۱۲}، ۲۰۰۸) می‌باشد.

مطالعات انجام شده در سطح بین‌المللی بیانگر این است که برای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورهای مختلف جهان، دو رویکرد کلی وجود دارد: الف- پذیرش یکباره و اجباری ب- پذیرش داوطلبانه. الف) رویکرد پذیرش یکباره و اجباری: در این رویکرد که در کشورهایمانند کویت و امارات به کار رفته، استانداردها پذیرفته و با رسیدن موعد لازم الاجرا شدن به کار گرفته می‌شوند. در این کشورها مرجع خاصی استانداردهای بین‌المللی را بررسی و تصویب نمی‌کند و استانداردها در هنگام انتشار توسط هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری لازم الاجرا هستند.

ب) رویکرد پذیرش با تأخیر و داوطلبانه: در این رویکرد، استانداردهای بین‌المللی پس از تصویب توسط یک نهاد ملی یا چند ملیتی پذیرفته می‌شوند. اگر چه کشورهایی که این رویکرد را برگزیده اند، در اغلب موارد استانداردهای بین‌المللی را بدون تغییر به کار می‌بندند، اما در مواردی استانداردهای بین‌المللی را که هیئت تدوین

¹ Li et al

² Cascino & Gassen

³ Tweedie

⁴ Shivakumar

⁵ Horton et al

⁶ Barth et al

⁷ Ball et al

⁸ Beuselinck

⁹ Jarolim & Oppinger

¹⁰ Joos & Leung

¹¹ Renders & Gaeremynck

¹² Daske et al

استانداردهای بین‌المللی حسابداری منتشر کرده هنوز به طور کامل نپذیرفته‌اند یا تاریخ اجرای آن را تغییر داده‌اند. کشورهایی را که از این رویکرد استفاده می‌کنند، خود به دو دسته تقسیم می‌شوند:

ب- (۱) رویکرد هماهنگ‌سازی: در این رویکرد، که کشورهایی مانند چین برگزیده‌اند در کوتاه مدت استانداردهای منتشر شده توسط هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری را نمی‌پذیرند و یا استانداردهای بین‌المللی را به طور مستقیم وارد استانداردهای حسابداری خود نمی‌کنند، در مقابل استانداردهای ملی خود را حفظ اما تلاش می‌کنند مجموعه استانداردهای ملی را در طول زمان با استانداردهای بین‌المللی هماهنگ کنند (پذیرش دراز مدت)؛

ب- (۲) رویکرد پذیرش تصویبی: در این رویکرد، استانداردهای بین‌المللی وارد ساختار استانداردهای ملی می‌شود. بسیاری از کشورها (مانند کشورهای عضو اتحادیه‌ی اروپا) در این رویکرد، از معیارهای مشخصی که برای حمایت از ذینفعان طراحی شده است برای تصویب استفاده می‌کنند. میزان انحراف از استانداردهای بین‌المللی در میان کشورهای مختلف متفاوت است. در برخی موارد، کشورها همان استانداردهای منتشره توسط هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری را به طور دقیق با تعیین مرزی برای هر انحراف خاص آن کشور می‌پذیرند. در برخی دیگر از کشورها، استانداردهای بین‌المللی به زبان آن کشور ترجمه می‌شود. در برخی موارد، ممکن است کشورها به دلایل مختلف (از جمله نیاز کشور با صنعت) اصلاحات یا الحاقاتی را به استانداردهای بین‌المللی داشته باشند (پذیرش در دوره‌ی زمانی میان‌مدت). (باقرآبادی، ۱۳۹۴)

از سوی دیگر حرکت کشورها به سمت پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را می‌توان از ابعاد دیگری نیز بررسی نمود. از دیدگاه نظریه‌نهادی، بین‌المللی شدن حسابداری ابزاری برای کسب مشروعیت و پاسخگویی به فشارهای وارده از جانب نهادهای بین‌المللی و داخلی است. از نگاهی دیگر، نظریه اقتصادی شبکه‌ها بیان می‌کند، استانداردهای گزارشگری بین‌المللی، کالایی ارزشمند است (روستا و دهقانی سعدی، ۱۳۹۶).

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 به عنوان 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 شرکتها 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 به کارگیری 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 هم راستایی 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، ۳۲، 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 به کارگیری 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 به کارگیری 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 شرایط و ویژگی‌های محیطی ایران از نظر اقتصادی، سیاسی، فرهنگی، قوانین و مقررات، ویژگی‌های حاکم بر مدل کسب و کار شرکت‌ها، مشکلات ساختاری اقتصادی ایران و ماهیت پیچیده و اصول محور بودن استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، لازم است عوامل مؤثر در اجرا و پیاده‌سازی صحیح استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که به عقیده نگارنده نخستین اقدام آن شناسایی جامع موانع و چالش‌ها و مشکلات پیاده‌سازی این استانداردها می‌باشد، شناسایی شود که هدف پژوهش حاضر بررسی این موضوع می‌باشد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی

