

حسابداری بین‌الملل و کشورهای در حال توسعه

سکینه شبیه

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز

s-sheibeh@phdstu.scu.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۵/۱۲ ، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۱۰/۶

چکیده

علی‌رغم اینکه استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی سری جهانی از استانداردهای حسابداری بوده و اصولاً باید تفاوت‌های موجود در کشورهای مختلف را پوشش دهد، اما از این منظر در سطح جهان به شدت مورد بحث و نقد قرار دارند. در این تحقیق چالش‌های مذکور به ویژه در کشورهای در حال توسعه مورد توجه قرار گرفته و بر اساس مطالعات و تجربیات محققان دیگر، بر فرآیند اجرای استانداردهای بین‌المللی در این کشورها تأکید می‌شود. در تحقیق حاضر سعی شده ضمن بیان دلایل اتخاذ استانداردهای بین‌المللی توسط کشورهای در حال توسعه، عمده‌ترین علل ناکارآمدی، موانع و محدودیت‌های اجرا نیز بیان شود. مروری بر مطالعات انجام شده در این زمینه و مبانی نظری ذکر شده در تحقیق نشان می‌دهد که در اکثر کشورهای در حال توسعه، فقدان آموزش کافی و مکانیزم‌های اجرایی مناسب و هم‌چنین وجود نفوذ سیاسی شدید و حرفه حسابداری ناکارآمد از مهم‌ترین مشکلات در پذیرش و اجرای مناسب استانداردهای بین‌المللی است.

واژه‌های کلیدی: استانداردهای حسابداری بین‌المللی، استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، کشورهای در حال توسعه

مقدمه

جهانی شدن فرآیندی تاریخی است که در پاسخ به نیاز به بهبود تسهیم منابع و توسعه‌ی هر چه سریع‌تر بازارها و اقتصاد جهانی ایجاد شده است. مرور عقاید و نظریات دانشمندانی چون اسمیت، ریکارد و مارکس درباره‌ی پدیده‌ی جهانی شدن گویای این مطلب است. جهانی شدن دیگر جزئی از رشد نیست بلکه به کانون و قلب راهبردها راه یافته است و بیش از هر چیز، بازارهای سرمایه را تحت تأثیر خود قرار داده است. از آن جا که حسابداری زبان کسب و کار و تجارت است و یکی از ارکان اساسی بازارهای سرمایه را به خود اختصاص می‌دهند می‌توان ادعا کرد جهانی سازی بازارهای سرمایه، قبل از هر چیز یکنواختی در حسابداری را می‌طلبد [۱] و جهانی شدن اقتصاد، معنی و مفهوم مرزهای فیزیکی (به لحاظ اقتصادی) را کم رنگ‌تر کرده و همگن بودن و مقایسه پذیری اطلاعات کشورها را بیش از پیش ضروری ساخته است [۵].

در حقیقت سرمایه گذاران فرصت‌های سرمایه‌گذاری را در کل جهان جست و جو می‌کنند، بسیاری از واحدهای تجاری به دنبال بسط فعالیت‌های خود در خارج از مرزهای کشورشان بوده و به دنبال سرمایه با پایین‌ترین هزینه هستند، ادغام در میان بزرگترین بازارهای بورس جهان ادامه دارد و بیشترین معاملات سرمایه‌گذاری از طریق اینترنت انجام می‌شود. پیش‌نیاز تمامی این فعالیت‌ها شفافیت و دقت در گزارشگری شرکتهاست تا سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان و سایر کاربران این قبیل اطلاعات بتوانند عملکرد شرکت‌ها را از یک کشور به دیگری مورد مقایسه قرار دهند. رفع این نیازها و اقدام در جهت سهولت مقایسه‌پذیری عملکرد شرکت‌ها و تصمیم‌گیری به منظور خرید، نگه‌داری و یا فروش تنها از طریق کاهش و یا حذف تفاوت در سیاست‌های حسابداری و اصول بین‌کشورها عملی می‌شود [۱۸] و این امر به نوبه‌ی خود ضرورت وجود یک سری واحد از استانداردهای حسابداری جهانی را ایجاد می‌کند. بنابراین با هدف کاهش تفاوت‌های جهانی در استانداردهای حسابداری، هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، اقدام به تدوین استانداردهای بین‌المللی کرد.

تا سال ۲۰۰۵ کاربران اصلی این استانداردهای بین‌المللی اتحادیه اروپا و کشورهای صنعتی بود اما در سال‌های اخیر شاهد رواج این استانداردها در میان کشورهای در حال توسعه هستیم. علیرغم این گسترش و نفوذ، مقالات اندکی به بررسی اعمال و اتخاذ استانداردهای بین‌المللی در کشورهای در حال توسعه پرداخته‌اند. به همین دلیل در این تحقیق سعی شده ضمن ارائه جزئیاتی پیرامون استانداردهای حسابداری بین‌المللی به بیان علل، موانع و مشکلات اجرای این قبیل استانداردها در کشورهای در حال توسعه پرداخته شود.

استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی^۱

هماهنگ‌سازی رویه‌های حسابداری، نخست در درون کشورها و با وضع استانداردهای حسابداری ملی آغاز شد. پس از آن با رشد بازارها و افزایش مبادلات بین‌المللی کالا، خدمات و سرمایه موضوع همسانی گزارش‌های حسابداری در سطح بین‌المللی نیز مطرح شد. رشد فعالیت‌های اقتصادی در سطح بین‌المللی، نیاز به سرمایه‌گذاری خارجی و دستیابی به اطلاعات قابل اتکا و قابل مقایسه با هزینه کم باعث شد تا مسئله‌ی هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری اهمیت خاصی پیدا کند [۲].

