

# استانداردهای جهانی حسابداری: چالش‌ها و فرصت‌ها

دکتر داریوش فروغی

عضو هیئت علمی گروه حسابداری دانشگاه اصفهان

مجید اشرفی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری

رشد تجارت بین‌المللی و جریان‌های سرمایه و پیوستگی اقتصادی فزاینده طی دو دهه‌ی گذشته، منجر به تمایل به هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در میان کشورها شده است. در نتیجه، تعداد زیادی از کشورها استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IFRS)<sup>۱</sup> را پذیرفته‌اند. با این حال، منافع و نقاط ضعف این استانداردها هنوز کاملاً شناخته شده نیست. IAS/IFRS<sup>۲</sup> تغییراتی اساسی در فرآیند گزارشگری مالی به وجود آورده است که از مهم‌ترین آنها: «استفاده از ارزش منصفانه به جای بهای تمام‌شده‌ی تاریخی» است. تا کنون برای شناسایی پیامدهای پذیرش این استاندارد ها مطالعاتی نظری و تجربی انجام پذیرفته که در این مقاله به تعدادی از آنها اشاره شده است. این مقاله، با مرور مطالعات گذشته به تشریح چالش‌ها و نقاط قوت استاندارد های جهانی حسابداری خواهد پرداخت.



## مقدمه

«اندازه‌ی معمول هر چیز را که بر پایه‌ی قرارداد، سنت یا تصمیم سازمانی مبنا و پیمانه‌ی اندازه‌گیری در نظر گرفته شده استاندارد می‌گویند. معمولاً برای بسیاری از کالاها، مواد و مفاهیم یک نمونه‌ی استاندارد در نظر گرفته شده‌است و بقیه‌ی مواد یا مفاهیم موجود را با نمونه‌ی استاندارد خودش سنجیده و اندازه‌گیری کمی یا کیفی می‌کنند. برای نمونه، برای درازا، جرم و دیگر واحدهای اندازه‌گیری «استانداردهای اولیه» ای تعیین شده که در آزمایشگاه‌های ویژه یا سازمان‌های استاندارد نگهداری می‌شود» (دانشنامه‌ی ویکیپدیا)<sup>۲</sup>

برای حسابداران، استانداردسازی جهانی از پایان جنگ جهانی دوم به عنوان موضوعی مهم، مطرح بوده است. به نظر می‌رسد حسابداری نیز مانند واحد اندازه‌گیری (وزن، زمان، فاصله و...)، تکنولوژی‌های گوناگون، زبان انگلیسی و درآمد ملی نیازمند نوعی استاندارد است. از دیدگاه نظری، این توافق وجود دارد که داشتن مجموعه‌ی واحدی از استانداردهای با کیفیت بالا، به نفع سرمایه‌گذاران است و منجر به کاهش هزینه‌های اداری جهت دسترسی به بازارهای سرمایه در سراسر جهان می‌شود. البته، این نوع استانداردسازی همواره با موفقیت همراه نبوده است. مثال خوبی از چنین استانداردسازی و برون‌گرایی، استانداردسازی بین‌المللی حسابداری ملی در ۱۹۵۰ است که تلاش می‌کرد تا از «تولید ناخالص ملی» به عنوان شاخص رشد اقتصادی استفاده کند. این زمینه‌ی استانداردسازی در بسیاری از کشورها، تا مدتی به منظور اندازه‌گیری «رشد اقتصادی» به کار گرفته شد. اما این نوع حسابداری در انعکاس تأثیرات منفی آلودگی با شکست مواجه شد. حفاظت محیط زیست که یکی از بخش‌های اصلی مدیریت است، تا حد زیادی به دلیل معرفی حسابداری تولید ناخالص ملی که توجه مدیران و فعالان اقتصادی را به جای مصرف منابع طبیعی در حد معقول، منحصراً به رشد معطوف کرد، از مدیریت سیستم‌های اقتصادی بیرون رانده شد. در نتیجه، تا زمانی که قربانیان و طرفداران محیط زیست اکثریت قابل توجهی را تشکیل نداده بودند، اقدامات لازم برای مبارزه با آلودگی انجام نشدند.

رشد تجارت بین‌المللی و جریان‌های سرمایه و پیوستگی اقتصادی فزاینده طی دو دهه‌ی گذشته، منجر به تمایل به هماهنگ‌سازی استاندارد های حسابداری در میان کشورها شده است. در نتیجه، تعداد زیادی از کشورها استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IFRS) را پذیرفته‌اند. استانداردهای گزارشگری مالی (IFRS) مقررات حسابداری هستند که هیئت استانداردهای حسابداری<sup>۴</sup> (IASB) که یک نهاد مستقل در لندن است، وضع می‌کند. هدف هیئت مزبور وضع مقرراتی است که شرکت‌های سراسر جهان به صورت یکنواخت در گزارشگری مالی به کار گیرند. بین سال‌های ۱۹۷۳ و ۲۰۰۰، استانداردهای بین‌المللی توسط سازمان قبلی IASB، کمیته‌ی استانداردهای حسابداری بین‌المللی<sup>۵</sup> (IASB) وضع می‌شدند. این کمیته در سال ۱۹۷۳ توسط حسابداران حرفه‌ای استرالیا، کانادا، فرانسه، آلمان، ژاپن، مکزیک، هلند، انگلستان، ایرلند و آمریکا تأسیس شده بود. طی این مدت، مقررات IASB به عنوان «استانداردهای بین‌المللی حسابداری» (IAS) نامیده می‌شدند. از آوریل ۲۰۰۱، این وظیفه‌ی قانون‌گذاری به سازمان جدید IASB واگذار شد.

IASB قوانین خود را تحت عنوان «استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی» (IFRS) نامید، هر چند که قوانین وضع شده توسط IASB نیز همچنان مورد قبول سازمان جدید بود. IASB دارای منابع مالی بیش‌تر، کادر حرفه‌ای‌تر و استقلال بیشتر نسبت به IASB است. IASB هدف رسمی خود را چنین بیان می‌کند:

«مجموعه‌ای واحد از استانداردهای جهانی حسابداری قابل درک و قابل اجرا و در جهت منافع عمومی که اطلاعاتی با کیفیت بالا، شفاف و قابل مقایسه را در صورت‌های مالی و سایر گزارش‌های مالی تضمین می‌کنند تا به فعالان بازارهای جهانی سرمایه و سایر استفاده‌کنندگانی که تصمیمات اقتصادی می‌گیرند، کمک کند.» (سایت هیئت استانداردهای حسابداری)<sup>۶</sup>