یکی از عناصر با اهمیت در ارزیابی‌های اقتصادی، ریسک اطلاعات است که باکیفیت اطلاعات گزارشهای مالی مرتبط است. صورتهای مالی به عنوان مهمترین منبع اطلاعاتی برای انعکاس نتایج عملکرد و وضعیت مالی و جریانهای نقدی واحدهای تجاری شناخته شده است و به همین دلیل مبنای تهیه صورتهای مالی از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است. همچنان که بازارها به سمت پیچیدگی و جهانی شدن در حرکت هستند، اختلافات بین دو مجموعه استانداردهای ملی و بین‌المللی به موضوعی با اهمیت تر و از منظر سرمایه گذاران و سایر استفاده کنندگان اطلاعات که با انبوهی از تفاوتها مواجه می‌شوند به امری غامض تبدیل می‌شود. رشد تجارت بین‌المللی و جریانهای سرمایه و پیوستگی اقتصادی فزاینده طی دو دهه گذشته منجر به تمایل به هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری پایدار، جامع و مبتنی بر اصولی روشن در ارتباط با واقعیات اقتصادی شد که به اندازه کافی همسان بوده تا در جهان یکپارچه امروز استفاده از آنها و مفهوم بودنشان برای همگان فراهم باشد. همسان سازی استانداردهای بین‌المللی در اقتصاد جهانی ضروری است. حداقل از جنبه نظری این توافق وجود دارد که داشتن مجموعه واحدی از استانداردهای با کیفیت بالا، منافع سرمایه گذاران را تأمین می‌کند و هزینه‌های دسترسی به بازارهای سرمایه در سراسر جهان را کاهش می‌دهد. در یک بازار سرمایه یکپارچه منطق وجود مجموعه واحدی از استانداردها آشکار است، زیرا که این مجموعه واحد مقایسه پذیری و درک گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد. حسابداری زبانی مشترک است و جهانی سازی فعالیتهای مالی به طور فزاینده ای نیازمند استفاده از این زبان مشترک است. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)، همان زبان مشترک برای جهانی سازی فعالیتهای مالی است. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مجموعه ای از استانداردهای حسابداری است که توسط هیئت تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی^۱ مستقر در لندن تهیه می‌گردد (سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۸۹). این استاندارد نحوه چگونگی گزارش معاملات خاص و وقایع دیگر را در صورتهای مالی بیان می‌کند (دمنا، ۲۰۱۹) مطابق چارچوب مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، هدف گزارشگری مالی با مقاصد عمومی، ارائه اطلاعات مالی واحد گزارشگر برای سرمایه گذاران وام دهندگان و سایر اعتباردهندگان فعلی و بالقوه تصمیم‌گیری درباره تأمین منابع برای واحد تجاری مفید باشد. این تصمیمات شامل خرید، فروش یا نگهداری ابزارهای مالکانه و بدهی، اعطا یا تسویه وامها و سایر اشکال اعتبار است (نگاش، ۲۰۱۹).

در این باب، هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی مراحمی را اتخاذ کرده است تا روشهای مختلف حسابداری را کاهش دهد و الزامی سازد که اندازه‌گیری‌های حسابداری به شیوه بهتری عملکرد و وضعیت مالی شرکت را منعکس سازند. هیئت بر این باور است که هر دو این اقدامات موجب افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری می‌شود. کیفیت حسابداری در صورتی افزایش می‌یابد که حذف روشهای مختلف و نیز افزایش گستره ای که اندازه‌های حسابداری وضعیت اقتصادی را منعکس می‌سازند اختیار مدیریت را برای گزارش مقادیر حسابداری که

^۱ International Accounting Standards Board (IASB)

^۲ Demena

^۳ Negash

به گونه‌ای بازتاب ضعیفی از عملکرد و وضعیت اقتصادی شرکت باشد (به طور نمونه از طریق مدیریت سود)، محدود سازند. به باور هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی اندازه‌ی حسابداری که فعالیت اقتصادی زیربنای شرکت را حکایت می‌کند کیفیت حسابداری را افزایش می‌دهد، زیرا اطلاعاتی را برای سرمایه‌گذاران فراهم می‌آورد که هنگام تصمیم‌گیری به آنها مدد می‌رساند (سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۸۹).

یکی از ایده‌های اصلی IFRS این است که یک مجموعه استانداردهای حسابداری می‌تواند به کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه برای جذب سرمایه‌گذارانی خارجی کمک کند. اگر کشورهای مختلف از استانداردهای مختلف حسابداری بر اساس اصول مختلف استفاده کنند، ممکن است از ورود سرمایه‌گذاران خارجی در کشور که از استانداردهای حسابداری خود استفاده می‌کنند جلوگیری به عمل آید. از این رو هیئت استاندارد بین‌المللی حسابداری (IASB) استدلال می‌کند که یکنواخت بودن استانداردهای حسابداری ممکن است صرف نظر از سطح توسعه برای همه کشورهای جهان مفید و سودمند باشد (هاچ،^۱ ۲۰۱۹).

تئوری‌های تقاضا برای استانداردهای بین‌المللی

• تئوری نمایندگی^۲

از آنجایی که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) مبتنی بر اصول می‌باشد، مبنای اندازه‌گیری و ارزش‌گذاری آن بر اساس ارزشهای منصفانه صورت گرفته و پیچیدگی زیادی دارد که منجر به افزایش اختیار و قضاوت توسط مدیران شده و این امر می‌تواند موجب افزایش ریسک تحریف با اهمیت و رفتارهای فرصت طلبانه مدیریت شود که در نهایت مسئله نمایندگی را فزونی می‌بخشد (دایانادان و همکاران،^۳ ۲۰۱۶).

(فرانکل و لی،^۴ ۲۰۰۴)، (ریس و ویسیج،^۵ ۲۰۰۲)، معتقدند که پذیرش IFRS می‌تواند با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی هزینه‌های نمایندگی را کاهش دهد. یکی از مزایایی که با اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی حاصل خواهد شد افزایش شفافیت و شناسایی به موقع زیان می‌باشد که این امر منجر به افزایش اثر بخشی قراردادهای نمایندگی بین شرکتها و مدیران و سهامداران و دستیابی به حاکمیت شرکتی می‌شود. افزایش شفافیت موجب خواهد شد تا مدیران بیشتر در راستای خواسته‌ها و نیازهای سهامداران رفتار کنند و این امر از مشکلات نمایندگی می‌کاهد. همچنین طبق برخی نتایج به دست آمده پذیرش IFRS آثاری منفی بر بازار سرمایه داشته است. به این ترتیب که کاهش سود تقسیمی به منظور جلوگیری از توزیع درآمدهای تحقق نیافته شناسایی شده بابت اعمال ارزشهای منصفانه پس از پذیرش می‌تواند در کشورهای دارای نهادهای ضعیف حمایت از سرمایه‌گذاران سبب افزایش هزینه‌های نمایندگی شود (گانچارو و تریست،^۶ ۲۰۱۴).