بین سال‌های ۱۹۷۳ و ۲۰۰۰، استانداردهای بین‌المللی توسط کمیته‌ی استانداردهای حسابداری بین‌المللی^۲ وضع می‌شد. طی این مدت مقررات تدوین شده توسط این کمیته تحت عنوان استانداردهای حسابداری بین‌المللی^۳ نامیده می‌شد. از آوریل ۲۰۰۱، وظیفه‌ی قانون‌گذاری به سازمان جدیدی به نام هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی^۴ واگذار شد. این هیأت قوانین خود را تحت عنوان استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی نامید و هدف رسمی خود را چنین بیان کرد: «ارائه‌ی 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 می‌کند تا به

1. International Financial Reporting standards (IFRS)

2. International Accounting Standards Committee (IASC)

3. International Accounting standards (IAS)

4. International Accounting Standards Boards (IASB)

فعالان بازارهای جهانی سرمایه و سایر استفاده‌کنندگان که تصمیمات اقتصادی می‌گیرند کمک کند». (سایت هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی)^۱.

تا به امروز تقریباً ۱۳۰ کشور استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را اتخاذ کرده و یا در مرحله‌ی اتخاذ آن هستند که شامل اقتصادهای بزرگ گروه ۲۰ و ۱۱۰ کشور توسعه یافته و در حال توسعه دیگر می‌باشد. از این تعداد قریب به ۱۰۵ کشور به طور کامل استانداردهای بین‌المللی را اتخاذ کرده‌اند. به این معنی که این استانداردهای را لغت به لغت همانند استانداردهای ملی و بدون هیچ گونه انحرافی اجرا می‌کنند و مابقی کشورها این استانداردهای بین‌المللی را برای گزارشگری تمام یا اغلب شرکتهای بورسی که براساس قوانین بازار معامله می‌کنند الزامی کرده است [۲۰]. کاربرد استانداردهای بین‌المللی اغلب مزایایی را به همراه دارد که این مزایا علل پیدایش و تدوین این استانداردها محسوب می‌شوند که در ادامه به صورت خلاصه به آنها اشاره می‌شود.

یکی از مهم‌ترین اهداف یکسان‌سازی جهانی استانداردهای حسابداری افزایش قابلیت مقایسه‌ی صورت‌های مالی است. با پیوسته شدن بازارهای سرمایه 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 اثربخش‌تری توزیع خواهد شد. همچنین گسترش و پذیرش استانداردهای بین‌المللی هزینه‌های مقایسه را برای شرکت‌ها کاهش داده و ثبات رویه را در حسابرسی بهبود می‌بخشد و از طرفی با کاهش نقدینگی بازار، هزینه معاملات برای سرمایه‌گذاران و هزینه سرمایه، انتقال و جریان سرمایه‌ی جهانی را افزایش داده و تسهیل می‌کند [۱۵].

از دیگر مزایای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، دقت و جامعیت بالاتر این استانداردها نسبت به استانداردهای ملی است. به این دلیل که حسابداران حرفه‌ای سراسر جهان بر مجموعه‌ی واحدی از استانداردها متمرکز شده و به این ترتیب نقاط ضعف این استانداردها کاملاً آشکار می‌شود و از طریق رفع اشکالات، کیفیت این استانداردها بهبود یافته که ارتقا در میزان شفافیت و کیفیت گزارشگری مالی را به همراه دارد [۱۶].

اجرای سیستم گزارشگری XBRL به عنوان یک روش نوین گزارشگری با کمترین هزینه مزیت دیگر کاربرد استانداردهای بین‌المللی می‌باشد. در واقع زیر بنای اساسی برای اجرای این سیستم گزارشگری، تدوین واژه نامه^۳ است که این واژه نامه باید بر اساس استانداردهای حسابداری و گزارشگری رایج هر کشور باشد. از آنجا که سازمان بین‌المللی XBRL قبلاً اقدام به تهیه‌ی این واژه نامه بر اساس استانداردهای حسابداری بین‌المللی نموده است و به صورت مرتب برای تغییرات در این استانداردها به روز می‌شود و از طرفی بدون حق تألیف می‌باشد لذا، استفاده از استانداردهای بین‌المللی می‌تواند بکارگیری این سیستم گزارشگری را با کمترین هزینه عملی سازد (پورتال XBRL ایران).

1. <http://www.iasb.org/about/contitution.asp>

2. G 20

3. Taxonomy

اجرای استانداردهای بین‌المللی در کشورهای در حال توسعه

در سال ۲۰۰۲، پارلمان اروپا مقرراتی مبنی بر الزام کاربرد استانداردهای مالی گزارشگری بین‌المللی برای صورت‌های مالی تلفیقی شرکت‌های بورسی اتخاذ کرد که از سال ۲۰۰۵ لازم‌الاجرا می‌شد. در فوریه ۲۰۰۶ نیز هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی با هیأت استانداردهای حسابداری مالی^۱ مشترکاً تفاهم‌نامه‌ای را مبنی بر توسعه کیفیت استانداردهای حسابداری به منظور کاربرد در بازارهای بورس بین‌المللی صادر کردند. علیرغم اینکه نسخه اولیه این استانداردهای گزارشگری بین‌المللی، بر کشورهای توسعه یافته متمرکز شده بود اما پس از چندی شرکت‌های بزرگ خواهان انتشار این استانداردها در میان کشورهای در حال توسعه نیز شدند [۲۴].