اولین نکته‌ی قابل توجه در این بیانیه، این است که IASB به‌وضوح آگاه است که IAS/IFRS در ابتدا برای مشارکت‌کنندگان در بازارهای جهانی گسترش یافته‌اند و طبق معمول این استانداردسازی پر از شعارهایی نظیر: با کیفیت بالا، شفاف، قابل مقایسه، و در جهت منافع عموم، است. مجامع حرفه‌ای، مؤسسات مالی، سازمان‌های تجاری، سیاستمداران، استادان، کتاب‌های درسی، مجله‌های تجاری و روزنامه‌ها، معمولاً فقط بر مبنای چنین واژه‌های خوشایندی، از توسعه‌ی IAS/IFRS حمایت می‌کنند. ولی باید بررسی کرد که آیا این استانداردها در تحقق شعارهای خود نیز موفق بوده‌اند؟

## مرور ادبیات

در مورد یکسان‌سازی استانداردهای حسابداری بین‌المللی تاکنون مطالعات زیادی صورت پذیرفته است که ذکر همه‌ی آن‌ها در این بخش امکان‌پذیر نیست. بیکر و باربو<sup>۷</sup> (۲۰۰۷) با مرور تحقیقات گذشته در مورد یکسان‌سازی رویه‌های حسابداری در دنیا، این تحقیقات را بر مبنای روش به کار گرفته شده به صورت جامعی طبقه‌بندی کردند. در ادامه، برای آشنایی با مطالعات قبلی به چند مقاله‌ی مرتبط اشاره می‌شود.

هاپوود<sup>۸</sup> (۱۹۹۴) در حدود یک دهه پیش با منعکس کردن شرایط هماهنگ‌سازی حسابداری بین‌المللی خاطر نشان کرد که «دنیای حسابداری بین‌المللی، واقعاً پویا است.» وی در ادامه اظهار کرد که پیوستگی بازارهای جهانی، عرصه‌ی جدیدی را برای هماهنگ‌سازی رویه‌های حسابداری فراهم کرده است.

گالوفر و هاسلم<sup>۹</sup> (۲۰۰۵) از منظری انتقادی IASB را بررسی کردند. در بین ادبیات انتقادی که صرفاً قصد بی اعتبار کردن فرآیند استانداردسازی را دارند، مقاله‌ی آنها به قابلیت‌های استانداردسازی جهانی به نفع عموم نیز می‌پردازد.

سوزوکی و دیگران<sup>۱۰</sup> (۲۰۰۶) به عنوان مروری از اثرات مثبت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، نقش استانداردسازی حسابداری بین‌المللی بر تحرکات و توسعه‌ی اقتصادی چین را مورد بررسی قرار دادند و سعی کردند مفهوم دمکراسی در تدوین استانداردها را نیز مورد توجه قرار دهند.

در سال ۲۰۰۰، اتحادیه‌ی اروپا تصمیم گرفت که از سال ۲۰۰۵، استانداردهای گزارشگری مالی را در کلیه‌ی کشورهای عضو، الزامی کند. بلافاصله پس از این تصمیم، تعدادی از کشورها مانند هلند و اتریش

به شرکت‌ها اجازه دادند که از IFRS به عنوان جایگزینی برای استانداردهای ملی استفاده کنند تا به این وسیله تغییر به IFRS را در سال ۲۰۰۵ تسهیل کنند. در نتیجه، تعدادی از شرکت‌های اروپایی به صورت اختیاری از IFRS استفاده کردند. این مسئله فرصت مطالعاتی مناسبی را برای بررسی علل استفاده برخی شرکت‌ها و نیز عدم استفاده سایر شرکت‌ها از IFRS و در نتیجه بررسی مزایا و مشکلات استفاده از آن فراهم کرد. با توجه به اندازه‌گیری یکسان‌سازی، در طول دهه‌ی قبل، برخی از تحقیقات در مورد یکسان‌سازی رسمی (گارود و سیرینگ هاوس<sup>۱۱</sup>، ۱۹۹۵؛ رحمان<sup>۱۲</sup>، ۱۹۹۶؛ لاینز<sup>۱۳</sup>، ۱۹۹۶) و یکسان‌سازی با اهمیت<sup>۱۴</sup> انجام گرفته است. به‌علاوه، نیر و فرانک<sup>۱۵</sup> (۱۹۸۱)، به تحقیق در مورد تأثیر تلاش‌های کمیته‌ی استانداردهای بین‌المللی حسابداری نسبت به یکسان‌سازی، پرداخته‌اند. آن‌ها تأثیر استانداردهای بین‌المللی شماره یک تا ده را بر روش‌های حسابداری ۳۷ کشور، با استفاده از مطالعات پرایس و واتر هاوس در سال‌های ۱۹۷۵، ۱۹۷۳ بررسی کردند.

قسمت‌های بعدی، به بحث در مورد برخی منافع و مضرات استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی (IAS/IFRS) خواهد پرداخت.

### مزایای استفاده از IAS/IFRS

به صورت کلی می‌توان مزایای استفاده از IAS/IFRS را مزایای همسان‌سازی استانداردهای حسابداری دانست. در این بخش به معرفی مزایای عمده این استانداردها می‌پردازیم. اگرچه طرفداران استانداردسازی جهانی، مزایای متعددی برای IAS/IFRS بر شمرده‌اند، کلیه‌ی این مزایا را می‌توان در گروه‌های اصلی زیر جای داد:

#### ۱- افزایش قابلیت مقایسه

تردیدی نیست که یکی از مهم‌ترین اهداف یکسان‌سازی جهانی استانداردهای حسابداری افزایش قابلیت مقایسه‌ی صورت‌های مالی است. از دیدگاه نظری این توافق وجود دارد که داشتن مجموعه‌ی واحدی از استانداردهای با کیفیت بالا به نفع سرمایه‌گذاران است و منجر به کاهش هزینه‌های اداری جهت دسترسی به بازارهای سرمایه در سراسر جهان می‌گردد. در یک بازار سرمایه یکپارچه، منطق وجود مجموعه‌ی واحدی از استانداردها آشکار است، زیرا این مجموعه‌ی واحد، مقایسه‌پذیری و درک گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد و به‌کارگیری سرمایه در فراسوی مرزهای سیاسی را کارا تر می‌سازد. گزارشگری مالی از طریق اینترنت در حال رایج شدن است و سرمایه‌گذاران از هر کشوری، صرف نظر از کشورهای محل اقامت آن‌ها به اطلاعات مالی شرکت‌ها دسترسی دارند. در غیاب استانداردهای یکنواخت، برای مقایسه‌ی صورت‌های مالی تهیه شده در کشورهای مختلف به شناخت متقابل یا تطبیق نیاز است. شناخت متقابل مستلزم آن است که استفاده‌کننده‌ی صورت‌های مالی با دو مجموعه‌ی متفاوت از استانداردها آشنا باشد. آپلیتنر<sup>۱۶</sup> (۲۰۰۵) معتقد است که شناخت متقابل تنها در میان کشورهایی که زیربنای اصول حسابداری مشابهی دارند، ممکن است. تطبیق نیز به معنای نشان دادن تفاوت‌های عمده در گزارشگری بر اساس دو استاندارد متفاوت است. استفاده از دو روش فوق کار آسانی نبوده و در برخی موارد به علت تفاوت‌های عمده