¹ Hache

² Agency Theory

³ Dayanadan et al

⁴ Franki & Li

⁵ Reese & Wisbach

⁶ Goncharo & Trieste

• **تئوری ذینفعان^۱**

تئوری مزبور بیانگر این است که افراد یا گروه‌های ذینفع تشکیل ائتلاف می‌دهند تا در سایه قوانین و نهادهای دولتی منافع خود را حفظ و تقویت کنند. این گروه‌ها با یکدیگر تضاد منافع دارند و هر یک سعی در دست‌یابی به بیشترین منافع در سایه این مقررات دارند. اگر تدوین‌کنندگان استانداردها بر این باورند که استانداردهای آنها باید قابل قبول شوند، ناگزیرند هنگام تدوین استانداردها شاخص‌هایی را مورد توجه قرار دهند، زیرا برای هر استاندارد مسئله سودمندی استاندارد از دیدگاه تصمیم‌گیری و کاهش دادن پدیده اطلاعات نامتقارن ضروری است (اسکات، ۲۰۱۴). نهاد تدوین‌کننده استانداردها باید همواره استانداردهایی وضع کند که بین خواسته‌های گروه‌های مختلف ذینفع، نوعی تعادل و توازن برقرار سازد (باقرآبادی و همکاران، ۱۳۹۵). با وجود سابقه طولانی نظریه ذینفعان در تقاضا برای توجیه خدمات حسابداری و حسابرسی، در زمینه پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیز می‌توان از این تئوری بهره جست. بر اساس این تئوری می‌توان به پرسش‌های مهمی از جمله هزینه و منافع پذیرش این استانداردها چگونه قابل توجیه است؟ و یا چگونه تفاوتها در سیستم‌های اقتصادی اجتماعی و فرهنگی می‌تواند در پذیرش استانداردها توسط ذینفعان مختلف مؤثر باشد پاسخ گفت (فیض‌اله و حقیقت، ۱۴۰۰).

• **تئوری علامت‌دهی^۲**

تارکا^۳ (۲۰۰۴) با استفاده از تئوری علامت‌دهی معتقد است که شرکتها از طریق پذیرش IFRS به فعالان بازار علامت می‌دهند که این امر موجب شفافیت اطلاعاتی بیشتر بوده که از این طریق بتوانند علاوه بر ورود به بازار جهانی سرمایه‌گذاران خارجی را نیز جذب کنند (بینشیان و همکاران، ۱۳۹۷). بنابراین، انگیزه لازم برای ارائه داوطلبانه اطلاعات درباره شرکت، وجود دارد. همچنین حفظ علاقه سرمایه‌گذاران نسبت به شرکت نیز می‌تواند انگیزه‌ای برای گزارشگری مالی منظم باشد. شرکت‌هایی که عملکرد خوبی دارند از انگیزه قوی برای گزارش نتایج عملیاتی خود برخوردارند؛ بنابراین فشارهای رقابتی باعث می‌شود شرکت‌های دیگر نیز، هر چند نتایج عملکردشان خوب نباشد؛ به گزارشگری بپردازد. سکوت به عنوان خبر بد تفسیر خواهد شد. این انگیزه اقتصادی برای گزارشگری مالی (حتی گزارشگری اخبار بد)، قلب تئوری علامت‌دهی در زمینه گزارشگری مالی داوطلبانه خواهد بود (ولک، ۲۰۱۳).

• **نظریه عدم تقارن اطلاعاتی**

بین شرکت و افراد خارج از شرکت عدم تقارن اطلاعاتی وجود دارد، زیرا افراد درون سازمانی درباره شرکت و چشم‌اندازهای آتی آن بیش از افراد برون سازمانی می‌دانند در این میان اگر شرکت به افشای داوطلبانه اطلاعات خصوصی خود بپردازد این کار موجب افزایش اعتبار شرکت شده و عدم اطمینان افراد خارج از شرکت در مورد چشم‌اندازهای آتی آن را کاهش می‌دهد (ولک، ۲۰۱۳). پذیرش و اجرای داوطلبانه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، از

¹ Interest Group Theory

² Signaling Theory

³ Tarka

طریق گزارش مناسب و واقعی داراییها و بدهیها، هزینه پایین‌تر سرمایه و همچنین افزایش قابلیت پیش بینی عایدات آتی توسط سرمایه‌گذاران موجب کاهش عدم تقارن اطلاعات بین مدیران و سهامداران می‌شود (کلارکسون و ریچاردسون^۱، ۲۰۰۸).

هوپ^۲ (۲۰۰۳) معتقد است که پذیرش IFRS از عدم تقارن اطلاعاتی می‌کاهد و سهامداران خرد می‌توانند از حقوق خود دفاع کنند با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی سرمایه‌گذاران بهتر می‌توانند بر رفتارهای مدیران نظارت کنند که این امر منجر به کاهش سهم ریسک آنها می‌شود. رعایت IFRS باعث افزایش قابل توجه در الزام شرکتها به افشای اطلاعات حسابداری به موقع و باکیفیت بالا می‌شود که این امر خود موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌گردد (بسلر و همکاران^۳، ۲۰۲۳).

• تئوری حمایت از سهامداران جزء^۴

تارکا با استفاده از تئوری علامت دهی اسپنس^۵ (۱۹۷۳) در سال ۲۰۰۴ معتقد است که شرکت‌ها از طریق پذیرش IFRS به فعالان بازار علامت می‌دهند که معتقد به شفافیت اطلاعاتی بیشتر بوده که از این طریق بتوانند علاوه بر ورود به بازار جهانی سرمایه‌گذاران خارجی را نیز جذب کنند (فخاری و همکاران، ۱۳۹۳).

