

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری؛ مزایا و معایب به‌کارگیری آنها

حیدر الربیعی^۱

چکیده

اقتصادهای مدرن بر معاملات فرا مرزی و جریان آزاد سرمایه مبتنی 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 با سوال مواجه باشد. برای رفع این پیچیدگی هم لازم است جزییات استانداردهای ملی بررسی شود؛ زیرا حتی تفاوت کوچکی در الزامات می‌تواند بر اندازه‌گیری سود و ارزش شرکت‌ها، عملکرد مالی، وضعیت مالی گزارش شده شرکت تاثیر بزرگی داشته باشد. این یکی از دلایل مهم ایجاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) است. این مقاله، با توجه به اهمیت این استانداردها و الزامی شدن استفاده از آن برای شرکت‌های بزرگ بورسی در ایران از سال ۱۳۹۵؛ سعی دارد سیر تکامل استانداردها و پیدایش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)، مفهوم، مزایا، چالش‌های توسعه و معایب به‌کارگیری آنها را مرور کند و هدف آن آشنا کردن علاقه‌مندان و دانشجویان با موضوع است.

واژگان 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 کنند. 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 بر سه عامل شرایط سیاسی، وضعیت اقتصادی و مهمتر از همه بر تئوری حسابداری مبتنی 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. به‌رغم تنوع رویکردها برای تدوین تئوری حسابداری، هدف مشترک، تدوین چارچوب نظری است برای آن چه 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 اتکا است و برای این امر به استانداردهایی در حسابداری نیازمند هستیم که بر اصول و ضوابطی مبتنی 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^۲ (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

^۲International 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 (حسینی 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 به منظور رفع نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان جهت‌گیری شده است؛
- این کشورها، بازارهای سرمایه بزرگ و توسعه یافته دارند؛
- سطح آموزش در آنها بسیار بالا است 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، با بانک‌ها رابطه نزدیکی دارند؛ چرا که تامین‌کننده نیازهای سرمایه‌ای آنها هستند. حسابداری مالی، جهت‌گیری قانونی و 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 شد که در اروپای شرقی و شوروی سابق، مدل حسابداری خاصی ایجاد شود. این مدل، از یک سو درصدد پاسخگویی به بقایای برنامه‌ریزی و کنترل اقتصادی بسیار متمرکز است 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.

ه) مدل استانداردهای بین‌المللی

مدل استانداردهای بین‌المللی را می‌توان الگویی متمایز از چهار مدل قبل دانست که در هدف هماهنگی گزارش‌گری مالی در سطح بین‌المللی (خصوصاً برای شرکت‌های چندملیتی و مشارکت‌کنندگان در بازارهای مالی جهان) ریشه دارد. انتظار می‌رود با جهانی‌شدن بازارهای سرمایه، حرکت در جهت گسترش استانداردهای بین‌المللی تسریع شده و مدل‌های مختلف همگرا تر شوند. البته از آن‌جا که بیشتر پیشرفت‌های صنعتی در گروه کشورهای آنگلو ساکسون و کنتیننتال می‌باشد؛ 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، طی هفتاد سال گذشته به وجود آمده است. وقوع انقلاب صنعتی، طی دو قرن هجده و نوزده میلادی، موجب دگرگونی چهره اقتصادی کشورهای اروپایی و آمریکایی شد. این امر به تنوع و مغایرت در روش‌های حسابداری و پیامد منطقی آن، از دست رفتن ویژگی مقایسه‌پذیری اطلاعات حسابداری منجر گردید.

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 جهت وجود ارتباط میان اطلاعات حسابداری و ارزش بازار اوراق بهادار، سبب گردید 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.

آثار 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 داشت، در نهایت موجب شد تا نهاد دولتی قدرتمندی به نام کمیسیون بورس اوراق بهادار (SEC) پا به عرصه وجود بگذارد. مسئولیت این نهاد، محافظت 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 برای حرفه حسابداری به ارمغان آورد و سبب شد 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 کنیم، باید گفت تئوری حسابداری مجموعه‌ای از فرضیات مبنا، تعاریف، اصول، مفاهیم و نحوه استنتاج آنهاست که زیربنای تدوین استانداردهای حسابداری توسط مراجع مربوط بوده و شالوده گزارش اطلاعات حسابداری را تشکیل می‌دهد. در این جهت، تئوری حسابداری به وجود آورنده نوعی چارچوب نظری مرجع است و مقررات خاص حسابداری بر اساس این چارچوب تدوین می‌شود.

