

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری؛ مزایا و معایب به‌کارگیری آنها

حیدر ربیعی^۱

چکیده

اقتصادهای مدرن مبتنی بر معاملات فرا مرزی و جریان آزاد سرمایه هستند. بیش از یک سوم کل تراکنش‌های مالی فراتر از مرزها رخ داده و انتظار می‌رود تعداد آنها افزایش یابد. در گذشته، با توجه به اینکه کشورهای مختلف، هر یک استانداردهای حسابداری خود را داشتند، فعالیت‌های فرا مرزی این چینی پیچیده بود. وقتی از استانداردهای ملی استفاده می‌شود، ممکن است مقادیر گزارش شده در صورتهای مالی بر مبنای متفاوتی محاسبه شوند. ممکن است قابلیت مقایسه، شفافیت و قابلیت اتکا زیر سوال باشد. برای رفع این پیچیدگی هم لازم است جزییات استانداردهای ملی بررسی شود، زیرا حتی تفاوت کوچکی در الزامات می‌تواند تاثیر بزرگی در اندازه‌گیری سود و ارزش شرکت‌ها، عملکرد مالی، وضعیت مالی گزارش شده شرکت داشته باشد. این یکی از دلایل مهم ایجاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) است. این مقاله، با توجه به اهمیت این استانداردها از یک سو و الزامی شدن استفاده از آن برای شرکت‌های بزرگ بورسی در ایران از سال ۱۳۹۵ سعی دارد تا سیر تکامل استانداردها و پیدایش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)، مفهوم، مزایا، چالش‌های توسعه و معایب به‌کارگیری آنها را مرور نماید و هدف آن آشنا نمودن علاقه‌مندان و دانشجویان با موضوع است.

واژه‌های کلیدی

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)، چارچوب نظری، مدل‌های حسابداری

^۱ دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تهران

۱. مقدمه

پیشرفت‌های سریع فعالیت‌های واحدهای انتفاعی در دهه‌های اخیر همراه با پیچیدگی سیستم‌های اطلاعاتی، لزوم تهیه و ارائه اطلاعات مالی مربوط و قابل اعتماد را تشدید کرده است. یکی از مهمترین الزامات حاکم بر تهیه و ارائه اطلاعات مالی با ویژگی‌های مزبور، تدوین استانداردهای حسابداری و رعایت آنها در عمل است. استانداردهای حسابداری ضوابطی است که واحدهای اقتصادی باید در فرآیند شناخت، اندازه‌گیری و انتقال اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان رعایت نمایند. این استانداردها معیاری برای سنجش کیفیت ارائه صورت‌های مالی محسوب می‌شوند. وقتی که صورت‌های مالی براساس استانداردهای حسابداری تهیه شده باشد، می‌توان گفت صورت‌های مالی به نحو مطلوب تهیه و ارائه شده‌اند. تدوین استانداردهای حسابداری مبتنی بر سه عامل شرایط سیاسی، وضعیت اقتصادی و مهمتر از همه تئوری حسابداری است. تئوری حسابداری را می‌توان مجموعه‌ای هماهنگ از فرضیات قابل آزمون، مفاهیم و اصول عملی دانست که ساختار کلی لازم را برای پژوهش در ماهیت حسابداری ایجاد می‌کند. علی‌رغم تنوع رویکردها برای تدوین تئوری حسابداری، هدف مشترک، تدوین چارچوب نظری است برای آن چه که حسابداران انجام می‌دهند یا انتظار می‌رود که انجام دهند. این چارچوب دارای سیستم مرتبطی از هدف‌ها و فرضیات است که به تدوین استانداردهای هم‌آهنگ برای بیان ماهیت، عملکرد و حیطه صورت‌های مالی و تکنیک‌های تهیه آن کمک می‌کند. به بیان دیگر فرآیند تدوین استانداردها باید بر تئوری پذیرفته شده حسابداری مبتنی باشد. بنابراین تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان، نیازمند اطلاعات مربوط و قابل اتکاست و برای این امر نیازمند استانداردهایی در حسابداری هستیم که مبتنی بر اصول و ضوابطی باشد که این اصول و ضوابط به اندازه کافی روشن و همسان باشند به گونه‌ای که امکان استفاده از این استانداردها برای همگان امکان پذیر باشد. از طرف دیگر استفاده از روش‌های مناسب و اعمال کنترل‌های داخلی مناسب نیز برای استقرار این استانداردهای همسان ضروری به نظر می‌رسد.

در این مطلب استاندارد بین‌المللی گزارش‌گیری مالی^(۱) (IFRS) شرح داده شده و الزامات، مزایا و معایب به کارگیری آن با اتکا به منابع داخلی در دسترس توضیح داده شده است.

۲. مدل‌های عمده حسابداری در سطح بین‌الملل

^۱International Financial Reporting Standard

قبل از ورود به بحث چارچوب نظری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، مدل‌های حسابداری به اختصار توضیح داده می‌شوند. در جمع‌بندی تحقیقات انجام شده در زمینه مدل‌های مختلف حسابداری و عوامل محیطی موثر بر آن، پنج مدل عمده حسابداری در سطح بین‌المللی به شرح زیر شناسایی شده است (حسنی القار و همکاران، ۱۳۹۱):

الف) مدل انگلیسی-آمریکایی (آنگلوساکسون)

آمریکا، انگلستان و هلند، پیش‌آهنگ این گروه هستند. از مشخصات این مدل، می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- حسابداری در این کشورها در راستای رفع نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان جهت‌گیری شده است.
- این کشورها، بازارهای سرمایه بزرگ و توسعه یافته دارند.
- سطح آموزش در آنها بسیار بالاست و استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی از خبرگی و مهارت بالایی برخوردارند.

ب) مدل کنتینتال

کشورهای اصلی این گروه، کشورهای قاره اروپا و ژاپن هستند. واحدهای تجاری در این کشورها، رابطه نزدیکی با بانکها دارند، چرا که تامین‌کننده نیازهای سرمایه‌ای آنها هستند. حسابداری مالی، جهت‌گیری قانونی شیوه عمل حسابداری، گرایش به محافظه‌کاری زیاد دارد. کشورهای فرانسوی زبان آفریقا، نیز کم و بیش این مدل را دنبال می‌کنند.

ج) مدل آمریکای جنوبی

این مدل، بیشتر کشورهای آمریکای جنوبی را در برمی‌گیرد. آنچه این مدل را از دو مدل قبل متمایز می‌کند، استفاده مستمر از تعدیلات تورمی در حسابداری است. به طور کلی در این مدل، جهت‌گیری حسابداری به سوی نیازهای برنامه‌ریزان دولتی است.

د) مدل اقتصاد ترکیبی

فروپاشی بلوک شرق پس از وقایع سیاسی دهه ۱۹۸۰ میلادی سبب آن شد که در اروپای شرقی و شوروی سابق، یک مدل حسابداری خاص ایجاد شود. این مدل، از یک سو درصدد پاسخگویی به بقایای برنامه‌ریزی و کنترل اقتصادی بسیار متمرکز و از سوی دیگر، به دنبال

پاسخگویی به فعالیت‌های موسسات دارای گرایش اقتصاد آزاد است. در کشورهای استفاده‌کننده از این مدل، موسسات معمولاً در قالب سیستم‌های حسابداری دوگانه عمل می‌کنند.

۵) مدل استانداردهای بین‌المللی

مدل استانداردهای بین‌المللی را می‌توان الگویی متمایز از چهار مدل قبل دانست که ریشه آن در هدف هماهنگی گزارش‌گری مالی در سطح بین‌المللی (خصوصاً برای شرکت‌های چندملیتی و مشارکت‌کنندگان در بازارهای مالی جهان) نهفته است. انتظار می‌رود با جهانی‌شدن بازارهای سرمایه، حرکت در جهت گسترش استانداردهای بین‌المللی تسریع شده و مدل‌های مختلف همگراتر شوند. البته از آنجا که بیشتر پیشرفت‌های صنعتی در گروه کشورهای آنگلو ساکسون و کنتیننتال می‌باشد، لذا بیشترین رشد و توسعه حسابداری در این کشورها بوده است.

۳. چگونگی پیدایش استانداردهای حسابداری

پیدایش اصول و رویه‌های حسابداری از سابقه‌ای چند صد ساله برخوردار است. اما فرآیند رسمی تدوین استانداردهای حسابداری به گونه‌ای که امروز شاهد آن هستیم در طی هفتاد سال گذشته به وجود آمده است. وقوع انقلاب صنعتی در طی دو قرن هجده و نوزده میلادی، موجب دگرگونی چهره اقتصادی کشورهای اروپایی و آمریکایی شد. نتیجه این امر باعث به وجود آمدن تنوع و مغایرت در روش‌های حسابداری و پیامد منطقی آن، از دست رفتن ویژگی مقایسه‌پذیری اطلاعات حسابداری بود.

وجود این تنوع و مغایرت در روش‌های حسابداری در اوایل دهه ۱۹۲۰ میلادی موجب شد تا صورت‌های مالی تهیه شده به وسیله حسابداران شامل اقلامی باشد که از نظر مفاهیم اندازه‌گیری، بیشتر از واقع و به گونه‌ای متورم ارائه شود. در همین راستا وجود ارتباط میان اطلاعات حسابداری و ارزش بازار اوراق بهادار سبب گردید تا ارزش‌های متورم ارائه شده در صورت‌های مالی به تدریج اثر خود را بر ارزش‌های حاکم بر بازارهای اوراق بهادار نیز به جا بگذارد و این روند تا جایی ادامه پیدا کرد که در سال ۱۹۲۹ میلادی سقوط بزرگ بازار اوراق بهادار به وقوع پیوست و در این ارتباط حسابداران به شدت در معرض اتهام قرار داشتند. در واقع بسیاری بر این باور بودند که سقوط بزرگ ۱۹۲۹ در ارائه اطلاعات گمراه‌کننده از سوی حسابداران ریشه داشته است.

