

فاصله‌ی گزارشگری مالی از اهداف مورد نظر استانداردهای حسابداری در ایران

شهناز مشایخ*

استادیار گروه حسابداری دانشگاه الزهرا (س)

هانیه حکمت

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه الزهرا (س)

معصومه کاشف

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه الزهرا (س)

چکیده

این باور وجود دارد که هر قدر کیفیت گزارش‌های مالی افزایش یابد و از استانداردها و ضوابط معتبرتری در تهیه و ارائه گزارش‌ها استفاده شود، ریسک اطلاعات کاهش خواهد یافت. استانداردهای حسابداری در راستای هدف بالا بردن کیفیت اطلاعات حسابداری و ایفای نقش اطلاع‌رسانی حسابداری به گونه‌ای مطلوب، تدوین می‌شوند. با این وجود همواره این دغدغه وجود دارد که علی‌رغم تلاش‌های صورت گرفته در راستای تدوین استانداردها هنوز گزارشگری مالی با اهداف مورد نظر استانداردها فاصله دارد. در این تحقیق ضمن مروری کوتاه بر مفهوم کیفیت گزارشگری مالی، اهداف آن از دیدگاه استانداردها، چگونگی به کارگیری استانداردها در عمل، نارسایی‌های گزارشگری در ایران و گذار از استانداردهای ملی به استانداردهای بین‌المللی، به مواردی از تحقیقات انجام شده در خصوص به کارگیری استانداردهای ملی پرداخته خواهد شد.

واژه‌های کلیدی: گزارشگری مالی، استانداردهای حسابداری، فاصله‌ی گزارشگری مالی،

اهداف استانداردهای حسابداری.

مقدمه

وجود مکانیزم‌هایی برای اطمینان دادن به سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان، نسبت به کیفیت اطلاعات مالی، با اهدافی هم‌چون کمک به کارایی بازار سرمایه و در نهایت تخصیص بهینه‌ی سرمایه ضروری است. حسابداری که با وظیفه‌ی اطلاع‌رسانی بی‌طرفانه، گام در جامعه‌ی اطلاعاتی می‌نهد، نقش خطیری در افزایش کیفیت اطلاعات دارد. برای دستیابی به آنچه به عنوان هدف برای حسابداری بنا نهاده شده است، حرفه، استانداردهایی را گسترش داده و حسابداران و سایر تهیه‌کنندگان گزارش‌ها و اطلاعات را ملزم به رعایت آن‌ها ساخته است. بنابراین استانداردهای حسابداری در راستای هدف بالا بردن کیفیت اطلاعات و ایفای نقش اطلاع‌رسانی حسابداری به گونه‌ای مطلوب، تدوین می‌شوند (ثقفی و ابراهیمی، ۱۳۸۸).

در واقع این استانداردها، مقررات حاکم بر نحوه‌ی عمل حسابداری هستند و بیان می‌کنند که چه اطلاعاتی باید در گزارشگری مالی تهیه شوند. وجود استانداردهای حسابداری با کیفیت بالا برای عمل و کارکرد کارای بازارهای سرمایه ضروری است، چرا که تصمیمات مربوط به تخصیص سرمایه به طور فزاینده‌ای بر اطلاعات مالی قابل فهم و معتبر اتکا می‌کنند. سؤالی که ممکن است مطرح شود این است که آیا شرکت‌ها در راستای تبعیت از چنین استانداردهایی در نیل به اهداف گزارشگری مالی مورد توجه استانداردها موفق بوده‌اند یا خیر؟ به عبارت دیگر، آیا اهداف این استانداردها در عمل توسط شرکت‌ها محقق می‌شود؟

ضرورت وجود استانداردهای حسابداری

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه یکی از ارکان مهم پاسخگویی و تصمیم‌گیری‌های آگاهانه بوده و در رشد و توسعه‌ی اقتصادی اثرگذار است. اگرچه اطلاعات مالی از منابع مختلف قابل استخراج است، اما در حال حاضر صورت‌های مالی، هسته‌ی اولیه‌ی منابع اطلاعات مالی را تشکیل می‌دهد و تقریباً حسابداران مسئول تهیه و ارائه‌ی این صورت‌ها هستند.

حسابداری به عنوان یک نظام اطلاعاتی، مبتنی بر پردازش و تحلیل اطلاعات مالی است و هر نظام تحلیلی لازم است بر یک سلسله از قواعد و اصول مشخص استوار باشد. اصول حسابداری برخلاف اصول علوم پایه و طبیعی که از قوانین طبیعت ناشی شده و منتج از مشاهده و

تجربه‌ی قابل تکرار و سنجش هستند، عمدتاً برگرفته از میثاق‌ها، قواعد و رویه‌هایی است که مورد قبول و پذیرش بیشتر حسابداران و مجامع حرفه‌ای حسابداری قرار گرفته‌اند (ثقفی و ابراهیمی، ۱۳۸۸).

از آن جا که صورت‌های مالی به عنوان مهم‌ترین منبع اطلاعاتی برای انعکاس نتایج عملکرد و وضعیت مالی و جریان‌های نقدی واحد‌های تجاری شناخته شده است، به همین دلیل مبنای تهیه‌ی صورت‌های مالی که همان استانداردهای حسابداری هستند، از اهمیت بسیار زیادی برخوردار است و یکی از الزامات تهیه و ارائه‌ی اطلاعات مالی با کیفیت مطلوب، وضع و تدوین اصول و استانداردهای حسابداری و رعایت آن‌ها در عمل می‌باشد. (نیکومرام و فتحی، ۱۳۹۰).

استانداردهای حسابداری برگرفته از اصول و مفاهیم اولیه‌ی حسابداری هستند و تا حدی می‌توان گفت جلوه‌های عملی اصول و مفاهیم اولیه‌ی حسابداری در این استانداردها دیده می‌شود. برای تدوین استانداردهای حسابداری دو رویکرد قواعد محور^۱ و اصول محور^۲ پیشنهاد شده که توسط عمده‌ی نهادهای استاندارد گذار مورد استفاده قرار می‌گیرد. در رویکرد قواعد محور، استانداردهای حسابداری بر اساس قواعد از پیش تعیین شده بنا نهاده شده‌اند. در رویکرد اصول محور، ارائه چارچوب کلی و در عین حال ساده، مقدم بر جزئیات بیش از اندازه و ارائه تفصیلی تمامی موقعیت‌های احتمالی است. اگر استانداردهای مبتنی بر اصول به طور صحیح به کار برده شوند، از طریق تمرکز بر رجحان محتوای اقتصادی معاملات بر شکل آن‌ها و به کارگیری شیوه‌ی حسابداری یکسان برای مبادلات مشابه، کیفیت اطلاعات حسابداری را بهبود می‌بخشند (ثقفی و ابراهیمی، ۱۳۸۸).

اهداف گزارشگری مالی

گزارش‌های مالی یکی از منابع اطلاعاتی در دسترس بازارهای سرمایه است که انتظار می‌رود نقش موثری در توسعه‌ی سرمایه‌گذاری و افزایش کارایی آن ایفا نماید. در این راستا اساتید، محققان و اهل حرفه‌ی حسابداری به دنبال افزایش کیفیت گزارشگری مالی به عنوان ابزاری برای ادای مسئولیت پاسخگویی به نیازهای جامعه خود بوده‌اند (مدرس و حصارزاده، ۱۳۸۷).

اهداف گزارشگری مالی، از نیازها و خواسته های اطلاعاتی استفاده کنندگان برون سازمانی سرچشمه می گیرد. هدف اصلی، بیان آثار اقتصادی رویدادها و عملیات مالی بر وضعیت و عملکرد واحد تجاری برای کمک به اشخاص خارجی است (ثقفی و عرب مازار یزدی، ۱۳۸۹).

مبانی نظری گزارشگری مالی به عنوان یک منشور، اهداف و مقاصد گزارشگری مالی، ویژگی های کیفی اطلاعات مالی و معیارهای شناخت و اندازه گیری در گزارش های مالی را تعیین می کند و به عنوان راهنمای تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی محسوب می شود. زیرا تدوین استانداردهای حسابداری بدون بهره مندی از مبانی نظری، در محیط پیچیده و چالش برانگیز امروز، بی محتوا، سلیقه ای، متناقض و غیر قابل دفاع خواهد بود (نیکومرام و بادآورنهدی، ۱۳۸۸).