اگرچه هدف ابتدایی کشورهای در حال توسعه از روی آوردن به استانداردهای بین‌المللی، شکل دادن و توسعه سیستم‌های حسابداری ملی و رضایت بخش کردن و بالا بردن دقت گزارش‌های مالی و حسابداری به منظور جذب سرمایه‌گذاری‌های خارجی خود بود اما در نهایت علل و دلایل دیگری منجر به ورود استانداردهای بین‌المللی به این کشورها شد [۱۷].

یکی از مهم‌ترین عوامل همگرایی و نزدیک شدن استانداردهای ملی کشورهای در حال توسعه به استانداردهای بین‌المللی و پذیرش یا اتخاذ این استانداردها، فرآیندی است که از آن با عنوان هم‌ریختی یاد می‌شود. تئوری هم‌ریختی (هم‌شکلی)^۲ نوعی فرآیند محدود کننده است که یک واحد را مجبور به شباهت با واحدهای دیگر در یک جمعیت یا جامعه می‌کند تا همگی با شرایط محیطی مشابهی مواجه شوند. این تئوری را می‌توان به دو دسته هم‌ریختی سازمانی و رقابتی تقسیم کرد. هم‌ریختی سازمانی نیز خود به سه دسته هم‌ریختی اجباری^۳، هم‌ریختی تقلیدی^۴ و هم‌ریختی هنجاری^۵ تقسیم می‌شود که در این تحقیق از هم‌ریختی اجباری و تقلیدی به عنوان دو عامل مهم گرایش کشورهای در حال توسعه به استانداردهای بین‌المللی نام برده شده و به تعریف آنها می‌پردازیم [۱۱].

هم‌ریختی اجباری

این شکل از هم‌ریختی از تمام حوزه‌های محیط سازمانی یا سیاسی ناشی می‌شود و نشأت گرفته از یک فشار رسمی یا غیررسمی است که معمولاً به صورت اجبار، ترغیب و یا دعوت به اتخاذ یک سری سیاست‌های ویژه از طریق مراجع مافوق بر سازمان‌ها تحمیل می‌شود. استانداردهای بین‌المللی نمونه‌ای از این سیاست‌ها می‌باشد و مرجع و سازمانی که ممکن است به صورت داخلی بر اتخاذ این استانداردها اثر گذار باشد، کمیسیون بورس و اوراق بهادار می‌باشد. کشور مصر، کشوری است که از این شیوه به منظور اتخاذ استانداردهای بین‌المللی استفاده کرده است. در این کشور دولت و مراجع دولتی چندین قانون اداری را به منظور افشای مالی وضع کرده و اجرای آنها را توسط شرکت‌ها الزامی نموده است [۱۲].

هم‌ریختی اجباری نه تنها تحت تأثیر عوامل و مراجع داخلی بلکه گاهی می‌تواند متأثر از فشارهای خارجی بوده و از فاکتورهای بیرونی ناشی شود. در کشورهای در حال توسعه اتخاذ استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در مقیاس

1. FASB

2. Isomorphism Theory

3. Coercive Isomorphism

4. Mimetic Isomorphism

5. Normative Isomorphism

وسیع تحت تأثیر عوامل خارجی مثل شرکت‌های حسابداری بین‌المللی و فشار سازمان‌های بین‌المللی می‌باشد. این سازمان‌های بین‌المللی شامل بانک جهانی، صندوق بین‌المللی پول^۱، کمیته‌ی بازل^۲، سازمان بین‌المللی کمیسیون بورس و اوراق بهادار^۳ و فدراسیون بین‌المللی حسابداری^۴ بوده که مغز متفکر فرمول‌بندی این استانداردهای بین‌المللی هستند [۱۱].

هووارا (۱۹۹۵) معتقد است که مؤسسات امپریالیستی مثل بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول به سازمان‌های فعال و مهم مسئول برای تکثیر و رواج استانداردهای بین‌المللی حسابداری در کشورهای در حال توسعه بدل شده‌اند. این سازمان با وام دادن و کمک‌های مالی نفوذ و قلمرو خود را در این کشورها گسترش داده و با تسلط بر فعالیت‌های حسابداری و مالی، آنها را ملزم می‌کنند صورت‌های مالی خود را به نحوی که این سازمان‌های حامی می‌خواهند تهیه کنند [۱۳].

اگرچه ویلکینسون (۱۹۹۵) عقیده دارد که اصول و فعالیت‌های حسابداری کشورهای سرمایه‌گذاری غربی به هیچ وجه به کشورهای در حال توسعه فروخته نمی‌شود و صرفاً هدف از اعمال آنها حمایت از کیفیت برتر و رفع نیازهای محلی است اما پونتس و سونینگام (۱۹۹۸) نشان دادند که سازمان‌های حامی و بین‌المللی به جای کمک در جهت بهبود و اصلاح حسابداری در کشورهای در حال توسعه تنها با هدف تحمیل استانداردهای وضع شده توسط هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی بر این کشورها تلاش می‌کنند.

