

چالشها و فرصتهای

پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

(حرکت از تئوری نمایندگی به سمت تئوری مباشرت)



رحیم بنابی قدیم

مقدمه

در فضای رقابتی حاضر و جهانی شدن اقتصاد، رفته‌رفته معنی و مفهوم مرزهای فیزیکی (از دید اقتصادی) کمرنگتر شده و همگن بودن و مقایسه‌پذیری اطلاعات کشورها از اهمیت بیشتری برخوردار شده است. بدین ترتیب، لزوم قبول و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی^۱ نیز بیش‌ازپیش احساس می‌شود. استانداردها نیز همسو با تغییرهای محیط تجارت و رقابت در جهان، دچار تغییر و تحول می‌شوند و تأکید بر برخی مفاهیم (برای مثال، مفهوم مربوط بودن) و اصول (برای مثال، اصل بهای تمام‌شده)، دچار شدت و ضعف می‌شود. با فشارهای چندسویه از سوی نهادهای بین‌المللی و از همه مهمتر، فشار از جانب ذینفعان، کشورها به سوی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و تدوین استانداردهای ملی با تأکید بر رویکرد مبتنی بر اصول (مفهوم)، روی می‌آورند.

پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری را از بعد تئوری نمایندگی^۲ می‌توان به‌عنوان فرصتی با عنوان سازوکار کنترلی برای کاهش تضاد منافع در روابط بین مالک-مدیر و سهامداران-اعتباردهندگان (Cuijpers and Buijnik, 2005; Kolsi and Zehri, 2013)، ابزاری برای مدیریت و کاهش هزینه‌های سیاسی و همچنین ابزاری به‌منظور بهبود حاکمیت شرکتی (Kao and Wei, 2014)، تلقی کرد. با این حال، پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، دربردارنده فرصت بهبود دیگری نیز است؛ به عبارت دیگر،

حسابداری، منجر به افزایش سرمایه و سودگزارش شده شود. نتایج تحقیقها نشان دهنده این است که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در بریتانیا، سبب کاهش بی‌ثباتی ارقام حسابداری در صورت سودوزیان و ترازنامه شده است.

پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نه تنها ممکن است موجب تقویت منافع مالی سهامداران شود، بلکه برای مدیران نیز می‌تواند مفید باشد. در واقع، مدیران در راستای افزون‌سازی منافع خود در انتخاب و به‌کارگیری رویه‌ها و روشهای حسابداری، آزادی نسبی دارند. برای اجتناب از رفتار فرصت‌طلبانه در مقابل منافع سهامداران، درصدی از پاداش آنها باید مبتنی بر عملکرد مالی شرکت باشد. بنابراین، ایشان به احتمال بیشتری خواهان به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی خواهند بود؛ زیرا این استانداردها اثر مثبتی بر ارزشهای دفتری دارند. اگر درصدی از پاداش مدیریت دربرگیرنده اختیار سهام باشد، مدیران به استفاده از این اختیار برای افزایش ارزش دفتری سرمایه تمایل خواهند داشت (Kolsi and Zehri, 2013).

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌عنوان سازوکار کنترلی در رابطه سهامدار و اعتباردهنده

در این رابطه، پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به دو دلیل ممکن است موجه باشد. پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، می‌تواند منافعی را برای سهامداران از طریق تعهد پرداخت قراردادها فراهم کند. در واقع، سهامداران در معرض انتقال ثروت از اعتباردهندگان هستند. به همین دلیل، آنها نیازمند قراردادهایی با تعهدهای محدودکننده رفتار فرصت‌طلبانه سهامداران در مقابل منافع اعتباردهندگان می‌باشند. برای مثال، سهامداران ممکن است به‌دنبال سیاست توزیع بیشتر سود باشند که می‌تواند سرمایه‌ای را که به‌عنوان ضمانت برای اعتباردهندگان در نظر گرفته شده است، تحت تأثیر قرار دهد. از طرف دیگر، پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌وسیله شرکتها، موجب تقویت اعتماد اعتباردهندگان و افزایش منابع تأمین مالی برون‌سازمانی برای شرکتها خواهد شد (Kolsi and Zehri, 2013).