بر اساس نظر هیئت تدوین استانداردهای حسابداری، گزارشگری مالی نه تنها شامل صورت های مالی، بلکه دربرگیرنده ی ابزارها یا روش های اطلاع رسانی است و این ابزارها، به صورت مستقیم یا غیر مستقیم با اطلاعاتی ارتباط دارند که به وسیله ی حسابداری ارائه می شوند. یعنی اطلاعاتی درباره ی منابع شرکت، دارایی ها، بدهی ها، سود و غیره (ثقفی و عرب مازار یزدی، ۱۳۸۹).

کمیته ی تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری نیز در استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۷، با عنوان جریان های وجوه نقد یک واحد تجاری بیان می کند که یکی از اهداف گزارشگری مالی این است که به استفاده کنندگان در فراهم آوردن مبنایی به منظور ارزیابی توان واحد تجاری در ایجاد وجوه نقد و تأمین نیازهایش با به کارگیری این وجوه، کمک می کند. همچنین تصمیمات اقتصادی که توسط استفاده کنندگان اتخاذ می شود، مستلزم ارزیابی توانایی واحد تجاری در ایجاد، زمان بندی و اطمینان از وجوه نقد می باشد (IASCF، ۲۰۰۷، ۸۵۶).

کمیته ی تدوین استانداردهای حسابداری ایران نیز در مفاهیم نظری گزارشگری مالی بیان نموده است که مفاهیم اتخاذ تصمیمات اقتصادی توسط استفاده کنندگان صورت های مالی مستلزم ارزیابی توان واحد تجاری جهت ایجاد وجه نقد و قطعیت آن است. ارزیابی توان ایجاد وجه نقد از طریق تمرکز بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان های نقد واحد تجاری و استفاده از آن در پیش بینی جریان های نقد مورد انتظار و سنجش انعطاف پذیری مالی، تسهیل می گردد.

لذا بررسی مبنای نظری و اهداف گزارشگری مالی مبین این موضوع است که یکی از اهداف گزارشگری مالی، کمک به سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان در پیش‌بینی جریان‌های نقد آتی است (نیکومرام و بادآورنهدی، ۱۳۸۸). دست‌یابی به این هدف مستلزم آن است که اطلاعات مزبور در درجه نخست، مربوط و قابل‌اتکا بوده و در درجه دوم قابل‌فهم و قابل‌مقایسه باشد (مدرس و حصارزاده، ۱۳۸۷).

کیفیت گزارشگری مالی و عوامل موثر بر آن

کیفیت گزارشگری مالی از دیدگاه محققان دارای تعاریف متعددی است و نوع تعریف به دیدگاه فرد بستگی دارد که در ادامه به برخی از آن‌ها اشاره می‌شود:

کیفیت گزارشگری مالی را می‌توان به صورت توانایی صورت‌های مالی در انتقال اطلاعات عملیات شرکت و به طور خاص پیش‌بینی جریان‌های نقدی مورد انتظار آن به سرمایه‌گذاران تعریف نمود (مدرس و حصارزاده، ۱۳۸۷). لینزمیر و دیگران عنوان می‌کنند که یک استاندارد حسابداری دارای کیفیت بالا، گزارشگری مالی را از طریق تقویت توانایی استفاده کنندگان در تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری و اعتباری بهبود می‌بخشد (ثقفی و ابراهیمی، ۱۳۸۸). به عقیده‌ی تورنتون، کیفیت اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی، محصول مشترک حداقل چهار عامل اصلی است: خلاقیت و نگرش‌های مدیریت، کیفیت حسابرسی، تجربه‌ی کمیته حسابرسی و استانداردهای حسابداری دارای کیفیت بالا. وجود ضعف در هر یک از این چهار حلقه، می‌تواند کل زنجیره را مخدوش سازد. محققانی از قبیل بیمن و ورکچیا (۱۹۹۶)، فیلد و دیگران (۱۹۹۶)، ادمتی و پلیدر (۲۰۰۱)، ایسلی و اوهارا (۲۰۰۳) و میخائیل و دیگران (۲۰۰۰)، بارث و دیگران (۲۰۰۳)، دقت اطلاعات مالی را به عنوان معیار اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی مورد استفاده قرار داده‌اند که بیانگر توانایی اجزای سود تعهدی حسابداری (تحت شرایط انعطاف‌پذیری و اختیار عمل در انتخاب از میان رویه‌ها و برآوردهای حسابداری) در پیش‌بینی جریان‌های نقدی مورد انتظار آینده می‌باشد. بنابراین بالا بودن دقت و توان پیش‌بینی کنندگی اجزای سود تعهدی از شاخص‌های تعیین محتوای اطلاعاتی و کیفیت بالای گزارشگری مالی می‌باشد (ثقفی، ابراهیمی، ۱۳۸۸). گروهی دیگر از محققان برای بررسی کیفیت گزارشگری به کیفیت سود و یا پایداری آن رجوع می‌کنند. پایداری

به معنی توانایی واحد تجاری به حفظ سطح سودآوری فعلی در بلند مدت است، به عبارت دیگر سطح سودآوری فعلی شاخص خوبی از سودهای آتی باشد. از نظر تالی (۲۰۰۳) زمانی کیفیت سود بالاست که کیفیت ارقام تعهدی بالا و ضرایب پایداری سود، قابل توجه باشد.

به موقع بودن گزارش‌های مالی نیز یکی از مهم‌ترین ارکان کیفیت ارائه‌ی اطلاعات مالی شرکت‌هاست، چرا که به هنگام بودن اطلاعات می‌تواند به استفاده بهتر و مفیدتر استفاده کنندگان اطلاعاتی منجر شود. سرعت گزارشگری، به معنای میزان تأخیر زمانی در ارائه‌ی گزارش‌های مالی شرکت‌ها باید مورد توجه ویژه تهیه کنندگان گزارش‌های مالی باشد. افزایش سرعت گزارشگری به دلیل استفاده به موقع تر اطلاعات در اتخاذ تصمیم‌های اقتصادی توسط سرمایه گذاران، می‌تواند به شفافیت بیشتر اطلاعات مالی شرکت‌ها و به تبع آن، شفافیت بالاتر بازار سرمایه منجر شود. از آن جا که گزارش‌های مالی، ابزاری برای افشای اطلاعات مالی قابل اعتماد و قابل اتکاست که در دسترس عموم قرار می‌گیرد، در صورت به هنگام بودن می‌تواند از طریق کاهش اطلاعات خصوصی و محرمانه باعث کاهش احتمال انتخاب نادرست توسط سرمایه گذاران شود. بنابراین، می‌توان چنین پنداشت که ارائه اطلاعات به موقع تر باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان سرمایه گذاران خواهد شد (مهدوی و جمالیان پور، ۱۳۸۹).

گزارش‌های مالی شرکت‌ها از محتوای اطلاعاتی یکسانی برخوردار نیستند و به نظر می‌رسد عوامل و متغیرهایی منجر به ایجاد تفاوت در کیفیت اطلاعات مالی می‌شود. بر طبق برخی تحقیقات انجام شده، این عوامل را می‌توان در سه گروه هزینه‌های محرمانه (شامل هزینه‌ی فراهم آوردن اطلاعات لازم برای گزارشگری مالی با کیفیت، یاری رساندن به رقیب و خطر پیشرو بودن)، عوامل مربوط به مدیریت (مانند ساختار هیئت مدیره، مالکیت اعضای هیئت مدیره، محافظه کاری، کارایی و صداقت مدیریت) و عوامل مربوط به ویژگی‌های شرکت (شامل اندازه، سرمایه بر بودن فعالیت، چرخه‌ی عملیاتی، اهرم مالی، پیچیدگی محیط فعالیت، تعداد حسابداران آموزش دیده، کمیته‌ی حسابرسی) تقسیم بندی نمود (تختایی، تمیمی، موسوی).

منظور از هزینه‌ی محرمانه هزینه‌هایی است که از افشای اطلاعات به شرکت در فضای رقابتی وارد می‌شود که در حقیقت این هزینه‌ها مانعی بر سر راه افشایات می‌باشند. ورکچیا (۱۹۸۳) نشان می‌دهد که رقابت موجود در بازار محصول، مانع انتشار گزارش‌های مالی با کیفیت می‌شود و

شرکت‌ها در بازارهای رقابتی، اطلاعات مالی را با محتوای پایین گزارش می‌کنند. کوهن (۲۰۰۴) اثبات نمود در صناعی که شدت رقابت در آن پایین است، احتمال گزارش اطلاعات مالی با کیفیت در آن‌ها کم است (آی بید، ۴۴).