اثرهای اقتصادی سقوط ویران‌گر سال ۱۹۲۹ میلادی در کشور ایالت متحده آمریکا، بسیار چشم‌گیر و شدید بود. از این رو، با تشکیل سلسله جلساتی با حضور نمایندگان بازار سهام

نیویورک و انجمن حسابداران آمریکا، اقدامات اولیه لازم برای قانون‌مندی افشای اطلاعات به عمل آمد. هدف اصلی از تشکیل این جلسات، طرح مسائل حسابداری و گزارش‌گری مالی موثر بر ثروت و منافع سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و بازار اوراق بهادار بود. این جلسات که دولت آمریکا نیز نظارت شدیدی بر آن اعمال کرد، در نهایت موجب شد تا نهاد دولتی قدرتمندی به نام کمیسیون بورس اوراق بهادار (SEC) پا به عرصه وجود بگذارد. مسئولیت این نهاد، حفاظت از منافع و علائق سرمایه‌گذاران از طریق حصول اطمینان از افشای کامل و مربوط اطلاعات به بازارهای سرمایه است. تشکیل کمیسیون مزبور در کشور ایالت متحده آمریکا، نوعی یکپارچگی و انسجام را برای حرفه حسابداری به ارمغان آورد و سبب شد تا نسبت به تدوین اصول، ضوابط و استانداردهای حسابداری، حساسیت و دقت بیشتری اعمال گردد. سرانجام چنین وضعیتی باعث آن شد که در طی زمان، سازمان‌های مختلفی در بخش خصوصی عهده‌دار تدوین استانداردهای حسابداری مالی باشند.

۴. چارچوب نظری استانداردهای حسابداری

اگر بخواهیم تعریفی جامع و کلی از چارچوب نظری ارائه دهیم باید بگویم که تئوری حسابداری مجموعه‌ای از فرضیات مبنا، تعاریف، اصول، مفاهیم و نحوه‌ی استنتاج آنهاست که زیربنای تدوین استانداردهای حسابداری توسط مراجع مربوط بوده و شالوده گزارش اطلاعات حسابداری را تشکیل می‌دهد. در این راستا تئوری حسابداری به وجود آورنده نوعی چارچوب نظری مرجع بوده و مقررات خاص حسابداری بر اساس این چارچوب تدوین می‌شود.

ریشه اولین اقدامات جدی برای تدوین مبانی نظری حسابداری را می‌توان در دهه ۱۹۳۰ جستجو کرد. استادان حسابداری به صورت فردی یا به شکل گروهی به عنوان عضو یا انجمن حسابداری آمریکا (AAA) از پیشگامان این جنبش نظری بودند. در سال ۱۹۳۶ کمیته اجرایی انجمن حسابداری آمریکا دست به انتشار نشریاتی در مورد تئوری حسابداری زد که آخرین آنها، در سال ۱۹۶۵ با عنوان بیانیه‌ای پیرامون تئوری بنیادی حسابداری منتشر شد. انجمن حسابداری آمریکا و انجمن حسابداران رسمی آمریکا طی سالهای ۱۹۳۶ تا ۱۹۷۳ چندین نشریه دیگر را برای تدوین مبانی نظری حسابداری منتشر کردند. با اینکه این نشریات کمک چشم‌گیری به تفکر حسابداری کردند، اما این اقدامات هیچ ساختار واحدی از تئوری حسابداری به دست نداد. هیئت استانداردهای حسابداری مالی با آغاز کار خود در سال ۱۹۷۳ در پی شروع یک پروژه جامع برای تدوین چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی به این نیاز عمومی پاسخ داد. این اقدام تلاشی برای ایجاد منشور حسابداری بود. چارچوب نظری از اولین موضوع‌های کاری هیئت

محسوب می‌شود. به علت تاثیرات بالقوه محسوس چارچوب نظری بر ابعاد گوناگون گزارشگری مالی و در نتیجه ماهیت بحث برانگیز آن، پیشرفت در این زمینه بسیار آرام بوده است، این کار از اولویت بالایی برخوردار بوده و بسیاری از منابع هیئت را به خود اختصاص داده است. هیئت استانداردهای حسابداری مالی در دسامبر سال ۱۹۸۵ یعنی پس از حدود ۱۲ سال، آخرین بیانیه از مجموعه مفاهیم حسابداری مالی را (که معمولاً به‌عنوان بیانیه‌های مفاهیم مورد اشاره قرار می‌گیرند) صادر کرده که مبنای چارچوب نظری را فراهم آورده است. این بیانیه‌ها چهار حوزه عمده را دربرمی‌گیرند (عبداله‌پور، ۱۳۸۰):

الف-هدفها: هدف‌های گزارشگری مالی کدامند؟

ب-ویژگی‌های کیفی: منظور از کیفیت اطلاعات مالی سودمند چیست؟

پ-عناصر صورت‌های مالی: مفهوم دارایی، بدهی، درآمد و هزینه چیست؟

ت-شناسایی، اندازه‌گیری و گزارشگری: هدف‌ها، ویژگی‌های کیفی و تعریف عناصر صورت‌های مالی چگونه به کار گرفته می‌شوند؟

الف-هدف‌های گزارشگری مالی

حسابداران بدون شناسایی هدف‌های گزارشگری مالی مانند اینکه چه کسی نیاز به چه نوع اطلاعاتی دارد و به چه دلیل، قادر به تعیین معیارهای شناخت مورد نیاز، اندازه‌گیری‌های سودمند و اتخاذ بهترین شیوه گزارش اطلاعات حسابداری نخواهند بود. هدف‌های اساسی گزارشگری مالی که چارچوب نظری به آنها می‌پردازد عبارتند از:

- مفید بودن: هدف کلی گزارشگری مالی تهیه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری است.
- قابل فهم بودن: گزارش‌های مالی نمی‌تواند و نباید آنقدر ساده باشد که برای همه قابل فهم باشد. منظور از قابل فهم بودن آن است که هر فرد که شناخت معقولی از تجارت و حسابداری داشته باشد و مایل به مطالعه و تجزیه و تحلیل اطلاعات ارائه شده باشد، بتواند از این گزارش‌ها استفاده کند.
- تامین خواسته مخاطبان (سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان): با اینکه احتمالاً افراد بی‌شماری از گزارش‌های مالی استفاده می‌کنند اما مخاطبان اصلی، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان هستند. سایر استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی مانند اداره مالیات و کمیسیون بورس اوراق بهادار به اطلاعات خاصی علاقه‌مند هستند.

- ارزیابی جریانهای نقدی آینده: سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان به جریانهای نقدی آینده شرکت علاقه‌مند هستند. اعتباردهندگان انتظار دارند اصل وام و بهره آن به طور نقدی دریافت شود. سرمایه‌گذاران نیز به سود سهام نقدی و جریان نقدینگی کافی برای رشد شرکت علاقه‌مند هستند. در نتیجه گزارش‌گری مالی باید اطلاعات مفیدی را درباره میزان وجوه، زمان‌بندی و عدم‌اطمینان (ریسک) جریانهای نقدی آینده فراهم آورد.
- ارزیابی منابع اقتصادی: گزارش‌گری مالی باید قادر به تهیه اطلاعاتی درباره دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق‌صاحبان سهام شرکت باشد تا به سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایرین برای ارزیابی توانایی‌ها و نقاط ضعف مالی، نقدینگی و توان بازپرداخت دیون شرکت کمک کند. این اطلاعات به استفاده‌کنندگان امکان می‌دهد تا شرایط مالی شرکت را مشخص و بالطبع از چشم‌انداز آینده جریانهای نقدی آگاه شوند.
- تاکید اصلی بر سود: معمولاً اطلاعات مربوط به سود شرکت، براساس حسابداری تعهدی نسبت به دریافت‌ها و پرداختهای نقدی جاری، مبنای مناسب‌تری را برای پیش‌بینی عملکرد آینده به دست می‌دهد.

ب- ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری

- هدف عمده گزارش‌گری مالی تهیه اطلاعات مفید است. ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری عبارتند از:
- فزونی منافع بر مخارج: منفعت اطلاعات مانند هر کالای دیگری باید بیش از مخارج تولید آن باشد. مشکلی که در تشخیص تاثیر مخارج بر گزارش‌گری مالی وجود دارد آن است که مخارج و منافع، به‌ویژه منافع را همیشه نمی‌توان به آسانی اندازه‌گیری کرد، به علاوه مخارج را یک واحد مشخص، یعنی شرکت که مجبور به تهیه صورت‌های مالی است، مشخص می‌کند اما منافع در سراسر محیط اقتصادی پراکنده است.
 - مربوط بودن: اطلاعات مربوط به‌طور معمول دو ویژگی سودمندی در پیش‌بینی و سودمندی در ارزیابی را دارد. ارزیابی وقایع گذشته به اثبات یا تصحیح انتظارات اولیه کمک می‌کند. برای مثال، هنگامی که شرکت صورت سود و زیان مقایسه‌ای ارائه می‌کند، سهامدار، اطلاعاتی را برای مقایسه نتایج عملیاتی امسال و سال گذشته به دست می‌آورد. این امر، مبنایی کلی برای ارزیابی انتظارات گذشته و نیز تخمین نتایج سال آینده را فراهم می‌کند.
 - به موقع بودن: به موقع بودن اطلاعات به منظور ایجاد تفاوت بسیار حائز اهمیت است. زیرا اگر اطلاعات بعد از تصمیم‌گیری حاصل شود فایده چندانی نخواهد داشت.