روش شناسی پژوهش

روش این تحقیق فراتحلیل از نوع کیفی است. در مطالعات کیفی برخلاف تحقیقات کمی تحلیل به کمک اعداد یا همبستگی‌های عددی صورت نمی‌گیرد بلکه اهداف تحقیق به کمک طبقه بندی‌ها توصیف و مورد تحلیل قرار می‌گیرد. بر این اساس، مطالعه حاضر به روش فراتحلیل انجام می‌پذیرد که در آن بازنگری در پیشینه پژوهش در حوزه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی انجام می‌پذیرد. نوع بازنگری هم بازنگری تلفیقی خواهد بود. اصل اساسی و عملی در فراتحلیل عبارت است از ترکیب نتایج تحقیقات مختلف و متعدد و استخراج نتیجه‌های جدید و منسجم و حذف آنچه موجب سوگیری در نتایج نهایی می‌شود (دلور، ۱۳۷۴). بنابراین واحد تحلیل در فراتحلیل مطالعات انفرادی پژوهشگران مختلف در حوزه مورد بررسی است. در واقع در فراتحلیل اطلاعات اولیه از منابع موجود جمع‌آوری و در نهایت ترکیب می‌شود و نتیجه‌ای حاصل می‌آید که تحقیقات به صورت پراکنده به آن نرسیده‌اند. جامعه آماری پژوهش حاضر، تمامی منابع معتبر مرتبط و در دسترس در حوزه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از سال ۲۰۰۵ تاکنون و نیز نحوه نمونه‌گیری، بررسی نظام‌مند می‌باشد.

¹ Clarkson & Richardson

² Hope

³ Bessler et al

⁴ Minority Stock holders

⁵ Spence Signaling Theory

نتایج

بررسی پژوهش‌های گذشته نشان می‌دهد اصلی‌ترین چالش‌ها و موانع پیاده‌سازی استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی موارد زیر می‌باشد:

(۱) عدم توجه به شرایط محیطی و اقتصادی

تدوین استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی تحت تأثیر شرایط محیطی و اقتصادی هر جامعه است و اگر استانداردها بر اساس شرایط محیطی و اقتصادی داخل کشور تدوین نشود، ممکن است اجرای آنها به بروز پیامدهای نامساعدی در سطح ملی منجر شود (هیل و همکاران^۱، ۲۰۱۶). یک مانع مهم برای پذیرش استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی مقررات حسابداری، چه در سطح ملی و چه در سطح بین‌المللی است که می‌تواند پیامدهای اقتصادی داشته باشد (انیما چپادو^۲، ۲۰۱۹). پیامد اقتصادی استانداردهای حسابداری به معنی تأثیر گزارشها بر تصمیم‌گیری و ثروت واحد تجاری، استفاده‌کنندگان صورتهای مالی و جامعه می‌باشد (روستا و دهقانی، ۱۳۹۶). تصمیم استفاده از استانداردهای خارجی از سوی برخی کشورها بدون توجه به شرایط محیطی موجود در آن کشورها اتخاذ شده است (بدری و قائمی، ۱۴۰۰). از این رو تهیه گزارشهای درخور مقایسه میان واحدهای تجاری صنایع و اقتصاد کشورهای مختلف بر اساس استانداردهای حسابداری یکسان و متحدالشکل امکان‌پذیر نیست، زیرا طبقه‌بندی اطلاعات حسابداری شرکتها و انتشار آن، به محیط فعالیت آنها بستگی دارد. این محیط شامل چارچوب حقوقی و قانونی است که شرکت در آن فعالیت می‌کند. در استانداردها از بعد گزارشگری مالی و حسابداری برخوردار یکسان و یکنواخت با صنایع و اقتصاد کشورهای مختلف میسر نیست، چرا که ممکن است در مورد مبادله‌ها در کشورهای مختلف تفسیرهای متفاوتی ارائه شود (مصدر و بولو، ۱۴۰۰). مطابق موارد زیر تفاوت در سیستمهای اقتصادی در میان کشورهای جهان به وضوح بر پذیرش IFRS اثر گذارند:

- ✓ ماهیت متفاوت شرکتهای تجاری
- ✓ سطح پیشرفت اقتصادی
- ✓ سطح مداخله دولت در فعالیتهای اقتصادی
- ✓ اثر تغییرات قیمت
- ✓ منابع مالی (النصرایی و ثابت^۳، ۲۰۱۹).

(۲) پیامدهای سیاسی

امروزه حسابداری و تغییرات آن تحت تأثیر فشارهای سیاسی است. این فشارهای سیاسی به دلایل مختلفی تشدید می‌شوند. از مهمترین دلایل فشارهای سیاسی تبعات اقتصادی رویه‌های حسابداری در تهیه گزارشها و استفاده‌کنندگان می‌باشد که توسط پروفیسور زف^۴ نشان داده شده است. می‌توان ادعا کرد تبعات اقتصادی رویه‌های