در خصوص عامل مدیریت نیز باید گفت که مدیران به عنوان مباشر یا نماینده‌ی مالکان واحد های اقتصادی، در راستای انجام وظایف نمایندگی، بر کیفیت گزارش‌های مالی به عنوان ابزار اصلی پاسخ‌گویی اثر گذارند. بنابراین ساختار هیئت مدیره، مالکیت اعضای هیئت مدیره، محافظه‌کاری، کارایی و صداقت مدیریت نیز بر کیفیت اطلاعات منتشره از سوی شرکت‌ها موثر خواهد بود.

علاوه بر دو عامل فوق، هر شرکت از یک مجموعه ویژگی‌هایی برخوردار است که تا اندازه‌ی زیادی با نوع و ماهیت فعالیت آن در ارتباط می‌باشد. فعالیت‌های تجاری مختلف از پیچیدگی، چرخه عملیاتی، ریسک، بازده، سرمایه، منابع مالی، اهداف و مأموریت‌های متفاوتی برخوردار هستند و بدیهی است که محیط اطلاعاتی و گزارشگری به میزان قابل ملاحظه‌ای متأثر از نوع فعالیت تجاری و ویژگی‌های حاکم بر آن می‌باشد. بر اساس مبانی نظری، کیفیت گزارشگری مالی ممکن است از برخی از ویژگی‌های شرکت تأثیر پذیرد. نقش کمیته‌ی حسابرسی از میان این عوامل شاید پررنگ‌تر از سایرین باشد. واضح است که ایجاد کمیته‌ی حسابرسی، از نظر حسابداری، کیفیت و دقت اطلاعات مالی را بهبود بخشیده، و این اطمینان را ایجاد می‌کند که پاسخگویی مسئولان برای گزارشگری و افشای بیش‌تر مورد کنترل و نظارت قرار می‌گیرد (کانسونلو و دفیونتس، ۲۰۰۷).

به‌کارگیری استانداردهای حسابداری ایران در عمل

محمد علیزاده گیاشی (۱۳۷۶) به بررسی میزان رعایت استاندارد های افشا در گزارش‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. نتایج تحقیق نشان داد که در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، میزان رعایت استانداردهای افشا در تهیه و ارائه ترازنامه ۹۵٪، میزان رعایت استانداردهای افشا در تهیه و ارائه‌ی صورت سود و زیان ۹۰٪، میزان رعایت استانداردهای افشا در تهیه و ارائه‌ی گردش وجوه نقد ۷۵٪ و رابعاً به طور کلی میزان رعایت استانداردهای افشا در تهیه و ارائه‌ی گزارش‌های مالی ۹۰٪ می‌باشد. (علیزاده گیاشی، ۱۳۷۶).

محمد رضا عقیلی (۱۳۷۸) به بررسی چگونگی به کارگیری استاندارد های حسابداری قراردادهای اجاره بلند مدت در شرکت های ایرانی پرداخت. نتایج حاکی از آن است که در شرکت های مورد بررسی، اجاره دهندگان در ۶۰٪ موارد استاندارد های حسابداری قراردادهای اجاره بلندمدت را رعایت ننموده اند. به عبارت دیگر، شرکت های اجاره دهنده ایرانی به دلیل عدم آشنایی کامل با اصول و روش های پذیرفته شده حسابداری قراردادهای اجاره بلند مدت به شکلی صحیح و مطلوب از این اصول استفاده نمی نمایند.

اکبر زواره ای رضایی (۱۳۸۰) با هدف انتشار بیانیه رهنمود های حسابداری، تحقیقی با عنوان بررسی رعایت بیانیه های رهنمود های حسابداری توسط شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام داده است. هدف اصلی این تحقیق مشخص کردن میزان رعایت استانداردهای حسابداری در دوره مورد بررسی (۷۹-۱۳۷۸) توسط شرکت ها می باشد. نتایج این تحقیق نشان داد که از بین ۱۳ بیانیه رهنمود های بررسی شده، فقط ۷ رهنمود توسط شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رعایت شده است.

الهام چیت سازان (۱۳۸۲) به بررسی کفایت محتوای اطلاعاتی گزارش های مالی میان دوره ای تهیه شده بر مبنای استاندارد حسابداری شماره ۲۲ (گزارشگری مالی میان دوره ای) در جهت تأثیر بر تصمیم گیری های استفاده کنندگان پرداخت. نتایج تحقیق نشان داد که گزارشات مالی میان دوره ای تهیه شده بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۲۲ نیاز های اطلاعاتی استفاده کنندگان را بر آورده می نماید، هم چنین، نتایج به دست آمده از بررسی گزارش های مالی میان دوره ای شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (قبل و بعد از تصویب استاندارد حسابداری شماره ۲۲) که به طریق تصادفی انتخاب شده بودند، نشان داد که شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برخی الزامات استاندارد حسابداری شماره ۲۲ را فقط در گزارش های مالی شش ماهه خود رعایت می کنند، اما در گزارش های مالی سه ماهه خود تنها الزامات بورس اوراق بهادار را رعایت می کنند (چیت سازان، مجتهدزاده، علوی طبری، ۱۳۸۲).

لیلا بشیری خصال (۱۳۸۲)، تحقیقی درباره ی بررسی تنگناهای اجرایی تهیه صورت های مالی تلفیقی طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۸ (صورت های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی) و استاندارد حسابداری شماره ۱۹ (ترکیب واحدهای تجاری) در

شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و اثر انحراف از این استانداردها بر گزارش حسابرس مستقل انجام داد. نتایج این تحقیق نشان داد که کمتر از ۵۰٪ شرکت‌های مشمول تلفیق پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران صورت‌های مالی تلفیقی تهیه می‌کنند و در تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، استانداردهای حسابداری ۱۸ و ۱۹ رعایت می‌شود. هم‌چنین نتایج تحقیق وی حاکی از این است که به موقع حاضر نشدن گزارشات حسابرسی شرکت‌های فرعی، فراهم نبودن تمام اطلاعات مورد نیاز مربوط به شرکت‌های فرعی، انجام تلفیق بر مبنای صورت‌های مالی به جای استفاده از ترازهای آزمایشی، فقدان سیستم کدینگ واحد حساب‌ها در سطح شرکت‌های گروه، وجود مغایرت بین مانده حساب‌ها در دفاتر شرکت‌های گروه، فراهم نبودن اطلاعات مورد نیاز مربوط به شرکت‌های فرعی در تاریخ گزارشگری شرکت‌های اصلی و نیز در تاریخ واگذاری شرکت فرعی و نداشتن اطلاعات مالی شرکت فرعی (اعم از ارزش‌های دفتری یا ارزش‌های منصفانه خالص دارایی‌ها) در تاریخ تحویل یا در پایان سال تحویل سهام شرکت‌های فرعی توسط شرکت اصلی از مهم‌ترین موانع و تنگناهای اجرایی رعایت کامل استانداردهای حسابداری ۱۸ و ۱۹ در تهیه صورت‌های مالی تلفیقی می‌باشد (بشیری خصال، مجتهدزاده، علوی طبری، ۱۳۸۲).

لیلا اسدی (۸۳-۱۳۸۲) اجرای استانداردهای حسابداری توسط شرکت‌های سرمایه‌گذاری پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار داد. گزارشات حسابرسی سال‌های ۷۸-۷۹ (قبل از الزامی شدن استانداردهای حسابداری) و سال‌های ۸۱-۸۰ (بعد از الزامی شدن استانداردهای حسابداری از ابتدای سال ۸۰) به صورت مقایسه‌ای بررسی گردید. نتایج به دست آمده بیانگر عدم وجود تفاوت معنی‌دار بین الزام رعایت استانداردهای حسابداری از ابتدای سال ۱۳۸۰ در گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های سرمایه‌گذاری در سال‌های قبل و بعد از الزامی شدن آن استانداردها می‌باشد.