- قابلیت اتکا: اطلاعات در صورتی قابل اتکاست که عاری از اشتباه باشد، قابلیت اتکا به معنی صحت مطلق نیست. اطلاعاتی که اساسا برپایه قضاوت و شامل تخمین و برآورد باشد نمی تواند به طور کامل صحیح باشد ولی باید قابل اتکا باشد. پس هدف، ارائه اطلاعاتی است که استفاده کنندگان برای استفاده از آن احساس اطمینان کنند. این نوع اطلاعات باید دارای ویژگی های ذیل باشد:

۱. قابلیت تایید: به معنی جماعاست. حسابداران در تلاشند تا صورت های مالی را به گونه ای تهیه کنند که سایر حسابداران واجد شرایط با استفاده از روش های اندازه گیری مشابه بتوانند آن را تایید کنند.

۲. کامل بودن: به معنی سازگاری اندازه گیری و فعالیت اقتصادی با قلم مورد اندازه گیری است.

۳. بی طرفی: نزدیک به مفهوم کلی انصاف است. از آنجا که صورت های مالی، مورد استفاده طیف وسیعی از استفاده کنندگان قرار می گیرد لذا اطلاعات نباید به نفع یک گروه و به ضرر یک گروه دیگر باشد. بی طرفی همچنین توصیه می کند که استانداردهای حسابداری نباید تحت تاثیر بالقوه یک قانون خاص در یک شرکت یا یک صنعت به خصوص قرار گیرد. بی طرف بودن در عمل بسیار مشکل است زیرا شرکت هایی که تصویری کنند بر اثر قوانین جدید حسابداری ممکن است متضرر شوند، در مقابل استانداردهای پیشنهادی به شدت مقاومت می کنند.

- قابلیت مقایسه: اساس قابلیت مقایسه این است که مرتبط کردن اطلاعات با یک شاخص یا استاندارد بر سودمندی اطلاعات می افزاید. مقایسه ممکن است با اطلاعات سایر شرکتها و یا صرفا با اطلاعات خود شرکت صورت گیرد ولی برای دوره های زمانی متفاوت انجام شود. داده های حسابداری یک شرکت در طول زمان ثبات رویه نامیده می شود. در قابلیت مقایسه، رویدادهای مشابه در صورتهای مالی شرکت های مختلف و یا در یک شرکت خاص در دوره های متفاوت به صورت یکسان در نظر گرفته می شود. به هر حال باید به خاطر داشت که همیشه نتیجه قابلیت مقایسه، یکسان نیست. شاید وقایع مختلف نیاز به تعاریف حسابداری متفاوتی داشته باشد.

- اهمیت: اهمیت به یک سؤال مشخصی پردازد؛ آیا یک قلم آنقدر مهم است که بر تصمیم استفاده کنندگان اطلاعات تاثیر بگذارد؟ از آنجا که هیچ معیار کمی از اهمیت وجود ندارد، مدیران و حسابداران در تعیین میزان اهمیت به قضاوت متوسل می شوند. به خاطر داشته باشید

که هیچ دامنه کمی و قابل تعریفی برای اهمیت وجود ندارد که حسابدار بتواند در قضاوت خود از آن بهره گیرد.

- محافظه کاری: مبحث کیفیت اطلاعات حسابداری بدون محافظه کاری کامل نیست. اصل محافظه کاری به طور تاریخی به عنوان یک اصل راهنما برای بسیاری از رویه های حسابداری مطرح بوده است. مفهوم محافظه کاری را می توان به شرح زیر خلاصه کرد. در هنگام شک و تردید کلیه هزینه ها شناسایی می شوند ولی درآمدها شناسایی نمی شوند. به هر حال محافظه کاری مفهوم با اهمیتی است. صورت های مالی که به عمد برای کم نمایی دارایی ها و سود تهیه شده باشد، ویژگی های مربوط بودن و قابلیت اعتماد خود را از دست می دهد. باتدوین چارچوب نظری، استانداردهای حسابداری از محافظه کاری فاصله گرفته اند. برای مثال، پس از تدوین چارچوب نظری، درآمد تحقق نیافته مورد شناسایی قرار می گیرد که این مخالف اصل محافظه کاری اقل بهای تمام شده و قیمت بازار است.

پ-عناصر صورت های مالی

عناصر صورت های مالی به عنوان سنگ بنای صورت های مالی عبارت است از دارایی ها، بدهی ها، حقوق مالکانه یا خالص دارایی های سرمایه گذاری مالکان، ستانده مالکان، درآمدها، هزینه ها، سود غیر عملیاتی، زیان های غیر عملیاتی و سود جامع.

ت-شناخت، اندازه گیری و گزارش گری

مسئله اصلی شناسایی یا عدم شناسایی است. یک روش برای گزارش اطلاعات مالی این است که کلیه برآوردها و قضاوتها به یک رقم تبدیل و سپس ثبت روزنامه انجام شود. این روش شناخت نامیده می شود و در آن مفروضات و برآوردهای کلیدی در یادداشت های صورت های مالی تشریح می شود. روش دیگر آن است که از ثبت روزنامه صرف نظر و تنها به یادداشتی برای انتقال اطلاعات به استفاده کنندگان اکتفا شود. این روش نیز افشا نامیده می شود. در سالهای اخیر بحث های بسیاری پیرامون شناخت در مقابل افشا صورت گرفته است.

- معیارهای شناخت: اولین شرط شناخت این است که یک قلم با تعریف یکی از عناصر صورت های مالی سازگار باشد. برای مثال، در مورد حسابهای دریافتنی باید تعریف دارایی در مورد آن صدق کند. همین مطلب در مورد بدهی ها، حقوق صاحبان سهام، درآمد، هزینه و دیگر عناصر صورت های مالی نیز صادق است. همچنین برای شناسایی باید قابلیت اندازه گیری با واحد پولی تا حد قابل اعتمادی وجود داشته باشد.

- اندازه‌گیری: اندازه‌گیری رابطه نزدیکی با شناخت دارد. در حال حاضر پنج روش متفاوت برای اندازه‌گیری در عمل وجود دارد:

۱. بهای تمام شده تاریخی: عبارت است از معادل وجه نقد پرداخت شده برای تحصیل یک کالا یا خدمات در زمان تحصیل، برای مثال زمین، ساختمان، تجهیزات و موجودی کالا با بهای تمام شده تاریخی اندازه‌گیری می‌شوند.

۲. بهای جاری جایگزینی: عبارت است از وجه نقد یا ارزش نقدی مابه‌ازایی که در حال حاضر برای خرید یا جایگزینی کالا یا خدمات باید پرداخت شود.

۳. ارزش جاری بازار: عبارت است از وجه نقد یا معادل آن که در صورت فروش نقدی یک دارایی در روال عادی عملیات به دست می‌آید.

۴. ارزش خالص بازیافتنی: عبارت است از وجه نقدی که انتظار می‌رود در تبدیل دارایی‌ها در یک دوره عادی تجاری به دست آید.

۵. ارزش فعلی (تنزیل شده): عبارت است از مبلغ جریان‌های ورودی یا خروجی وجه نقد که به ارزش جاری تنزیل شده باشند.

در زمان تحصیل یک دارایی، تمام پنج روش مربوط به اندازه‌گیری، به ارزش‌های تقریباً مشابهی ختم می‌شود. زمانی تفاوت حاصل می‌شود که عمر یک دارایی می‌گذرد، شرایط تجارت تغییر می‌کند و قیمت اولیه تحصیل نمی‌تواند ابزار مناسبی برای اندازه‌گیری منافع اقتصادی آینده باشد. رویه‌های حسابداری معمول در آمریکا براساس بهای تمام شده تاریخی است، اگر چه همان‌طور که اشاره شد کلیه ویژگی‌های اندازه‌گیری مورد استفاده قرار می‌گیرند. هنوز بهای تمام شده تاریخی به علت قابلیت اتکای بالایی که دارد معمول‌تر است. بسیاری از استفاده‌کنندگان معتقدند که بهای جاری جایگزینی یا ارزش بازار، اگر چه قابلیت اتکای کمتری دارد ولی برای تصمیم‌گیری‌های آینده‌گرا مرتبط‌تر از بهای تاریخی است. اینجا ارتباطی بین مربوط بودن و قابلیت اتکا مشاهده می‌شود. در سالهای اخیر تأکید بیشتری بر مربوط بودن شده است. در نتیجه ما شاهد نوعی دوری از بهای تمام شده تاریخی هستیم. بیشتر ابزارهای مالی با ارزش بازار گزارش می‌شوند و ارزش فعلی جریان‌های نقدی پیش‌بینی شده در حال تبدیل شدن به یک ویژگی عمومی در اندازه‌گیری است. آمریکا به رغم روند استفاده از ارزش بازار در صورت‌های مالی به دنبال سایر کشورها حرکت می‌کند، برای مثال بسیاری از شرکت‌های انگلیسی زمین و ساختمان‌های خود را با ارزش بازار گزارش می‌کنند.