¹ Hill et al

² Onymaechi Odo

³ AL-Nasraei & Thabit

⁴ Professor zaf

حسابداری مهمترین دلیل در فشارهای سیاسی است که در سایر مطالعات و موضوعات مورد بررسی در این رابطه نیز ملموس است (معین‌الدین و همکاران، ۱۳۹۲). سیستم‌های سیاسی بر پذیرش IFRS تأثیر می‌گذراند؛ به گونه‌ای که کشورهایی با اقتصاد سرمایه‌داری بر مفهوم نهاد تمرکز می‌کنند و کشورهایی با اقتصاد جهت‌دار بر مفهوم اقتصاد ملی تمرکز می‌کنند (النصرایی و ثابت، ۲۰۱۹). پروفیسور زف فرآیند استاندارد گذاری در چندین کشور از جمله آمریکا را بررسی نموده و چنین بیان کرده است که فرآیند توسعه قوانین حسابداری فرآیندی سیاسی است که در آن افراد ذینفع از نظر اقتصادی یا غیر آن سعی دارند بر فرآیند وضع قوانین حسابداری تأثیر بگذارند (معین‌الدین و همکاران، ۱۳۹۲). با پیدایش عوامل سیاسی، علاوه بر ایجاد تعارض بین منافع سرمایه‌گذاران و مدیران، گروه‌های ذینفع دیگری هم واحد صحنه خواهند شد که نماینده سطوح مختلف بخش‌های اقتصادی شیوه عمل سازمان‌های مختلف و فرهنگ‌های مختلف هستند، که در این زمینه می‌توان به قدرت سیاسی که توان تدوین مقررات را دارند اشاره کرد (اسکات، ۲۰۱۴). در واقع تأثیر سیاست بر پذیرش و اجرای استانداردهای حسابداری بین‌المللی مستقیماً از تأثیر عوامل اقتصادی بر مقررات حسابداری ناشی می‌شود (انیماسچادو، ۲۰۱۹)، چرا که ممکن است استاندارد گذاران به جای توجه به نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران، به منافع آن برای سیاست‌مداران توجه کنند (هی و همکاران^۱، ۲۰۱۳). وضع مالیات و مقررات موجب می‌شود ثروت از گروهی به گروه‌های دیگر منتقل شود، حضور در این میدان رقابت مستلزم تحمل هزینه‌های اطلاعات، رایزنی و ائتلاف است. افراد باید هزینه‌های ائتلاف را از طریق ایجاد تشکلهای متحمل شوند تا بتوانند از چگونگی تأثیر اقدامات آتی دولت (برای مثال، قوانین پیشنهادی) بر آنها مطلع شوند. حجم این هزینه‌ها و توزیع آن بین گروه‌های مختلف تعیین‌کننده پیامد فرآیند سیاسی است (مصدر و بولو، ۱۴۰۰).

۳ عوامل فرهنگی و اجتماعی

ترویج و گسترش یک استاندارد جدید موجب بروز بحث‌های ضدونقیض در مرحله عمل و در حوزه آموزشی خواهد شد. به طور کلی در جوامع انسانی بین منابع انسانی و غیرانسانی واکنش‌های متقابل و تعاملاتی به وجود می‌آید، حال با توجه به اینکه فرهنگ بر منابع انسانی تأثیر می‌گذارد و حسابداری نیز یک فعالیت اجتماعی است که پیونددهنده و دربرگیرنده منابع انسانی و غیرانسانی می‌باشد، می‌توان ادعا کرد که فرهنگ بر حسابداری و رویه‌ها، روشها و استانداردهای آن تأثیر گذار است (اسکافی اصل و حیدرپور، ۱۳۹۱). بنابراین یکی از مهمترین عواملی که تأثیر منفی بر تصویب و اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری و حسابرسی دارد، اختلافات فرهنگی است که این تفاوت در فرهنگ گزارشگری حسابداری، زبان، آداب تجارت، مهارت و اخلاق کاری است (انیماسچادو، ۲۰۱۹). از سوی دیگر فرهنگ هر جامعه به طور ناخداگاه بر نحوه طراحی و اجرای سیستم‌های اطلاعاتی موجود در شرکتهای سازمان‌های مختلف آن جامعه تأثیر می‌گذارد. به عبارت دیگر، اختلافات فرهنگی موجود در جوامع را می‌توان موجب تفاوت‌های موجود در فرهنگ‌های سازمانی دانست که خود عامل اصلی تأثیر گذار بر عملکرد تجاری آن سازمان یا شرکت است. بدیهی است حسابداری که بخشی از عملکرد تجاری واحدهای اقتصادی به شمار می‌رود، تحت

¹ Hey et al

تأثیر فرهنگ ملی و سازمانی قرار دارد. عوامل فرهنگی و اجتماعی بر حرفه حسابداری به عنوان یک علم اجتماعی بر جامعه تأثیر می‌گذارد و تحت تأثیر جامعه است. تصویب IFRS می‌تواند تحت تأثیر تعدادی از فاکتورهای اجتماعی و فرهنگی باشد که به شرح ذیل می‌باشند (النصرایی و ثابت، ۲۰۱۹):

- ✓ شاخص فاصله قدرت
- ✓ شاخص فردی
- ✓ شاخص تحمل ابهام
- ✓ مردخوئی
- ✓ جهت‌گیری بلندمدت
- ✓ بی‌قیدی در مقابل خویشتن‌داری

پژوهش‌های دو دهه گذشته نشان می‌دهد ایجاد چارچوب استانداردهای جهانی حسابداری با به رسمیت شناختن فرهنگ سازگار است، زیرا تفاوت‌های فرهنگی بر اجماع نهایی ملتها درباره استانداردهای حسابداری تأثیر خواهد گذاشت (حاجیها و سلطانی، ۱۳۹۳). بنابراین حرکت به سمت استانداردهای بین‌المللی فقط با انگیزه‌های فنی و سیاسی صورت نمی‌گیرد، بلکه تنوع در عوامل فرهنگی نیز، عاملی در دستیابی به این حرکت محسوب می‌شود (دینگ و همکاران^۱، ۲۰۰۵؛ رامانا و اسلتن^۲، ۲۰۰۹).