هم‌ریختی تقلیدی

این نوع هم‌ریختی برخلاف هم‌ریختی اجباری نشأت گرفته از پاسخ استانداردها به عدم اطمینان است. درجه‌ی عدم اطمینان یک نیروی قدرتمند برای ترغیب به تقلید محسوب می‌شود. این دیدگاه وجود دارد که سازمان‌ها فعالیت‌ها، استانداردها و اصول سازمان‌های موفق را کپی یا تقلید می‌کنند مادامی که درباره‌ی تأثیرات اصول فعلی بر روی سازمان خود عدم اطمینان داشته باشند. بنابراین در همین راستا می‌توان گفت زمانی که کشوری درک ضعیفی از تکنولوژی دارد، اهدافش غیرشفاف بوده و محیطی که در آن فعالیت می‌کند دارای عدم اطمینان باشد این احتمال وجود دارد که مدل کشورهای موفق را تقلید کرده و آن را معیار عمل خود قرار دهد. این تئوری را می‌توان یکی از مهم‌ترین عوامل روی آوردن کشورهای در حال توسعه به استانداردهای بین‌الملل دانست، استانداردهایی که نسخه‌ی اولیه آن برای کشورهای توسعه یافته تجویز شد [۱۱].

موانع و مخاطرات کاربرد استانداردهای بین‌المللی در کشورهای در حال توسعه

جهانی شدن بازارهای سرمایه به عنوان نیروی محرکه هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری مطرح می‌شود. با این دیدگاه می‌توان دعا کرد که این استانداردهای بین‌المللی به خوبی با مقاصد کشورهای جهان اول مطابقت دارد اما برای کشورهای جهان سوم که به ندرت دارای بازارهای مالی توسعه یافته هستند چندان کارآمد نبوده و می‌تواند اثرات نامطلوبی را به همراه داشته باشد [۸].

1. International Monetary Fund (IMF)

2. Basel Committee

3. International Organization of Securities Commissions (IOSCO)

4. International Federation of Accounting (IFAC)

میر و راهامان (۲۰۰۵) عقیده دارند که اجرای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در کشورهای در حال توسعه به معنی اتخاذ دسته‌ای از استانداردهای حسابداری است که متناسب با نیاز این کشورها نمی‌باشد به این دلیل که سیاست‌های اقتصادی و اجتماعی متفاوتی در کشورهای مذکور نسبت به کشورهای توسعه یافته حاکم است و این در حالی است که استانداردهای بین‌المللی به شدت تحت تأثیر کشورهای صنعتی پیشرفته می‌باشد و مخاطب اصلی آن چنین کشورهای توسعه یافته‌ای است. بنابراین اتخاذ این استانداردها، سطح بالایی از توسعه اقتصادی را به منظور بازدهی مطلوب و اجرای موفقیت آمیز می‌طلبد و این در حالی است که کشورهای در حال توسعه با ویژگی‌هایی همچون توسعه‌ی اندک انسانی، تسلط بخش عمومی و حرفه‌ی حسابداری توسعه نیافته شناخته می‌شوند [۱۶].

از اینرو کاربرد استانداردهای بین‌المللی در چنین کشورهایی با موانع و محدودیت‌هایی همراه است که در ادامه به برخی از آنها اشاره می‌شود.

آموزش

استانداردهای بین‌المللی کاملاً پیچیده بوده و فهم آن مستلزم دانش کافی نه تنها در زمینه‌ی حسابداری بلکه در سایر رشته‌ها از جمله محاسبات آماری، مالی و... می‌باشد. بنابراین پذیرش آنها نیازمند سطح بالایی از تجربه در میان کشورها و شرکت‌های تابعه است [۲۴]. به طوری که استریت (۲۰۰۲) بیان می‌کند که اتخاذ استانداردهای بین‌المللی به عنوان یک تصمیم استراتژیک اجتماعی مطرح می‌باشد که فهم، تفسیر و کاربرد آنها نیازمند سطح مشخصی از تحصیلات و آموزش دانشگاهی است به طوری که فقدان آن به یک چالش عمده در اجرای استانداردهای بین‌المللی در میان کشورهای در حال توسعه بدل شده است.

زبان

کاربرد استانداردهای بین‌المللی به زبانی غیر از انگلیسی مشکلات بسیاری از لحاظ ترجمه ایجاد می‌کند. تحقیقات پیشین در زمینه‌ی حسابداری و سایر رشته‌ها نشان داده است که کلمات به آسانی از یک زبان به زبان دیگر قابل ترجمه نیستند و یافتن معادل صحیح برای لغتی در زبان دیگر کار بسیار دشواری است. بنابراین این خطر وجود دارد که استانداردها در هنگام تدوین استانداردها به زبان انگلیسی مفهومی را در ذهن داشته باشند که به راحتی قابل انتقال و معادل‌سازی به زبانی دیگری نباشد و در نهایت در ترجمه‌ی آن از عباراتی استفاده شود که خروجی و مفهوم کاملاً متفاوتی را به دست دهد که بزرگترین پیامد آن کاهش قابلیت مقایسه است، ویژگی که ارتقا و افزایش آن مهم‌ترین هدف هماهنگ‌سازی استانداردها معرفی شده است [۱۴].

این مشکل در ارتباط با ترجمه‌ی عبارات عمومی بیش از عبارات تخصصی نمایان می‌شود و استانداردهای مبتنی بر اصول نیز دارای عبارات و اصطلاحات عمومی بیشتری نسبت به استانداردهای مبتنی بر قاعده هستند. بنابراین از آن جا که استانداردهای بین‌المللی مبتنی بر اصول می‌باشند و نیاز به قضاوت حرفه‌ای بیشتر داشته و قابلیت انعطاف‌پذیری بیشتری را در تفسیر امکان‌پذیر می‌سازد، با اجرای آنها چالش‌ها و عدم اطمینان‌ها در زمینه ترجمه دوچندان می‌شود [۷].