- گزارش‌گیری: صورت‌های مالی برای تحقق هدف‌های گزارش‌گیری مالی لازم است. صورت-

های مالی با مقاصد عمومی گزارش‌هایی است که موارد زیر را نشان می‌دهد:

۱. وضعیت مالی آخر دوره،
۲. سود (زیان) خالص دوره،
۳. جریان‌های نقدی طی دوره،
۴. سرمایه‌گذاری صاحبان سهام طی دوره،
۵. سود و زیان جامع (کل تغییرات در حقوق صاحبان سهام مربوط به غیرصاحبان سهام) دوره.

سه مورد اول کاملاً قابل عطف به سه بخش صورت‌های مالی یعنی ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت جریان وجوه نقد است. توصیه چهارم گزارش‌گیری مربوط به صورت تغییرات در حقوق صاحبان سهام است. بالاخره، یک صورت سود و زیان جامع، کلیه افزایش‌ها و کاهش‌ها در حقوق صاحبان سهام به استثنای آورده و ستانده صاحبان سرمایه را نشان می‌دهد. سود جامع با سود خالص تفاوت دارد زیرا شامل درآمدها یا هزینه‌هایی است که در صورت سود و زیان شناسایی نمی‌شود.

برای گزارش‌گیری مالی موثرتر، کلیه اطلاعات باید به گونه‌ای بی‌طرفانه، قابل فهم و به موقع ارائه شود. البته این مطلب قابل ارجاع به اصل افشای کامل نیز هست. به هر حال گزارش همه اطلاعات مربوط، به علت اصل مخارج-منافع ممکن نیست. به علاوه، اطلاعات اضافی ممکن است تأثیرات منفی بر قابل فهم بودن آنها داشته باشد و در نتیجه تصمیم‌گیری را بی‌اثر کند. تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی باید تصمیم بگیرند که کدام اطلاعات اصل افشای کامل اطلاعات را همراه با محدودیت‌های مربوط به هزینه‌های معقول به بهترین وجه ممکن برآورده می‌سازد.

۵. نقش چارچوب نظری در تدوین استانداردهای حسابداری

هدف هر کشور از تدوین چارچوب نظری فراهم آوردن رهنمودی عام و فراگیر در چارچوب ویژگی‌های کشور برای وضع و تجدید نظر در استانداردهاست، به طوری که حقوق و منافع استفاده‌کنندگان، تهیه‌کنندگان و حساب‌رسان گزارش‌ها و صورت‌های مالی به طور متعادل حفظ شود. چارچوب نظری تهیه شده علاوه بر هدایت تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری مربوط به موضوع‌های مختلف، می‌تواند مراجع تصمیم‌گیری مدیران واحدهای اقتصادی و اشخاص ذی‌حق، ذی‌نفع و ذی‌علاقه در قضاوت نسبت به مسائل حسابداری و استانداردهای تدوین شده باشد.

چارچوب نظری راهنمایی برای تدوین استانداردهای حسابداری است و زمینه را برای تهیه و ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی مربوط و در دسترس به طور بی طرفانه و بدون جانبداری فراهم می نماید. از طرف دیگر این چارچوب در ارتقای کارایی بازار سرمایه و بازارهای دیگر نقش موثری را ایفا می نماید. حال چنین به نظر می رسد که استفاده کننده اصلی از چارچوب نظری، خود مرجع تدوین کننده استاندارد باشد. زیرا این چارچوب مبنای تدوین استانداردهاست و نیز مفاهیم مورد نیاز برای حل مسائل حسابداری و گزارش گری را در اختیار مرجع تدوین استاندارد قرار می دهد. از طرفی حرفه حسابداری بایستی تلاش نماید که تا حد امکان نیاز اطلاعاتی استفاده کنندگان صورت های مالی را فراهم آورد، لذا عمدتاً چارچوب نظری براساس نیاز استفاده کنندگان تدوین می شود. در بخش خصوصی چارچوب نظری مبتنی بر تصمیم گیری و در بخش دولتی مبتنی بر پاسخگویی ست (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۴).

برای تدوین استانداردهای حسابداری همسان بایستی چارچوب نظری جامعی تدوین شود که بتواند نیازهای اطلاعاتی تمامی استفاده کنندگان در سطح بین الملل را فراهم نماید. چارچوبی که بتواند شرایط سیاسی و اجتماعی و فرهنگی تمامی کشورها که از این استانداردهای همسان بهره مند خواهند شد را در نظر گرفته و بتواند جوابگوی نیازهای جوامع بین المللی باشد. یکی از معضلات اساسی در رابطه با موضوع چارچوب نظری همسان این است که این چارچوب بر پایه تهیه فوری اطلاعات باشد و بر پایه هدف اساسی پیامدهای اقتصادی و سیاسی نباشد، به عبارتی هدف اولیه باید تامین نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان باشد و بعداً پیامدهای اقتصادی و سیاسی مد نظر قرار گیرد (محمدی پور و همکاران، ۱۳۹۳).

۶. تعاریف استانداردهای حسابداری

تعاریف مختلف و متعددی از دیدگاههای مختلف در زمینه استانداردهای حسابداری وجود دارد. استانداردهای حسابداری، مقررات حاکم بر چگونگی انجام کار حسابداری هستند. استانداردها به عنوان قواعد پایدار مورد پذیرش همگان قرار می گیرند، اما در عمل به طور دائم در تغییرند.

استانداردهای حسابداری معمولاً شامل سه بخش شرح مسئله، بحث مستدل یا ارائه راههایی برای حل مسئله و ارائه راه حل مطلوب هستند. بحث در مورد مسئله می تواند به روشن شدن ابعاد مختلف مسئله و در نتیجه ارائه راه حل مطلوب تر بی انجامد (محمدی پور و همکاران، ۱۳۹۳). یکی از دلایل تدوین استانداردها، ارائه اطلاعات روشن، قابل اعتماد، دارای ثبات رویه و مقایسه پذیر در مورد وضعیت مالی، نتایج عملیات و شیوه رفتار شرکت است. استانداردهای

حسابداری علاوه بر آنکه چگونگی حسابداری معاملات و رویدادهای مختلف را تعیین می کنند، موجب آثار اقتصادی نیز می شوند.

استانداردهای حسابداری باید به نحوی تدوین و تنظیم شوند که هدف های گزارشگری مالی را تامین کنند. استانداردهای حسابداری بر مبنای مفاهیم نظری گزارشگری مالی تدوین میگردد. مسئولیت تهیه و ارائه صورت های مالی به عهده مدیریت واحد تجاری است. مدیریت واحد تجاری موظف به تهیه و ارائه صورت های مالی به گونه ای است که تصویری مطلوب از وضعیت مالی، عملکرد مالی واحد تجاری ارائه کند. مدیریت واحد تجاری ممکن است صورت ها و گزارش های دیگری را جهت استفاده داخلی به روش های مختلف تهیه کند که معطوف به اهداف مدیریت داخلی باشد. هرگاه صورت های مالی جهت ارائه به دیگر استفاده کنندگان (سهامداران، بستنکاران، دولت، کارکنان و غیره) تهیه شود، رعایت استانداردهای حسابداری در تهیه و ارائه آن الزامی است.

۷. دامنه کاربرد استانداردهای حسابداری

دامنه کاربرد استانداردهای حسابداری، صورت های مالی با مقاصد عمومی است که به منظور ارائه اطلاعات مفید در مورد وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری جهت تصمیم گیری استفاده کنندگان تهیه می شود.

استانداردهای حسابداری در مورد صورت های مالی کلیه واحدهای تجاری فعال در بخش خصوصی یا عمومی کاربرد دارد. اگر چه این استانداردها معطوف به واحدهایی است که با هدف کسب سود فعالیت می کنند اما عمدتاً در مورد واحدهای غیرانتفاعی نیز با اعمال تعدیلات لازم کاربرد دارد.

۸. ایدئولوژی همسان سازی استانداردهای حسابداری

در دنیایی که بازار اوراق بهادار جهانی ولی، سازمان های نظارتی ملی هستند، همکاری و هماهنگی بسیار مهم است. امروزه فرصتی بی نظیر برای برداشتن گامی بزرگ به سوی هدف بلندمدت استانداردهای جهانی یعنی گزارشگری مالی برای تمام بازارهای بزرگ سرمایه است. شواهد موجود بیان گر این موضوع است که در شرایط فعلی ارتباط اقتصاد و بازارهای سراسر جهان روز به روز بیشتر گردیده و تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری باید جریان آزاد سرمایه و دسترسی به بازارهای سرمایه گذاری را تسهیل کنند.

توسعه تجارت و سرمایه‌گذاری بین‌المللی به ویژه توسط شرکت‌های آمریکایی و افزایش سرمایه‌گذاری شرکت‌های خارجی در آمریکا، باعث ایجاد انگیزه‌هایی برای یکنواخت کردن استانداردهای حسابداری در سطح بین‌المللی شده است. در این راستا هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی و سازمان‌ها و نهادهای مختلف در آمریکا پروژه‌ای را برای تدوین چارچوب نظری مشترک برای تدوین استانداردهای حسابداری همسان شروع کرده‌اند. در واقع همسان‌سازی استانداردها در اقتصاد جهانی، امری ضروری برای همه کشورهاست (محمدی‌پور و همکاران، ۱۳۹۳).