اطلاعاتی مختلف بر مبنای دو استاندارد استفاده از آن‌ها ممکن نیست. در صورت استفاده از استانداردهای یکنواخت گزارشگری مالی، به‌سادگی می‌توان وضعیت مالی شرکت‌های سراسر دنیا را با یکدیگر مقایسه کرد و از پیچیدگی‌ها و هزینه‌های دو روش فوق پرهیز کرد. سر دیوید توید<sup>۱۷</sup>، مدیر IASB، دلیل یکسان‌سازی بین‌المللی در حسابداری را در انسجام بازارهای جهانی می‌داند:

"با پیوسته شدن بازارهای سرمایه‌ی جهان، نیاز به مجموعه‌ی واحدی از استانداردهای حسابداری آشکارتر می‌شود. یک مجموعه‌ی واحد از استانداردهای بین‌المللی، قابلیت مقایسه‌ی اطلاعات مالی را افزایش داده و به این ترتیب سرمایه‌ی بین کشورها به نحو اثر بخش‌تری توزیع خواهد شد. هم‌چنین گسترش و پذیرش استانداردهای بین‌المللی، هزینه‌های مقایسه را برای شرکت‌ها کاهش داده و ثبات رویه را در حسابرسی بهبود می‌بخشد" (بال<sup>۱۸</sup>، ۲۰۰۵).

#### ۲- ارتقای کیفیت گزارشگری مالی

حسابداران حرفه‌ای سراسر جهان بر مجموعه‌ی واحدی از استانداردها متمرکز شده و به این ترتیب نقاط ضعف این استانداردها کاملاً آشکار شده و از طریق رفع اشکالات آن، شفافیت و کیفیت گزارشگری مالی به میزان زیادی ارتقا پیدا می‌کند. با توجه به شرایط مختلف اقتصادی در سراسر جهان، تجربیات بسیاری از کشورها در استانداردها لحاظ شده و از بروز بحران‌های مالی - اقتصادی جلوگیری می‌شود. IFRS ادعا می‌کند که نسبت به استانداردهای محلی، دقت و جامعیت بیشتری داشته و اطلاعات مالی را به‌موقع ارائه می‌کند. از آنجایی که اطلاعات موجود در صورت‌های مالی از منابع دیگری به‌دست نمی‌آیند، این مسئله منجر به ارزشیابی هوشمندانه‌تری در بازارهای سرمایه و در نتیجه کاهش ریسک سرمایه‌گذاران خواهد شد. زندرز و گارمینک<sup>۱۹</sup> (۲۰۰۷)، با بررسی شرکت‌های داوطلب پذیرش IAS/IFRS به این نتیجه رسیده‌اند که، این استانداردها با افزایش افشاگری نسبت به استانداردهای محلی، از میزان اطلاعات محرمانه‌ی در اختیار افراد درون شرکت کاسته و منجر به محافظت بیشتر از حقوق سرمایه‌گذاران خواهند شد.

سرمایه‌گذاران کوچک نسبت به سرمایه‌گذاران حرفه‌ای، تمایل کم‌تری به پیش‌بینی اطلاعات صورت‌های مالی از منابع دیگر دارند. ارتقای کیفیت گزارشگری مالی به آن‌ها اجازه می‌دهد که با سرمایه‌گذاران حرفه‌ای رقابت کنند و در نتیجه ریسک مبادله‌ی آن‌ها با افراد حرفه‌ای‌تر کاهش پیدا خواهد کرد.

افزایش شفافیت باعث می‌شود که مدیران فعالیت بیشتری را در جهت حفظ منافع سهامداران انجام دهند. به‌ویژه شناسایی به‌موقع زیان در صورت‌های مالی باعث می‌شود که مدیران اقدامات سریع‌تری را بر اثر فشارهای وارده از سوی سهامداران زیان‌دیده اجرا کنند. شناسایی به‌موقع زیان در صورت‌های مالی، تخطی از قراردادهای وام‌رانیز سریع‌تر مشخص خواهد کرد. به عبارت دیگر، شناسایی به‌موقع زیان باعث افزایش اثربخشی در قراردادهای تأمین مالی در بازارهای مالی خواهد شد.

#### ۳- صرفه‌جویی در زمان و هزینه

IAS/IFRS از طریق کاهش هزینه‌های تطبیق، هزینه دسترسی



به اطلاعات بازارهای سرمایه‌ی مختلف را کاهش می‌دهد. حسابداران با فراگیری مجموعه‌ی واحدی از استانداردها، قادر به تهیه و تحلیل صورت‌های مالی شرکت‌های سراسر جهان خواهند بود. سرمایه‌گذاران نیز با درک استانداردها، اطلاعات را به‌درستی تفسیر و از این رو، تصمیمات بهتری را بر اساس آن اطلاعات اتخاذ می‌کنند. این مسئله می‌تواند به کاهش هزینه‌های سرمایه‌ی شرکت‌ها نیز منجر شود. کتاب‌های درسی و ابزارهای آموزشی حسابداری مالی نیز به صورت مشابه در سراسر دنیا قابل استفاده خواهند بود. با توجه به مشابه بودن فرآیند گزارشگری مالی، سیستم‌های اطلاعاتی نیز قابل استفاده در شرکت‌های مختلف خواهند بود و هزینه‌ی ایجاد آن‌ها بین تعداد بیشتری تقسیم خواهد شد.

### چالش‌های استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی

در کنار مزایایی که برای یکسان‌سازی استانداردهای گزارشگری مالی وجود دارد، نقاط ضعفی نیز مطرح شده است. البته تردیدی وجود ندارد که با گذشت زمان بسیاری از نقاط ضعف این استانداردها مشخص شده و اقدامات لازم برای رفع آن‌ها انجام خواهد شد. ولی با توجه به پیامدهای اقتصادی گزارشگری مالی و نقش حسابداری در انتقال ثروت، کاهش مدت اعمال این تغییرات، اهمیت به‌سزایی دارد. با

وجود مدت کوتاه فراگیری IAS/IFRS مطالعات متعددی در زمینه‌ی چالش‌های پیش روی این استانداردها صورت پذیرفته است که موارد ذکر شده در زیر بر مبنای آن‌ها قرار دارد.