۴) قوانین و مقررات

نظام قانونی کشور رونق‌دهنده‌ی حسابداری، قانون شرکتها و قانون مالیات یکی از مهمترین عوامل مؤثر بر پذیرش استاندارد بین‌المللی حسابداری است (النصرایی و ثابت، ۲۰۱۹). استانداردهای بین‌المللی حسابداری مبتنی بر اصول هستند که در مجموعه‌ای از چارچوب تعیین شده کار می‌کنند. سیستم مبتنی بر اصول یک پیش‌زمینه‌ی اصولی را فراهم می‌کند که در آن می‌توان استانداردها را توسعه داد. تفاوت در سیستم‌های حقوقی و قوانین حسابداری در بین کشورها پیامدهای جدی برای اتخاذ و اجرای استانداردهای حسابداری بین‌المللی است. از طرفی پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی، ناکارآمدی قوانین مالیاتی، وجود سیستم اطلاعاتی ضعیف و ناکافی در عرصه مالیاتی، دانش اندک مأموران و مدیران ارشد سازمان امور مالیاتی نسبت به اصول و استانداردهای حسابداری بین‌المللی، مداخله عوامل سیاسی در نظام مالیاتی، عدم انعطاف‌پذیری قوانین مالیاتی و تفاوت‌های موجود میان قوانین و مقررات مالیاتی و اصول و استانداردهای حسابداری کشور از جمله موانع مالیاتی پذیرش استانداردهای بین‌المللی است (عمادیان و همکاران، ۱۳۸۵).

۵) عدم حفظ منافع همه گروه‌های ذینفع

در راستای تدوین استانداردها همواره باید بین خواسته‌های گروه‌های مختلف ذینفع نوعی تعادل برقرار نمود (اورادی و همکاران، ۱۳۹۶). ممکن است استفاده عملی از IAS/IFRS منافع ذینفعان وسیع‌تری نظری «عموم» و «سایر استفاده‌کنندگان» را پوشش ندهد. فعالیتهای IAS/IFRS شاید نوعی راحتی را برای بخشی از ذینفعان

¹ Ding et al

² Ramana & Sulten

مانند بانکهای سرمایه‌گذار، سرمایه‌گذاران، موسسات بین‌المللی و چهار گروه بزرگ حسابداری فراهم‌کننده، اما در مورد سایر گروههای عضو جامعه جهانی که IAS/IFRS ادعای حفظ منافع آنها را دارد چنین نیست. این در حالی است که هسلستروم (۲۰۰۴) نظرات یکی از اعضا کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری درباره استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را این گونه افشا می‌سازد: شما نباید خیلی به منافع گروه‌های مختلف اهمیت دهید. ما حسابداران نیز مانند پزشکان باید به دنبال کشف حقیقت باشیم ما در جستجوی حقیقت برای یک بازار سرمایه کارا تر هستیم. این کاری است که کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری انجام می‌دهد و اهمیتی به دموکراتیک بودن آن نمی‌دهد (اورادی و همکاران، ۱۳۹۶).

هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را می‌توان تحت سلطه آمریکا و علاقه‌مند به ارتقای استانداردهای حسابداری ایالات متحده از طریق مشروعیت بخشیدن بیشتر به آن در سطح جهان دانست (گالهورفر و هاسلام^۱، ۲۰۰۶). بنابراین می‌توان گفت به نظر می‌رسد تدوین استانداردهای یکپارچه حسابداری بیشتر به نفع شرکتهای چندملیتی و جامعه سرمایه‌داری آمریکا است تا به نفع سایر شرکتهای فشار شرکتهای چندملیتی و جامعه سرمایه‌گذاران آمریکا بر کمیسیون بورس اوراق بهادار آن کشور علت اصلی یکسان‌سازی استانداردهای حسابداری در سطح دنیا است. به دلیل نقش رهبری هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا در اجرای سیستم یکسان‌سازی، سعی بر آن است تا استانداردهای یاد شده در راستای استانداردهای آمریکا تدوین شود. در این صورت جریان سرمایه‌گذاری به اقتصاد آمریکا سرازیر خواهد شد که این موضوع پیامدهای اقتصادی و اجتماعی استانداردهای حسابداری را بر کشورهای در حال توسعه افزایش می‌دهد. بنابراین تدوین استانداردهای یاد شده می‌تواند به نوعی نسخه پیچیده شده نظام سرمایه‌داری آمریکا برای نفوذ و رهبری فرآیند استاندارد گذاری در سطح دنیا باشد (فروغی و اشرفی، ۱۳۸۹). بنابراین اولین چالش در هماهنگ‌سازی استانداردها نگرش منفی کشورهای در حال توسعه نسبت به هماهنگ‌سازی تحمیلی از جانب کشورهای توسعه یافته تر برای تسلط بر آنها است (کاویانی، ۱۳۹۴).

۶) هزینه اجرا

هنگام به کارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی، مخارج اولیه سرمایه‌گذاری شامل آموزش کارکنان، تبدیل استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی به زبان محلی و تغییر سیستمهای اطلاعاتی و نرم‌افزاری ایجاد خواهد شد (تیا و همکاران، ۲۰۲۲). از طرفی شرکتهای در زمان اتخاذ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی، با یکسری خطاهای پیاده‌سازی مواجه می‌شوند که این خطاها پرهزینه هستند. خطاهای پیاده‌سازی با افزایش حق الزحمه حسابرسی همراه است و این هزینه‌ها تنها به حق الزحمه حسابرسی منجر نمی‌شود (پیتر و همکاران^۲، ۲۰۱۶) بلکه اجرای IFRS مخارج آشکار دیگری مثل هزینه آموزش کارکنان و ناشران صورتهای مالی سهامداران و حسابرسان، هزینه افشا موازی صورتهای مالی با استانداردهای ملی و بین‌المللی در دوره ای از زمان جهت اطمینان از درک کامل ذینفعان، هزینه ایجاد عدم اطمینان در سهامداران داخلی و خارجی، هزینه جاری سازی مفاهیم