ریشه اولین اقدامات جدی برای تدوین مبانی نظری حسابداری را می‌توان در دهه ۱۹۳۰ جست و جو کرد. استادان حسابداری به صورت فردی یا به شکل گروهی به عنوان عضوی از 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 در خصوص 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 به تفکر حسابداری کمک چشمگیری کردند؛ این اقدامات هیچ ساختار واحدی از تئوری حسابداری به دست نداد. هیأت 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 موضوع- های کاری هیأت محسوب می‌شود. به علت تاثیرات بالقوه محسوس چارچوب نظری بر ابعاد گوناگون گزارش‌گری مالی و در نتیجه ماهیت بحث‌برانگیز آن، پیشرفت در این زمینه بسیار آرام بوده است، این کار از اولویت بالایی برخوردار بوده و بسیاری از منابع هیأت را به خود اختصاص داده است. هیأت استانداردهای حسابداری مالی در دسامبر سال ۱۹۸۵ یعنی پس از حدود ۱۲ سال، آخرین بیانیه از مجموعه مفاهیم حسابداری مالی را (که معمولاً به عنوان 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 صورت- های مالی چگونه به کار گرفته می‌شوند؟

الف-هدف‌های گزارش‌گری مالی

حسابداران، بدون شناسایی هدف‌های گزارش‌گری مالی؛ مانند اینکه چه کسی به چه نوع اطلاعاتی نیاز دارد و به چه دلیل به این اطلاعات نیاز دارد؛ قادر به تعیین معیارهای شناخت موردنیاز، اندازه‌گیری‌های سودمند و اتخاذ بهترین شیوه گزارش‌اطلاعات 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 از تجارت و حسابداری شناخت معقولی داشته باشد و به مطالعه و تجزیه و تحلیل اطلاعات ارائه شده مایل باشد؛ بتواند از این گزارش‌ها استفاده کند.
- تامین خواسته مخاطبان (سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان): با این که احتمالاً افراد بی‌شماری از گزارش‌های مالی استفاده می‌کنند؛ 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. اعتبار دهندگان، 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 عدم اطمینان (ریسک) جریان‌های نقدی آینده فراهم آورد.
- ارزیابی منابع اقتصادی: گزارش‌گری مالی باید به تهیه اطلاعاتی درباره دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام شرکت قادر 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 شرایط مالی شرکت را مشخص کنند 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، برای پیش‌بینی عملکرد آینده مبنای مناسب-تری 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 به تهیه صورت‌های مالی مجبور است، مشخص می‌کند؛ اما منافع در سراسر محیط اقتصادی پراکنده است.
 - مربوط بودن: اطلاعات مربوط، به‌طور معمول دارای دو ویژگی سودمندی در پیش‌بینی و سودمندی در ارزیابی است. ارزیابی وقایع گذشته به اثبات یا تصحیح انتظارات اولیه کمک می‌کند. برای نمونه، هنگامی که شرکت صورت سود و زیان مقایسه‌ای ارائه می‌کند، سهامدار، اطلاعاتی 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 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 بر پایه 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 اجماع است. حسابداران در تلاشند تا صورت های مالی را به گونه ای تهیه سازند 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: به مفهوم کلی انصاف نزدیک است. از آن جا که صورت های مالی، مورد استفاده گستره وسیعی از استفاده کنندگان قرار می گیرد؛ 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 تصور می 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 شرکت ها 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 صورت های 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، نیاز به تعاریف حسابداری متفاوتی نیاز داشته باشد.