از آن روی که دارای نگرش درازمدت، برون‌نگر و هدف حداکثرسازی منافع همه گروههای ذینفع می‌باشد، بیشتر با **تئوری مباشرت**^۳ سازگار است. با این مفهوم، پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، موجب حرکت از سوی دیدگاه تئوری نمایندگی به سمت تئوری مباشرت می‌شود (Wai-To Leung, 2013). به دلیل کاربرد ارزشهای جاری در استانداردهای بین‌المللی و در پی آن افزایش احتمال دستکاری صورتهای مالی به دلیل نبود ارزشهای نقدی اتکاپذیر و همچنین بازارهای کارا و مطلوب (Maradona and Chand, 2014; Balakrishnan et al., 2012)، افزایش احتمال اعمال قضاوت و تفسیر استانداردها (Sinaga and Wahuni, 2012)، ریسک ترجمه نادرست استانداردهای بین‌المللی و در پی آن احتمال تفسیر نادرست و تأخیر در پذیرش و اجرای آن (Dahlgren and Nilsson, 2012) و طراحی استانداردهای بین‌المللی برای اندازه‌گیری معاملات به‌دور از معاملات اشخاص وابسته-که مغایر با اقتصاد بیشتر دولتی و مبتنی بر معاملات درون‌گروهی است (He et al., 2009)، پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی با چالشهای جدی روبه‌رو است.

پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و تئوری نمایندگی

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌عنوان سازوکار کنترلی در رابطه مالک و مدیر

تئوری نمایندگی نیازمند واگذاری اختیار از جانب مالک به مدیر است. هر یک از طرفین به‌دنبال افزون‌سازی منافع شخصی خود هستند. برای نیل به این هدف، پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌تواند به‌عنوان سازوکاری برای کاهش تضاد منافع بین دو طرف مفید باشد (Kolsi and Zehri, 2013). به‌عبارت دیگر، سهامداران با پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منافعی را به‌دست خواهند آورد؛ زیرا به‌کارگیری این استانداردها انتخابهای اختیاری مدیران را محدود و سبب کاهش رفتار فرصت‌طلبانه آنها می‌شود (Cuijpers and Buijnik, 2005). بنابراین انتظار می‌رود که پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی

پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و مدیریت هزینه‌های سیاسی

بیشتر اوقات، سیاستمداران و مشتریان از اطلاعات حسابداری برای مقایسه تلاش‌های به‌عمل‌آمده به‌منظور تخصیص دوباره منابع به‌عنوان هزینه شرکت بین خود، استفاده می‌کنند. این تخصیص دوباره ممکن است از سوی قوانین و مقررات دولتی (نرخ‌های مالیاتی، مالیات بر صادرات و واردات، حقوق و عوارض گمرکی، حق حفاظت از اموال و دارایی‌های شرکت) یا به‌وسیله گروه‌های متولی دیگری مانند دولت و قانونگذاران و اتحادیه‌های کارگری، ایجاد شوند. بنابراین هرگونه تلاش پیروز برای توزیع دوباره منابع شرکتها به خارج از شرکتها، به‌عنوان هزینه‌های سیاسی شناخته می‌شود (Watts and Zimmerman, 1986). اثر هزینه‌های سیاسی، اشاره به انتقال ثروت از مجرای مالیاتی است.

گستره هزینه‌های سیاسی را می‌توان از طریق اندازه شرکتها محاسبه کرد. بدین ترتیب، گروه‌های بزرگتر بیشتر در معرض دید عموم و رسانه‌ها هستند و فشار بیشتری را از طرف دولت متحمل می‌شوند.