۹. فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری در سطح بین‌الملل

کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری، یعنی نهاد اصلی تشکیل‌دهنده هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری با موافقت سازمان‌های حسابداری استرالیا، فرانسه، کانادا، ژاپن، آلمان، مکزیک، هلند، بریتانیا، ایرلند و ایالات متحده در سال ۱۹۷۳ تشکیل شد. در سال ۲۰۰۱، کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری تجدید سازمان گردید و دارای ساختار مشابه ساختار هیأت استانداردهای حسابداری مالی در ایالات متحده شد. تشکیل کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخشی از پدیده یکپارچه و جهانی شدن فعالیت‌های اقتصادی است. به ویژه، این پدیده جهانی شدن بازارهای اوراق بهادار و بسیاری از شرکت‌های بزرگ پذیرفته شده در این بازارها چند کشور را در بر می‌گیرد. در نتیجه، تهیه‌کنندگان گزارش‌های سالانه شرکت‌های بزرگ و چندملیتی درمی‌یابند که باید این گزارش‌ها را طبق الزامات حاکم بر بازارهای اوراق بهادار چندین کشور تهیه کرد. هدف‌های کمیته استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی پس از تجدید سازمان عبارت است از:

- ارائه یک مجموعه منحصر به فرد از استانداردهای حسابداری با کیفیت بالا، قابل درک و قابل اعمال در سطح جهان برای نیروهای فعال در بازارهای جهانی برای تامین منافع عموم.
- تقویت کاربرد این استانداردها.
- ارائه استانداردهای حسابداری مالی همگن در قالب استانداردهای بین‌المللی حسابداری به عنوان بهترین راهکارها.

۱۰. آشنایی با بنیاد IFRS

بنیاد IFRS مرجع تدوین استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌المللی است. البته فرآیند جهانی‌سازی استانداردهای حسابداری از سال ۱۹۷۳ و با تشکیل کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری IASB در لندن آغاز شد. در سال ۱۹۹۹ این کمیته دارای ساختار جدیدی شد که در نهایت به شکل‌گیری هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) منجر شد. این هیات دارای ۱۴ عضو بوده و از آوریل ۲۰۰۱ صرفاً مسئولیت تنظیم استانداردهای حسابداری زیر نظر بنیاد IFRS را بر عهده دارد.

ساختار بنیاد IFRS

- **هیات نظارت بر بنیاد^۳:** هیات نظارت در ژانویه ۲۰۰۹ تشکیل شد. هدف این هیات، ایجاد ارتباط رسمی بین اعضای بنیاد و سازمان‌های عمومی برای تقویت پاسخ‌گویی عمومی بنیاد IFRS است. وظیفه اصلی بنیاد مذکور، کسب اطمینان از ایفای مسئولیت‌های اعضای بنیاد مطابق اساسنامه و انتصاب هیات‌امانی بنیاد است. نهادهای نظارتی بر بورس‌ها (در کشورهای مختلف) که استفاده از IFRS را الزام یا مجاز کرده‌اند، از طریق این هیات می‌توانند مسئولیت‌های خود را در راستای حمایت از سرمایه‌گذاران، سلامت بازار و شکل‌گیری سرمایه به نحو مؤثرتری انجام دهند. این هیات متشکل از سازمان‌های نظارتی بازار سرمایه است که مسوول تعیین شکل و محتوای گزارش‌گری مالی هستند. اعضای فعلی هیات، نمایندگان سازمان بین‌المللی کمیسیونهای بورس‌ها (IOSCO)، کمیسیون اروپا (EC)، سازمان خدمات مالی ژاپن (JFSA)، کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (SEC)، کمیسیون بورس برزیل (CVM) و کمیسیون خدمات مالی کره (FSC) هستند.
- **هیات امنای بنیاد^۴:** این هیات مسئول راهبری و نظارت بر IASB است. در هیچ‌یک از موضوعات فنی مربوط به استانداردها دخالتی ندارد و این مسئولیت مطلقاً با IASB است.
- **هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی^۵:** هیات مستقل استاندارد‌گذار بنیاد است. اعضای این هیات، گروه مستقلی از ۱۴ کارشناس با تجربه عملی در امر استاندارد‌گذاری، تفسیر، حسابرسی یا استفاده از گزارش‌های مالی و آموزش حسابداری است. این هیات همچنین مسئول تصویب تفاسیر انجام شده توسط کمیته تفاسیر IFRS است.

^۳IFRS Foundation Monitoring Board

^۴IFRS Foundation Trustees

^۵International Accounting Standard Boards

- **کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی**^۶: هیات تفسیرکننده استانداردهای بین‌المللی حسابداری متشکل از ۱۴ عضو از کشورهای مختلف و با سابقه حرفه‌ای است. اعضای این هیات توسط هیات امنای بنیاد منصوب می‌شوند.

- **شورای مشورتی**^۷: هیات مشورتی رسمی IASB و هیات امنای بنیاد IFRS است. اعضای این شورا، طیف وسیعی از نمایندگان گروه‌هایی هستند که از کار هیات تاثیر می‌پذیرند. این گروه‌ها شامل سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران مالی و سایر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی مثل دانشجویان، حساب‌رسان، قانون‌گذاران، هیات‌های حرفه‌ای حسابداری و استانداردها دارند هستند. ۴۳ سازمان از سرتاسر جهان و ۴۸ شخصیت حقیقی اعضای این شورا را تشکیل می‌دهند. اعضای شورای مشورتی توسط هیات امنای بنیاد انتخاب می‌شوند. (قبدیان و همکاران، ۱۳۹۵)

۱۱. آشنایی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)

استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، به مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری گفته می‌شود که توسط هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) تدوین شده‌اند. هدف این استانداردها، تهیه صورت‌های مالی شرکت‌های سهامی در قالب یک استاندارد جهانی است. هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB)، یک نهاد مستقل در لندن است که ۱۵ عضو از کشورهای مختلف دارد و کار خود را از سال ۲۰۰۱ آغاز کرده است. پایه‌گذاری این هیات توسط شرکت‌های بزرگ حسابداری، موسسات مالی خصوصی و تعدادی دیگر از سازمان‌های حرفه‌ای در حوزه حسابداری انجام شده است. تاکنون بیش از ۱۲۰ کشور IFRS را برای گزارشدهی مالی شرکت‌های خود الزامی دانسته‌اند. با پذیرش IFRS، یک شرکت می‌تواند صورت‌های مالی خود را با اصول مشابه به شرکت‌های رقیب خارجی ارائه کند. در نتیجه قابلیت مقایسه بین اطلاعات این شرکتها وجود داشته و علاوه بر آن شرکت‌های مادری که شرکت‌های تابعه آنها در سایر کشورهایی وجود دارند که IFRS را پذیرفته‌اند، قادر خواهند بود تا یک زبان مشترک حسابداری داشته باشند. همچنین به کارگیری IFRS می‌تواند برای شرکتهایی سودمند باشد که قصد افزایش سرمایه‌گذاری خارجی خود را دارند.

^۶IFRS Interpretation Committee

^۷IFRS Advisory Council

۱۲. مفهوم استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌المللی (IFRS)

از آنجا که فراهم آوردن اطلاعات مالی برای استفاده در تصمیم‌گیری اقتصادی، وظیفه «حسابداری» است و اطلاعات مالی نشان‌دهنده وضعیت مالی و نتایج عملیات هر واحد گزارش‌گر است، بنابراین ارتباط بین واحدهای گزارش‌گر با تصمیم‌گیرندگان اقتصادی از طریق گزارش‌های مالی برقرار می‌شود. بنابراین حسابداری را می‌توان به عنوان زبان تجارت معرفی کرد. صورت‌های مالی بعنوان مهمترین منبع اطلاعاتی برای انعکاس نتایج عملکرد و وضعیت مالی و جریانهای نقدی واحدهای تجاری شناخته شده و به همین دلیل مبانی تهیه صورت‌های مالی از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است. همچنان که بازارها به سمت پیچیدگی و جهانی شدن در حرکت هستند، اختلافات بین دو مجموعه استانداردهای ملی و بین‌المللی به موضوعی بااهمیت‌تر و از منظر سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات (که با انبوهی از تفاوت‌ها مواجه می‌شوند)، به امری دشوار تبدیل می‌شود. رشد تجارت بین‌المللی و جریان‌های سرمایه و پیوستگی اقتصادی فزاینده، منجر به تمایل به هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در میان کشورها شده است. از این‌رو نیازمند استانداردهای حسابداری پایدار، جامع و مبتنی بر اصولی روشن در ارتباط با واقعیات اقتصادی هستیم که به اندازه کافی همسان بوده تا در جهان یکپارچه امروز، استفاده از آنها و مفهوم بودنشان برای همگان فراهم باشد. حداقل از جنبه نظری این توافق وجود دارد که داشتن مجموعه واحدی از استانداردهای با کیفیت بالا، منافع سرمایه‌گذاران را تامین می‌کند و هزینه‌های دسترسی به بازارهای سرمایه در سراسر جهان را کاهش می‌دهد. در یک بازار سرمایه یکپارچه، منطق وجود مجموعه واحدی از استانداردها آشکار است زیرا که این مجموعه واحد، مقایسه‌پذیری و درک گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد. حسابداری زبانی مشترک است و جهانی‌سازی فعالیت‌های مالی بطور فزاینده‌ای نیازمند استفاده از این زبان مشترک است. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، همان زبان مشترک برای جهانی‌سازی فعالیت‌های مالی است. ضمن اینکه همسان‌سازی بین‌المللی بر راهبری شرکت‌ها، حسابرسی، استانداردهای اخلاقی و ساز و کارهای نظارتی نیز تاثیرگذار است.