#### ۱- استفاده از ارزش منصفانه

یکی از دیدگاه‌های زیربنایی IAS/IFRS تأکید بر ارزش منصفانه است. IAS/IFRS قصد دارد «مبنای بهای تمام‌شده‌ی تاریخی» را که از زمان پیدایش ثبت دوطرفه مورد

استفاده بوده است جایگزین کند. نمونه‌ای از این تأکید در موارد زیر وجود دارد:

- IAS #16<sup>۲۰</sup> برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات استفاده از ارزش منصفانه را مجاز می‌داند.
- IAS #36<sup>۲۱</sup> مستلزم تجدید ارزیابی دارایی‌ها به ارزش منصفانه است.
- IASB #38<sup>۲۲</sup> مستلزم تجدید ارزیابی دارایی‌های نامشهود به ارزش منصفانه است.
- IASB #39<sup>۲۳</sup> ارزش منصفانه را برای سرمایه‌گذاری‌ها به غیر از وام‌ها و حساب‌های دریافتی که برای فروش نگهداری نمی‌شوند، اوراق بهادار قابل نگهداری تا سر رسید، و موارد خاص الزامی می‌کند.
- IAS #40<sup>۲۴</sup> برای سرمایه‌گذاری در دارایی ثابت استفاده از ارزش

منصفانه را مجاز می‌داند.

- IFRS #2<sup>۲۵</sup> به حساب گرفتن پرداخت‌های بر مبنای سهم (سهام، اختیار خرید، و...) را به ارزش منصفانه الزامی می‌کند.
- IFRS #3<sup>۲۶</sup> ثبت حداقل بهره را به ارزش منصفانه مجاز می‌داند. یکی از انتقادات وارد شده به مبنای «بهای تمام‌شده‌ی تاریخی»، مربوط نبودن آن است. طرفداران استفاده از ارزش منصفانه معتقدند که گزارشگری مالی باید اطلاعاتی را در اختیار سرمایه‌گذاران (استفاده کنندگان اصلی اطلاعات حسابداری) قرار دهد که به آن‌ها در برآورد ارزش سرمایه‌گذاری خود کمک کند. اطلاعات مربوط به بهای تمام‌شده‌ی تاریخی گذشته‌نگر هستند و نمی‌توانند هدف مزبور را برآورده کنند. از طرفی طرفداران «بهای تمام‌شده‌ی تاریخی» همواره بر ویژگی قابلیت اتکا و بی‌طرفانه بودن این مبنا به عنوان نقطه‌ی قابل دفاع این مبنا تأکید کرده‌اند. یکی از کارکنان FASB به نام تاد جانسون<sup>۲۷</sup> (۲۰۰۵) اظهار می‌کند:

"هیئت استفاده‌ی گسترده‌تر از ارزش منصفانه را در پیش گرفته است، زیرا معتقد است، اطلاعات تهیه شده بر مبنای آن، برای سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان نسبت به اطلاعات بهای تمام‌شده‌ی تاریخی مربوط‌تر هستند. چنین معیاری وضعیت مالی فعلی واحد گزارشگر را بهتر منعکس می‌کند و ارزیابی عملکرد گذشته و چشم انداز آتی آن را

تسهیل می‌کند. هیئت در این مورد، دیدگاهی که قابلیت اتکا را مرجح بر مربوط بودن اطلاعات صورت‌های مالی می‌داند، نمی‌پذیرد"<sup>۲۸</sup>. ارزش‌های منصفانه شامل اطلاعات بیش‌تری نسبت به بهای تمام‌شده‌ی تاریخی است که شامل موارد زیر می‌شود:

- ۱- ارزش‌های بازار قابل مشاهده که مدیران قادر به دست‌کاری عمده در آن‌ها به مبلغی کم‌تر از ارزش تسویه نیستند
- ۲- برآوردهای دقیق و مستقل از ارزش‌های تسویه

(بال، ۲۰۰۵).

طرفداران ارزش منصفانه معتقدند که شمول چنین اطلاعاتی در صورت‌های مالی، این صورت‌ها را پربارتر کرده، برای مدیران، سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان، منافع زیادی در بر خواهد داشت. طی سال‌های اخیر بازارهای مالی مانند بورس اوراق بهادار و بازارهای غیررسمی بسیار فعال و پویا شده‌اند. به‌علاوه، بانک‌های اطلاعاتی الکترونیکی گسترش یافته‌اند که اطلاعات مبادلات اوراق بهادار در آن‌ها ثبت می‌شود و به صورت گسترده‌ای می‌توانند برای برآورد ارزش بازار اوراق به کار گرفته شوند. روش‌های زیادی نیز برای برآورد ارزش منصفانه‌ی دارایی‌های غیرتجاری مورد قبول واقع شده‌اند. این



روش‌ها شامل روش ارزش فعلی (جریان‌های نقدی تنزیل‌شده)، بهای تمام‌شده‌ی جایگزینی و... هستند.

به نظر می‌رسد که اصطلاح «ارزش منصفانه» و «استانداردها»، که نوعی دیدگاه مثبت را القا می‌کند، قادر به تاثیر واقعی بر سطح رفاه عمومی و گسترش عدالت در جامعه نباشد. سوالی که در اینجا مطرح می‌شود این است که «ارزش منصفانه واقعاً برای چه افرادی منصفانه است؟» یا «اثر حسابداری ارزش منصفانه بر ذی‌نفعان گسترده‌تر و بر کل اقتصاد عمومی چیست؟» ارائه‌ی پاسخی مشخص به این گونه سؤالات کار ساده‌ای نیست.

حتی اگر طرفداران حسابداری ارزش منصفانه، پشتیبانان خوبی از جامعه‌ی حسابداری مالی داشته باشند، قابلیت اجرای آن در عمل با ابهام مواجه است. یکی از مشکلات اساسی حسابداری ارزش منصفانه، دیدگاه زیربنایی آن در مورد بازارهای مالی و شرکت‌هاست.

رویکرد ارزش منصفانه

به‌شدت بر فرضیه‌ی بازار کارا متکی است و سرمایه‌گذاران را به عنوان افرادی کاملاً مطلع که بلافاصله تصمیمات‌شان را بدون هیچ هزینه‌ای با تغییرات بر قیمت سهام تعدیل می‌کنند، در نظر می‌گیرد؛ در حالی که «سیستم مبتنی بر قیمت» به‌تنهایی پویایی بازار و شرکت‌ها را شکل می‌دهد. با این حال، هنگامی که قیمت سهام به عوامل سیاسی و اقتصادی متعددی

وابسته باشد که بر رکود یا رونق بازار اثر می‌گذارد، چه اتفاقی می‌افتد؟ در عمل، دارایی‌های مهم بسیاری وجود دارند که به‌سادگی بازار کارا ندارند. این محیط واقعی است که عملیات در آن انجام می‌شود. در مورد اوراق بهادار نیز، ارزش منصفانه در صورت اقدام به معامله توسط شرکت، بر اثر تغییر در حجم اوراق، می‌تواند تغییر کند.