سعید امیری (۱۳۸۳) در تحقیقی با عنوان "بررسی تطبیقی صورت‌های مالی تهیه شده بر مبنای استانداردهای حسابداری مالی با مبانی نظری گزارشگری مالی (چارچوب نظری) در ایران" به این نتیجه رسید که صورت‌های مالی تهیه شده بر مبنای استانداردهای حسابداری، اهداف گزارشگری مالی مندرج در مبانی نظری گزارشگری مالی را به صورت مطلوب فراهم نمی‌نماید. هم‌چنین از دیگر نتایج این تحقیق می‌توان به این مطلب اشاره نمود که صورت‌های مالی تهیه شده بر مبنای

استانداردهای حسابداری، ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی مندرج در مبانی نظری گزارشگری مالی را به صورت مطلوب فراهم می‌نماید.

اسماعیل داورپناه (۱۳۸۳) طی تحقیقی آثار رعایت استاندارد حسابداری شماره ۲۲ (تهیه صورت‌های مالی میان دوره ای) را بر تصمیمات استفاده کنندگان در مقایسه با الزامات سابق بورس اوراق بهادار در خصوص تهیه صورت‌های مالی میان دوره ای مورد بررسی قرار داد. نتایج این تحقیق که به صورت پرسشنامه ای انجام شده بود، نشان داد که پاسخ دهندگان تفاوت قابل توجهی بین صورت‌های مالی میان دوره ای مطابق استاندارد شماره ۲۲ و گزارشات مالی میان دوره ای مطابق الزامات سابق بورس قائل نشده‌اند.

سلیمان سراج (۱۳۸۵) به بررسی رعایت استاندارد های حسابداری ایران و دلایل عدم به‌کارگیری بخش‌هایی از استانداردها توسط واحدهای اقتصادی پرداخت. هدف از انجام این تحقیق، یافتن پاسخ این سؤال است که چه بخش‌هایی از استانداردهای حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار رعایت نمی‌گردد و دلایل اصلی آن چیست. نتایج نشان داد که یکی از مهم‌ترین دلایل عدم رعایت استانداردهای حسابداری توسط مسئولین مالی شرکت‌ها تبعیت آن‌ها از دستورات مدیریت ارشد شرکت می‌باشد که حسب منافع و خواسته های خود در شرایط مختلف، رویدادها را ثبت و وضعیت مالی شرکت را بر حسب خواسته های مدیریت نشان می‌دهند. دلیل مهم دیگر مبنی بر عدم رعایت استانداردهای حسابداری در تهیه صورت‌های مالی در شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، تدوین استانداردهای حسابداری در محیطی خارج از محیط اجرایی است.

حلیمه رحمانی (۱۳۸۵) به بررسی دلایل عدم تمایل شرکت‌های سرمایه گذاری پذیرفته شده در بورس در استفاده از ارزش‌های منصفانه موضوع استاندارد حسابداری شماره ۱۵ (حسابداری سرمایه گذاری‌ها) برای ارزش گذاری سرمایه گذاری‌های کوتاه مدت پرداخت. نتایج بدست آمده از این تحقیق نشان داد که به دلیل وجود موانعی هم چون اثرات مالیاتی، تغییر در انتظارات سهام داران و عدم قابلیت اتکای سود و زیان تحقق نیافته ی ناشی از تغییرات ارزش‌های بازار، شرکت‌های سرمایه گذاری به استفاده از ارزش‌های بازار گرایش ندارند. عدم قابلیت اتکای ارزش‌های بازار و

قابلیت اتکای بالای ارزش‌های تاریخی نیز دلیل بر عدم استفاده‌ی شرکت‌ها از ارزش‌های بازار برای ارزش‌گذاری‌های جاری خود نمی‌باشد.

بنابراین نتیجه گرفتند که چنانچه در نتیجه‌ی تدوین قوانین مالیاتی تعدیل شده، تغییر قابل ملاحظه‌ای در انتظارات سهام‌داران به وجود نیاید و از دیدگاه سود و زیانی قابلیت اتکای سود و زیان‌های تحقق نیافته ناشی از تغییرات ارزش سرمایه‌گذاری‌های جاری افزایش یابد، احتمال دارد که شرکت‌ها به استفاده از ارزش‌های بازار روی آورند (رحمانی، حجازی، بزرگ اصل، ۱۳۸۵).

امید محمودی خوش‌رو (۱۳۸۸) با تاکید بر استاندارد حسابداری شماره ۲، به بررسی تحلیلی ارتباط بین تغییرات اقلام صورت‌گردش و جوه نقد با تغییرات بازده سهام در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. وی دریافت که بین کلیه اقلام صورت‌جریان و جوه نقد و تغییرات بازدهی سهام رابطه‌ی معنی‌داری وجود ندارد. به عقیده‌ی وی، به دلیل عدم کارایی بازار اوراق بهادار تهران نمی‌توان بر روی اطلاعات صادره از سوی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اتکا نمود، چون اطلاعات صادره نمی‌تواند تأثیر خود را بر روی قیمت و بازدهی سهام شرکت‌ها بگذارد، لذا نمی‌توان از صورت‌گردش و جوه نقد به عنوان بخشی از اطلاعات در جهت پیش‌بینی بازده سهام شرکت‌ها استفاده کرد (محمودی خوش‌رو، ۱۳۸۸).

زهرا قاسمی (۱۳۸۹)، رعایت و کفایت استانداردهای حسابداری را در صورت‌های مالی شرکت‌های لیزینگ ایران (استاندارد حسابداری شماره ۲۱) مورد بررسی قرار داد. وی بر این باور بود که از آن جایی که استانداردهای حسابداری به طور فراگیر تدوین می‌شوند و به تفصیل فعالیت‌های شرکت‌ها را تشریح نمی‌کند، لذا کلیه‌ی فعالیت‌های شرکت‌ها را نمی‌تواند پوشش دهد. از طرف دیگر مشخص نیست که شرکت‌ها با چه تفسیری و به چه میزان استانداردهای مربوط را رعایت می‌کنند. وی با توجه به این که صنعت لیزینگ از جمله صنایع گسترده و تخصصی به شمار می‌رود، به گونه‌ای که یک استاندارد حسابداری جداگانه، استاندارد حسابداری شماره‌ی ۲۱، برای آن تدوین شده است شرکت‌های در حال فعالیت در این صنعت را مورد بررسی قرار داد و به این نتیجه رسید که علی‌رغم این که استاندارد‌های حسابداری ایران کلیه عملیات و فعالیت‌های شرکت لیزینگ را پوشش نمی‌دهد، صورت‌های مالی چنین شرکت‌هایی مطابق با استاندارد تهیه و ارائه می‌شوند. نتایج به دست آمده نشان داد که شرکت‌های لیزینگ، استانداردهای مربوط به موارد

عمومی افشا بر طبق استاندارد های حسابداری شماره ۱ (موارد عمومی)، ۲ (صورت جریان وجوه نقد)، ۶ (عملکرد مالی)، ۲۱ (اجاره ها) را رعایت می کنند و سطح رعایت موارد فوق به ترتیب ۹۶٫۳، ۹۸٫۲، ۹۷ و ۸۱ درصد می باشد و استاندارد حسابداری شماره ۳ (فروش اقساطی) را با ۵٫۹۵٪ رعایت نمی کنند و به طور کلی استانداردها را به میزان ۸۹٪ رعایت می نمایند (قاسمی، رحمانی، بولو، ۱۳۸۸).

منیر آقابابایی پور (۱۳۸۹) در تحقیقی با عنوان "شناسایی درآمد در شرکت های نرم افزاری در ایران" به بررسی لزوم تهیه و تدوین رهنمودهای حسابداری برای شناسایی درآمدهای نرم افزار در ایران پرداخته است. نتایج تحقیق وی که مبتنی بر پرسشنامه است، نشان می دهد که شناخت درآمد فروش نرم افزار مطابق با استانداردهای حسابداری نیست، اما شناخت درآمد خدمات نصب و پشتیبانی نرم افزار مطابق با استانداردهای حسابداری می باشد (استاندارد حسابداری شماره ۳ با عنوان درآمد عملیاتی). همچنین روش های شناسایی درآمد در شرکت های مختلف نرم افزاری ایران مشابه است. سایر نتایج حاکی از آن است که شناخت درآمد نرم افزار در ایران نیاز به استاندارد یا رهنمود خاصی ندارد. به عبارت دیگر استاندارد حسابداری شماره ۳ که مبتنی بر اصول می باشد پاسخگوی نیازهای شرکت های نرم افزاری می باشد.