فرضیه هزینه‌های سیاسی بیانگر این است که شرکت‌های بزرگتر نسبت به شرکت‌های کوچکتر، حساسیت بیشتری به فشارهای سیاسی دارند. بر این اساس، این شرکتها تمایل بیشتری برای کمتر از واقع نشان‌دادن داده‌های حسابداری، مانند سود و سرمایه‌گزارش‌شده دارند. نتایج تحقیقها نشان می‌دهد که هزینه‌های سیاسی و فشارهای بازار سرمایه خارجی، توصیف‌کننده استفاده اختیاری از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌وسیله شرکتها است. بنابراین، کاهش هزینه‌های سیاسی شرکت‌های بزرگتر می‌تواند ناشی از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی باشد (Kolsi and Zehri, 2013).

پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و تئوری حاکمیت شرکتی

حاکمیت شرکتی، مجموعه‌ای از سازوکار سازمانی است که تعریف‌کننده، هدایت‌کننده و کنترل‌کننده قدرت و تصمیم‌های

پذیرش

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

موجب افزایش

منابع تأمین مالی

برای شرکتها می‌شود



مدیران است. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را می‌توان به‌عنوان سازوکاری از حاکمیت شرکتی به‌شمار آورد که به‌وسیله ارائه نوآوری‌هایی برای کاهش نبود تقارن اطلاعاتی، بهبود گزارشگری مالی و معرفی رویه‌های کنترلی همراه با رویه‌های بهتر، ارائه شده‌اند (Kolsi and Zehri, 2013). شرکت‌هایی با مالکیت دولتی بالا، تمایل بیشتری برای اعمال فشارهای سیاسی برای تحت تأثیر قرار دادن کیفیت حسابرسی دارند که این امر سبب کاهش کیفیت اطلاعات حسابداری می‌شود.

پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی سبب افزایش شفافیت و افشای اطلاعات و بنابراین سبب تعدیل آثار منفی مالکیت دولتی و سبب بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری می‌شود. اگر مدیران دارای درصد کمتری از سهام شرکت باشند، این خود سبب جلوگیری از انحراف مدیریت از هدف حداکثرسازی منافع شرکت خواهد شد؛ چراکه مدیران در پی امنیت و تداوم شغل خود هستند. از سوی دیگر اگر امنیت شغلی مدیران با درصد بالایی از سهام تضمین شده باشد، ممکن است از به‌کارگیری رویه‌های افزایش‌دهنده

است؛ یعنی شناخت باید براساس واقعیت اقتصادی (محتوا) انجام شود و نه شکل قانونی. این وضعیت که سبب شفافیت بیشتر و غنی تر اطلاعات می شود، از الزامهای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و ارائه اطلاعاتی مربوط و جزئی تر است (Kolsi and Zehri, 2013).

بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری در اثر به کارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، سبب کاهش رفتار اختیاری و فرصت طلبانه مدیران شده و ساختار حاکمیت شرکتی بهتری را در سطح شرکت ایجاد خواهد کرد. به عبارتی، نتایج تحقیقها نشان دهنده این است که پدیده هموارسازی سود برای شرکتهای پایبند به استانداردهای بین المللی، کاهش یافته و ارقام تعهدی غیرعادی (دستکاری های حسابداری) به وسیله بازار سهام، ارزش کمتری به خود اختصاص می دهد (Lapointe et al., 2006).

استانداردهای بین المللی نماد حرکت به سمت تئوری مباشرت

اگرچه تئوری نمایندگی حاکی از این است که منافع مدیران از منافع مالکان جداست و نوعی تضاد در این رابطه برقرار است، تفسیر جایگزینی از این رابطه نیز وجود دارد. تئوری مباشرت حاکی از این است که فرضهای تئوری نمایندگی درباره افزون سازی منافع فردی و شخصی، ممکن است برای همه مدیران صادق نباشد. به عبارتی، برخلاف جهتگیری شخصی و افزون سازی منافع شخصی، برخی مدیران در حقیقت مباشرانی هستند که برای تأمین بهترین شکل منافع برای مالکان، برانگیخته شده و تلاش می کنند (Wai-To Leung, 2013).