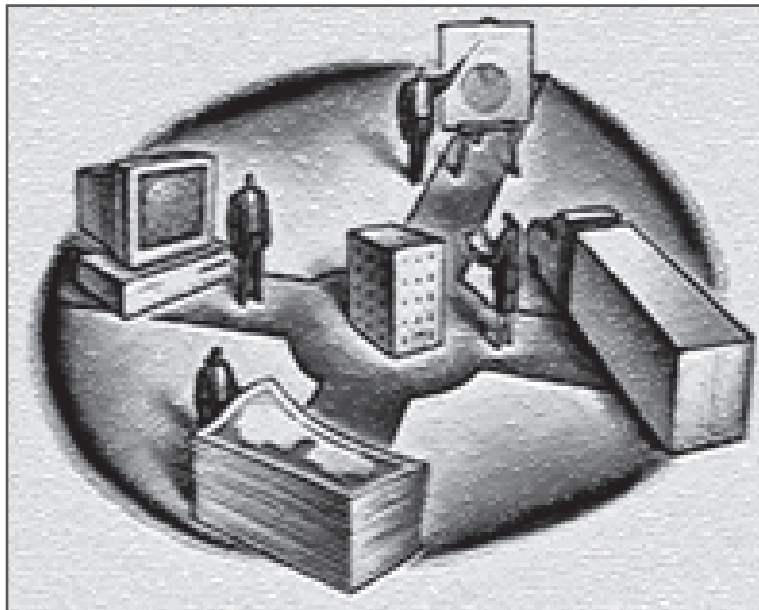
در نتیجه، تأکید بر ارزش منصفانه، پیچیدگی پیش‌بینی و برآوردها و سودهایی که زودتر و زودتر - قبل از این که واقعاً تحقق یابند - شناسایی می‌شوند، به شیوه‌ی عمل حسابداری راه می‌یابند. رسوایی انرون یکی از نمونه‌های متعددی است که در نتیجه‌ی ورود برآوردها به عمل، اتفاق افتاده است. بنستون و دیگران (۲۰۰۳-ص ۸) معتقدند، در صورتی که وضع‌کنندگان استانداردهای حسابداری بخواهند احتمال وقوع مواردی مانند انرون را کاهش دهند، باید تلاش‌های اخیر برای اتکای بیش‌تر بر ارزش‌های منصفانه در گزارش‌های مالی را متوقف کنند. پنمان<sup>۳۰</sup> (۲۰۰۶)، بر مبنای چنین نگرانی، ایرادات آگاهانه‌ای را از دیدگاه سهامداران (که ادعا می‌شود ارزش منصفانه

برای آن‌ها مطلوب باشد)، در مورد این مینا مطرح می‌کند. طبق نظریات هارو<sup>۳۱</sup> (۲۰۰۶)، یکی از اصول بنیادین حسابداری، یعنی «فرض تفکیک شخصیت و تداوم فعالیت» در زمینه‌ی قانون‌گذاری حسابداری، مقبولیت جهانی یافته است. در صورت به‌کارگیری ارزش منصفانه، این دو فرض با اشکال مواجه می‌شود، زیرا ارزش منصفانه بر مبنای تسویه‌ی شرکت قرار دارد.

## ۲- شرایط اقتصادی و سیاسی نامشابه

حسابداری خاصیت انعطاف‌پذیری دارد و می‌تواند با موقعیت‌های متفاوت و متعددی مطابق شود. اما اگر استانداردهای حسابداری هماهنگ شوند، دیگر به اندازه‌ی کافی انعطاف‌پذیر نخواهند بود. از طرف دیگر، استانداردهای یکسان بین‌المللی نمی‌تواند برای گستره‌ی عظیمی با شرایط محیطی، سیستم‌های قانونی، مراحل توسعه‌ی اقتصادی و فرهنگی متفاوت، مناسب باشد. مسلماً

شرایط بازارهای بورس در کشورهای در حال توسعه و توسعه‌نیافته‌ی آسیایی و آفریقایی با بازارهای اوراق بهادار آمریکا و اروپا که عمری متجاوز از یک قرن دارند، مشابه نخواهد بود. قبل از غرق شدن در اندیشه‌ی جهانی‌سازی، یادآوری این نکته که در حقیقت بازارها و سیاست‌ها محلی هستند و نه جهانی، ارزشمند است. ابعاد مهمی که باعث



می‌شود که جهان به طرز قابل ملاحظه‌ای محلی و نه جهانی به نظر برسد شامل این موارد است (بال، ۲۰۰۵):

- میزان و ماهیت دخالت دولت در اقتصاد
- وارد شدن سیاست‌های دولت در گزارشگری مالی (مثلاً اثر سیاسی مدیران، شرکت‌ها، اتحادیه‌های کارگری، بانک‌ها)
- سیستم‌های قانونی (مثلاً قوانین عمومی در برابر کدهای قانونی، قوانین دادخواهی سهامداران)
- مقررات مربوط به اوراق بهادار و طرف‌های قرارداد
- عمق بازارهای مالی
- ساختار بازارهای مالی (مثلاً نزدیکی ارتباط بین بانک‌ها و شرکت‌های وام‌گیرنده)
- مقررات مربوط به تحلیل‌گران مالی و سازمان‌های مرتبه‌بندی اوراق بهادار
- اندازه‌ی بخش شرکت‌های سهامی
- ساختار راهبری شرکت (مثلاً قوانین مقایسه‌ای کار، مدیریت و سرمایه)
- میزان مالکیت عمومی در برابر مالکیت خصوصی شرکت‌ها

● تعداد مؤسسات تجاری خانوادگی

● میزان عضویت شرکتها در گروههای تجاری مرتبط

● میزان مداخله مالی

● نقش سهامداران خرده‌پا در برابر افراد درون شرکتها و سازمانها

● استفاده از اطلاعات صورت‌های مالی، شامل سود و درآمد، در

مدیریت شرکتها

● موقعیت، استقلال، آموزش و پاداش حسابرسان

فهرست بالا با وجود ناقص‌بودن، درکی از محلی بودن

گزارشگری مالی به دست می‌دهد. مهم‌ترین اثر عوامل سیاسی

و اقتصادی بر IFRS، در میزان انطباق با استانداردهای ملی

قرار دارد. این مسئله هم‌اکنون در یک سطح جزئی در «انحراف»

کشورهای اروپایی از IAS#۳۹، در کاربرد حسابداری ارزش

منصفانه در مورد محدودیت‌های نرخ بهره اتفاق افتاده است. این

نسخه‌ی اروپایی IAS#۳۹ در پاسخ به فشارهای سیاسی قابل

ملاحظه از سوی دولت فرانسه به وجود آمد، که پاسخی به فشار

وارد از سوی بانک‌های محلی این کشور بود که نگران بی‌ثباتی

ترانزنامه بودند. داستان‌هایی مانند این ممکن است در آینده هم

اتفاق بیفتد، به‌ویژه زمانی که گزارش‌های تهیه شده بر مبنای

IFRS نتایجی به‌دست بدهند که مغایر با منافع محلی باشد.