۱۳. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران

۱۴۷ کشور دنیا استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را به‌طور کامل پذیرفته‌اند. همچنین در ایران در سطح کلان، فرض بر هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی است. بانک مرکزی نیز در بهمن ماه ۱۳۹۴ ابلاغیه‌ای درباره تهیه صورت‌های مالی به همه بانک‌ها و موسسات اعتباری ابلاغ کرد. محرک اصلی این تغییرات الزام در به‌روز کردن گزارش‌های مالی برای تعامل با دنیا و

نیز ایرادات و خدشه‌های اخیر بر اسلامی عمل کردن بانک‌ها بوده است. تلاش شده شکل صورت‌های مالی منطبق یا استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی (IFRS) باشد و البته چون نظام بانکداری ایران بدون ربا است و در مورد سپرده‌های سرمایه‌گذاری طبق نص قانون رابطه وکیل و موکل است، تعدیلات و اصلاحاتی برای گزارش‌گری و محاسبه درآمدهای مشاع و سهم سود سپرده‌گذاران و نیز انعکاس حقوق آنها در ترازنامه صورت گرفته است. این البته گامی به جلو است، اگرچه با چالش‌هایی همچون عدم هماهنگی ذی‌نفعان دیگر (سازمان بورس و اوراق بهادار و سازمان حسابرسی به‌عنوان نهاد تدوین استاندارد)، اعتبار صورت‌های اضافه شده از دید استانداردهای حسابداری و امثال آن مواجه است. این رویکرد جدیدی در دنیا نیست و برای مثال فدرال رزرو آمریکا هم صورت مالی نمونه و راهنمای تهیه صورت‌های مالی را برای انواع مؤسسات بانکی و اعتباری تهیه و ابلاغ می‌کند. واقعیت این است که استانداردهای حسابداری ملی ما برای دنیا ناشناخته است و بنابراین هم در ارزیابی ریسک کشوری و هم در رتبه‌بندی پول‌شویی و هم شفافیت از این بابت نمره منفی می‌گیریم. از طرفی این استانداردها کامل نیست و سازمان حسابرسی با الگو قراردادن استانداردهای بین‌المللی در حد امکانات انسانی و بودجه‌ای خود بخشی از استانداردهای لازم را تدوین کرده است.

بانک مرکزی از قبل، بخشنامه‌ها و رویه‌هایی را برای شناسایی و گزارش‌گری عقود اسلامی، سرفصل‌های حساب بانک‌ها، شناسایی استهلاک، شناسایی سود، درآمد مشاع و سهم سود سپرده‌گذاران و... به بانک‌ها و مؤسسات اعتباری ابلاغ کرده بود که بانک‌ها بر همان مبنا اندازه‌گیری و گزارش‌گری خود را انجام می‌دادند. به عبارت دیگر به نوعی رویه‌های اندازه‌گیری و افشای خاص بانکی را تعیین می‌کرده است. در زمان ابلاغ سیاست‌های اصل ۴۴ و امکان پذیرش ۳ بانک دولتی در بورس اصلاحاتی در بخشی از این دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌ها به عمل آمد. بعدها سازمان بورس، صورت‌های مالی نمونه برای صنایع و از جمله بانک‌ها منتشر کرد که اقدامی در بهبود افشای اطلاعات بود. جالب است بدانید که در توصیه‌های بالا نیز نظم بازار به‌عنوان رکن سوم مطرح شده که بر افشای بیشتر برای بازار به منظور اعمال نظارت بیرونی است.

این اقدام بانک مرکزی یک گام اولیه و ضروری برای بهبود گزارشگری مالی بانک‌ها تلقی می‌شود و باید با گام‌های بعدی در الزام به بکارگیری کامل استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی تکمیل شود. آن‌گونه که نقل شده بانک مرکزی اصلاحات اساسی در نظام نظارتی‌اش را در دست انجام دارد که بخشی از آن تحقق یافته و بخش دیگر در آینده تحقق خواهد یافت. سازمان حسابرسی نیز با اعلام پذیرش IFRS در ایران از سال ۱۳۹۵ کمک مؤثری به مجموعه اقدامات بانک مرکزی و سازمان بورس و اوراق بهادار کرده است.

معاون نظارت بر بورس‌ها و ناشران طی اطلاعیه‌ای خطاب به کلیه ناشران اوراق بهادار ثبت‌شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار و کلیه حساب‌برسان معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، شرکت‌ها را ملزم به رعایت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) کرد. در این اطلاعیه، شرایط الزام به تهیه گزارش‌های مالی مطابق استانداردهای بین‌المللی برای همه بانک‌ها، موسسات اعتباری و شرکت‌های بیمه‌بششدنزد سازمان بورس و اوراق بهادار با دوره‌های مالی متفاوت با شرایط مختلف مشخص شده است.

برخی از استانداردها مختص ایران است و معادلی در استانداردهای بین‌المللی ندارد مانند استاندارد شماره ۱۴ (نحوه ارائه داراییها و بدهیهای جاری)، استاندارد ۲۴ (گزارش‌گری مالی در واحدهای قبل از بهره‌برداری) و استاندارد ۲۹ (فعالیت‌های ساخت املاک). البته همگرایی با استانداردهای بین‌المللی، مانع این نیست که برای موضوعی خاص، استاندارد حسابداری خاص تدوین کنیم یا الزامات بیشتری را حسب نیاز بازار سرمایه و جهت شفافیت اطلاعاتی بیشتر مقرر کنیم.

در موارد بسیار محدودی نیز ممکن است در حال حاضر امکان اجرای استانداردهای بین‌المللی فراهم نباشد که درخصوص این دسته از موارد باید بررسی دقیق انجام شده و راه کارهای مناسب اتخاذ شود. بسترهای قانونی موجود مانند قانون مالیات‌های مستقیم و قانون تجارت از موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی هستند (بزرگ اصل، ۱۳۹۴). در نهایت با توجه به نیاز کشور به ایجاد تعاملات اقتصادی بین‌المللی و نیاز شرکتهای به ارائه صورت‌های مالی براساس استانداردهای بین‌المللی، ضروری است اقدامات لازم درخصوص فرآیند ترجمه، تدوین و به ویژه آموزش استانداردهای بین‌المللی از سوی نهادهای ذی‌ربط فراهم شود.

۱۴. دستاوردها یا مزایای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی IFRS

می‌توان مزایای زیر را برای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برشمرد:

- افزایش شفافیت^۸ و قابلیت مقایسه: استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، باعث افزایش قابلیت مقایسه و کیفیت صورت‌های مالی می‌شوند و به سرمایه‌گذاران و سایر مشارکت‌کنندگان بازار در اتخاذ تصمیمات آگاهانه اقتصادی کمک می‌کنند. در صورت استفاده از استانداردهای یکنواخت گزارشگری مالی، به سادگی می‌توان وضعیت مالی شرکتهای سراسر دنیا را با یکدیگر مقایسه کرد و از پیچیدگی‌ها و هزینه‌های اجرایی یا تطبیق دو روش فوق پرهیز کرد. البته تحقیقات مختلف این حوزه نشان می‌دهد که پذیرش

^۸Transparency

استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی تاثیر بااهمیتی بر مقایسه‌پذیری اطلاعات حسابداری مالی در سراسر کشورها ندارد؛ ولی به طور کلی، مقایسه‌پذیری اطلاعات حسابداری مالی افزایش می‌یابد (آرین‌پور، ۱۳۹۳).

- تقویت پاسخ‌گویی^۹: استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، با کاهش شکاف اطلاعاتی بین دارندگان اطلاعات و سرمایه‌گذاران، موجب تقویت پاسخگویی می‌شوند. استانداردهای مذکور، به عنوان منبع اطلاعات قابل مقایسه جهانی، برای قانون‌گذاران نیز اهمیت ویژه‌ای دارند.

- مشارکت در کارایی اقتصاد^{۱۰}: استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، با کمک به سرمایه‌گذاران در شناسایی فرصت‌ها و تهدیدهای سرمایه‌گذاری در سرتاسر جهان، موجب تخصیص بهینه منابع می‌شوند. برای شرکتها نیز، استفاده از یک زبان حسابداری قابل اعتماد، هزینه سرمایه و هزینه‌های گزارش‌گری بین‌المللی را کاهش می‌دهد.

- ارتقای کیفیت گزارش‌گری مالی: یکسان‌سازی حسابداری در سرتاسر جهان سبب می‌شود تا حسابداران حرفه‌ای در تمام دنیا بر مجموعه‌ی واحدی از استانداردها متمرکز شوند و به این ترتیب نقاط ضعف این استانداردها کاملاً آشکار گردد و از طریق رفع اشکالات آن، شفافیت و کیفیت گزارش‌گری مالی به میزان زیادی ارتقا پیدا می‌کند. در شرکت‌هایی که IFRS پذیرفته شده، تاثیر زیادی بر روی هزینه سرمایه داشته و باعث شده است که نابرابری اطلاعاتی و ریسک و در نتیجه هزینه سرمایه کاهش یابد. این استانداردها با ارتقای افشا نسبت به استانداردهای ملی، از میزان اطلاعات محرمانه‌ی در اختیار افراد درون شرکت می‌کاهد و منجر به محافظت بیشتر از حقوق سرمایه‌گذاران خواهد شد که طبعاً سبب کاهش نابرابری اطلاعاتی می‌گردد. همچنین شرکت‌هایی که برای نخستین بار و پس از اجباری شدن پذیرش استانداردهای گزارش‌گری بین‌المللی مالی، اقدام به بکارگیری آنها کرده‌اند، افزایش چشم‌گیری را در ارزش و نقدینگی بازار خود تجربه کرده‌اند.

