

# به کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری و کیفیت اطلاعات حسابداری

دکتر محسن تنانی / استادیار گروه حسابداری دانشگاه علوم اقتصادی  
ناصر خان محمدی / دانشجوی کارشناسی ارشد واحد علوم تحقیقات ساوه

وظیفه‌ی اصلی سیستم حسابداری، تهیه‌ی اطلاعات مفید و قابل‌اتکا برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان است. تردیدی نیست که این اطلاعات زمانی مفید و قابل‌اتکا خواهد بود که از دست‌کاری و تحریف دور باشد. چون در این صورت، قطعاً کیفیت سیستم حسابداری کاهش می‌یابد. حال اگر این کیفیت را در شرکت‌های فراملیتی جست‌وجو کنیم بحث استانداردهای بین‌المللی و یکنواخت مطرح می‌شود. در این صورت، اطلاعات حسابداری باید طبق استانداردهای بین‌المللی ارائه شود تا برای استفاده‌کنندگان داخلی و بین‌المللی، هر دو مفید واقع شود.

پس از مطرح شدن بحث‌هایی از قبیل بین‌المللی‌شدن بازارها، سرمایه‌گذاری بین‌المللی و ضرورت پیوستن کشورها به بازارهای جهانی، شرکت‌های فراملیتی به وجود آمدند در پی آن، مسئله‌ی هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری به‌منظور افزایش قابلیت مقایسه‌ی صورت‌های مالی شرکت‌های بین‌المللی از سوی جوامع مختلف مطرح شد. در حال حاضر، منظور از هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری، به‌کارگیری استانداردهای منتشرشده از سوی هیأت تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی است. هدف کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی و جایگزین آن، یعنی هیأت تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی ارائه‌ی مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری مورد پذیرش عموم و با کیفیت، در سطح بین‌المللی است. برای دستیابی به این هدف، هیأت تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی، استانداردهایی مبتنی بر اصول حسابداری ارائه کرد که به کارگیری آنها منجر به گزارش بهتر وضعیت مالی و عملکرد اقتصادی شرکتها شود. اولین استانداردهای حسابداری بین‌المللی را کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی در سال ۱۹۷۵ منتشر کرد. هیأت تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی در سال ۲۰۰۱

جایگزین این کمیته شد و در سال ۲۰۰۵ بیش‌تر شرکت‌های اروپایی و کشورهای دیگر ملزم به رعایت استانداردهای گزارشگری حسابداری بین‌المللی در ارائه‌ی صورت‌های مالی خود شدند (آرمسترانگ و دیگران، ۲۰۰۷).

تاکنون دیدگاه‌های متعددی درباره‌ی مزایای هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در سطح بین‌المللی ارائه شده است از جمله کریستین سن، لی و واکر که در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند، کیفیت اطلاعات حسابداری در شرکت‌های مورد مطالعه پس از پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی افزایش می‌یابد (کریستین سن و دیگران، ۲۰۰۸)، که مرکز ثقل این دیدگاه‌ها، نظریه‌ی فرهنگ آزاد است. براساس این نظریه، تمام کاربران صورت‌های مالی در تمام کشورها دارای نیازهای یکسانی هستند و معاملات اقتصادی را می‌توان برحسب واژه‌های حسابداری در هر شرایطی و با روش‌های مشابهی اندازه‌گیری کرد. (سجادی، ۱۳۹۱)

### ضرورت استانداردهای یکنواخت

وضعیت فعلی دنیای تجارت و افزایش تجارت جهانی و گستره‌ی فعالیت شرکت‌های فراملیتی و ارتباط اقتصادی دولت‌های مختلف با یکدیگر به ناچار مجبور به تبعیت از استانداردهای کشور طرف مقابل و برعکس هستیم. اما به‌طبع به دلیل معاملات زیاد در بین کشورهای مختلف قطعاً موجب بروز مشکلاتی

از این بابت خواهد شد که در این جا لزوم وجود استانداردهای یکنواخت که قابل قبول همه‌ی کشورها باشد ضرورت پیدا می‌کند. این استانداردها از طریق مراجع بین‌المللی و قابل اتکا از لحاظ علمی و درجه‌ی اعتبار مانند IASC (کمیته‌ی بین‌المللی استانداردهای حسابداری) و FASB (هیأت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا) تحت عنوان استانداردهای بین‌المللی شناسایی و تبیین شود و اقدامات خوبی در این زمینه در حال شکل‌گیری است. که گاه از آن به یکنواخت‌سازی رسمی نیز نام می‌برند. (شباهنگ، ۱۳۸۲).