سطح دیگری که عوامل سیاسی و اقتصادی می‌توانند بر پذیرش

IFRS اثر بگذارند، از آزادی عملی ناشی می‌شود که IFRS در اختیار

واحد‌های تجاری قرار می‌دهد تا از میان چندین روش حسابداری

جایگزین، یکی را انتخاب کنند. عوامل محلی باعث می‌شوند که این

دوراندیشی به صورت یکسان در میان کشورها و واحد‌های تجاری

درون یک کشور، اجرا نشود.

بال (۲۰۰۵) معتقد است که:

”اثر اولیه‌ی عوامل سیاسی و اقتصادی به صورت درونی باقی

خواهد ماند، و در مرحله‌ی پیاده‌سازی ناهماهنگی‌های زیادی

در بین کشورها اتفاق خواهد افتاد. آیا شخصی هست که ادعا

کند، پیاده‌سازی IFRS در ۱۰۰ کشوری که استفاده از آن

را پذیرفته‌اند به صورت مشابهی انجام خواهد شد؟ فهرست

پذیرندگان از کشورهایی با حرفه‌های حسابداری و حسابرسی و

بازارهای سرمایه‌ی پیشرفته (مانند استرالیا) تا کشورهایی با یک

زمینه بنیادی ساده (مانند ارمنستان، کاستاریکا، اکوادور، مصر،

کنیا، کویت، نپال، توباگو و اکراین) در نوسان است.“

حتی در اروپا، آیا پیاده‌سازی IFRS به صورت یکسان

اتفاق خواهد افتاد؟ فهرست کشورهای پذیرنده‌ی IFRS شامل

اتریش، بلژیک، جمهوری چک، دانمارک، آلمان، استونی، یونان،

فرانسه، ایرلند، ایتالیا، لیتوانی، اتونی، لوکزامبورگ، مجارستان،

مالت، هلند، لهستان، پرتغال، اسلواکی، فنلاند، سوئد و انگلستان

می‌شود. برای همه آشکار است که قوانین یکسان اقتصادی

اروپایی با وجود کشورهایی که آن را قبول ندارند، به صورت

یکنواخت پیاده‌سازی نمی‌شوند.

هر چند که حتی درون مرزهای جغرافیایی یک کشور نیز تنوع

محیطی و اقتصادی وجود دارد و به طور قطع نمی‌توان گفت که

استانداردهای ملی هم، کاملاً متناسب با شرایط اقتصادی و محیطی

کلیه‌ی بازارهای یک کشور تنظیم شده باشد. اما چه عاملی باعث

تفاوت در قوانین گزارشگری مالی می‌شود؟

رویدادهای غیرنقدی حسابداری معمولاً مستلزم برخی

قضاوت‌های ذهنی هستند و در نتیجه می‌توانند تحت تأثیر

انگیزه‌های مدیران و حسابرسان قرار گیرند. مثلاً IAS#۳۶ و

IAS#۳۸ را در نظر بگیرید که مستلزم تجدیدنظر دوره‌ای در

ارزش دارایی‌های مشهود و نامشهود به منظور بررسی تقلیل

در ارزش جاری است. آیا می‌توانیم باور کنیم که مدیران و

حسابرسان با دقت و صداقت و پشتکار مشابه در همه‌ی

کشورهایی که IFRS را پذیرفته‌اند، به بررسی طبقات مختلف

دارایی‌ها برای کاهش ارزش احتمالی در ارزش منصفانه آنها

بپردازند؟ آیا حسابرسان، قانونگذاران، هیئت‌ها، تحلیل‌گران،

سازمان‌های مرتبه‌بندی اوراق، و سایر ناظران گزارشگری مالی

شرکتها، سهل‌انگاری یکسانی را در کشورهای پذیرنده‌ی

IFRS مرتکب می‌شوند؟

چرخش به سمت حسابداری ارزش منصفانه در IFRS،

باعث خواهد شد که پیاده‌سازی آن به قضاوت مدیران و

حسابرسان بستگی پیدا کند و بنابراین در معرض اثرات سیاسی

و اقتصادی قرار بگیرد. به‌علاوه، نمی‌توان گفت که همه‌ی

کشورهای پذیرنده‌ی IFRS دارای بازارهای بورس، مالی و

فرعی پیشرفته هستند. پیاده‌سازی حسابداری ارزش منصفانه

IFRS در بسیاری از کشورها با مشکل ارزش جاری، گستردگی

و قضاوت‌های ذهنی در مدل بازار (در برآورد ارزش منصفانه)

مواجه می‌شود. هم‌چنین در بسیاری از کشورها، اطلاعات

موجود لازم برای پیاده‌سازی استانداردهای تجدید ارزیابی بسیار

اندک است و برای حسابرسان و سایر ناظران چندان قابل‌اتکا

نیست. از آن بدتر، کشورهایی که در آنها فضای بیشتری برای

قضاوتی‌کردن حسابداری ارزش منصفانه وجود دارد، بر اثر

بازارهای غیرجاری و اطلاعات اندک در مورد تجدید ارزیابی

دارایی‌ها، مشخصاً کشورهایی با نیروهای نظارتی (حرفه‌ی

حسابرسی، حفاظت قانونی، قانونگذاری و...) ضعیف‌تر هستند.

قضاوت معمولاً یکی از ویژگی‌های پیاده‌سازی استانداردهای

حسابداری است، اما تحت IFRS، با حرکت به سمت حسابداری

ارزش منصفانه و با پذیرش استانداردهای ارزش منصفانه‌ی مربوط به

کشورهایی با بازار جاری (فعال)، اتکا بر قضاوت‌های شخصی در دنیا

افزایش خواهد یافت.