- صرفه‌جویی در زمان و هزینه و آموزش: استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌المللی از طریق کاهش هزینه‌های تطبیق، هزینه دسترسی به اطلاعات بازارهای مختلف سرمایه را کاهش می‌دهد. حسابداران با فراگیری مجموعه‌ی واحدی از استانداردها، قادر به تهیه و تحلیل صورت‌های مالی شرکت‌های سراسر جهان خواهند بود. سرمایه‌گذاران نیز با درک استانداردها، اطلاعات را به درستی تفسیر، تصمیمات بهتری را بر اساس آن اطلاعات اتخاذ می‌کنند. این

^۹Accountability

^{۱۰}Efficiency to financial markets

مسئله می‌تواند به کاهش هزینه‌های سرمایه‌ی شرکت‌ها نیز منجر شود. کتاب‌های درسی و ابزارهای آموزشی حسابداری مالی نیز به صورت مشابه در سراسر دنیا قابل استفاده خواهد بود. با توجه تشابه فرآیند گزارش‌گری مالی، سیستم‌های اطلاعاتی نیز قابل استفاده در شرکت‌های مختلف خواهد بود و هزینه‌ی چرخه عمر آن‌ها بین تعداد بیشتری تقسیم خواهد شد.

از سایر مزایای پذیرش استانداردهای بین‌المللی به کاهش هزینه‌ی سرمایه و ریسک در بازارهای سرمایه‌ی جهانی، کاهش هزینه‌های گزارش‌گری چندگانه، حذف سردرگمی حاصل از رویه‌ها و معیارهای متفاوت وضعیت مالی شرکتها و درک بهتر از عملکرد شرکت در بین کشورها، ارتقای سرمایه‌گذاری مالی بین‌المللی بازارهای سرمایه و بهبود تسهیم پس-انداز در جهان اشاره شده است (حساس‌یگانه و قنبریان، ۱۳۹۴).

۱۵. عوامل تأثیرگذار بر تدوین استانداردها

نهاد تدوین‌کننده استانداردها باید همواره استانداردهایی وضع نماید که بین خواسته‌های گروه‌های مختلف ذی‌نفع نوعی تعادل و توازن برقرار سازد. برای اینکه یک استاندارد، از دیدگاه تصمیم‌گیری، سودمند واقع شود باید به اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی، معیار سنجش، و تحقیقات تجربی انجام شده در بازار سرمایه توجه کرد. دو گروه مهم نقش آفرین در فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری، سرمایه‌گذاران و مدیران شرکتها هستند. تدوین‌کنندگان استانداردها باید به نیروهایی که در بازار ایجاد انگیزه می‌کنند توجه کرده و از آنان بهره‌برداری کنند و تا حد ممکن تلاش نمایند نیاز به «استاندارد» را کاهش دهند.

استانداردهای حسابداری علاوه بر آنکه چگونگی حسابداری معاملات و رویدادهای مختلف را تعیین می‌کند، پیامدهای اقتصادی نیز دربردارد. استانداردهای حسابداری باید هدف‌های گزارش‌گری مالی شامل ارائه اطلاعات مناسب برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، پیش‌بینی، مقایسه و ارزیابی جریان‌های نقدی و سودآوری و توانایی مدیریت در استفاده بهینه از منابع واحد تجاری را تأمین کند. علاوه بر وجود تضاد یا تعارض بین منافع سرمایه‌گذاران و مدیران، گروه‌های ذی‌نفع دیگری هم وارد صحنه خواهند شد که نماینده بخش‌های مختلف اقتصادی، شیوه عمل سازمان-های مختلف و فرهنگ‌های گوناگون هستند که در این زمینه می‌توان به قدرت‌های سیاسی که توان تدوین مقررات را دارند اشاره کرد. اگر عوامل فرهنگی-اجتماعی به توسعه سیستم‌های حسابداری ارتباط داشته باشد که دارد، و اگر چنین ارزش‌هایی به سیستم فرهنگی-اجتماعی یک ملت نفوذ کند، در این صورت می‌توان ادعا کرد که رابطه نزدیکی بین زمینه‌های فرهنگی و الگوهای سیستم حسابداری در سطح بین‌الملل وجود دارد.

۱۶. چالش‌های توسعه استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی

الف-بازارها و سیاست‌های ملی: بازارها و سیاست‌ها اصولاً ملی می‌ماند نه جهانی. دلیل اصلی برای تردید داشتن درباره کاربرد استانداردهای واحد این است که انگیزه مدیران و مجریان مانند حسابرسان، هیئت‌ها، سهامداران و ... ملی و بر همان موضوعاتی که قبلاً حاکم بوده باقی می‌ماند. در نهایت این نیروی قدرت‌های سیاسی و اقتصادی ملی است که مشخص می‌کند چطور مدیران و مجریان بر اجرای قوانین تاثیر می‌گذارند. این نیروها به طور تلویحی تاثیر اساسی بر گزارش‌گری مالی دارند و تمایل به توقف ناگهانی آن و پذیرش استانداردهای بین‌المللی ندارند. حسابداری خاصیت انعطاف‌پذیر دارد و می‌تواند با موقعیت‌های متفاوت و متعددی مطابق شود. اما اگر استانداردهای حسابداری هماهنگ شوند دیگر به اندازه‌ی کافی انعطاف‌پذیر نخواهد بود. از طرف دیگر، استانداردهای یکسان بین‌المللی نمی‌تواند برای گستره عظیمی از شرایط محیطی، سیستم‌های قانونی و مراحل توسعه‌ی اقتصادی و فرهنگی متفاوت مناسب باشد. ابعاد مهمی که باعث می‌شود جهان به طرز قابل ملاحظه‌ای ملی و نه جهانی به نظر رسد، شامل این موارد است:

- میزان و ماهیت دخالت دولت در اقتصاد
 - ورود دولت به عرصه تدوین مقررات گزارش‌گری مالی
 - مقررات مربوط به اوراق بهادار و طرف‌های قرارداد
 - عمق بازارهای مالی
 - ساختار بازارهای مالی (مثل نزدیکی ارتباط بین بانک‌ها و شرکت‌های وام‌گیرنده)
 - اندازه‌ی بخش شرکت‌های سهامی
 - زیرساخت‌های قانونی (مثل قوانین کار و تجارت)
 - میزان مالکیت عمومی در برابر مالکیت خصوصی شرکت‌ها
 - تعداد مؤسسات تجاری خانوادگی
 - نقش خرده سهام‌داران در برابر افراد درون شرکت‌ها و سازمان‌ها
 - استفاده از اطلاعات صورت‌های مالی، شامل سود و درآمد، در مدیریت شرکت‌ها
 - موقعیت، استقلال، آموزش و حق الزحمه حسابرسان
- هیئت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی بر اساس ساختارش، یک نهاد تدوین-کننده استاندارد است و سازوکاری برای اجرای استانداردهایش 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 اینکه مدیران و حسابرسان نتوانسته‌اند کاملاً استانداردها را اجرا کنند،

مجازات کرد. این مسائل استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را در معرض خطر پذیرش صوری و نه واقعی قرار می دهد. برخی تحقیقات نشان می دهند که چگونگی به کارگیری استاندارد بین المللی نیازمند سه گام سیاست گذاری، برنامه ریزی برای رسیدن به هدفهای موردانتظار و ظرفیت سازی مناسب است (میرزاپور، ۱۳۹۳).

ب- محیط اقتصادی کشورها: مساله دیگری که ممکن است بر پذیرش کاربرد استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی موثر افتد پاسخ به این سوال است که آیا هیئت تدوین استانداردهای بین المللی در تدوین استانداردهای خود، محیط اقتصادی تمام کشورها را در نظر گرفته است یا خیر؟ در پاسخ به این سوال با توجه به غیرممکن بودن این امر باید اذعان کرد که جواب خیر است. ولی برای حل این مشکل دو راه حل وجود دارد:

- نزدیک کردن اقتصادهای ملی به اقتصاد جهانی که این راه حل چندان دست یافتنی نیست یا حداقل تحقق آن در کوتاه مدت و یا حتی میان مدت نیز میسر نمی باشد.
- استفاده توأم استانداردهای ملی و بین المللی که البته این هم دارای محدودیت هایی از قبیل هزینه های بالای نگهداری سیستم های اطلاعاتی حسابداری و... است، که شاید همین امر ناقض اصل هزینه و منفعت نیز باشد. ولی به منظور حفظ حقوق استفاده کنندگان گزارش ها و صورت های مالی در داخل از طرفی، و به دست آوردن یک موقعیت مناسب تجاری در عرصه تجارت جهانی از طرف دیگر، در حال حاضر بهترین راه حل تهیه صورت ها و گزارش های مالی بر اساس هر دو مجموعه استانداردهای ملی و بین المللی می باشد، حداقل تا زمانی که بتوان یک محیط اقتصادی مناسب و نزدیک به اقتصاد جهانی به وجود آورد (آقای قهی، ۱۳۹۰).

