

## مرور و بررسی گزارشگری بین‌المللی مالی در ایران فرصت‌ها و چالش‌ها

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۹/۲۵

تاریخ پذیرش: ۹۸/۱۲/۲۱

کد مقاله: ۶۹۲۶۶

صادق حجتی<sup>۱</sup>، جلال علیخانی<sup>۲</sup>، مجید اشرفی<sup>۳</sup>

### چکیده

این مطالعه به بررسی چارچوب نظری مفیدی برای تصمیم‌گیری بهتر نسبت به تدوین و پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی در قالب گزارشگری در بنگاه‌های کوچک و متوسط می‌پردازد با انجام این مطالعه، تجزیه و تحلیل‌ها و بینش ارائه شده، مفاهیمی برای تجدید نظر در IFRS برای شرکت‌های کوچک و متوسط ارائه شده است و در بیان پیچیدگی‌های آینده در روند همگرایی برای شرکت‌های کوچک و متوسط کمک خواهد کرد. چراکه به نظر می‌رسد بعد از پذیرش کامل استانداردهای بین‌المللی شرکت‌های بزرگ در برخی شرکت‌های ایران، نوبت به شرکت‌های کوچک و متوسط نیز خواهد رسید. در ادامه در این مقاله تلاش شده است تا آمادگی اعضای حرفه حسابداری در ایران به منظور استقرار و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی IFRS مورد بررسی و سنجش قرار گیرد. نتایج نشان می‌دهد که در حال حاضر مدیران شرکت‌های بزرگ پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از آمادگی لازم برای اجرای استانداردهای بین‌المللی برخوردار نیستند و نیازمند آموزش‌های لازم به منظور کسب آمادگی‌های ضروری در این رابطه می‌باشند. تحقیق در این زمینه میزان توانایی مدیران مالی شرکت‌های بزرگ بورسی ایران در به‌کارگیری استانداردهای گزارشگری بین‌المللی تاکنون مورد پژوهش قرار نگرفته است و سیاست‌گذاران حسابداری از این یافته‌ها می‌توانند استفاده کنند.

**واژگان کلیدی:** استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی IFRS، حسابداری بین‌المللی، شرکت‌های کوچک و متوسط (SMEs)، حرفه حسابداری

- ۱- دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد علی آبادکتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آباد کتول، ایران
- ۲- دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد علی آبادکتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آباد کتول، ایران
- ۳- دانشیار گروه حسابداری، واحد علی آبادکتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آباد کتول، ایران

## ۱- مقدمه

پذیرش استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی IFRS در سطح جهانی از سوی اتحادیه اروپا، کشورهای آسیایی و اتحادیه های منطقه ای همچون "آسه آن" و بسیاری از کشورهای آفریقایی و آمریکای لاتین، نشان از علاقمندی کشورها برای هماهنگ سازی و وحدت رویه در حوزه گزارشگری مالی دارد. این علاقه، ناشی از جهانی شدن بازار های سرمایه و ایجاد فرصت های سرمایه گذاری جدید و همچنین علاقمندی سرمایه گذاران برای تحصیل منافع از کشورهای مختلف است (فخاری و همکاران، ۱۳۹۳).

تحقیق انجام شده از سوی فلورا و همکاران در سال ۲۰۱۰ گویای آن است که پذیرش استاندارد های بین‌المللی در حوزه گزارشگری مالی از سوی شرکتها، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و در نتیجه هزینه سرمایه تحمیل شده به شرکتهای را به همراه داشته و این شرایط خود معلول افزایش کیفیت و قابلیت درک گزارشهای مالی به سبب پذیرش استاندارد های مزبور است (مهام و همکاران، ۱۳۹۱).