به‌طور کلی، حتی با مرور سطحی تفاوت‌های سیاسی و اقتصادی

در میان کشورهای پذیرنده‌ی IFRS، و از نحوه‌ی گزارشگری مالی

گذشته و حال آنها، این ادعا که استانداردهای یکنواخت به‌تنهایی قادر

به ایجاد گزارشگری مالی یکنواخت است، غیرمنطقی به نظر می‌رسد.

### ۳- عدم حفظ منافع همه‌ی گروه‌های ذی‌نفع

ممکن است، استفاده‌ی عملی از IAS/IFRS منافع ذی‌نفعان

وسیع‌تری نظیر «عموم» و «سایر استفاده‌کنندگان» را پوشش ندهد.

فعالیت‌های IAS/IFRS شاید نوعی راحتی را برای بخشی از ذی‌نفعان

مانند بانک‌های سرمایه‌گذار، سرمایه‌گذاران مؤسسات بین‌المللی و چهار

گروه بزرگ حسابداری<sup>۳۲</sup> فراهم کند، اما در مورد سایر گروه‌های عضو جامعه‌ی جهانی که IAS/IFRS ادعای حفظ منافع آن‌ها را دارد چنین نیست، بخشی از انتقادات نیز با شواهد قدرتمندی پشتیبانی می‌شود. برای نمونه، هلستروم<sup>۳۳</sup> (۲۰۰۴) نگرش نه‌چندان محترمانه‌ی یک کارشناس IAS/IFRS (احتمالاً یکی از اعضای IASB) را افشا می‌کند، که در تدوین استانداردها، مشارکت بخش گسترده‌تری از افراد ذی‌نفع را تشویق نمی‌کند:

"شما نباید خیلی به منافع گروه‌های مختلف اهمیت دهید و باید در این مورد هوشیار باشید. ما حسابداران نیز مانند پزشکان، باید به دنبال کشف حقیقت باشیم. ما در جستجوی حقیقت برای یک بازار سرمایه‌ی کارا تر هستیم. این کاری است که IASB انجام می‌دهد و اهمیتی به دموکراتیک بودن آن، نمی‌دهد. بهترین کارشناسان در این محل حضور دارند. با حضور ۵۰ کارشناس نیرومند دنیا، سهم کشورهای در حال توسعه چه اهمیتی دارد؟ ما می‌دانیم که چه چیزی بهتر است و می‌توانیم به‌وسیله‌ی استانداردهایمان به دنیا کمک کنیم. بنابراین نباید به کشورهای در حال توسعه اجازه دهیم که در کار فنی ما دخالت کنند" (مصاحبه با یک کارشناس IASB، هلستروم، ۲۰۰۴، ص ۱۲۶).

مشخصاً این نظرات از دیدگاهی تئوریک و هوشمندانه که تلاش می‌کند تا دموکراسی اجتماعی و جهانی را در پیش بگیرد، مشکل‌ساز است. به هر حال، IASB هدف خود را هدایت کردن فرآیند استانداردسازی، قرار داده است. آن‌ها حق انجام چنین کاری را به خود می‌دهند و آن را در جهت منافع عموم می‌دانند. آن‌ها معتقدند که تحقیقات نباید چندان جدی گرفته شود، زیرا اکثر عملیات IASB برای «عموم» است. این روال با شعارهای IASB در تضاد قرار می‌گیرد. برای نمونه، اظهار نظر زیر را که انجمن IASB بیان کرده مورد توجه قرار دهید:

الف) افشای مستندات و فرایند نظرخواهی، فرصت‌هایی برای افراد ذی‌نفع تضمین می‌کند تا آزادانه در فرآیند تدوین استاندارد ها شرکت کنند (که می‌تواند در واقع در حکم ابزاری برای IASB در جهت مشروعیت بخشیدن به استانداردهای خود باشد، زیرا نظر خواهی‌ها بسیار ضعیف هستند).

ب) IASB هیچ‌گونه قدرت قانونی برای تحمیل IAS/IFRS بر هیچ قلمرویی ندارد، بنابراین هر کشوری برای اجباری کردن استانداردها مختار است (که می‌تواند نوعی توجیه باشد، IASB قصد دارد حق خود را در شکل‌دهی قانون حفظ کند، در حالی که در واقع می‌تواند قدرت ساختاری - نظارتی خود را اعمال کند). پ) اعضای هیئت IASB به نحو رو به گسترشی دچار تنوع می‌شوند تا به منافع ذی‌نفعانی به غیر از ذی‌نفعان مالی پاسخ دهند. (که می‌تواند اثر مشروعیت‌بخشی داشته باشد، زیرا اولویت از پیش تعیین شده اعضا برای پای‌بندی به ارزش منصفانه، می‌تواند پشت نقاب منافع سایر ذی‌نفعان پنهان شود).

اما، به علت متفاوت بودن منافع افرادی که نادیده گرفته می‌شوند، تاکنون انتقاد عمده‌ای بر IAS/IFRS وارد نشده است. در این مورد می‌توان گفت، به نظر می‌رسد تدوین

استانداردهای یکپارچه‌ی حسابداری بیشتر به نفع شرکت‌های چندملیتی و جامعه‌ی سرمایه‌داری آمریکاست تا به نفع سایر شرکت‌ها. فشار شرکت‌های چندملیتی و جامعه‌ی سرمایه‌گذاران آمریکا بر کمیسیون بورس اوراق بهادار آن کشور، علت اصلی یکسان‌سازی استانداردهای حسابداری در سطح دنیاست. به دلیل نقش رهبری هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا در اجرای سیستم یکسان‌سازی، سعی بر آن است تا استانداردهای یادشده 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 یادشده می‌تواند به‌نوعی، نسخه‌ی پیچیده‌شده‌ی نظام سرمایه‌داری آمریکا برای نفوذ و رهبری فرآیند استانداردگذاری در سطح دنیا باشد.

### نتیجه‌گیری

نیاز به یکنواخت‌سازی استانداردهای گزارشگری مالی از مدت‌ها پیش مطرح بوده است. یکی از راه‌هایی که برای این مشکل اندیشیده شده استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری است. در نگاه اول، استفاده از این استانداردها، مزایا و تسهیلات زیادی را برای حسابداران، شرکت‌ها و استفاده‌کنندگان از اطلاعات، به ارمغان خواهد آورد. استانداردهای بین‌المللی با شعارهایی از قبیل «استانداردهای باکیفیت» و «در جهت منافع عموم» طرفداران زیادی را جذب کرده است و تا کنون حدود ۱۰۰ کشور را نیز تحت نفوذ خود قرار داده است. در این مطالعه، با وجود نقاط مثبت زیادی که برای این استانداردها برشمرده می‌شود، آن‌ها را در سه طبقه‌ی کلی زیر مورد بررسی قرار دادیم:

۱- افزایش قابلیت مقایسه: مهم‌ترین مزیت یکسان‌سازی استانداردهای جهانی است که به افزایش قابلیت مقایسه‌ی اطلاعات حسابداری و در نتیجه تصمیمات آگاهانه‌تر استفاده‌کنندگان منجر خواهد شد.