وحید وثوق آبکنار (۱۳۸۹) در تحقیقی با عنوان "بررسی دلایل عدم به کارگیری بخش هایی از استاندارد حسابداری شماره ۲۸ ایران (فعالیت های بیمه عمومی) توسط شرکت ها و مؤسسات صنعت بیمه ایران" به دنبال مطرح کردن این مسئله بود که در تدوین استاندارد حسابداری شماره ۲۸ (فعالیت های بیمه عمومی) ابهاماتی وجود دارد که رفع آن ها موجب افزایش اثربخشی آن خواهد شد. هدف از انجام تحقیق وی، بررسی دلایل عدم به کارگیری بخش هایی از استاندارد حسابداری شماره ۲۸ (فعالیت های بیمه عمومی) در شرکت ها و مؤسسات بیمه ایران می باشد. نتایج حاصل از این تحقیق نشان داد که استاندارد حسابداری شماره ۲۸ (فعالیت های بیمه عمومی) در بخش هایی توسط شرکت ها و مؤسسات صنعت بیمه ایران رعایت نمی گردد و این امر به دلایلی همچون تفاوت در نتایج حاصل از به کارگیری استاندارد با رعایت قوانین و مقررات آمره، تأکید بر نشان دادن سود و ارائه وضعیت مطلوب، فقدان ضمانت اجرایی لازم و کافی و نامشخص بودن راهکارهای اجرایی و نبود تفسیر مشخص، رخ می دهد.

نارسایی‌های گزارشگری مالی در ایران و راهکارهای ارتقای آن

به عقیده‌ی برخی از صاحب نظران، برای ارتقای گزارشگری مالی و محصول آن، یعنی گزارش‌های مالی، باید استفاده کننده و تولیدکننده را در نظر گرفت. استفاده کننده باید یاد بگیرد چگونه از اطلاعات مالی استفاده کند و به جای مراجعه به اطلاعات غیرمالی، غیر مرتبط و غیر قابل اتکا (مانند شایعات) به سراغ اطلاعات مالی برود. اما حرفه‌ی حسابداری به شرطی می‌تواند در این زمینه موفق شود که بتواند وظیفه‌ی خود یعنی تولید اطلاعات را به درستی انجام دهد. یکی از دلایلی که استفاده کننده‌ها علاقه‌ی جدی به استفاده از گزارش‌های مالی نشان نمی‌دهند، این است که به آن اطمینان زیادی ندارند. اما تولیدکنندگان اطلاعات حسابداری چگونه می‌توانند این کار را به درستی انجام دهند؟ در این باره چند عامل می‌تواند مطرح شود. هر حرفه زمانی معتبر می‌شود که افراد آن حرفه، شایسته و معتبر باشند و این موضوع زمانی اتفاق می‌افتد که افرادی که وارد حرفه می‌شوند، استعداد و آمادگی لازم برای کسب دانش و مهارت حرفه‌ای داشته باشند. عامل بعدی، *عامل رفتاری و اخلاقی* است. به این که معنی حسابدار باید باصلاحیت باشد؛ یعنی هم دانا باشد و هم درستکار. در حرفه‌ی حسابداری، درستکاری موضوعی اصلی و محوری است. برای این که جامعه به حرفه‌ی حسابداری اهمیت بدهد یا به عبارتی دیگر، اطمینان داشته باشد که می‌تواند به محصول کار حسابداران، یعنی گزارشات مالی اتکا کند، باید اطمینان نسبی داشته باشد که این افراد هم دانا و هم درستکارند.

برای ارتقای نقش گزارشگری مالی، چاره‌ای جز *فرهنگ سازی* وجود ندارد. اگر خواست و درک عمومی به سمت شفاف شدن گزارشگری مالی تمایل پیدا کند، جایگاه استانداردها در عمل فراتر خواهد رفت.

نکته‌ی بسیار موثر دیگر در ارتقای گزارشگری مالی این است که باید *هزینه‌ی گزارشگری* نادرست را بالا ببریم. در اکثر کشورهای جهان، کسی که صورت‌های مالی نادرست ارائه می‌کند، مجازات‌های سنگینی در انتظار دارد و باید خسارت کسانی را که از این بابت متضرر شده‌اند را بپردازد.

هم چنین بزرگ شدن مؤسسات حسابداری به عنوان ضرورتی برای بهبود گزارشگری مالی مطرح است. اگر موسسه‌ی حسابداری بزرگ شود، اولین خاصیت آن این است که در درون موسسه، نظام کنترل داخلی ایجاد می‌شود، انجام کار تابع سلیقه‌ی یک شریک نخواهد بود و کار طبق اصول و ضوابط معین انجام می‌شود.

از طرف دیگر، ارتقای گزارشگری مالی و رشد حسابداری، قبل از هر چیز، تابع تقاضاست. در ایران رشد اصلی دانش حسابداری، مربوط به بخشی است که در اقتصاد بازار کاربرد دارد و استفاده کننده و متقاضی اصلی آن، بخش خصوصی است. پس باید بخش خصوصی در محیط رقابتی و تحت نظارت وجود داشته باشد تا حرفه‌ی حسابداری بتواند رشد کند.

اما در بخش دولتی در بعد تقاضا، مشکل اصلی پاسخگویی است. پاسخگویی در بخش دولتی رشد مناسبی نداشته و بدون آن نیز نمی‌توانیم انتظار داشته باشیم که از رشته‌ی حسابداری در بخش دولتی استفاده‌ی زیادی بشود. گزارشگری در بخش دولتی در حال حاضر، شامل بیشتر گزارش دریافت‌ها و پرداخت‌هاست.

در زنجیره‌ی گزارشگری مالی، مسائل مربوط به عرضه‌ی خدمات حسابداری از حساسیت و اهمیت بیشتری برخوردار است. حرفه‌ی حسابداری باید اثبات کند که می‌تواند اعتماد جامعه را به خود جلب کند و این امر در وهله‌ی اول تابع استقلال حسابداری است.

هم چنین در ارتباط با بحث گزارشگری مالی، این تنها مشکل ایران نیست که مدیران سعی دارند وضعیت مالی و عملکرد شرکت را بهتر نشان دهند؛ چرا که ماهیت منفعت طلبی افراد، در جهان یکسان است. اما ساز و کار کنترل آن، حسابداری مستقل است. حسابداری مستقل ادعای مدیریت را بررسی می‌کند و در صورتی که مطابق اصول و ضوابط نباشد، در گزارش خود قید می‌کند.

برای این که شرکت‌ها گزارش مالی واقع‌بینانه تهیه و ارائه کنند، باید مدیران در قبال گزارشگری مسئول باشند و یک نهاد نظارتی، به عنوان مثال بورس اوراق بهادار، بر آن‌ها نظارت جدی اعمال کرده و برای گزارشگری نادرست آن‌ها، مجازات‌های سنگین در نظر بگیرد. اگر مجازات‌ها افزایش پیدا کنند، ساختارهای کنترل داخلی شرکت‌ها بهبود یافته و گزارشگری‌ها هم قابل اتکاتر خواهند بود.

ساختار اقتصاد نفتی و دولتی بودن اقتصاد ایران از علل اصلی عدم تقویت و توسعه‌ی گزارشگری مالی در چند دهه‌ی اخیر است. وقتی دولت خودش بنگاه دار اصلی باشد، هر نوع کوششی برای شفافیت گزارشگری مالی به نوعی ایراد گرفتن از کار دولت یا مسئول دولتی تعبیر می‌شود. مسئول دولتی فکر می‌کند خودش زیر سؤال رفته و به جای این که دولت به عنوان ناظر و از زاویه‌ی حفظ منافع عمومی به نقش حسابداری نگاه کند، خود را در مقابل آن می‌بیند.

هدف اصلی گزارشگری مالی این است که اطلاعات مالی و اقتصادی مربوط به بنگاه را در اختیار طیف گسترده‌ای از ذینفعان قرار دهد. در شرایطی که تمام سهام شرکت یا بخش عمده‌ی آن در اختیار دولت است، گزارشگری مالی مفهوم خود را از دست می‌دهد و در واقع ذینفع دیگری به عنوان پاسخ‌خواه، مطرح نیست. در شرکتی که تنها وابسته به یک سهامدار اصلی باشد و ضرورتی به تفاهم و مصالحه بین تعداد زیادی سهامدار وجود نداشته باشد، بحث گزارشگری مالی، حسابرسی و خدمات حسابداری اهمیت خود را از دست می‌دهد.