- اهمیت: اهمیت به یک سؤال مشخص می پردازد؛ آیا یک قلم آن قدر مهم است که بر تصمیم استفاده کنندگان اطلاعات تاثیر بگذارد؟ از آن جا 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 رویه‌های حسابداری مطرح بوده است. مفهوم محافظه کاری را می‌توان به شرح زیر خلاصه کرد: در هنگام شک و تردید، کلیه هزینه‌ها شناسایی می‌شوند؛ ولی درآمدها شناسایی نمی‌شوند. به هر حال، محافظه کاری مفهوم بااهمیتی است. صورت‌های مالی که به عمد برای کم‌نمایی دارایی‌ها و سود تهیه شده باشد، ویژگی‌های مربوط بودن و قابلیت اعتماد خود را از دست می‌دهد. با تدوین چارچوب نظری، استانداردهای حسابداری از محافظه کاری فاصله گرفته‌اند. برای مثال، پس از تدوین چارچوب نظری، درآمد تحقق‌نیافته مورد شناسایی قرار می‌گیرد که این، با اصل محافظه کاری اقل بهای تمام‌شده و قیمت بازار مخالف است.

پ- عناصر صورت‌های مالی

“عناصر صورت‌های مالی” به عنوان سنگ‌بنای صورت‌های مالی، عبارت است از دارایی‌ها، بدهی‌ها، حقوق مالکانه یا خالص دارایی‌های سرمایه‌گذاری مالکان، ستانده مالکان، درآمدها، هزینه‌ها، سود غیرعملیاتی، زیان‌های غیرعملیاتی و سود جامع.

ت- شناخت، اندازه‌گیری و گزارش‌گری

مسئله اصلی شناسایی یا عدم‌شناسایی 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 می‌شود و در آن مفروضات و برآوردهای کلیدی در یادداشت‌های صورت‌های مالی تشریح می‌شود. روش دیگر آن است که از ثبت روزنامه صرف‌نظر و تنها به یادداشتی برای انتقال اطلاعات به استفاده‌کنندگان بسنده شود. این روش نیز “افشا” نامیده می‌شود. در سال‌های اخیر بحث‌های بسیاری در زمینه شناخت در مقابل افشا صورت گرفته است.

– معیارهای شناخت: اولین شرط شناخت این است که یک قلم با تعریف یکی از عناصر صورت‌های مالی سازگار باشد. برای مثال، در مورد حساب‌های دریافتی، باید تعریف دارایی در مورد آن صدق کند. همین مطلب در مورد بدهی‌ها، حقوق صاحبان سهام، درآمد، هزینه و دیگر عناصر صورت‌های مالی نیز صادق است. همچنین برای شناسایی، باید قابلیت اندازه‌گیری با واحد پولی تاحد قابل اعتمادی وجود داشته باشد.

- اندازه‌گیری: اندازه‌گیری با شناخت رابطه نزدیکی 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 بر اساس 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؛ برای تصمیم‌گیری‌های آینده‌گرا مرتبط‌تر از بهای تاریخی است. این‌جا بین مربوط بودن و قابلیت اتکا ارتباطی مشاهده می‌شود. در سال‌های اخیر بر مربوط بودن تاکید بیشتری 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 به‌رغم روند استفاده از ارزش بازار در صورت‌های مالی به‌دنبال سایر کشورها حرکت می‌کند برای مثال، بسیاری از شرکت‌های انگلیسی زمین و ساختمان‌های خود را با ارزش بازار گزارش می‌کنند.

- گزارش‌گری: صورت‌های مالی برای تحقق هدف‌های گزارش‌گری مالی لازم است.

صورت‌های 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 گزارش‌گری به صورت تغییرات در حقوق صاحبان سهام مربوطه 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 سود جامع شامل درآمدها یا هزینه‌هایی است که در صورت سود و زیان شناسایی نمی‌شود.

برای گزارش‌گری 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. به‌رحال گزارش همه اطلاعات مربوط، به علت اصل مخارج-منافع ممکن نیست. به‌علاوه، اطلاعات اضافی ممکن است بر قابل فهم بودن آنها تأثیرات منفی داشته باشد و در نتیجه تصمیم‌گیری را بی‌اثر کند. تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی باید تصمیم‌بگیرند 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 استانداردها و تجدید نظر در آنهاست؛ به‌طوری 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 بی‌طرفانه و بدون جانبداری فراهم می‌کند. از طرف دیگر، این چارچوب در ارتقای کارایی بازار سرمایه و بازارهای دیگر نقش موثری ایفا می‌کند. حال چنین به نظر می‌رسد که استفاده‌کننده اصلی از چارچوب نظری، خود مرجع تدوین‌کننده استاندارد باشد؛ زیرا این چارچوب مبنای تدوین استانداردهاست و نیز مفاهیم مورد نیاز برای حل مسائل حسابداری و گزارش‌گری را در اختیار مرجع تدوین استاندارد قرار می‌دهد. از طرفی، حرفه حسابداری بایستی تلاش کند تا حد امکان نیاز اطلاعاتی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را فراهم آورد. لذا عمدتاً چارچوب نظری براساس نیاز استفاده‌کنندگان تدوین می‌شود.