همان طور که در جدول ۱ دیده می شود، شرکتهای می توانند از بُعد عوامل خاص شرکتی از پذیرش و به کارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی منتفع شوند. برای مثال، اگر مدیران از این امر آگاه باشند که رشد کسب و کار با تأمین مالی کافی پروژه های تجاری مرتبط می باشد، نیاز بیشتری برای برقراری روابط برون سازمانی با سرمایه گذاران تأمین کننده سرمایه خواهند داشت (Ball et al., 2003). به دلیل این که پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری

منافع سهامداران خودداری کرده و بیشتر به دنبال منافع شخصی خود باشند. بر این اساس، به دلیل این که پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی سبب بهبود کیفیت و شفافیت گزارشگری مالی می شود، می تواند سبب کاهش رفتار فرصت طلبانه مدیران نیز در قالب مدیریت سود و دستکاری آن شود (Kao and Wei, 2014).

نوآوری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برای کاهش نبود تقارن اطلاعاتی

نبود تقارن اطلاعاتی بیشتر، محدودیتی برای ساختار حاکمیت قوی است. در این راستا، استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی ارائه کننده اطلاعاتی غنی تر و راه حل کاراتری برای حل مسئله نبود تقارن اطلاعاتی است؛ همچنان که نتایج تحقیقها حاکی از کاهش نبود تقارن اطلاعات و هزینه سرمایه برای شرکتهایی است که اقدام به پذیرش و به کارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی کرده اند.

نتایج تحقیقها نشانگر این امر است که پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، سبب ارائه اطلاعات حسابداری با محتوای اطلاعاتی بیشتری نسبت به استانداردهای بومی شده و نبود تقارن اطلاعاتی را کاهش می دهد؛ هرچند، این اثر به محیط اطلاعاتی و شکل ارائه ارقام حسابداری نیز بستگی دارد (Kolsi and Zehri, 2013). استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی سبب شفافیت بیشتر گزارشهای مالی، کاهش نبود تقارن اطلاعاتی و کاهش ابهامها و ریسکهای برابردی می شود و به دنبال آن هزینه سرمایه کمتر و نقدینگی بیشتر بازار را موجب می شود (Kao and Wei, 2014).

استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و بهبود کیفیت گزارشگری مالی

کیفیت اطلاعات حسابداری، در واقع خروجی حاکمیت شرکتی قوی به شمار می رود. کیفیت اطلاعات، رویه مهمی برای محافظت منافع سهامداران در مقابل رفتار فرصت طلبانه مدیران است. استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، سبب بهبود کیفیت افشای اطلاعات شده و دربردارنده ویژگی جدید حسابداری است که از طریق شفافیت بیشتر، نمود پیدا می کند. این مفهوم از استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، به دنبال تغییر نگرش قانونی شرکت به نگرش اقتصادی

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و بازارهای سرمایه محدود کشورها، اشاره کرد. برخی تحقیقاتی دیگر، مواردی مانند فاصله و شکاف زیاد بین استانداردهای ملی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، نیاز برای قضاوت‌های زیاد در به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، ترجمه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به زبانهای بومی و هزینه تدوین استانداردهای جدید را برشمرده‌اند (Tyrrell et al., 2007).

پیچیدگی برخی استانداردهای حسابداری

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌عنوان استانداردهایی تصور می‌شوند که استفاده گسترده از حسابداری ارزش بازار را دستور کار خود قرار می‌دهد و این دیدگاه را ایجاد می‌کند که برخی از استانداردهای جدید ناشی از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، خیلی پیچیده بوده و بنابراین هنگام اجرای این استانداردها، نیازمند توجه و دقت زیادی است.

به‌عبارتی، وقتی که بازار سرمایه دارای نقدینگی کافی نباشد، مدیران ممکن است قیمت‌ها را دستکاری کنند. وقتی که ارزشهای جاری به‌وسیله الگوهای ارزشیابی برآورد می‌شوند، نتایج حاصل ممکن است نادرست و دارای اشکال باشند؛ زیرا مدیران ممکن است از طریق انتخابهای خود نسبت به الگو و متغیرهای آنها، برآوردها را تغییر دهند (Maradona and Chand, 2014).