قوانین و ضمانت اجرا

تحقیقات قبلی نقش و اهمیت قوانین بورس اوراق بهادار را در ایجاد، اجرا و اجبار استانداردهای ملی نشان داده‌اند [۲۱]. کریستنسن و همکاران (۲۰۱۰) نیز عقیده دارند که تأثیر اصول و قوانین حسابداری به اجرا و اعمال آنها بستگی دارند و

تولید و تدوین این اصول بدون ضمانت اجرایی چیزی بیش از یک رفتار سمبولیک نخواهد بود. اصول و استانداردهای بین‌المللی نیز به منظور اجرا نیازمند یک قانون‌گذار فعال چه در بخش خصوصی و چه در بخش دولتی بوده تا با تنظیم قوانین مدون و مکانیزم‌های اجرایی مناسب شرکت‌ها را ملزم به اعمال این استانداردها کند [۱۷].

جاگی و لو (۲۰۱۱) پیشنهاد کردند که قوانین کمیسیون بورس بسیار قوی و جدی به ویژه در کشورهایی که حامی کمتری برای سرمایه‌گذاران وجود دارد نیاز است.

اما همانطور که تحقیقات نشان داده است چنین مکانیزم‌های اجرایی در کشورهای در حال توسعه وجود ندارد و هیچ‌گونه شواهدی مبنی بر الزام به اجرای استانداردها و قوانین حامی سرمایه‌گذاران در کشورهای جهان سوم دیده نشده است. البته لازم به ذکر است که کیفیت این قوانین اجرایی نیز برای کارایی اجبار و تحمیل استانداردها که در نهایت منجر به کیفیت گزارشگری مالی شود، لازم و ضروری است [۹].

نفوذ و ارتباطات سیاسی

شرکت‌هایی با ارتباطات سیاسی و قدرت چانه‌زنی، اغلب وام‌هایی ارزان با بهره اندک از بانک‌های وابسته به دولت دریافت می‌کنند. بنابراین خود را نیازمند بازارهای سرمایه‌ی خارجی نمی‌دانند و تمایلی به اجرای استانداردهای بین‌المللی ندارند [۱۰]. طبق تحقیقات انجام شده این ارتباطات سیاسی و تأثیرگذاری آنها بر سیستم و قوانین حسابداری در کشورهای در حال توسعه بیشتر بوده و همین عامل، افشا و گزارشگری مالی را تحت الشعاع خود قرار داده است. کمیسیون بورس و اوراق بهادار نیز در ارتباط با شرکت‌هایی که وابستگی و ارتباطات سیاسی دارند بسیار ملایم می‌باشد [۱۷]. به طوری که در تحقیقی که اخیراً توسط کوریا (۲۰۱۴) انجام شده است نشان داده شده که شرکت‌هایی که از لحاظ سیاسی مرتبط هستند به طور میانگین کمتر احتمال دارد که مشمول قوانین اجباری و تحمیلی کمیسیون قرار بگیرند و در صورت تخلف با جرائم پایین‌تری مواجه شده و کمتر تحت پیگرد قانون قرار می‌گیرند و چنین شرایطی در کشورهای در حال توسعه بیشتر به چشم می‌خورد [۹]. این در حالی است که نوبز (۱۹۹۸) نشان داد که عوامل سیاسی قدرت توضیحی قابل توجهی در ارتباط با سیستم حسابداری و اصول و استانداردهای مربوطه در کشورهای غربی توسعه یافته ندارد. گذشته از این برخی بررسی‌های انجام شده در کشورهای جهان سوم گویای این حقیقت است که اکثریت انتصاب‌های مدیران کمیسیون بورس در این کشورها سیاسی بوده به طوری که به جای ماکزیم کردن ثروت سهامداران، اهداف و انگیزه‌های سیاسی مدنظر بوده و معیار عمل و تصمیم‌گیری‌ها قرار می‌گیرد [۲۲].

بنابراین حتی در صورت وجود قوانین کمیسیون در ارتباط با افشا و ضمانت اجرایی اصول و استانداردها، وجود نفوذ سیاسی در کشورهای در حال توسعه مانع از این می‌شود که شرکت‌ها در برابر این قوانین به عنوان یک مکانیزم اجرایی از جایگاه برابری برخوردار باشند و لازم الاجرا بودن آنها برای شرکت‌های مختلف دارای شدت و ضعف است. این عامل منجر می‌شود که علی‌رغم پذیرش استانداردهای بین‌المللی، اجرای آن در چنین کشورهایی با محدودیت همراه باشد و از کارایی و هماهنگی لازم برخوردار نباشد. در حقیقت، روابط سیاسی منجر به سطوح متفاوت رعایت در میان شرکت‌ها شده و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد که نتیجه‌ی آن عدم دستیابی به اهداف و مزایای هماهنگ‌سازی استانداردهاست. به همین دلیل است که شماری از محققین به این موضوع اشاره کرده‌اند که مزایای بکارگیری استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی تحت تأثیر عواملی همچون الزامات قانونی و سیاسی و میزان

تفاوت بین استانداردهای ملی و بین‌المللی قرار می‌گیرد به نحوی که نتایج و پیامدهای متفاوتی از اجرای استانداردهای بین‌المللی در کشورهای مختلف انتظار می‌رود [۲۱].