برای تدوین استانداردهای حسابداری همسان، بایستی چارچوب نظری جامعی تدوین شود که بتواند نیازهای اطلاعاتی تمامی استفاده‌کنندگان در سطح بین‌الملل را فراهم کند؛ چارچوبی که بتواند شرایط سیاسی و اجتماعی و فرهنگی تمامی کشورهایی که از این استانداردهای همسان بهره‌مند خواهند شد؛ را در نظر بگیرد و بتواند جوابگوی نیازهای جوامع بین‌المللی باشد. یکی از معضلات اساسی در موضوع چارچوب نظری همسان، این است که این چارچوب بر پایه تهیه فوری اطلاعات باشد، نه بر پایه هدف اساسی پیامدهای اقتصادی و سیاسی. به عبارتی، هدف اولیه باید تامین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان باشد و بعداً پیامدهای اقتصادی و سیاسی مورد نظر قرار گیرد (محمدی‌پور و همکاران، ۱۳۹۳).

۶. تعاریف استانداردهای حسابداری

دیدگاه‌های مختلف و متعددی در زمینه استانداردهای حسابداری وجود دارد. استانداردهای حسابداری، مقررات حاکم بر چگونگی انجام دادن کار حسابداری هستند. استانداردها به عنوان قواعد پایدار مورد پذیرش همگان قرار می‌گیرند؛ 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 راه‌حل مطلوب هستند. بحث در مورد مسئله می‌تواند به روشن شدن ابعاد مختلف مسئله و در نتیجه ارائه راه‌حل مطلوب‌تر بی‌انجامد (محمدی‌پور 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 هدفهای گزارشگری مالی را تامین کنند. استانداردهای حسابداری بر مبنای مفاهیم نظری گزارشگری مالی تدوین می گردد. 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، بستانکاران، 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 گویای 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 سرمایه گذاری بین المللی، به ویژه توسط شرکت های آمریکایی و افزایش سرمایه گذاری شرکت های خارجی در آمریکا، باعث انگیزه هایی برای یکنواخت کردن استانداردهای حسابداری در سطح بین المللی شده است. در این جهت، هیات تدوین استانداردهای بین المللی و سازمان ها و نهادهای مختلف در آمریکا پروژه ای برای تدوین چارچوب نظری مشترک برای تدوین استانداردهای حسابداری همسان شروع کرده اند. در واقع همسان سازی استانداردها در اقتصاد جهانی، امری ضروری برای همه کشورهاست (محمدی پور و همکاران، ۱۳۹۳).

۹. فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری در سطح بین الملل

کمیته استانداردهای بین المللی حسابداری، یعنی نهاد اصلی تشکیل دهنده هیأت استانداردهای بین المللی حسابداری، با موافقت سازمان های حسابداری استرالیا، فرانسه، کانادا، ژاپن، آلمان، مکزیک، هلند، بریتانیا، ایرلند و ایالات متحده در سال ۱۹۷۳ تشکیل شد.

در سال ۲۰۰۱، کمیته استانداردهای بین المللی حسابداری تجدید سازمان گردید و دارای ساختار مشابه ساختار هیأت استانداردهای حسابداری مالی در ایالات متحده شد.

تشکیل کمیته استانداردهای بین المللی حسابداری، بخشی از پدیده یکپارچه و جهانی شدن فعالیت های اقتصادی است. به ویژه، این پدیده جهانی شدن بازارهای اوراق بهادار و بسیاری از شرکت های بزرگ پذیرفته شده در این بازارها چند کشور را در بر می گیرد. در نتیجه، تهیه کنندگان گزارش های سالانه شرکت های بزرگ و چندملیتی درمی یابند که باید این گزارش ها را طبق الزامات حاکم بر بازارهای اوراق بهادار چندین کشور تهیه کرد.