یکنواخت‌سازی رسمی<sup>۱</sup> به فرایند یا میزان یکنواختی موجود میان قواعد حسابداری کشورها یا گروه‌های مختلف کشورها اشاره دارد. (شباهنگ، ۱۳۸۲). البته در این جا بحث برسر سطح آموزش و دانش و فرهنگ هر ملتی به میان می‌آید. باید آموزش در سطحی در کشور باشد که استانداردها به نحو مطلوب به کار برود و معنی و مفهوم آن مشخص شود.

فرهنگ هر کشور در این فرایند همگرایی قطعاً پراهمیت خواهد بود و باید به متغیرهای فرهنگی مانند فردگرایی، فاصله از قدرت،<sup>۲</sup> اجتناب از عدم اطمینان<sup>۳</sup>، مردسالاری<sup>۴</sup> (همه‌ی این متغیرها با طرز تفکر افراد نسبت به ارزش‌ها و ... رابطه مستقیم دارد) توجه شود.

در جدول یک، خلاصه‌ی تحقیقات گری در این زمینه ارائه می‌شود که با عنوان ترسیم تحلیل‌های هافستد پیونددهنده‌ی فرهنگ و حسابداری است.

جدول یک: روابط میان ارزش‌های حسابداری ارائه شده به دست‌گیری و ابعاد فرهنگی هافستد

| ارزش‌های حسابداری گری |          |             |         | ابعاد فرهنگ هافستد    |
|-----------------------|----------|-------------|---------|-----------------------|
| حرفه‌گرایی            | یکنواختی | محافظه‌کاری | رازداری |                       |
| +                     | -        | -           | -       | فردگرایی              |
| -                     | +        | ؟           | +       | فاصله از قدرت         |
| -                     | +        | +           | +       | اجتناب از عدم اطمینان |
|                       |          |             |         | اجتناب از عدم اطمینان |
| ؟                     | ؟        | -           | -       | مردسالاری             |

در این جدول علامت (+) ارتباط مستقیم متغیرها علامت (-) ارتباط معکوس متغیرها و علامت (?) ارتباط نامعین بین متغیرها را نشان می‌دهد (خوش‌طینت، ۱۳۸۲).  
گری فرض می‌کند که فردگرایی و اجتناب از عدم اطمینان بیش‌ترین تأثیر را برای حسابداری خواهد گذاشت و پس از آن به ترتیب فاصله از قدرت و مردسالاری حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

#### استانداردهای بین‌المللی حسابداری IAS و کیفیت اطلاعات حسابداری

نخستین استاندارد بین‌المللی حسابداری را در ۱۹۷۵ هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری IASC منتشر کرد. این هیأت از ۱۹۷۳ شکل گرفته است. کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا در سال

۲۰۰۰ پیشنهاد کرد که ناظران اوراق بهادار اجازه دهند که صادرکنندگان خارجی از این استانداردها برای ارائه‌ی گزارش‌های مالی در کشورهای خارجی استفاده کنند. از سال ۲۰۰۵ میلادی تقریباً از همه‌ی شرکت‌های اروپایی و بسیاری از دیگر شرکت‌ها خواسته شد تا صورت‌های مالی را بر اساس استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی آماده کنند. علاوه بر این، هیأت استانداردهای حسابداری مالی طرح و برنامه‌ی وسیعی در همگرایی بین IFRS و استانداردهای آمریکا را آغاز کرد (ماری بارت، ۲۰۰۷).  
یکی از هدف‌های IASC و IASB این است که مجموعه‌ای از استانداردهای گزارشگری بین‌المللی را با کیفیت پذیرش بین‌المللی ایجاد کند و توسعه بخشد. به منظور دستیابی به این هدف، IASC

و IASB استانداردهایی بر مبنای اصول منتشر کرد و گام‌هایی را در جهت حذف حسابداری جایگزین مجاز کرده‌اند. جایگزین‌های محدودکننده می‌تواند کیفیت حسابداری را افزایش دهد زیرا انجام چنین کاری باعث محدودکردن نظرات فرصت‌طلبانه‌ی مدیریت در تعیین مبالغ حسابداری می‌شود. ارقام حسابداری که وضعیت اقتصادی یک شرکت را منعکس می‌کند، از استانداردهای بر مبنای اصول یا معیارهای حسابداری گرفته شده می‌تواند کیفیت اطلاعات حسابداری را افزایش دهد زیرا انجام این کار سرمایه‌گذارانی فراهم می‌آورد که اطلاعات حسابداری به آن‌ها در اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری کمک می‌کند. براساس این استدلال، اورت و واگن‌هوفر، مدل انتظارات منطقی را گسترش دادند که نشان