پیشینه تحقیق

مزایای بالقوه استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی و دلایل اتخاذ این استانداردها در کشورهای در حال توسعه به شدت مورد بحث است. مطالعات چندی ضمن بررسی اتخاذ و پذیرش استانداردهای بین‌المللی در کشورهای در حال توسعه، تفاوت و موانع در اجرای این استانداردها را مورد توجه قرار داده اند [۲۰].

پودل و همکاران (۲۰۱۴) در تحقیق خود اتخاذ استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را در کشور نپال مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که تصمیم به اتخاذ این استانداردها در نپال پاسخی به نیازهای محلی و بیش از آن تحمیلی از سوی سازمان‌هایی مثل بانک توسعه آسیا، صندوق بین‌المللی پول و بانک جهانی بود. اما به دلیل کمبود جدی حسابداران با کیفیت و عدم توسعه‌ی کافی حرفه‌ی حسابداری، این کشور آماده به کارگیری و اتخاذ این استانداردها نبود. همچنین مشکلات اجتماعی مثل فساد و تقلب منجر به ایجاد اختلال در اجرای استانداردهای بین‌المللی شد [۲۱].

پررا و بایدون (۲۰۰۷) در مقاله‌ی خود دلایل عدم اتخاذ استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را در اندونزی مورد ارزیابی قرار داده و عنوان کردند که سطح پایین فردگرایی و حرفه گرایی و فاصله زیاد قدرت باعث شده است محافظه‌کاری در سطح بالایی در این کشور اعمال شود. این موضوع کاهش دقت در گزارشگری و عدم شفافیت و پاسخگویی در سازمان‌ها را به همراه دارد و به عنوان عاملی جدی در عدم اجرای استانداردهای بین‌المللی قلمداد می‌شود. آنها متذکر شدند که اتخاذ این استانداردها در اندونزی نیازمند تغییر از رویکرد مبتنی بر اعتباردهندگان به رویکرد مبتنی بر سهامداران است [۱۹].

در پژوهش دیگری حسن و همکاران (۲۰۱۴) اتخاذ استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی و عوامل موثر بر اجرا و توسعه‌ی آن را در کشور عراق بررسی کردند. براساس نتایج به دست آمده مهم‌ترین عامل در اتخاذ این استانداردها در عراق، فشار اجباری از سوی کشورهای غربی و سازمان‌های بین‌المللی عنوان شده است. محققین دلیل این فشار را دو عامل معرفی کرده‌اند. یکی این موضوع که عراق به دلیل افزایش یافتن تقاضا برای نفت و انرژی نقش پررنگی در اقتصاد جهانی بازی می‌کند و در حال حاضر ۳٪ از تولیدات نفتی جهان را تأمین می‌کند و دیگر اینکه سرمایه‌گذاران علاقه‌ی زیادی به سرمایه‌گذاری در کشور عراق به ویژه در بخش منابع طبیعی از خود نشان داده‌اند [۱۲].

نورونابلی (۲۰۱۴) تأثیر کمیسیون بورس و اوراق بهادار را به عنوان یک مکانیزم اجرایی و اهرم فشار بر اجرای استانداردهای بین‌المللی ارزیابی کرد. وی به این نتیجه رسید که فقدان مکانیزم‌های اجرایی در کشور بنگلادش مانع از اجرای استانداردهای بین‌المللی می‌شود که دلیل آن سطح بالای ارتباطات سیاسی در این کشور است [۱۷].

زغال و مدھی (۲۰۰۶) در تحقیق خود بر اتخاذ استانداردهای حسابداری بین‌المللی / استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در کشورهای در حال توسعه تأکید کردند. آنها در نمونه‌ی خود ۶۴ کشور در حال توسعه را انتخاب کردند که بخشی از آنها استانداردهای بین‌المللی را اتخاذ کرده و نیمی دیگر اتخاذ نکرده بودند. نتایج به دست آمده نشان داد

کشورهای در حال توسعه‌ای که دارای بازار سرمایه مناسب و سطح آموزش و رشد اقتصادی بالا بوده بیشتر متمایل به اتخاذ استانداردهای بین‌المللی هستند [۲۳].

همچنین در تحقیقی مشابه زهری و چوایی (۲۰۱۴) نشان دادند که کشورهای در حال توسعه‌ای که استانداردهای بین‌المللی را انتخاب و اتخاذ کرده‌اند، دارای سطح بالایی از رشد اقتصادی، سیستم قانونی عرفی^۱ و سطح تحصیلات پیشرفته هستند [۲۴].

هورتا و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهش خود مشکلات ترجمه استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را از انگلیسی به اسپانیایی مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها بیان کردند که ترجمه‌ی این استانداردها به زبانی غیر از انگلیسی چالش‌های عمده‌ای را به وجود آورده و منجر به خروجی‌های متفاوت می‌شود. این بحران زمانی که عبارات عمومی بیشتری در استاندارد وجود داشته باشد تشدید می‌شود [۱۴].

ماداواکی (۲۰۱۲) به بررسی فرآیند اتخاذ استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در کشور نیجریه پرداخت. وی عنوان کرد که این کشور به منظور برخوردار شدن از مزایای هماهنگ‌سازی استانداردها از قبیل جذب سرمایه‌گذاری خارجی و کاهش هزینه سرمایه اقدام به اتخاذ استانداردهای بین‌المللی کرد. ولی در اجرای این استانداردها با چالش‌هایی همچون نبود یک چارچوب نظارتی و قانونی انسجام یافته و عدم آگاهی و آموزش کافی کارکنان مواجه شد. این محقق نشان داد، غلبه کردن بر این مشکلات نیازمند آموزش و پرورش قوی و به کار گرفتن اعضای مستقل برای نظارت بر استانداردهای حسابداری و حسابرسی می‌باشد [۱۵].