هدف های کمیته استانداردهای بین المللی 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 بین المللی 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 گردید. این هیات دارای ۱۴ عضو است 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 جهت 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 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، حساب‌برسان، قانون‌گذاران، هیات‌های حرفه‌ای حسابداری و استانداردها‌گذاران 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.

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. شرکت‌های بزرگ حسابداری، موسسات مالی خصوصی و تعدادی دیگر از سازمان‌های حرفه‌ای در حوزه حساب این هیأت را پایه‌گذاری کرده‌اند. 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 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؛ ارتباط بین واحدهای گزارش‌گر با تصمیم‌گیرندگان اقتصادی از طریق گزارش‌های مالی برقرار می‌شود. بنابراین، حسابداری را می‌توان به‌عنوان زبان تجارت معرفی کرد. صورت‌های مالی به‌عنوان مهم‌ترین منبع اطلاعاتی برای انعکاس نتایج عملکرد و وضعیت مالی و جریان‌های نقدی واحدهای تجاری شناخته شده و به همین دلیل، مبنای 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، به تمایل به هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در میان کشورها منجر 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 این مجموعه واحد، مقایسه‌پذیری و درک گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد. حسابداری زبانی مشترک است و جهانی‌سازی فعالیت‌های مالی به‌طور 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، حساسی، استانداردهای اخلاقی و ساز و کارهای نظارتی 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 به روز کردن گزارش های مالی برای تعامل با دنیا و نیز ایرادات و خدشه های اخیر بر اسلامی عمل کردن بانک ها بوده است. تلاش شده شکل صورت های مالی با استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی (IFRS) منطبق باشد و البته چون نظام بانکداری ایران بدون ربا است و در مورد سپرده های سرمایه گذاری طبق نص قانون رابطه وکیل و موکل است تعدیلات و اصلاحاتی برای گزارشگری و محاسبه درآمدهای مشاع و سهم سود سپرده گذاران و نیز انعکاس حقوق آنها در ترازنامه معتقد صورت گرفته است. این، البته گامی به جلو است؛ اگرچه با چالش هایی همچون عدم هماهنگی ذی نفعان دیگر (سازمان بورس و اوراق بهادار و سازمان حسابرسی به عنوان نهاد تدوین استاندارد)، اعتبار صورت های 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 صورت های مالی را برای انواع مؤسسات بانکی و اعتباری تهیه و ابلاغ می کند. واقعیت این است که استانداردهای حسابداری ملی ما برای دنیا ناشناخته است و بنابراین، هم در ارزیابی ریسک کشوری و هم در رتبه بندی پول شویی و هم شفافیت از این بابت نمره منفی می گیریم. از طرفی این استانداردها کامل نیست و سازمان حسابرسی با الگو قراردادن استانداردهای بین المللی در حد امکانات انسانی و بودجه ای خود، بخشی از استانداردهای لازم را تدوین کرده است.

بانک مرکزی از قبل، بخشنامه ها و رویه هایی را برای شناسایی و گزارشگری عقود اسلامی، سرفصل های حساب بانک ها، شناسایی استهلاک، شناسایی سود، درآمد مشاع و سهم سود سپرده گذاران و... به بانک ها و مؤسسات اعتباری ابلاغ کرده بود که بانک ها بر همان مبنا اندازه گیری و گزارشگری خود را انجام می دادند. به عبارت دیگر، به نوعی رویه های اندازه گیری و افشای خاص بانکی را تعیین می کرده است. در زمان ابلاغ سیاست های اصل ۴۴ و امکان پذیرش ۳ بانک دولتی در بورس، اصلاحاتی در بخشی از این دستورالعمل ها و بخشنامه ها به عمل آمد. بعدها سازمان بورس، صورت های مالی نمونه برای صنایع و از جمله بانک ها منتشر کرد که اقدامی در بهبود افشای اطلاعات بود. جالب توجه است بدانید که در توصیه های بالا نیز نظم بازار به عنوان رکن سوم مطرح شده که بر افشای بیشتر برای بازار به منظور اعمال نظارت بیرونی است.