لذا با فرض قابل دستیابی بودن منافع و مزایای ناشی از پذیرش استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی و با در نظر گرفتن تصمیم اتخاذ شده از سوی ارکان و نهادهای سیاست گذار در حوزه گزارشگری مالی مبنی بر پذیرش استاندارد های مزبور در خصوص شرکتهای پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار تهران، لازم است علاوه بر بررسی مزایا و معایب پذیرش استاندارد های فوق الذکر به بررسی شرایط، نیاز ها و زیر ساختهای پرداخت، که استقرار و رعایت جامع و مطلوب استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی IFRS را ممکن می سازد، در همین راستا وجود مهارت کافی و تسلط بر مفاهیم و موارد مطرح شده در مجموعه استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی از سوی حسابداران در راستای تهیه صورتهای مالی اساسی بر اساس استاندارد های مزبور یکی از موارد لازم برای دستیابی به استقرار جامع و مطلوب استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی است. که تاکنون تحقیقات بسیار محدودی در این مورد خصوصا توانایی مدیران مالی به منظور ثبت و تلیخیص معاملات و رویدادهای مالی بر اساس این استاندارد ها پرداخته اند (بیرستاکت و همکاران، ۲۰۱۶). بر همین اساس با توجه به تحقیقات اندک در سایر کشورها و همچنین کشور ایران که در صدد اجرایی کردن بکارگیری این استانداردها می باشد، در این مقاله در تلاش هستیم تا به بررسی میزان آمادگی مدیران مالی به منظور بکارگیری استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی در فرآیند تهیه مجموعه صورتهای مالی شرکتهای ایرانی پرداخته شود. به نظر می رسد درک این مهم می توان چراغ راهی به منظور تدوین برنامه های آموزشی و توسعه ای از سوی نهاد ها و ارکان قانونی و حرفه ای در راستای تهیه و سپس اعتبار بخشی به صورتهای مالی تهیه شده بر اساس استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی IFRS در بالاترین سطوح کیفی باشد.

## ۲- همگرایی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

ادبیات مربوط به استانداردهای گزارشگری مالی نشان می دهد که علیرغم تلاشهای انفرادی و پراکنده برای ایجاد استانداردهای حسابداری هماهنگ در سطح بین‌المللی در دنیا (که منجر به نتایج قابل توجهی نشده بود). در نهایت، کمیته ای در سال ۱۹۷۳ متشکل از نمایندگان از نهاد های تدوین کننده استاندارد های حسابداری از کشورهای بریتانیا، استرالیا، کانادا، ایالات متحده، ژاپن، فرانسه، آلمان، مکزیک و هلند با هدف تدوین و ترویج مجموعه استاندارد های حسابداری (گزارشگری مالی) بین‌المللی تشکیل گردد. نتیجه تلاش های این کمیته از سال ۱۹۷۴ تا آوریل سال ۲۰۰۱، ۴۱ استاندارد حسابداری بین‌المللی بود که توسط کمیته مزبور تدوین و منتشر شد. لیکن همواره یک انتقاد جدی در خصوص نحوه عملکرد و نتایج کار آن در سطح بین‌المللی مطرح بود. انتقادی اساسی که با در نظر گرفتن ساختار و اعضای تشکیل دهنده کمیته مزبور بر مستقل نبودن کمیته تدوین استاندارد های بین‌المللی حسابداری در مقابل فشارهای سیاسی کشورهای قدرتمند تاکید داشت. این انتقادات در نهایت در سال ۲۰۰۱ سبب شد تا ساختار کمیته تدوین استاندارد های بین‌المللی حسابداری دچار تغییرات اساسی گردیده و نهادی مشابه هیئت تدوین استاندارد های حسابداری مالی آمریکا با نام "هیئت تدوین استاندارد های بین‌المللی حسابداری" جایگزین آن شود. لازم به ذکر است که هیئت مذکور از آن پس تاکنون وظیفه راهبری پروژه همگرایی استاندارد های بین‌المللی حسابداری در سطح بین‌المللی را بر عهده دارد که نتیجه تلاش های آن تدوین ۱۸ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی بوده است.

## ۳- مزایای همگرایی استانداردهای حسابداری در سطح بین‌المللی

تا به حال پژوهش های زیادی در خصوص بررسی و مطالعه مزایای ناشی از پذیرش و به کارگیری استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی صورت گرفته است که به طور اجمالی به بررسی اهم آنها خواهیم پرداخت. طی تحقیق صورت گرفته مشخص شد بکارگیری استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی در درجه اول باعث بهبود و ارتقای کیفیت سود حسابداری شده و در ادامه

با افزایش قابلیت مقایسه اطلاعات مالی در سطح بین‌المللی زمینه اتخاذ تصمیمات مناسب در خصوص فرصت‌های سرمایه‌گذاری بالقوه را برای سرمایه‌گذاران فراهم می‌آورد (داینیک و پررا، ۲۰۰۹). طی تحقیق صورت گرفته مشخص شد بکارگیری و استقرار استانداردهای بین‌المللی حسابداری باعث ارتقا و بهبود کیفیت سود حسابداری خواهد شد (چوآ و همکاران، ۲۰۱۲). طی تحقیق به عمل آمده در خصوص شرکتهای آلمانی پذیرفته شده نزد بورس و اوراق بهادار آن کشور مشخص شد بکارگیری مجموعه استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی منجر به کاهش مدیریت سود و به تبع افزایش کیفیت سود و ارائه تصویری واقع‌گرایانه تر از وضعیت و عملکرد مالی شرکتها خواهد شد (کریستنت توف و روبرت، ۲۰۱۲)

در این تحقیق به بررسی آثار ناشی از بکارگیری و استقرار استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی در خصوص برخی شرکتهای آلمانی پذیرفته شده نزد بورس آن کشور پرداخته شد. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که بکارگیری استاندارد های مزبور در مقایسه با استاندارد های ملی باعث تقویت ارتباط بین بازدهی و ارزش بازار شرکتهای مورد مطالعه گردیده است. این شرایط را می‌توان ناشی از افزایش کیفیت گزارش های مالی تدوین و منتشر شده مطابق با استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی در مقایسه با استاندارد های ملی کشور آلمان دانست (کریستنت توف و همکاران، ۲۰۰۷).