علت عدم اتکای جدی به گزارش‌های مالی و حسابرسی از سوی ذینفعان و در کل جامعه، این است که گزارش‌های مالی خلاصه و فشرده است و تهیه‌ی آن، نیاز به فرآیند و پیش‌زمینه‌هایی دارد که اگر در نظر گرفته نشود، اعتبار گزارش‌ها را کاهش می‌دهد. وجود کمیته‌ی حسابرسی، کنترل‌های داخلی و حسابرسی داخلی از جمله‌ی این پیش‌زمینه‌هاست.

به طور کلی، برای بهبود نظام گزارشگری، به یک رکن سوم یعنی رکن ناظر، بی‌طرف و حافظ منافع عمومی نیاز است (مثل شورای گزارشگری مالی در انگلستان یا هیئت نظارت همگانی بر حسابداری مؤسسات حسابرسی در امریکا). رکن سوم باید با دید بلندمدت و مستقل، منافع ملی را در سطح اقتصاد خرد حفظ کند. چرا که اگر گزارش‌های مالی به صورت نادرست ارائه و بازار سرمایه منحرف شود، زیان‌های مالی بسیاری را به دنبال دارد.

نکته قابل توجه دیگر این است که اطلاعات تهیه شده توسط سیستم‌های حسابداری در بهترین شرایط ناقص است زیرا در کنار اطلاعات دیگر مانند اطلاعات بازار محصول، سطح تکنولوژی، شانس تداوم فعالیت شرکت و ریسک تجاری آن معنی دار می‌شود. گزارشگری مالی سنتی، در بهترین حالت، اطلاعات اقتصادی مربوط به گذشته را فراهم می‌کند.

نکته اساسی دیگر، آموزش حرفه ای است. باید توجه داشت که آموزش دانشگاهی نمی تواند جایگزین آموزش حرفه ای شود (میزگرد نارسایی های گزارشگری در ایران و راه کارها، ۱۳۸۵).

وضعیت انتشار اطلاعات در شرکت های پذیرفته شده در بورس را از دو بعد کمی و کیفی می توان ارزیابی کرد. از دیدگاه کمی، تلاش شده تا ضمن استفاده از تجربیات کشورهای مختلف، کلیه ی اطلاعات مهم و موثر بر تصمیم گیری سرمایه گذاران، در مقررات افشای اطلاعات شرکت ها در نظر گرفته شود. در این راستا، الزامات افشای اطلاعات شرکت ها، با استفاده از تجارب ۱۰ کشور و هم چنین تجارب موجود در بازار سرمایه ی ایران، در سال ۱۳۸۲ تدوین و در سال ۱۳۸۶ مورد بازنگری قرار گرفته است. در این دستورالعمل که به طور تفصیلی به شرح اطلاعات مورد نیاز در خصوص شرکت ها و زمان ارسال اطلاعات می پردازد، شرکت ها ملزم هستند تا علاوه بر اطلاعات ادواری ۳ ماهه، در صورت وقوع رویداد مهم، بلافاصله مراتب را به بازار اعلام کنند و یا زمانی که بر اثر شایعات یا اخبار موجود در بازار، وضعیت معاملات سهام دچار تغییرات بااهمیت می شود، به تایید یا تکذیب شایعات پردازند.

از دیدگاه کیفی نیز اولاً تلاش شده تا با استفاده از ظرفیت های قانون بازار اوراق بهادار، مصوب آذر ماه ۱۳۸۴ و قانون توسعه ی ابزارها و نهادهای مالی، مصوب سال ۱۳۸۸، مسئولیت پاسخگویی مدیران شرکت ها و حساسیت آن ها نسبت به قابلیت اتکا و به موقع بودن اطلاعات ارسالی را افزایش داده و هم چنین موارد عدم رعایت مقررات اعم از تخلفات و جرائم مربوط به افشای اطلاعات به طور جدی پیگیری شود.

سازمان بورس ضمن تاکید بیشتر بر بررسی کیفی صورت های مالی و تلاش در جهت افزایش کیفیت و شفافیت اطلاعاتی، سعی می نماید که با توجه به نیازهای بازار نسبت به تکمیل الزامات گزارشگری و استانداردسازی هرچه بیشتر گزارش ها اقدام نماید (مداحی، ۱۳۸۸).

با توجه به اقدام اخیر سازمان حسابرسی و سازمان بورس و اوراق بهادار مبنی بر انطباق استانداردهای گزارشگری مالی با استانداردهای بین المللی شایسته است که در اینجا به شرح کوتاهی از برخی اثرات بالقوه ی به کارگیری چنین استانداردهایی بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران پردازیم.

گذار از استانداردهای ملی به سمت استانداردهای بین‌المللی

دنیای تجاری و حرفه‌ای امروز دست‌خوش تحولات بسیاری شده است که از دلایل آن، جهانی شدن اقتصاد می‌باشد. جهانی شدن نه تنها به تجارت، بلکه به حرفه‌های مختلف نیز تسری یافته است. در نتیجه، تقاضا به سرعت برای دقت نظر بیشتر در کارهای حرفه‌ای رو به افزایش است. در چنین محیطی که تغییرات به سرعت انجام می‌شود و تحولات در هر مکانی محسوس و با زندگی بشر عجین شده است، کیفیت، پیش شرط ورود به اقتصاد جهانی است. لذا بالا بردن مداوم کیفیت خدمات ارائه شده از ضروریات به شمار می‌رود. به دنبال مطرح شدن مباحث مشابه درباره‌ی ارتقای سطح کیفیت در حرفه‌ی حسابداری، تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری از سال‌های قبل تلاش‌های سازنده‌ای را در جهت تحقق راهکارهای با کیفیت در سطح ملی و بین‌المللی آغاز نمودند (مشایخ و امینی، ۱۳۸۸).

جهانی شدن را می‌توان این گونه تعریف کرد: "جهانی شدن فرایندی است که مردم جهان از طریق تجارت، سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی، جریان‌های سرمایه، مهاجرت، و گسترش فناوری با پیوستن به جامعه‌ای جهانی از اقتصادهای ملی با اقتصاد جهانی متحد می‌شوند."

امروزه پیشرفت‌های غول‌آسا در زیر ساخت مخابرات و ظهور اینترنت، موجب افزایش اتصال پذیری مرزهای بین‌المللی و هم‌چنین افزایش فوق‌العاده‌ی وابستگی بازارها و اقتصادهای جهان شده است. از آن جا که حسابداری زبان کسب و کار و تجارت است، پس نیاز واقعی به مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری جهانی وجود دارد که در مقام زبان مشترک کسب و کارهای بین‌المللی انجام وظیفه کند (پوریانسب، ۱۳۹۱).

استانداردهای ملی زمانی معنی دارد که شرکت‌ها در کشور خود تأمین مالی کنند و سرمایه‌گذاران نیز در داخل کشور سرمایه‌گذاری کنند. اما حال که سرمایه‌گذاران در جستجوی فرصت‌های سرمایه‌گذاری در سراسر دنیا و شرکت‌ها نیز به دنبال کسب سرمایه به پایین‌ترین قیمت در هر جا هستند، تفاوت‌های حسابداری، فهم پذیری را کاهش می‌دهد و مانع از مقایسه‌ی سرمایه‌گذاران می‌شود. از این رو جهان به استانداردهای بین‌المللی نیاز دارد (پوریانسب، ۱۳۹۱).

هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی در سال ۱۹۷۳ توسط انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری کشورهای آمریکا، انگلیس، کانادا، استرالیا و شش کشور دیگر تاسیس شد. هدف این هیئت، تدوین

استانداردهای حسابداری برای افزایش قابلیت مقایسه‌ی صورت‌های مالی شرکت‌ها در سطح بین‌المللی [۸]، ارائه‌ی یک مجموعه‌ی منحصر به فرد از استانداردهای حسابداری با کیفیت بالا، قابل درک و قابل اعمال در سطح جهان برای نیروهای فعال در بازارهای جهانی و افزایش و تقویت کاربرد این استانداردها می‌باشد (مهام، فرج زاده، آقایی قهی).