این اقدام بانک مرکزی، گام اولیه و ضروری برای بهبود گزارشگری مالی بانک ها تلقی می شود و باید با گام های بعدی در الزام به کارگیری کامل استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی تکمیل شود. آن گونه که نقل شده، بانک مرکزی اصلاحات اساسی در نظام نظارتی اش 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 به مجموعه اقدامات بانک مرکزی و سازمان بورس و اوراق بهادار کمک مؤثری 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 حسابرسان معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، شرکت‌ها را به رعایت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) ملزم کرد. در این اطلاعیه، شرایط الزام به تهیه گزارش‌های مالی مطابق استانداردهای بین‌المللی برای همه بانک‌ها، موسسات اعتباری و شرکت‌های بیمه ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار با دوره‌های مالی متفاوت با شرایط مختلف مشخص شده است.

برخی از استانداردها مختص ایران است و در استانداردهای بین‌المللی معادلی 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. درخصوص این دسته از موارد باید بررسی دقیق انجام گیرد و راه کارهای مناسب اتخاذ شود. در نهایت با توجه به نیاز کشور به ایجاد تعاملات اقتصادی بین‌المللی و نیاز شرکت‌ها به ارائه صورت‌های مالی براساس استانداردهای بین‌المللی، ضروری است هرچه سریع‌تر درخصوص فرآیند ترجمه، تدوین و به ویژه آموزش استانداردهای بین‌المللی از سوی نهادهای ذی‌ربط اقدامات لازم صورت بگیرد.

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

⁸Transparency

شرکت‌های سراسر دنیا را با یکدیگر مقایسه و از پیچیدگی‌ها و هزینه‌های اجرایی یا تطبیق دو روش فوق پرهیز کرد.

- تقویت پاسخ‌گویی⁹: 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 اقتصاد¹⁰: 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 مجموعه واحدی از استانداردها متمرکز شوند و به این ترتیب، 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، بر روی هزینه سرمایه تاثیر زیادی داشته و باعث شده است نابرابری اطلاعاتی و ریسک و در نتیجه هزینه سرمایه کاهش یابد. این استانداردها با ارتقای افشا نسبت به استانداردهای ملی، از میزان اطلاعات محرمانه در اختیار افراد درون شرکت می‌کاهد و به محافظت بیشتر از حقوق سرمایه‌گذاران منجر 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، به کارگیری آنها اقدام 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 مجموعه واحدی از استانداردها، به تهیه و تحلیل صورت‌های مالی شرکت‌های سراسر جهان قادر خواهند بود. سرمایه‌گذاران نیز با درک استانداردها، اطلاعات را به درستی تفسیر، بر اساس آن اطلاعات تصمیمات بهتری اتخاذ می-

⁹Accountability

¹⁰Efficiency to financial markets

کنند. این مسئله می‌تواند به کاهش هزینه‌های سرمایه شرکت‌ها نیز منجر شود. کتاب‌های درسی و ابزارهای آموزشی حسابداری مالی نیز به صورت مشابه در سراسر دنیا قابل استفاده خواهد بود. با توجه به 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.

۱۵. عوامل تأثیرگذار بر تدوین استانداردها

نهاد تدوین‌کننده استانداردها، باید همواره استانداردهایی وضع کند که بین خواسته‌های گروه‌های مختلف ذی‌نفع نوعی تعادل و توازن برقرار سازد. برای این که 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 نقش‌آفرین 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 و تا حد ممکن تلاش کنند نیاز به «استاندارد» را کاهش دهند.

استانداردهای حسابداری، علاوه بر آن که چگونگی حسابداری معاملات و رویدادهای مختلف را تعیین می‌کند، پیامدهای اقتصادی 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 تامین کند. علاوه بر وجود تضاد یا تعارض بین منافع سرمایه‌گذاران و مدیران، گروه‌های ذی‌نفع دیگری وارد صحنه خواهند شد که نماینده بخش‌های مختلف اقتصادی، شیوه عمل سازمان‌های مختلف و فرهنگ‌های گوناگون هستند. 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 بین زمینه‌های فرهنگی و الگوهای سیستم حسابداری در سطح بین‌الملل رابطه نزدیکی وجود دارد.