¹ Galhofer & Haslam

² Peter et al

جدید بیان شده در استاندارد بین‌المللی (رحمانی و علیپور، ۱۳۸۹)، نیازهای نرم افزاری، مشاوره مالیاتی و مخارج ضمنی مانند تغییر اطلاعات توسط ذینفعان، از بین بردن مزیت رقابتی، زیر سؤال بردن شهرت و توانایی مدیران و هزینه نمایندگی و سیاسی را به دنبال دارد (فخاری و همکاران، ۱۳۹۳). اگرچه هزینه‌های سرمایه‌گذاری اولیه نسبتاً زیاد است، اما در دراز مدت مزایای شفافیت اطلاعات و جذب سرمایه‌گذاران نه تنها از هزینه‌های اولیه فراتر خواهد رفت بلکه به مشاغل نیز کمک می‌کند تا به طور مداوم و پایدار توسعه یابند (تیا و همکاران، ۲۰۲۰). در تحقیقی هوپ و همکاران (۲۰۰۶) به این نتیجه رسیدند که پذیرش استاندارد بین‌المللی حسابداری دارای مشکلاتی نیز می‌باشد، از جمله اینکه هزینه پذیرش انتقال از استاندارد ملی به استانداردهای بین‌المللی و هزینه‌های هماهنگی و اجرای آن بالاست که باید بدین منظور آمادگی کافی وجود داشته باشد (سلیمانی امیری و همکاران، ۱۳۹۶).

۷) به کارگیری بیش از حد ارزش منصفانه

اجرای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳ با عنوان اندازه‌گیری ارزش منصفانه از اول ژانویه ۲۰۱۳ الزامی شد. طبق این استاندارد ارزش منصفانه مبلغی است که در زمان اندازه‌گیری فعالان بازار می‌توانند در معامله ای منظم از فروش دارایی به دست آورند یا برای انتقال بدهی پرداخت کنند. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳ از طریق افزایش در الزامات افشا سبب سودمندی در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و نیز گزارشهای حسابرسی می‌شود (بال^۱، ۲۰۰۶؛ مندز، نیاما و سیلوا^۲، ۲۰۱۸؛ اوگاندا و همکاران^۳، ۲۰۱۸). در مقایسه با سایر مبانی ارزشیابی اطلاعات، ارزش منصفانه معیارهای چارچوب نظری را برای ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری بهتر برآورده می‌کند. اطلاعات ارزش منصفانه، مربوط، بی طرفانه، به هنگام و مقایسه پذیرند (مقدسی و همکاران، ۱۳۹۶). بر مبنای نوع ورودیهای استفاده شده در تعیین ارزش منصفانه سه سطح ارزش منصفانه در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳ تعریف شده است. سطح اول اتکا پذیرترین سطح است و سطح سوم کمترین قابلیت اتکا را دارد. اندازه‌گیری ارزش منصفانه بر اساس ورودیهای سطح، به دلیل وجود شواهد عینی و اختیار محدود مدیریت در برآوردهای ارزش منصفانه دشواری کمتری برای حسابرس دارد. با وجود این، با حرکت از سطح ۱ به سمت سطح ۳ ارزش منصفانه دشواری و چالشهای حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه به علت رقیق شدن عینیت شواهد اثبات کننده برآوردهای ارزش منصفانه صورت گرفته توسط مدیریت افزایش می‌یابد (سینگ و دولیا^۴، ۲۰۱۵). دشواری وظایف بر کیفیت تصمیم‌گیری تأثیر منفی می‌گذارد (مرادی و همکاران، ۱۳۹۶) و بیشتر بحث در خصوص حسابداری و حسابرسی ارزش منصفانه مربوط به برآوردهای ذهنی ارزش‌گذاری داراییها و بدهی‌های فاقد بازار فعال و سطوح ۲ و ۳ ارزش منصفانه است (هرمنسون کرلر و روخاس^۵، ۲۰۱۷). طبق نظریات هارو^۶ (۲۰۰۶) بیان می‌دارد یکی از اصول بنیادین حسابداری، یعنی «فرض تفکیک شخصیت و تداوم فعالیت در زمینه

¹ Ball

² Mendes, Nyama & Silva

³ Uganda et al

⁴ Singh & Dulia

⁵ Hermanson, Kerler & Rojas

⁶ Harrow

قانون‌گذاران حسابداری، مقبولیت جهانی یافته است. در صورت به کارگیری ارزش منصفانه این دو فرض با اشکال مواجه می‌شود، زیرا ارزش منصفانه بر مبنای تسویه شرکت قرار دارد (مندز و همکاران^۱، ۲۰۱۸). سیستم حسابداری مبتنی بر اصول مستلزم قضاوت بیشتر برای ارائه صورتهای مالی تحت واقعیت اقتصادی است و این امر به احتمال زیاد پاسخگویی حسابرسان را افزایش می‌دهد، زیرا حسابرسی ارزش منصفانه مستلزم کیفیت بیشتر در قضاوت و تصمیم‌گیری است (مندز و همکاران، ۲۰۱۸). چرخش بیش از حد به سمت حسابداری ارزش منصفانه در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی باعث خواهد شد که پیاده‌سازی آن به قضاوت مدیران و حسابرسان بستگی پیدا کند و فرآیند حسابرسی را به طور قابل توجهی پیچیده می‌کند (سلیمانی امیری و همکاران، ۱۳۹۸). بنابراین ممکن است در معرض اثرات سیاسی و اقتصادی قرار بگیرید. افزایش پیچیدگی و خطر اثر متفاوتی بر تلاشهای حسابرس و هزینه‌های حسابرسی دارد؛ بنابراین ارزیابی برآوردهای با سطح بی‌اطمینانی بیشتر (سطوح ۲ و ۳ ارزش منصفانه) تلاش بیشتر حسابرس و در نتیجه حق الزحمه حسابرسی بیشتر را می‌طلبد (الکسیوا و لیکوزوا^۲، ۲۰۱۶).