مزایای گوناگونی برای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عنوان استانداردهای ملی مطرح شده است که اهم مزایای آن به شرح زیر است:

افزایش قابلیت مقایسه: تردیدی نیست که یکی از مهم‌ترین اهداف یکسان سازی جهانی استانداردهای گزارشگری مالی، افزایش قابلیت مقایسه‌ی صورت‌های مالی است. از دیدگاه نظری این توافق وجود دارد که داشتن مجموعه‌ی واحدی از استانداردهای با کیفیت بالا به نفع سرمایه گذاران است و منجر به کاهش هزینه‌های اداری جهت دسترسی به بازارهای سرمایه در سراسر جهان می‌گردد.

افزایش کیفیت گزارشگری مالی: حسابداران حرفه‌ای در سراسر جهان بر مجموعه‌ای از استانداردها متمرکز شده و به این ترتیب نقاط ضعف این استانداردها کاملاً آشکار می‌شود و از طریق رفع اشکالات آن، شفافیت و کیفیت گزارشگری مالی به میزان زیادی ارتقا پیدا می‌کند. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نسبت به استانداردهای ملی، دقت و جامعیت بیشتری دارد.

صرفه جویی در زمان و هزینه‌ی آموزش: استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از طریق کاهش هزینه‌های تطبیق، هزینه‌ی 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. سرمایه گذاران نیز با درک استانداردها، اطلاعات را به درستی تفسیر و از این رو، تصمیمات بهتری را بر اساس آن اطلاعات اتخاذ می‌کنند (مشایخ و امینی، ۱۳۸۸).

سایر مزایای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی: اعتبار یابی بازار داخلی برای سرمایه گذاران خارجی، فراهم آوردن فرصت‌های سرمایه گذاری بهتر، ارتقای عضویت در بازارها و بورس‌های برون مرزی، بهبود استاندارد سازی سیاست‌های حسابداری و گزارشگری، بهای

سرمایه‌ی پایین‌تر و سامانه‌های فناوری اطلاعات یکپارچه از دیگر مزایای به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌باشد. (پوریان‌سب، ۱۳۹۱).

علی‌رغم مزیت‌های عمده‌ای که کاربرد یکپارچه‌ی استانداردهای بین‌المللی دارد، اما به‌کارگیری آن در سطح جهانی خالی از اشکال نیست. در صورت به‌کارگیری این استانداردها به عنوان استانداردهای ملی، اختلالاتی ایجاد می‌شود که معایب پذیرش آن‌ها را پدیدار می‌سازد.

بازارها و سیاست‌های ملی: بازارها و سیاست‌ها، اصولاً ملی می‌مانند و نه جهانی. دلیل اصلی برای تردید درباره‌ی هماهنگی اجرای رویه‌ها این است که انگیزه‌های مدیران و مجریان مانند حساب‌برسان، هیئت‌ها، سهامداران و ... ملی است و بر همان موضوعاتی که قبلاً متمرکز بوده باقی می‌ماند.

ساز و کارهای اجرا: هیئت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌های مالی بر اساس ساختارش، یک هیئت تدوین‌کننده‌ی استاندارد است و ساز و کارهایی برای اجرای استانداردهای تدوین‌شده‌اش ندارد. این هیئت می‌تواند کشورها و شرکت‌ها را تشویق به پذیرش استانداردهایش کند، اما در عمل نمی‌تواند خواستار اجرای آن شود. نمی‌توان تک تک کشورها و شرکت‌هایی که این استانداردها را پذیرفته‌اند ولی در عمل، گزارشگری آن‌ها به دلیل این که مدیران و حساب‌برسان نتوانسته‌اند کاملاً آن‌ها را اجرا کنند، مجازات کرد.

محیط اقتصادی کشورها: مسئله‌ی دیگری که ممکن است بر پذیرش کاربرد استانداردهای گزارشگری مالی موثر افتد پاسخ به این سؤال است که آیا در تدوین این استانداردها، محیط اقتصادی تمام کشورها در نظر گرفته شده است یا خیر؟ در پاسخ به این سؤال با توجه به غیرممکن بودن این امر، باید اذعان کرد که جواب خیر است. ولی برای حل این مشکل دو راه وجود دارد.

الف) نزدیک کردن اقتصادهای ملی به اقتصاد جهانی که تحقق آن در کوتاه مدت و حتی میان مدت دست‌یافتنی نیست.

ب) استفاده‌ی توأم از استانداردهای ملی و بین‌المللی که آن هم دارای محدودیت‌هایی از قبیل هزینه‌ی بالای نگهداری سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری و ... می‌باشد که شاید همین امر نقض‌کننده‌ی اصل منفعت و هزینه‌باشد ولی به جهت حفظ حقوق استفاده‌کنندگان گزارش‌ها و

صورت‌های مالی در داخل از طرفی و به دست آوردن یک موقعیت مناسب تجاری در عرصه‌ی جهانی از طرف دیگر، در زمان فعلی بهترین راه حل تهیه‌ی صورت‌ها و گزارش‌های مالی بر اساس هر دو مجموعه‌ی استانداردهای ملی و بین‌المللی می‌باشد، حداقل تا زمانی که بتوان یک محیط اقتصادی مناسب و نزدیک به اقتصاد جهانی به وجود آورد (مهام، فرج زاده، آقایی قهی).

در جوامع دارای حاکمیت مذهب، عقاید حاکم بر کسب و کار مانند بهره و ربا، عامل مهمی در ایجاد استانداردهای حسابداری آن کشور است که ممکن است در تدوین استانداردهای بین‌المللی لحاظ نشده باشد (سجادی و عربی).

عوامل دیگری نیز از علل مخالفان به کارگیری استانداردهای بین‌المللی می‌باشد که عبارتند از: ناسازگاری جهانی ممکن در تفسیر استانداردهای بین‌المللی، نیازهای متفاوت استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در کشورهای مختلف، نبود ارگان‌های حسابداری حرفه‌ای قوی در بعضی کشورها، مبتنی بر اصول بودن استانداردهای بین‌المللی و جزئیات توضیحی کمتر، لزوم تغییر طرز تفکر قبلی حسابداران و...

در پاسخ به این سؤال که چرا ایران به استانداردهای بین‌المللی نیاز دارد، می‌توان گفت که پایین آوردن نرخ بهره و نرخ تورم، تجدید ارزیابی نرخ ارزهای خارجی، جلب سرمایه‌گذاری خارجی، جلوگیری از خروج سرمایه‌ی داخلی به دلیل ریسک، شکست تحریم‌ها، دسترسی به منابع مالی ارزان، مقایسه‌پذیری صورت‌های مالی با دیگر شرکت‌ها، حضور شرکت‌های ایرانی در بورس‌های خارجی، کاهش تقلب، فساد و آلودگی در کسب و کار و ... و در یک کلام تغییرات گسترده‌ی سیاسی، اجتماعی و اقتصادی، از علل نیاز ایران به پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است (پوریان‌سب، ۱۳۹۱).

هم‌اینک صورت‌های مالی ما بر اساس استانداردهای حسابداری ملی تهیه می‌شود. این در حالی است که در عرصه‌ی بین‌الملل و در سطح سیاست‌های کلان خارجی در زمینه سرمایه‌گذاری یا شرکت در بورس‌های بین‌المللی و یا دریافت وام از بانک‌های خارجی با استانداردهای ملی موجود قادر به انجام مبادلات در سطح بین‌الملل نیستیم.

در واقع از نظر ماهیتی، استانداردهای ملی ما با استانداردهای بین‌المللی تفاوت زیادی ندارد؛ اما به دلیل تعدیل در برخی موارد آن، از استانداردهای بین‌المللی فاصله گرفتیم؛ این درحالیست که طی

چند سال اخیر به دلیل در پیش گرفتن یک رویه یکسان از سوی کشورها، مقرر شده تا آن‌ها در عرصه بین‌الملل تنها از استانداردهای بین‌المللی پیروی کنند (شمس احمدی، ۱۳۸۹).

لذا به نظر می‌رسد که علی‌رغم به کارگیری استانداردهای بین‌المللی در ایران نسبت به گذشته، تغییر چشم‌گیری در بهبود کیفیت گزارشگری مالی مشاهده نشود، به عبارت دیگر صرف‌گزار از استانداردهای ملی به استانداردهای بین‌المللی چاره جوی مشکل فاصله‌ی اهداف گزارشگری استانداردها از گزارشگری در عمل نخواهد بود.