مالی سبب تقویت افشای بیشتر و بهتری می‌شود، مدیران ممکن است نیازهای تأمین سرمایه خود را با تلاشهای جایگزینی در راستای همراهی کامل با پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تأمین کنند.

به‌عبارتی، پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، بیشتر با تئوری مباشرت که دارای نگرش درازمدت، برون‌نگر و هدف افزون‌سازی منافع همه گروههای ذینفع می‌باشد، سازگار است؛ یعنی به‌نوعی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی سبب حرکت از دیدگاه تئوری نمایندگی به سمت تئوری مباشرت می‌شود. تفاوت بین این دو تئوری را می‌توان به‌شرح جدول ۱ خلاصه کرد (Wai-To Leung, 2013).

چالشهای پذیرش استانداردهای بین‌المللی

نتایج تحقیقات، چالشهای جدی پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورهای در حال توسعه را نشان می‌دهد. برای مثال، می‌توان به مواردی همچون ماهیت پیچیده برخی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، رهنمودهای غیرکافی در رابطه با پذیرش اولیه (اولین بار) استانداردها، ماهیت مبتنی بر مالیات بودن نظام حسابداری ملی، کاربردپذیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای شرکتهای متوسط و کوچک، ترجمه

جدول ۱- تفاوت بین تئوری نمایندگی و تئوری مباشرت

ردیف	موضوع	تئوری نمایندگی	تئوری مباشرت
۱	ویژگی فردی مدیر	فردی اقتصادی ^۲	فرد واقعیت‌محور ^۵
۲	رفتار	به‌دنبال پس‌انداز فردی ^۶	به‌دنبال پس‌انداز گروهی ^۷
۳	انگیزش	نیازهای انضباطی و اقتصادی پایین (روانشناختی، امنیتی، اقتصادی)، برون‌سازمانی	نیازهای انضباطی بالاتر (رشد، دستاوردها، واقعیت‌محوری)، درون‌سازمانی
۴	مقایسه اجتماعی	مدیران دیگر	مالکان
۵	هویت	تعهدهای ارزشی کمتر	تعهدهای ارزشی بیشتر
۶	قدرت	نهادی (قانونی، زورگویانه)	فردی (تخصص)
۷	جهتگیری ریسک	سازوکارهای کنترلی ^۸	اعتبار ^۹ و مصون‌سازی
۸	چارچوب زمانی مدیر	کنترل هزینه کوتاه‌مدت	درازمدت
۹	هدف مدیر	منافع شخصی	افزایش منافع گروهی
۱۰	تفاوت‌های فرهنگی	فاصله قدرتی ^{۱۰} بیشتر	فاصله قدرتی کمتر

و منجر به نبود یکنواختی بین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و ترجمه‌های آن در کشورهای دیگر شود (Dahlgren and Nilsson, 2012).

ماهیت معامله‌ها در کشورهای در حال توسعه

بیشتر شرکتهای سهامی در کشورهای در حال توسعه، در مالکیت دولت قرار داشته و به‌شدت متکی بر بازارهای داخلی تحت مقررات دولتی برای مواد اولیه تولید، کارگر و سرمایه بوده و بیشتر دارای معامله‌ها با اشخاص وابسته هستند. چنین بازاری که متکی به معامله‌ها با اشخاص وابسته است، با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که برای اندازه‌گیری معامله‌ها به‌دور از معامله‌ها با اشخاص وابسته طراحی شده‌اند، قابل مقایسه و رقابت نیست (He et al., 2009).