می‌دهد استانداردهای حسابداری به دلیل تغییرات در سیستم گزارشگری مالی همزمان با پذیرش IAS توسط شرکت‌ها می‌تواند کیفیت اطلاعات حسابداری افزایش یابد. بنابراین، پیش‌بینی می‌شود که ارقام حسابداری که از به‌کارگیری IAS به دست آید، از ارقام حاصل از به‌کارگیری استانداردهای بومی کیفیت بالاتری دارد (ماری بارت، ۲۰۰۷).

### همگرایی استانداردها

آغاز پروژه‌ی همگرایی هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) و هیأت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا (FASB) به توافق‌نامه‌ی نورفولک در سال ۲۰۰۲ میلادی بر می‌گردد که براساس آن، دو نهاد یادشده متعهد شدند مجموعه‌ای با کیفیت از استانداردهای سازگار تدوین کنند. اتحادیه‌ی اروپا در سال ۲۰۰۴ میلادی، استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را پذیرفت و این استانداردها را برای گزارش‌های تلفیقی شرکت‌های بورسی از سال ۲۰۰۵ میلادی اجباری کرد. هیأت‌های تدوین‌کننده‌ی استانداردها در سطح ملی که عهده‌دار انتشار استاندارد برای شرکت‌های خصوصی و گزارشگری مالی بودند، نیز به نوبه‌ی خود نقش فعالی در این تغییر داشتند. در نتیجه، فرایند همگرایی، به تدوین مجموعه‌های مشترک از استانداردهای حسابداری اروپایی در بین اعضای این اتحادیه، منجر نشد، بلکه در پی

آن شاهد هم‌زیستی مجموعه‌ای از استانداردهای بین‌المللی در کنار استانداردهای ملی بودیم. در چند سال گذشته، همگرایی‌هایی بین استانداردهای حسابداری ملی و استانداردهای حسابداری بین‌المللی و استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی ایجاد شده است، اما این همگرایی‌ها هنوز در بین کشورهای مختلف کاملاً یکسان نیست و حسابداران اروپایی باید این مغایرت‌ها را بپذیرند (کارمونا و ترومبتا، ۲۰۱۰).

در سال ۲۰۰۶، هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی و هیأت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا تفاهم‌نامه‌ای را مبنی بر



افزودن تعهدشان از "سازگارسازی" به سمت مجموعه‌ای "مشترک" از استانداردهای باکیفیت امضا کردند. در این تفاهم‌نامه که یک گام مشخص به سمت فرایند همگرایی است، یازده موضوع اساسی برای فرایند همگرایی فهرست شده است که عبارتند از ترکیب‌های تجاری، ادغام، رهنمودهای اندازه‌گیری ارزش منصفانه، تمایز بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام، گزارشگری عملکرد، مزایای پایان خدمت کارکنان، عدم شناسایی، ابزارهای مالی، شناخت درآمد، دارایی‌های نامشهود، و اجاره‌ها (کارمونا و ترومبتا، ۲۰۱۰).

به‌ظاهر به نظر می‌رسد که برنامه‌ی «همگرایی» استانداردهای حسابداری بین اروپا و ایالات متحد به‌خوبی در حال پیشرفت است. برای مثال، کمیسیون بورس و اوراق بهادار به پیشنهادی رأی داد که به شرکت‌های غیرامریکایی اجازه می‌داد صورت‌های مالی خود را با استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و بدون آن‌که لازم باشد آن‌ها را با اصول پذیرفته‌شده‌ی حسابداری (GAAP) تطبیق دهند، منتشر کنند. تنها چند سال پیش، چنین چشم‌اندازی بسیار طولانی‌تر از این به نظر می‌رسید. براساس «نقشه‌ی راه» توافق شده بین کمیسیون بورس و اوراق بهادار و کمیسیون اروپا (EC)، موافقت کمیسیون برای شناسایی اصول پذیرفته‌شده‌ی حسابداری آمریکا برای استفاده در اروپا اعلام خواهد شد. این نقشه برنامه‌ای کوتاه مدت

یکسان‌سازی استانداردهای حسابداری فرصت خوبی برای افزایش ارائه‌ی خدمات حسابداری و بالابردن کیفیت اطلاعات حسابداری به جامعه‌ی تجاری بین‌المللی فراهم می‌کند. که با تابعیت از متغیر آموزش حسابداری باید قاعده‌مند و دارای ضابطه باشد تا هم در پیاده سازی و اجرای استانداردها و هم به فهم و درک آن‌ها کمک کند.