نتیجه‌گیری

در این تحقیق، مروری بر کیفیت گزارشگری مالی، عوامل موثر بر آن و کفایت رعایت اهداف مورد نظر استانداردها صورت گرفت و به صورت موردی به پژوهش‌های انجام شده در حوزه‌ی به کارگیری استانداردهای ملی حسابداری در ایران اشاره شد. تحقیقات بررسی شده، عمدتاً دایر بر وجود فاصله‌ی میان گزارشگری مالی از اهداف مورد نظر استانداردها (به عنوان مثال استانداردهای افشا، استاندارد شماره ۲۱، ۲۲، ۱۸، ۱۹، ۱۵، ۳ و ۲۸) در دوره‌های زمانی مختلف بودند.

به علاوه، به نظر می‌رسد که در ایران، گزارشگری مالی آنچنان که باید و شاید از کیفیت لازم برخوردار نبوده و با موانعی روبروست. از جمله:

- نبود پیش‌زمینه‌های زیرساخت گزارشگری مالی - کنترل‌های داخلی موثر در تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی.
- نقش کم‌اهمیت تشکلهای حرفه‌ای و ضرورت ارتقای صلاحیت حرفه‌ای و اخلاقی حسابداران عمومی اعم از تهیه‌کنندگان و رسیدگی‌کنندگان اطلاعات مالی، به ویژه با تاکید بر دو موضوع استقلال و آشنایی با کاربردهای فناوری اطلاعات در گزارشگری نادرست.
- وجود هزینه‌های محرمانه، ویژگی‌های خاص شرکت‌های مختلف و علل مورد نظر مدیریت
- نبود ساز و کار مناسب برای استفاده از اطلاعات مالی همراه با اطلاعات اتکاپذیر اقتصادی دیگر برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی.
- نبود مؤسسات حسابرسی بزرگ در بخش خصوصی.

هم چنین علی رغم حرکت به سوی استانداردهای بین‌المللی، انتظار نمی‌رود که پذیرش صرف این استانداردها در کشور ما به تنهایی بتواند باعث بهبود کیفیت گزارشگری مالی شود، زیرا استانداردهای ملی کشور ما که پیش از این مورد استفاده قرار می‌گرفت کما بیش ترجمه‌ی ندرتاً بومی سازی شده‌ی این استانداردهای بین‌المللی بوده است.

و در نهایت، یادآوری کلام رابرت اچ هرترز، رئیس هیئت استانداردهای حسابداری مالی، در باب اهمیت کیفیت گزارشگری مالی خالی از فایده نخواهد بود:

"گزارشگری مالی همچون هوایی است که نفس می‌کشیم و زنده به آنیم... تا زمانی که پاکیزه است و شفاف. اما گزارشگری نادرست، گمراه کننده و متقلبانه همچون هوای آلوده است، محیط را فاسد می‌کند و تیره، سلامت انسان‌ها را تهدید می‌کند و آنان را مسموم می‌کند. " لذا بایستی ارکان نظارتی نظیر کمیته‌ی حسابرسی و سایر اعضای حرفه در جهت اعتلای آن بیش از پیش بکوشند.

پی نوشت ها

^۱ Rule based

^۲ Principle based

منابع و مأخذ

۱. بشیری خصال، لیلا، مجتهدزاده، ویدا و علوی طبری، سید حسین (۱۳۸۲). "بررسی تنگنای اجرای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی طبق استانداردهای حسابداری شماره ۱۸ و استاندارد حسابداری شماره ۱۹".

۲. پوریا نسب، امیر (۱۳۹۱). همایش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی.
۳. تختایی، نصراله، تمیمی، محمد و زهرا موسوی. "نقش کمیته‌ی حسابرسی در کیفیت گزارشگری مالی"، حسابدار رسمی.
۴. ثقفی، علی و ابراهیمی، ابراهیم (۱۳۸۸). "رابطه تدوین استانداردهای حسابداری با کیفیت اطلاعات حسابداری، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی"، دوره ۱۶، شماره ۵۷، صص ۳۳-۵۰.
۵. ثقفی، علی و عرب مازار یزدی، مصطفی (۱۳۸۹). کیفیت گزارشگری مالی و ناکارایی سرمایه گذاری، پژوهش‌های حسابداری مالی، سال دوم، شماره ۴، ۱-۲۰.
۶. چیت‌سازان، الهام، مجتهدزاده، ویدا و علوی طبری سید حسین (۱۳۸۲). "بررسی کفایت محتوای اطلاعاتی گزارش‌های مالی میان دوره ای تهیه شده بر مبنای استاندارد حسابداری شماره ۲۲ در جهت تأثیر بر تصمیم‌گیری‌های استفاده‌کنندگان".
۷. رحمانی، حلیمه، حجازی، رضوان و بزرگ اصل موسی (۱۳۸۵). "بررسی دلایل عدم تمایل شرکت‌های سرمایه گذاری پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به استفاده از ارزش‌های بازار در ارزش گذاری سرمایه گذاری جاری".
۸. سجادی، سید حسین و عربی، مهدی. "تأثیر به‌کارگیری استاندارد های بین‌المللی بر کیفیت حسابداری"، حسابدار رسمی.
۹. شکوفه فرد جهرمی، منصور (۱۳۷۵). "بررسی موانع و مشکلات تهیه صورت‌های مالی تلفیقی توسط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران".
۱۰. شمس احمدی، منصور (۱۳۸۹). *خبرنامه‌ی دانشجویان ایران* ۱۳۹۱/۰۶/۲۵.
۱۱. عزیزاده گیاشی، محمد (۱۳۷۶). "بررسی میزان رعایت استاندارد های افشا در گزارش‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران".
۱۲. قاسمی، زهرا، رحمانی علی و بولو، قاسم (۱۳۸۹). "رعایت و کفایت استانداردهای حسابداری را در صورت‌های مالی شرکت‌های لی‌زینگ ایران".

۱۳. محمودی خوش‌رو امید (۱۳۸۸). "بررسی تحلیلی ارتباط بین تغییرات ارقام صورت گردش وجوه نقد با تغییرات سهام در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران".
۱۴. مداحی، آزاده (۱۳۸۸)، "نقش فناوری اطلاعات در انتشار و اعتبار دهی به اطلاعات مالی"، *حسابرس*، شماره ۵۵، صص ۴۲-۴۸.
۱۵. مدرس، احمد و حصارزاده، رضا (۱۳۸۷). "کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سرمایه گذاری"، *فصلنامه بورس اوراق بهادار*، سال اول، شماره ۲، صص ۸۵-۱۱۶.
۱۶. مشایخ، شهناز و امینی، زهره (۱۳۸۸). "اثر به کارگیری استاندارد های حسابداری بر کیفیت حسابداری"، *پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی*.
۱۷. مصاحب (۱۳۸۵). *میزگرد نارسایی‌های گزارشگری در ایران و راه کارها*، حسابرس، تابستان ۸۵.
۱۸. مهام، کیهان، فرج زاده، علی اکبر و آقایی قهی، علیرضا. "مزایا و معایب به کارگیری استانداردهای گزارشگری مالی به عنوان استانداردهای ملی حسابداری".
۱۹. مهدوی، غلامحسین و جمالیان پور، مظفر (۱۳۸۹). "بررسی عوامل موثر بر سرعت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، *پژوهش‌های حسابداری مالی*، سال دوم، شماره ۴، صص ۸۹-۱۰۸.
۲۰. نیکومرام و هاشم، بادآور نهندی، یونس (۱۳۸۸). "تبیین و ارائه الگویی برای تعیین و ارزیابی عوامل مؤثر بر انتخاب کیفیت گزارشگری مالی در ایران"، *فراسوی مدیریت*، سال دوم، شماره ۸، صص ۱۴۱-۱۸۷.
۲۱. نیکومرام، هاشم و فتحی، زاداله (۱۳۹۰). "تأثیر استاندارد های ملی حسابداری ایران بر کیفیت گزارشگری مالی با تأکید بر پایداری سود در بورس اوراق بهادار تهران"، *حسابداری مدیریت*، شماره ۸، صص ۳۱-۴۵.