۱۶. چالش‌های توسعه استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی

الف- بازارها و سیاست‌ها اصولاً ملی باقی می‌ماند، نه جهانی. دلیل اصلی برای تردید درباره کاربرد استانداردهای واحد این است که انگیزه مدیران و مجریان مانند حسابرسان، هیأت،

سهامداران و ... ملی و بر همان موضوعاتی که قبلاً حاکم بوده است، باقی می‌ماند. در نهایت این نیروی قدرت‌های سیاسی و اقتصادی ملی است که مشخص می‌کند چگونه مدیران و مجریان بر اجرای قوانین تاثیر می‌گذارند. این نیروها به طور تلویحی بر گزارش‌گری مالی تاثیر اساسی دارند و به توقف ناگهانی آن و پذیرش استانداردهای بین‌المللی تمایل 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 توسعه 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 حق‌الزحمه حساب‌برسان؛
- هیأت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی بر اساس ساختارش، یک نهاد تدوین‌کننده استاندارد است و سازوکاری برای اجرای استانداردهایش ندارد. این هیأت می‌تواند کشورها و شرکت‌ها را به پذیرش استانداردهایش تشویق کند؛ اما در عمل نمی‌تواند اجرای آن را خواستار شود. نمی‌توان تک تک کشورها و شرکت‌هایی که این استانداردها را پذیرفته‌اند، ولی در عمل گزارش‌گری آنها، به دلیل این که مدیران و حساب‌برسان نتوانسته‌اند کاملاً استانداردها را اجرا کنند، مجازات کرد. این مسائل استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی را در معرض خطر پذیرش صوری و نه واقعی قرار می‌دهد.

ب- محیط اقتصادی کشورها: مسئله دیگری که ممکن است بر پذیرش کاربرد استانداردهای بین-المللی گزارش‌گری مالی موثر افتد؛ پاسخ به این سوال است که آیا هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی 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 دست‌یافتنی نیست، یا حداقل تحقق آن در کوتاه مدت و یا حتی میان مدت نیز میسر نمی‌باشد.
- استفاده توأم استانداردهای ملی و بین‌المللی که البته این هم دارای محدودیت‌هایی است از قبیل هزینه‌های بالای نگهداری سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری؛ که شاید همین امر ناقض اصل هزینه و منفعت نیز باشد. ولی به منظور حفظ حقوق استفاده‌کنندگان گزارش‌ها و صورت‌های مالی در داخل از طرفی، و به دست آوردن یک موقعیت مناسب تجاری در عرصه تجارت جهانی از طرف دیگر؛ در حال حاضر تهیه صورت‌ها و گزارش‌های مالی بر اساس هر دو مجموعه استانداردهای ملی و بین‌المللی بهترین راه حل می‌باشد؛ حداقل تا زمانی که بتوان محیط اقتصادی مناسب و نزدیک به اقتصاد جهانی به وجود آورد (آقای قهی، ۱۳۹۰).

۱۷. معایب به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی

با توجه به تحقیقات انجام شده می‌توان گفت، با وجود مزیت‌های عمده‌ای که کاربرد یکپارچه استانداردهای بین‌المللی دارد، 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 کرده‌اند 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 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 موافقان، 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، مخالفان پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، بر این باورند 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 یکپارچه‌سازی استانداردهای حسابداری به اندازه و بزرگی شرکت‌ها توجهی نشده است و این که فرآیندهای استاندارد‌گذاری، همواره یک فرآیند سیاسی است. با این حال، به نظر می‌رسد با توجه به دیدگاه مخالفان پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری، مزایای به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی بیشتر از معایب عدم به‌کارگیری استانداردهای مذکور باشد (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۴). تجارت بین‌الملل و جهانی‌شدن اقتصاد و از طرفی پیدایش نهادها و سازمان‌های بین‌المللی، از قبیل اتحادیه اروپا، سازمان تجارت جهانی و اپک باعث شده تا کشورها برای افزایش قابلیت مقایسه اطلاعات مالی یا همان گزارش‌های مالی، به فکر تدوین استانداردهای همسان بین‌المللی درآیند. تدوین استانداردهایی که در آن شرایط تمام جوامع، از قبیل شرایط سیاسی، اجتماعی و فرهنگی، ... در نظر گرفته شده و

تدوین استانداردها به گونه‌ای نباشد که برخی از آن منتفع شده و برخی متضرر گردند. برای رسیدن به این امر به یک چارچوب نظری کامل و جامع احساس نیاز می‌شود. یعنی چارچوبی که این شرایط در آن لحاظ شده و استانداردها بر اساس این چارچوب تدوین می‌شود.