نتیجه‌گیری

پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را می‌توان به‌عنوان فرصتی برای بهبود روابط نمایندگی تلقی کرد؛ به‌گونه‌ای که ابزاری برای سازوکار کنترلی بین مالک و مدیر تلقی شده و به‌نوعی به‌عنوان سازوکار کنترلی روابط بین سهامدار و اعتباردهنده باشد. هزینه‌های سیاسی و فشارهای بازار سرمایه خارجی، توصیف‌کننده استفاده اختیاری از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌وسیله شرکت‌ها به‌عنوان ابزار مدیریت هزینه‌های سیاسی است. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را می‌توان به‌عنوان سازوکاری از حاکمیت شرکتی از طریق ارائه نوآوری‌های بیشتر برای کاهش نبود تقارن اطلاعاتی، بهبود گزارشگری مالی و معرفی رویه‌های کنترلی همراه با رویه‌های بهتر، معرفی و ارائه کرد.

پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، فرصت بهبود دیگری را نیز دربر دارد؛ به این معنی که اگرچه تئوری نمایندگی حاکی از این است که منافع مدیران از منافع مالکان جداساز و نوعی تضاد در این رابطه وجود دارد، تفسیر جایگزینی از این رابطه نیز وجود دارد.

تئوری مباشرت حاکی از این است که فرضهای تئوری نمایندگی درباره افزون‌سازی منافع فردی و شخصی، ممکن است برای همه مدیران صدق نکند. به‌عبارتی، برخلاف جهتگیری شخصی و افزون‌سازی منافع شخصی، برخی مدیران در حقیقت

حسابداری برحسب ارزشهای جاری، می‌تواند به‌طور بالقوه اثر تأییدی تهیه صورت‌های مالی براساس استانداردهای بین‌المللی را کاهش دهد. زمانی که ارزشهای نقدی بازار داراییها و بدهیها در دسترس نباشد، شرکتها برآوردهای خود از ارزشها را که شاید با ارزشهای بازار برابر نیستند، ارائه خواهند کرد و این امر موجب افزایش فرصتهایی برای دستکاری مدیران خواهد شد که به‌نوبه خود، سبب می‌شود صورت‌های مالی تهیه‌شده براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نسبت به استانداردهای داخلی، از قابلیت استناد و قابلیت تأییدپذیری کمتری برخوردار شوند (Balakrishnan et al., 2012).

قضاوت در اجرای استانداردها

نتایج تحقیقها نشانگر این امر است که اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، دربردارنده اعمال قضاوت و تفسیر استانداردها می‌باشد که خود می‌تواند سبب ایجاد تفسیرهای متفاوتی بین حساب‌رسان از بابت به‌کارگیری رویه‌های حسابداری مناسب شود (Sinaga and Wahuni, 2012). استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مبتنی بر اصول و کاربرد آن نیازمند تفسیر و قضاوتهایی است که خود نیازمند شرایطی مانند رقابت، مدیران آموزش‌دیده و باانضباط، حساب‌رسان مستقل، قوانین حمایت‌کننده گسترده از سرمایه‌گذاران و نظام حقوقی کارا می‌باشد. می‌توان گفت، بسیاری از این عوامل در کشورهای در حال توسعه به‌طور کامل شکل نگرفته است (He et al., 2009).

آموزش و یادگیری

پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، نیازمند آشنایی حسابداران و حساب‌رسان با این استانداردها در راستای تفسیر دقیق‌تر و اجرای صحیح‌تر این استانداردها می‌باشد که خود نیز نیازمند برنامه‌های آموزشی منظمی برای آموزش تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی، حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی با استانداردهای حسابداری جدید است.

نتایج تحقیقها نشان می‌دهد که وقتی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورهای غیرانگلیسی‌زبان پذیرفته می‌شود، ترجمه استانداردها از زبان اصلی آنها به زبان متفاوت ملی می‌تواند به تأخیر در فرایند پذیرش و اجرای درست استانداردهای بین‌المللی بینجامد (Larson and Street, 2004). از طرفی، ترجمه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌تواند سبب ایجاد ریسک ترجمه نادرست