در این پژوهش آثار پذیرش استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی در کشور بنگلادش و از طریق اطلاعات دریافت شده از دولت بنگلادش، مصاحبه با حسابداران رسمی و کارکنان مرتبط سازمان بورس و اوراق بهادار مورد مطالعه و بررسی قرار گرفته است. نتایج این پژوهش گویای آن است که علت اصلی پذیرش استاندارد های مزبور تسهیل فرآیند تصمیم‌گیری است. مطابق با نتایج به دست آمده پذیرش استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی باعث افزایش قدرت تصمیم‌گیری از سوی استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی می‌گردد (مورفی و اسمیت، ۲۰۰۸).

در این پژوهش به مقایسه آثار بکارگیری استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی نسبت به استاندارد های ملی آلمان اقدام گردید. نتایج به دست آمده مشخص ساخت که بکارگیری استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی نسبت به استاندارد های ملی باعث انعکاس بهتر نتایج ناشی از عملیات شرکتها و به تبع افزایش حجم معاملات سهام آنها و در آخر کاهش هزینه سرمایه برای شرکتها می‌گردد (لازی و هایل، ۲۰۰۹).

نتایج این پژوهش نیز نشان می‌دهد شرکتهایی که برای اولین بار نسبت به بکارگیری استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی اقدام می‌نمایند، افزایشی معادل 3 تا 6 درصدی را در ارزش و نقدینگی بازار خود تجربه می‌نمایند (دسک و همکاران، ۲۰۰۸). نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که وجود مجموعه واحدی از استانداردهای حسابداری با کیفیت بالا و پذیرفته شده در سطح بین‌المللی، بهبود سنجش پذیری (قابلیت مقایسه) گزارشگری مالی را در میان شرکتها در سطح بین‌المللی ایجاد خواهد نمود (رودی و همکاران، ۲۰۰۹).

در این تحقیق که در خصوص آثار اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورهای مختلف صورت گرفته است، مشخص شد رعایت و بکارگیری استاندارد های مزبور منجر به کاهش مدیریت سود و شناسایی و تشخیص به موقع سود و زیان خواهد شد. در حقیقت نتایج این پژوهش گویای آن است که بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی باعث افزایش کیفیت گزارشگری مالی خواهد شد (بارث و همکاران، ۲۰۰۸)

نتایج فوق حاوی اهم تحقیقات صورت گرفته در خصوص مزایای ناشی از بکارگیری استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی است. لیکن استقرار و بکارگیری استاندارد های مزبور بی‌شک در بردارنده مخاطرات و نقاط منفی نیز خواهد بود که ما در اینجا به آن نپرداخته ایم. لذا می‌توان به منظور جمع‌بندی تمامی مطالب فوق به تحقیق انجام شده توسط کیهان مهام و همکارانش که در سال 1391 انجام شد رجوع کرد (مهام و همکاران، ۱۳۹۱) مطابق نتایج تحقیق مزبور که ناشی از نظرسنجی های صورت گرفته از اهالی نظر (اساتید دانشگاه) و صاحبان فن (شاغلین حرفه ای) است، مزایای بکارگیری استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی بیش از مخاطرات آن خواهد بود.

#### ۴- هماهنگ سازی استانداردهای ملی با IFRS

هماهنگ سازی استانداردهای بین‌المللی را به گروههای زیر تقسیم میکنیم:

گروه ۱. استانداردهای بین‌المللی که با توجه به تفاوت اندک یا بدون تفاوت میتوانند به سرعت یا در آینده نزدیک مورد استفاده قرار گیرند (مانند پیمانکاری، هزینه تامین مالی، موجودی کالا، سود هر سهم).

گروه ۲. استانداردهای بین‌المللی که معادل ملی ندارند (اکتشاف و ارزیابی منابع معدنی، مالیات بر درآمد).

گروه ۳. استانداردهای بین‌المللی که تجدید نظر شده اند (مانند نحوه ارائه صورتهای مالی، ترکیبهای تجاری).