یکسان‌سازی استانداردها در نهایت امکان پذیرش و اجرای استانداردهای حسابداری بین‌المللی و گزارشگری مالی بین‌المللی و مواجهه با محیط مقرراتی را در آینده فراهم خواهد آورد. اجرای پروژه‌ی عظیم همگرایی FASB, IASB قطعاً مجموعه‌ای با کیفیت از استانداردهای سازگار را تدوین خواهد کرد.

کارهای هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به صورتی روزافزون در سطح بین‌المللی به عنوان مبنایی برای مجموعه‌ای از استانداردهای جامع جهانی مقبولیت پیدا می‌کند. می‌توان ادعا کرد که شکاف‌های واقعی باقیمانده به واحدهای تجاری کوچک و متوسط (SMEs)، بیمه و صنایع استخراجی محدود است.

هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری ناگزیر است نه تنها با کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا و کمیسیون اروپا بلکه با همه‌ی ذی‌نفعان گسترده در جهان که با فشار هزینه و آموزش مربوط به ترجمه، انتشار و به کارگیری این تغییرات روبه‌رو هستند، به صورت تفصیلی تر رایزنی و برنامه‌های کاری خود را توجیه کند

برای همگرایی را در برمی‌گیرد که براساس آن استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای هم‌سویی بیش‌تر با اصول پذیرفته‌شده‌ی حسابداری آمریکا و همچنین روند متقابل آن اصلاح می‌شوند. این برنامه علاوه بر آن، شامل پروژه‌های مشترک مستمر برای بهبود درازمدت استانداردها می‌شود. زمان‌بندی انجام کار مورد توافق مرجع استانداردگذار هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) و هیأت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا (FASB) قرار گرفته است که چندان دور از دسترس به نظر نمی‌رسد (مکرمی، ۱۳۸۹).

نتایج همگرایی و سازگاری موضوع‌هایی است که منوط به گذشت زمان است، زیرا مزایای یکسان‌سازی جهانی استانداردهای حسابداری ناگزیر است. با پیشرفت

## پی‌نوشت

- 1-formal harmonization / 2-power distance  
3-uncertainty avoidance / 4-masculinity

## منابع

- ۱- شباهنگ، رضا (۱۳۸۲) "یکنواختی استانداردهای حسابداری در سطح جهان"، حسابرس، شماره ۳۴، (ص.ص. ۲۳ - ۳۵)
- ۲- خوش طینت، محسن (۱۳۸۲)، "حسابداری بین‌المللی، نقش و جایگاه آن"، فصلنامه‌ی مطالعات حسابداری شماره ۱، (ص.ص. ۶۲ - ۸۴)
- ۳- مکرمی، یداله، (۱۳۸۹) "استانداردهای بین‌المللی حسابداری"، مجله‌ی حسابرس، زمستان ۱۳۸۹
- ۴- سجادی، سید حسین و عربی، مهدی (۱۳۹۱)، "تأثیر به کارگیری استانداردهای حسابداری بین‌المللی بر کیفیت حسابداری" حسابدار رسمی شماره ۱۷، ۸۷ الی ۹۱
- 5- Mary Barth, Wayne Landsman, Mark Lang. (2007). International Accounting Standards and Accounting Quality. Vol. 46 No. 3 June 2008  
Printed in U.S.A.467-497.
- 6- Bonde, Hans, Edward, Christensen and Walker Martin. 2008. Incentives or Standards: What Determines Accounting Quality Changes Around IFRS Adoption?, Financial Accounting and Reporting Section (FARS) Paper.
- 7- Carmona, S. & Trombetta, M., 2010, The IASB and FASB convergence process and the need for 'concept based' accounting teaching, Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting 26, pages 1-5
- 8- Armstrong, C., Barth, M., Jagolinzer, A. and Riedl, A. (2007) Market Reaction to the IFRS Adoption in Europe, Working Paper, Stanford University.