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 زمینه‌ها در آن در نظر گرفته شود. شاید با تلاش کلیه سازمان‌ها و نهادها که می‌توانند چنین استانداردهایی را تدوین کنند، بتوان به چنین استانداردهایی دست یافت تا انواع مختلف استفاده‌کنندگان از محصول نهایی آن، که همان گزارش‌های مالی است؛ بهره‌مند شوند.

منابع

۱. آشنایی با بنیاد IFRS. (۱۳۹۶). خبرنامه هفتگی افق حسابرسی. شماره ۲۹. ص ۶-۹.
۲. استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS). سازمان بورس و اوراق بهادار.
<http://ifrs.seo.ir>
۳. آراین‌پور، آر.ش. (۱۳۹۳). بررسی تاثیر به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی بر روی مقایسه‌پذیری صورت‌های مالی. دوماهنامه حسابرسی. شماره ۷۳. ص ۷۹-۷۲.
۴. آقایی قهی، علیرضا. (۱۳۹۰). فرصت‌ها و چالش‌های به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی. آفتاب آنلاین.
۵. بزرگ اصل موسی. (۱۳۹۴). برای گذار به استانداردهای بین‌المللی شتاب زده عمل نکنیم. ماهنامه حسابدار. شماره ۲۸۴. ص ۳۴-۳۲.
۶. پرتوی، ناصر؛ کدیور، مهدی. (۱۳۹۴). چارچوب نظری گزارش‌گری مالی، از آغاز تا امروز. دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۴۱.
۷. حدادی فرزانه. (۱۳۹۵). الزامات گزارش‌گری مالی در اصول راهبری شرکت‌ها. فصلنامه حسابدار رسمی. شماره ۳۲. ص ۷۳-۸۳.
۸. حساس یگانه یحیی، رضا قنبریان. (۱۳۹۴). پی‌آمدهای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی. ماهنامه حسابدار. شماره ۲۸۴. ص ۲۷-۲۰.
۹. حسنی القار مسعود، طاوسی سمانه، طاوسی محمدرضا. (۱۳۹۱). حسابداری بین‌المللی، هماهنگ‌سازی استانداردها و مدل‌های عمده آن. همایش ملی حسابداری و حسابرسی زاهدان.
۱۰. رحیمیان نظام‌الدین، مجدی اوغولبیک محمود، مالکی علیرضا. (۱۳۹۴). ضرورت به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی در ایران و جنبه‌های مثبت آن. دوماهنامه حسابرسی. شماره ۸۰. ص ۱۴۲-۱۳۸.
۱۱. رحمانی علی. (۱۳۹۵). فقر در استانداردهای حسابداری. روزنامه دنیای اقتصاد. شماره ۳۸۷۵.
۱۲. صراف فاطمه، هاشمی نازنین. (۱۳۹۱). چارچوب مفهومی حسابداری با نگرش اطلاعاتی. نشریه مطالعات حسابداری و حسابرسی. شماره ۲.
۱۳. قبدیان بشیر، محمودی مهدی. (۱۳۹۵). آشنایی با استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS). روزنامه دنیای اقتصاد. شماره ۳۹۲۱.
۱۴. عبدالله‌پورمحمد. (۱۳۸۰). نگاهی به چارچوب نظری هیئت استانداردهای حسابداری مالی. دوماهنامه حسابرسی. سال سوم. شماره ۱۳. ص ۵۸.
۱۵. 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 حسابدار رسمی. شماره ۳۱. ص ۶۸-۶۱.

۱۶. محمدی پور رحمت‌اله، 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-CMMS03-CMMS03_393.html
۱۷. میرزاپور مریم. (۱۳۹۳). اهمیت و چالش‌های به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی. دو ماهنامه حسابرسان. شماره ۷۳. ص ۴۶-۵۱.