۸) مقررات سختگیرانه IFRS در مورد افشا اطلاعات

یکی از بزرگترین مزایای IFRS افزایش شفافیت صورتهای مالی است. با این وجود، عدم رعایت قوانین و اخلاق حرفه‌ای، عدم تمایل برای اعلان وضعیت مالی موانعی بر سر راه رسیدن به استاندارد بین‌المللی است. ترابلسی^۳ (۲۰۱۶)، کیلسا و همکاران^۴ (۲۰۱۴) بزرگترین مشکل به کارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی را اجرای مقررات حسابداری و افشا اطلاعات دانسته‌اند. تمام اطلاعات درباره وضعیت مالی، جریان نقدینگی، نتایج عملکرد و سایر اطلاعات باید در مقیاس وسیع در دسترس عموم قرار گیرد. کایو و همکاران^۵ (۲۰۱۰) دریافتند مشکلی که ایرلند برای اجرای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی با آن مواجه شد پیچیدگی، تازگی و مقررات سختگیرانه بر افشای اطلاعات از لحاظ کمیت و کیفیت اطلاعات بود (تیا و همکاران، ۲۰۲۰).

بحث و نتیجه‌گیری

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^۶، ۲۰۲۲).

¹ Mendes et al

² Alexiva & Likozava

³ Tripoli

⁴ Kilsa et al

⁵ Caio et al

⁶ Edens et al

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 نا امنی وجود داشته باشد، مردم آن جوامع به سمت پنهان کاری 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 می‌یابد (الهلالی و همکاران^۱، ۲۰۲۰). در واقع باید گفت، شرکت‌های بزرگ، بازارهای مالی، موسسه‌های قانون‌گذاری دولتی، سازمان‌های نیمه دولتی و موسسه‌های بین‌المللی حسابداری، تمام‌شان از حسابداری نفع می‌برند.

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).

از دیرباز همواره ادعا شده است که اطلاعات حسابداری مندرج در صوتهای 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^۲ و سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^۳ 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 موانع، محدودیت‌ها و چالش‌های به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عنوان نخستین گام از طراحی نقشه راه پیاده‌سازی استانداردهای

¹ El-Helaly et al

² World Trade Organization

³ Organization for Economic Co-operation and Development

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. به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌گردد موضوع پژوهش حاضر را بصورت مطالعه تطبیقی در کشورهای مختلف انجام دهند.

فهرست منابع

- اسکافی اصل، مهدی؛ حیدر پور، فرزانه. (۱۴۰۰). طراحی مدلی برای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شماره (۱۷)، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳(۴۹)، 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)، 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)، ۹۹-۱۱۴.
- رحمانی، علی؛ علی پور، شراره. (۱۳۸۸). موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در ایران. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۷(۲۷)، 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)، ۸۷-۹۹.
- طاهری نیا، مسعود؛ حسنونند، علی؛ حبیبی زاده، مرتضی. (۱۴۰۱). اثرات یکپارچگی مالی بر بهره‌وری کل عوامل تولید در اقتصاد ایران؛ شواهدی از مدل‌های خودرگرسیون برداری با وقفه‌های توزیعی. اقتصاد مالی، ۱۶(۶۱): ۲۱-۰۱.
- فرید، داریوش؛ قدک فروشان، مریم (۱۳۹۸). مدیریت دارایی و مربوط بودن اطلاعات حسابداری. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱(۴۴)، ۷۹-۱۰۰.
- فلاح حمیدی، حامی؛ فغانی ماکرانی، خسرو؛ ذبیحی، علی. (۱۴۰۰). قدرت و بیش اطمینانی مدیران و گزارشگری مالی متقلبان. اقتصاد مالی، ۱۵(۵۴): ۳۷۹-۴۰۰.
- فیض‌اله، ثمین؛ حقیقت، حمید (۱۴۰۰). موانع اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در صنعت بانکداری ایران. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۰(۱)، 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)، ۴۵۶-۴۸۱.
- مصدر، مینا؛ بولو، قاسم (۱۴۰۰). پیامدهای اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در صنعت بانکداری ایران. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۰(۲)، ۶۱-۹۰.
- 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), 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), 915–963.
- Barth, M. E., Landsman, W. R., & Lang, M. (2008). International accounting standards and accounting quality. Journal of Accounting Research, 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), 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), 1085–1142.
- Horton, J., Serafeim, G., & Serafeim, I. (2013). Does mandatory IFRS adoption improve the information environment? Contemporary Accounting Research, 30 (1), 388–423.
- Jarolim, N., & Oppinger, C. (2012). Fair value accounting in times of financial crisis. Journal of Finance and Risk Perspectives, 1 (1), 67–90.
- Joos, P. M., & Leung, E. (2013). Investor perceptions of potential IFRS adoption in the United States. The Accounting Review, 88 (2), 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), 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), 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), 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), 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, 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), 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), 362–383.
- Solomon Opere, 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), 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.

Meta-analysis of the challenges and obstacles to the implementation of international financial reporting standards

Seyed Mostafa Hasanzadeh Diva¹
Ghasem Blue²

Received: 25 / April / 2024 Accepted: 05 / June / 2024

Abstract

The remarkable progress of human societies in the current era in the scientific, industrial and economic fields and the irreplaceable role of financing activities in any progress and development have made the day-by-day development of accounting a basic need. 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 the audit organization, this research conducted a meta-analysis on the obstacles to the implementation of international financial reporting standards, and the findings indicate that the lack of attention to environmental conditions and Economic, political consequences, cultural and social factors, laws and regulations, failure to protect the interests of all stakeholder groups, implementation cost, excessive use of fair value and strict IFRS regulations on information disclosure are the most important challenges and obstacles to the implementation of international financial reporting standards.

Keywords: international financial reporting standards, meta-analysis, globalization

Classification: JEL, M41, F21, F01, F65

¹ Department of Accounting, Faculty of Accounting Management, Allameh Tabatabai University, Tehran, Iran. M_hasanzadehdiva@atu.ac.ir

² Department of Accounting, Faculty of Accounting Management, Allameh Tabatabai University, Tehran, Iran (corresponding author) blue@atu.ac.ir