فرآیند بکارگیری استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی توسط آلپ و آستنداک (۲۰۰۹) مورد بررسی قرار گرفت و نتایج اتخاذ آن در کشورهای در حال توسعه از جمله ترکیه ارزیابی شد. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که ترکیه در اتخاذ این استانداردها با مشکلاتی همچون پیچیدگی در ساختار استانداردهای بین‌المللی، کمبود دانش و مسائل مربوط به کاربرد و اجرا مواجه شده است [۶].

مشابه با سایر کشورهای در حال توسعه، ایران نیز به رویکرد هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری توجه داشته و در تدوین استانداردها، از استانداردهای بین‌المللی استفاده می‌کند. در عین حال در این استانداردها برخی تعدیلات در راستای بومی‌سازی اعمال گردیده است [۱]. اما با وجود اهمیت بکارگیری استانداردهای بین‌المللی، براساس اطلاعات مندرج در وبگاه هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، ایران در هیچ یک از دو گروه کشورهایی که استانداردهای بین‌المللی را پذیرفته یا در حال پذیرش است قرار ندارد. اگرچه در تدوین استانداردهای ملی از استانداردهای بین‌المللی استفاده شده ولی این به مفهوم پذیرش رسمی استانداردهای بین‌المللی نیست. از عمده دلایل عدم اتخاذ و پذیرش کامل استانداردهای بین‌المللی در ایران را می‌توان پیامدهای مالیاتی ناشی از گزارشگری به ارزش منصفانه و عدم توجیه اقتصادی کاربرد استانداردهای بین‌المللی برای واحدهای اقتصادی کوچک دانست [۴].

رحمانی و علیپور (۱۳۸۹) نیز در تحقیقی که بین دو گروه حرفه‌ای و دانشجویی انجام دادند، ده عامل را به عنوان مهم‌ترین موانع پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی در ایران معرفی کردند که به ترتیب اهمیت عبارتند از: عدم آموزش استانداردهای بین‌المللی در دانشگاهها، عدم حضور موثر در مجامع حرفه‌ای حسابداری و بازارهای مالی، عدم گسترش بازار سرمایه به عنوان یک بورس بین‌المللی و موانع سرمایه‌گذاری خارجی در ایران، سیستم و قوانین مالیاتی

1. Common law

کشور، پایین بودن سطح مبادلات بین‌المللی به خصوص از لحاظ تامین منابع مالی، نگرانی از عدم درک ذینفعان ناشی از تغییرات، فقدان زیرساخت‌های اقتصاد توسعه‌یافته مانند بازارهای متشکل در کشور و تفاوت محیط کسب و کار، ساختار سرمایه و مالکیت در کشور، فقدان آشنایی حسابداران، استفاده‌کنندگان و حساب‌برسان با استانداردهای بین‌المللی حسابداری و نفوذ برخی از شرکت‌های بزرگ و بانک‌ها در کشور [۲]. هم‌چنین گراوند (۱۳۹۴) استفاده از ارزش منصفانه، شرایط اقتصادی و سیاسی نامشابه و عدم حفظ منافع همه‌ی گروه‌های ذینفع را از عمده چالش‌های پیش روی استانداردهای بین‌المللی برشمرد [۳].

نتیجه‌گیری

استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی گویای تغییر در قوانین مهم حسابداری در سال‌های اخیر بوده است و اتخاذ این استانداردها به عنوان زبان مشترک گزارشگری مالی، شتاب فزاینده‌ای در میان کشورهای جهان گرفته است. به طوری که بیشتر کشورها یا این استانداردهای بین‌المللی را اتخاذ کرده و یا استانداردهای محلی خود را با آنها همگرا کرده‌اند. علی‌رغم اینکه استانداردهای بین‌المللی، قابلیت مقایسه و دقت گزارشگری را افزایش داده و باعث کاهش هزینه‌ی اطلاعات و عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود و از این طریق نقدینگی، رقابت و کارایی را در بازار افزایش می‌دهد، اما تحقیقات نشان داده است که تفاوت در فرهنگ، سیاست و فعالیت‌های تجاری موانع قابل توجهی را در اجرای یک سیستم مالی جهانی واحد با دسته‌ای از استانداردهای همگن ایجاد می‌کند. این موانع و محدودیت‌ها در کشورهای در حال توسعه به دلیل سطح پایین رشد و توسعه‌ی اقتصادی و بازارهای سرمایه، نسبت به کشورهای توسعه‌یافته و صنعتی دو چندان می‌شود. در همین راستا در این مقاله سعی شده ضمن بیان دلایل اتخاذ و روی آوردن کشورهای در حال توسعه به استانداردهای بین‌المللی، عمده‌ترین موانع و محدودیت‌های اجرا در این کشورها را نیز برشمارد.

نتایج به دست آمده از تحقیق‌های انجام شده پیرامون فرآیند اجرای استانداردهای بین‌المللی در کشورهای در حال توسعه نشان می‌دهد که اکثر این کشورها از نداشتن برنامه و هدف مشخص و آموزش کافی، نفوذ سیاسی شدید، فقدان مکانیزم‌های اجرایی مناسب و عدم کارایی و تخصص کافی حرفه‌ی حسابداری در اجرا رنج می‌برند. همین عوامل باعث شده که برخی از کشورهای جهان سوم از پذیرش استانداردهای بین‌المللی ممانعت کرده و یا در صورت پذیرش به مزایای مورد نظر دست نیافته و با ناکارآمدی در اجرا مواجه شوند.