ing Review, 2005, Vol. 14, No. 3, pp. 487-524

- Dahlgren J., and S. Nilsson, **Can Translations Achieve Comparability? The Case of Translating IFRSs into Swedish**, Accounting in Europe, 2012, 9(1), 39-59
- He X., T.J. Wong, and D. Young, **Challenges for Implementation of Fair Value Accounting in Emerging Markets: Evidence from IFRS Adoption in China**, Shanghai University of Finance and Economics, 2009
- Kao H.S., and T.H. Wei, **The Effect of IFRS, Information Asymmetry and Corporate Governance on The Quality of Accounting Information**, Asian Economic and Financial Review, 2014, 4(2): 226-256
- Kolsi M.Ch., and F. Zehri, **The Determinants of IAS/IFRS Adoption by Emergent Countries**, 2013
- Lapointe, P., D. Cormier, M. Magnan, and S. Guay-Anger, **On the Relationship between Voluntary Disclosure, Earnings Smoothing and the Value-Relevance of Earnings: The Case of Switzerland**, European Accounting Review, 2006, Vol. 15, No. 4, pp. 465-505
- Larson R.K., and D.L. Street, **Convergence with IFRS in An Expanding Europe: Progress and Obstacles Identified by Large Accounting Firms' Survey**, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 2004, 13(2), 89-119
- Maradona A.F., and A. Chand, **Development of Accounting Standards and the Process of Convergence with International Financial Reporting Standards (IFRS) in Indonesia**, Department of Accounting and Corporate Governance, Macquarie University, Sydney, Australia, 2014
- Sinaga R.U., and E.T. Wahyuni, **Out of the Shadows**, Accounting and Business International, July 2012, 55-56
- Tyrrall D., D. Woodward, and A. Rakhimbekova, **The Relevance of International Financial Reporting Standards to a Developing Country: Evidence from Kazakhstan**, The International Journal of Accounting, 2007, 42(1), 82-110
- Wai-To Leung R., **Cost of Equity Effects from Mandatory IFRS Adoption- The Importance of Reporting Incentives**, Heriot-Watt University, Edinburgh Business School, 2013
- Watts R., and J. Zimmerman, **Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards**, The Accounting Review, 1986, Vol. LIII, No. 1, pp. 112 -134

مباشرانی هستند که برای تأمین بهترین شکل منافع برای مالکان برانگیخته شده و تلاش می‌کنند. به بیان دیگر، پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بیشتر با تئوری مباشرت که دارای نگرش درازمدت، برون‌نگر و هدف افزون‌سازی منافع همه گروههای ذینفع می‌باشد، سازگار است؛ یعنی به‌نوعی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی سبب حرکت از دیدگاه تئوری نمایندگی به سمت تئوری مباشرت می‌شود.

پیچیدگی برخی استانداردهای حسابداری از بابت استفاده بیشتر از حسابداری ارزش بازار (ارزش منصفانه)، اعمال قضاوت در اجرای استانداردها ناشی از مبتنی بر اصول بودن استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، آموزش و یادگیری از بابت ترجمه استانداردها از زبان اصلی آنها به زبان متفاوت ملی و در نهایت ماهیت معامله‌ها در کشورهای در حال توسعه و زیر مالکیت دولتی که دارای معامله‌های درون‌گروهی زیادی هستند، از چالشهای جدی پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است.



پانوشتها:

- 1- International Financial Reporting Standards (IFRSs)
- 2- Agency Theory
- 3- Stewardship Theory
- 4- Economic Man
- 5- Self-Actualizing Man
- 6- Self-Serving
- 7- Collective Serving
- 8- Control Mechanisms
- 9- Trust
- 10- Power Gap

منابع:

- Balakrishnan K., X. Li, and H. Yang, **Mandatory Financial Reporting and Voluntary Disclosure: Evidence from Mandatory IFRS Adoption**, The Wharton School, University of Pennsylvania, 2012
- Ball R., A. Robin, and J.S. Wu., **Incentives versus Standards: Properties of Accounting Income in Four East Asian Countries**, Journal of Accounting and Economics, 2003, 36, 235-270
- Cuijpers R., and W. Buijnik, **Voluntary Adoption of Non Local GAAP in the European Union: A Study of Determinants and Consequences**, European Account-