در ایران، بزرگترین چالش های اقتصادی تورم مزمن و نرخ دستوری ارز است و از آنجا که هر دو اثر مخرب بر واحد سنجش عناصر صورتهای مالی یعنی پول دارند، می توانند موجب مخدوش شدن تلفیق پذیری و مقایسه پذیری صورتهای مالی شرکت های ایرانی و نامربوط بودن اطلاعات مندرج در آنها شوند (سیدی و همکاران، ۱۳۹۶).

پ- چالش های ناشی از محیط حقوقی: این دسته به قانون و مقررات سر راه اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی مربوط است، مانند قوانین مالیاتی (سیدی و همکاران، ۱۳۹۶).

۱۷. معایب به کارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی

با توجه به تحقیقات انجام شده می توان گفت علاوه بر مزیت های عمده ای که کاربرد یکپارچه استانداردهای بین المللی دارد، اما به کارگیری آن در سطح جهانی خالی از اشکال نیست.

در برابر موافقان همسان‌سازی استانداردهای حسابداری دیدگاه‌های دیگری نیز وجود دارد که مخالف همسان‌سازی استانداردها هستند. این گروه برای مخالفت خود دلایلی ارائه نموده‌اند که به قرار زیر می‌باشد (محمدی‌پور و همکاران، ۱۳۹۳):

- تصمیم استفاده از استانداردهای همسان بدون توجه به عوامل محیطی کشورها اتخاذ شده است، لذا تهیه گزارش‌های قابل مقایسه میان کشورهای مختلف با استفاده از استانداردهای همسان امکان‌پذیر نخواهد بود. زیرا به شرایط اجتماعی و فرهنگی و سیاسی کشورها توجهی نشده است.
- هرگز دو مبادله یا رویداد در دو کشور مشابه نخواهد بود و ممکن است درباره یک مبادله در یک کشور تفسیرهای مختلفی صورت بگیرد. بنابراین طبقه‌بندی همسان در مورد آن بی‌مورد و ممکن است نتایج گمراه‌کننده‌ای را به همراه داشته باشد.
- همسان‌سازی استانداردهای حسابداری می‌تواند مانند تکرار اشتباه زبان اسپرانتو باشد (در سال ۱۸۸۷ به عنوان زبان مشترک بین‌المللی در نظر گرفته شد ولی به دلایلی این امر محقق نگردید).
- اهداف گزارش‌گری در کشورهای مختلف متفاوت است (در آمریکا هدف سودمندی برای تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری است)
- همسان‌سازی استانداردها به اندازه و بزرگی شرکت‌ها توجهی ندارد و برای شرکت‌های بزرگ دارای انحصار بازار و شرکت‌های کوچک با توان رقابتی پایین، یکسان در نظر گرفته می‌شود و هزینه همسان‌سازی برای شرکت‌های کوچک بیش از منافع آن خواهد بود.

۱۸. بحث و نتیجه‌گیری

نیاز به جهانی‌سازی و یکسان‌سازی گزارش‌گری مالی از مدت‌ها پیش مطرح بوده است. یکی از راه‌حل‌هایی که برای این مشکل اندیشیده شده، استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی است. از دیدگاه موافقین، به دلیل جهانی‌شدن اقتصاد و ظهور سازمان‌ها و اتحادیه‌های جهانی نظیر اتحادیه اروپا، سازمان تجارت جهانی، نفتا و اپک و همچنین روند رو به رشد نوآوری‌ها در مبادلات تجاری بین‌المللی، گسترش و پیچیدگی مبادلات در بازارهای جهانی، افزایش قابلیت مقایسه، افزایش کارآیی بازارهای بین‌المللی و... پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی لازم و ضروری است. در مقابل، مخالفین پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی به دلیل این که برخورد حسابداری یکسان و یکنواخت با صنایع و اقتصاد کشورهای مختلف میسر نیست و ممکن است در مورد مبادلات در کشورهای مختلف، تفسیرهای

متفاوتی ارائه شود و همچنین در یکپارچه سازی استانداردهای حسابداری به اندازه و بزرگی شرکت ها توجهی نشده است و اینک هفترآیندهای استاندارد گذاری همواره یک فرآیند سیاسی است. با این حال به نظر می رسد با توجه به دیدگاه مخالفین پیاده سازی استانداردهای بین المللی حسابداری، مزایای به کارگیری استانداردهای بین المللی گزارش گری مالی بیشتر از معایب عدم به کارگیری استانداردهای فوق باشد (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۴). تجارت بین الملل و جهانی شدن اقتصاد و از طرفی پیدایش نهادها و سازمان های بین المللی از قبیل اتحادیه اروپا، سازمان تجارت جهانی، اپک و ... باعث شده تا کشورها برای افزایش قابلیت مقایسه اطلاعات مالی یا همان گزارشهای مالی به فکر تدوین استانداردهای همسان بین المللی درآیند. تدوین استانداردهایی که در آن شرایط تمام جوامع از قبیل شرایط سیاسی، اجتماعی و فرهنگی و ... در نظر گرفته شده و تدوین استانداردها به گونه ای نباشد که برخی از آن منتفع شده و برخی متضرر گردند. برای رسیدن به این امر نیاز به یک چارچوب نظری کامل و جامع احساس می شود. یعنی چارچوبی که این شرایط در آن لحاظ شده و استانداردها بر اساس این چارچوب تدوین می شود.

نکته دیگر اینکه استانداردهای وضع شده بایستی از کیفیت بالایی برخوردار باشند. از طرفی تدوین این استانداردها نیاز به یک تحقیق و پژوهشی بدیع داشته و باید خیلی از زمینه ها در آن در نظر گرفته شود. شاید با تلاش کلیه سازمان ها و نهادها که می توانند چنین استانداردهایی را تدوین کنند، بتوان به چنین استانداردهایی دست یافت تا انواع مختلف استفاده کنندگان از محصول نهایی آن که همان گزارش های مالی ست بهره مند شوند.

منابع

- آشنایی با بنیاد IFRS (۱۳۹۶). خبرنامه هفتگی افق حسابرسی. شماره ۲۹. ص ۶-۹
- استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS). سازمان بورس و اوراق بهادار.
<http://ifrs.seo.ir>
- آرین‌پور، آرش. (۱۳۹۳). بررسی تاثیر به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی بر روی مقایسه‌پذیری صورت‌های مالی. دوماهنامه حسابرسی. شماره ۷۳. ص ۷۲-۷۹.
- آقای قهی، علیرضا. (۱۳۹۰). فرصت‌ها و چالشهای به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی. آفتاب آنلاین.
http://www.aftabir.com/articles/view/economy_marketing_business/financial_economy/c۲_۱۳۱۰۹۸۸۷۷۷p۱.php
- بزرگ اصل موسی. (۱۳۹۴). برای گذار به استانداردهای بین‌المللی شتاب زده عمل نکنیم. ماهنامه حسابداری. شماره ۲۸۴. ص ۳۲-۳۴.
- حساس یگانه یحیی، رضا قنبریان. (۱۳۹۴). پی‌آمدهای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی. ماهنامه حسابداری. شماره ۲۸۴. ص ۲۷-۲۰.
- حسنی القار مسعود، طاوسی سمانه، طاوسی محمدرضا. (۱۳۹۱). حسابداری بین‌المللی، هماهنگ سازی استانداردها و مدل‌های عمده آن. همایش ملی حسابداری و حسابرسی زاهدان.
- رحیمیان نظام‌الدین، مجدی اوغولیک محمود، مالکی علیرضا. (۱۳۹۴). ضرورت به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی در ایران و جنبه‌های مثبت آن. دوماهنامه حسابرسی. شماره ۸۰. ص ۱۴۲-۱۳۸.
- سیدی سیداحمد، دهدار فرهاد، نوجوان مهناز. (۱۳۹۶). ضرورت پذیرش، فرصت‌ها و چالش‌های پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی در ایران. فصلنامه دانش و پژوهش حسابداری. شماره ۴۸.
- قبدیان بشیر، محمودی مهدی. (۱۳۹۵). آشنایی با استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS). روزنامه دنیای اقتصاد. شماره ۳۹۲۱
- عبداله‌پورمحمد. (۱۳۸۰). نگاهی به چارچوب نظری هیئت استانداردهای حسابداری مالی. دوماهنامه حسابرسی. سال سوم. شماره ۱۳. ص ۵۸.
- کردستانی غلامرضا، آقا کاظم شیرازی سمانه. (۱۳۹۴). سیر تحول در چارچوب نظری گزارش‌گری مالی بخش عمومی، رویکرد حسابداری تعهدی و اثر شرایط اقتصادی بر آن. فصلنامه حسابداری رسمی. شماره ۳۱. ص ۶۸-۶۱.

محمدی پور رحمت اله، شرفی احسان، رضائی جواد، مرادی میثم. (۱۳۹۳). ایدئولوژی همسان سازی استانداردهای حسابداری. سومین همایش ملی سالیانه علوم مدیریت نوین. گرگان، انجمن علمی و حرفه ای مدیران و حسابداران گلستان، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علی آباد کتول، https://www.civilica.com/Paper-CMMS۰۳-CMMS۰۳_۳۹۳.html، میرزاپور مریم. (۱۳۹۳). اهمیت و چالش های به کارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی. دوماهنامه حسابرسان. شماره ۷۳. ص ۵۱-۴۶.