۲- ارتقای کیفیت گزارشگری مالی: با تدوین استانداردها به‌وسیله‌ی افراد خبره و حرفه‌ای و نیز زیر نظر قرار دادن آن‌ها توسط انبوهی از کارشناسان و اساتید سراسر دنیا، مشکلات احتمالی به‌سرعت کشف و رفع خواهد شد.

۳- صرفه‌جویی در زمان و هزینه: استانداردها با حذف هزینه‌های تطبیق و نیز کاهش هزینه‌های شرکت‌ها باعث صرفه‌جویی خواهد شد. با توجه به حمایت‌ها و تبلیغات فراوانی که برای IAS/IFRS انجام می‌شود، مزایای آن به صورت مختصرتری نسبت به چالش‌ها مورد بررسی قرار گرفت. در قسمت بررسی چالش‌های استانداردهای گزارشگری بین‌المللی به موارد زیر اشاره شد:

۱- استفاده از ارزش منصفانه: در بسیاری از موارد امکان برآورد دقیق و قابل استناد ارزش منصفانه وجود ندارد و به این وسیله قضاوت‌های شخصی افراد به حیطة‌ی گزارشگری مالی وارد می‌شود.

۲- شرایط نامشابه اقتصادی و سیاسی: تنوع اقتصادی و سیاسی کشورهای دنیا باعث خواهد شد که در بسیاری از کشورها، پیاده‌سازی IAS/IFRS با مشکل مواجه شود. این تنوع، قابلیت مقایسه‌ی گزارش‌های مالی شرکت‌های مختلف را نیز به چالش خواهد کشید.

## پی نوشت

- ۱- International Financial Reporting Standards
- ۲- International Accounting Standards
- ۳- <http://fa.wikipedia.org>
- ۴- International Accounting Standards Board
- ۵- International Accounting Standards Committee
- ۶- <http://www.iasb.org/about/constitution.asp>
- ۷- Baker&Barbu
- ۸- Hopwood
- ۹- Gallhofer & Haslam
- ۱۰- Suzuki et al
- ۱۱- Garrod & Sierighaus
- ۱۲- Rahman
- ۱۳- Lainez
- ۱۴- یکسان سازی را می توان از دو جنبه طبقه بندی کرد:  
یکسان سازی با اهمیت که به یکنواختی روش های حسابداری شرکت های مختلف در یک جامعه اقتصادی اشاره دارد و در مورد یکنواختی در عمل است.  
یکسان سازی رسمی مربوط به یکنواخت سازی قوانین و قواعد است و از لحاظ تئوری حائز اهمیت است. یعنی شباهت ها و تنوع میان قوانین و قواعد کشورها، و گروه های مختلف با یکدیگر هماهنگ شود. (رحمان و همکاران، ۱۹۹۶)
- ۱۵- Nair and Frank
- ۱۶- Achleitner
- ۱۷- Sir David Tweedie
- ۱۸- Ray Ball
- ۱۹- Renders & Gaermynck
- ۲۰- Property, Plant and Equipment(2003)
- ۲۱- Impairment of Assets(2004)
- ۲۲- Intangible Assets(2004)
- ۲۳- Financial Instruments: Recognition and Measurement(2003)
- ۲۴- Investment Property(2001)
- ۲۵- Share-based Payment(2004)
- ۲۶- Business Combinations(2008)
- ۲۷- Todd Johnson
- ۲۸- <http://www.icaew.co.uk/cbp/index.cfm>
- ۲۹- Benston et al
- ۳۰- Penman
- ۳۱- Hoarau
- ۳۲- پرایس واتر هاوس کوپرز (PwC)، ک پی ام جی (KPMG)، ارنست اند یانگ (E&Y) و دیلویت (Deloitte)
- ۳۳- Hallstrom

۳- عدم حفظ منافع همه ی گروه های ذی نفع: به نظر می رسد که کشورهای پیشرفته و به ویژه آمریکا در تدوین استانداردها، صرفاً منافع خود را در نظر گرفته اند و منافع همه ی گروه ها نیز رعایت نمی شود. شاید بازگشت به «نظام بهای تمام شده ی تاریخی» یا تعدیل «ارزش منصفانه» تا حدودی بتواند به رفع مشکلات کمک کند. اقتصاد جهانی و پیشرفت سریع کشورهای در حال توسعه می تواند گام دیگری در رفع ناهماهنگی های اقتصادی و سیاسی در کشورهای جهان باشد. ولی به نظر می رسد مورد سوم، فراگیرتر از دو مورد دیگر باشد. تا زمانی که نظام سرمایه داری غرب صرفاً منافع خود را در نظر بگیرد و در جهت اعمال سلطه بر کشورهای دیگر از طرق مختلف باشد، استانداردهای جهانی نخواهد توانست رسالت خود را به درستی به انجام رساند.

## منابع

- پاک مرام، عسگر و بحری ثالث، جمال (۱۳۸۷) «چالش های یکسان سازی استانداردهای جهانی حسابداری»، همایش ملی چشم انداز آتی حسابداری و حسابرسی، دانشگاه آزاد واحد بناب.
- Baker, R and Barbu, M (2007) < Evolution of research on international accounting harmonization: a historical and institutional perspective >, Socio-Economic Review ,5, p603-632
- Ball, R. (2005) 'IFRS: Pros and Cons for Investors', Accounting & Business Research, 2006, 36(Special Issue), pp. 527-.
- Benos, E. and M. Weisbach (2004), 'Private Benefits and Cross-listings in the US,' Working paper, University of Illinois, Ib.
- Biondi, Y and Suzuki, T (2007) < Socio-economic impacts of international accounting standards: an introduction >, Socio-Economic Review ,5, p585-602
- Hoarau, C. (2006) 'Convergence between IFRS and US GAAP: Towards a Hybridization of the Modes of Accounting Standardization?', Revue Sciences de Gestion, 54, 39-51.
- Penman, S. (2006) 'Financial Reporting Quality: Is Fair Value a Plus or a Minus?', Conference Paper for Presentation at the 'Information for Better Markets' Conference, ICAEW,
- Renders, A and Gaermynck, A (2007) < The impact of legal and voluntary investor protection on the early adoption of international financial reporting standards (IFRS) >, De Economist , 155: p49-72.
- <http://fa.wikipedia.org>
- <http://www.iasb.org/about/constitution.asp>
- <http://www.icaew.co.uk/cbp/index.cfm>