منابع

- (۱۳۸۸). بررسی استانداردهای ۳۰ و ۳۱ حسابداری، همایش گزارشگری نوین مالی، دانشگاه شهید بهشتی.
- (۲) رحمانی، علی و علیپور، شراره. (۱۳۸۹). موانع پذیرش استانداردهای حسابداری در ایران. فصلنامه مطالعات حسابداری، ۲۷، ۷۵-۹۹.

۳) گراوند، محمد. (۱۳۹۴). همگرایی بین المللی و پیاده سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی. مطالعات حسابداری و حسابرسی، سال چهارم، شماره ۱۴، ۸۳-۷۴.

۴) حیدر پور، فرزانه و آقایی قهی، علیرضا. (۱۳۹۱). بررسی مزایا و معایب پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به عنوان استانداردهای حسابداری ایران. پژوهش های تجربی حسابداری، سال اول، شماره ۳، ۸۷-۱۰۵.

۵) همتی، حسن و نادری، علی. (۱۳۹۱). روند تغییرات در رویکرد استانداردگذاری حسابداری و ضرورت های آن (با تأکید بر ساختار تئوریک استانداردها). مطالعات حسابداری و حسابرسی، سال اول، شماره ۱، ۸۱-۶۴.

6) Alp, A., & Ustuntag, S. (2009). Financial reporting transformation the experience of Turkey. *Critical Perspective on Accounting*, 20, 680-699.

7) Baskerville, R., & Evans, L. (2011). *The darkening glass: Issues for translation of IFRS*. Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.

8) Chamisa (2000). *The Relevance of and Observance of the IASC Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe*. University of Illinois 2000.

9) Correia, M. M. (2014). Political connections and SEC enforcement. *Journal of Accounting and Economics*, 57(2-3), 241-262.

10) Faccio, M. (2010). Differences between politically connected and nonconnected firms: A cross-country analysis. *Financial Management*, 39(3), 905-928.

11) Gyasi, A. K. (2010). Adoption of international financial reporting standards in developing countries- The case of Ghana. *Business Economics and Tourism*, 1-82.

12) Hassan, E. A., Rankin, M., & Lu, W. (2014). The development of accounting regulation in Iraq and the IFRS adoption decision: An institutional perspective. *The International Journal of Accounting*, 1-20.

13) Hoarau, C. (1995). International accounting harmonisation: American hegemony or mutual recognition with benchmarks?. *European Accounting Review*, 4(2), 217-233.

14) Huerta, E., Petrides, Y., & Braun, G.P. (2013). Translation of IFRS: Language as a barrier to comparability. *Research in Accounting Regulation*, 25, 1-12.

15) Madawaki, A. (2012). Adoption of international financial reporting standard developing countries: The case of Nigeria. *International Journal of Business and Management*, 7(3), 152-161.

- 16) Mir, M. Z., & Rahaman, A. S. (2005). The adoption of international accounting standards in Bangladesh: An exploration of rationale and process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(6), 816-841.
- 17) Nurunnabi, M. (2014). The role of the securities and exchange commission in a developing economy: Implication for IFRS. *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, <http://dx.doi.org/10.1016/j.adiac.2014.09.018>.
- 18) Odia, J. O., & Ogiedu, K. O. (2013). IFRS adoption: Issues, challenges and lessons for Nigeria and other adopters. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 4(3), 389-399.
- 19) Perera, H., & Baydoun, N. (2007). Convergence with international reporting standards: The case of Indonesia. *Advances in International Accounting*, 20, 201-224.
- 20) Phan, D. H. T., & Mascitelli, B. (2014). Optimal approach and timeline for IFRS adoption in Vietnam: Perceptions from accounting professionals. *Research in Accounting Regulation*, 26, 222-229.
- 21) Poudel, G., Hellman, A., & Perera, H. (2014). The adoption of international financial reporting standards in a non-colonized developing country: The case of Nepal. *Advances in Accounting Incorporating Advances in International Accounting*, 30, 209-216.
- 22) Wu, W., Wu, C., Zhou, C., & Wu, J. (2012). Political connections, tax benefits and firm performance: Evidence from China. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(3), 277-300.
- 23) Zeghal, D. & Mhedhbi, K. (2006). An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. *The International Journal of Accounting*, 41, 373-386.
- 24) Zehri, F., & Chouaibi, J. (2013). Adoption determinants of the International accounting standards IAS/IFRS by the developing countries. *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, 18, 56-62.

International Accounting and Developing Countries

Abstract

Despite the fact that international financial reporting standards is the world series of Accounting standards and in principle should cover variants in different countries, but from this perspective in the world level are fiercely debated and criticized. In this article, these challenges especially in developing countries are taken into consideration and will be emphasis on the process of implementation of international standards in these countries, based on the experiences of other researchers. In the present study the reasons of adopt international standards by developing countries and the main causes of implementation inefficiency, barriers and constraints to be expressed. A review of studies in this area and mentioned theoretical framework show that in most developing countries the lack of adequate training and appropriate enforcement mechanism and also existence strong political influence and inefficient Accounting profession is the most important problems in the adoption and implementation of international standards.

Key words: International accounting standards, International financial reporting standards, Developing countries