گروه ۴. استانداردهای حسابداری که اختلاف قابل توجهی با استانداردهای ملی دارند (حسابداری قراردادهای بیمه) (داداشی و

فضل اله پور، نقارچی، ۱۳۹۳)

## ۵- مزایا و چالش های استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)

آماندا وادی (۲۰۱۳) مزایای بکارگیری IFRS را این طور شرح می دهد. قابلیت مقایسه بازارهای مالی صرف نظر از کشور اصلی آن ها بالا می رود. سرمایه گذاران اطلاعات بهتری برای تصمیم گیری دارند. شرکت ها انعطاف پذیری بیشتری در بکارگیری استانداردهای حسابداری دارند زیرا GAAP بر اساس قانون وضع میشود. پیچیدگی صورتهای مالی از بین خواهد رفت مخصوصاً برای شرکتهای بسیار بزرگ و چندملیتی که صورتهای مالی گوناگونی از آنها منتشر میشود. همه سطوح مدیریت از قبیل کمیته حسابرسی بیشتر درگیر گزارشگری مالی میشوند و از مبادله ها آگاهی دارند کارایی شرکتهای بیشتر میشود و از مزایای صرفه جویی به بهره مند میشوند. جنو (۲۰۱۱) مزایای بکارگیری IFRS را اینطور شرح می دهد. افزایش نقدینگی بازار کاهش هزینه های دادوستد برای سرمایه گذاران. هزینه سرمایه کمتر. تسهیل سرمایه گذاری بین‌المللی و گردش سرمایه. سرمایه گذاری بیشتر بین کشوری و لیست شدن در بورس اوراق بهادار بین کشوری.

سوزوکی و همکاران (۲۰۰۲) به عنوان مروری از اثرات مثبت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، نقش استانداردسازی حسابداری بین‌المللی بر تحرکات و توسعه اقتصادی چین را مورد بررسی قرار دادند و سعی کردند مفهوم دموکراسی در تدوین استانداردها را نیز مورد توجه قرار دهند. طرفداران استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در زمینه اهمیت استانداردهای حسابداری در بخش دولتی و عمومی معتقدند که صورتهای مالی باید وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای وجوه نقد واحد را به طور منصفانه ارائه کند. فرض بر این است که اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، در صورت نیاز همراه با افشای اضافی، منجر به ارائه صورتهای مالی می شود که منصفانه هستند و تقریباً در تمام شرایط، رعایت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی قابل اجرا منجر به ارائه منصفانه می شود.

## ۶- معایب بکارگیری IFRS

در کنار مزایایی که استفاده از گزارشگری مالی بین‌المللی دارد، چالشها و مشکلات مترتب بر به کارگیری آن نیز باید در نظر گرفته شود که در ادامه به مهمترین این چالشها اشاره خواهد شد: الف استفاده از ارزش منصفانه استفاده از بهای تمام شده، روشی است که به صورت سنتی مورد استفاده حسابداران قرار میگیرد، اما استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، روش ارزش منصفانه را جایگزین این روش حسابداری میکند. طرفداران استفاده از ارزش منصفانه معتقدند که باید گزارشهای مالی آینده نگر باشند و بتوانند به سرمایهگذار در تصمیمگیری براسرماهیگذاری در آینده کمک کنند، اما در مقابل، اطلاعات روش بهای تمام شده گذشته نگر بوده و نمیتواند این مقصود را برآورده سازد. ب شرایط اقتصادی و سیستمهای حسابداری نامشابه: استفاده از استانداردهای گزارشگری یکسان و هماهنگ از انعطاف پذیری حسابداری میکاهد. از طرفی، استانداردهای حسابداری نمیتواند در تمام جوامع با وضعیت اقتصادی، قانونی و محیطی مختلف مناسب و به راحتی قابل اجرا باشد. برای مثال، شرایط بازارهای مالی و به ویژه بورس در کشورهای توسعه یافته مانند کشورهای عضو اتحادیه اروپا و کشور آمریکا با کشورهای در حال توسعههای مانند ایران، متفاوت است. هر چند که در حال حاضر اقتصاد جهان در حال حرکت به سمت جهانی سازی است، اما باید توجه داشت که بسیاری از کشورها همچنان براساس شرایط خاص خود عمل میکنند. ج حفظ نشدن منافع تمام گروه های ذینفع شرکتهای چندملیتی، شرکتهای کشورهای پیشرفته، سرمایه گذاران کشورهای پیشرفته یا شرکتهای سرمایه گذاران کشورهای در حال توسعه از جمله ذینفعان اصلی استفاده از استانداردهای گزارشگری مالی هستند. هر یک از این گروهها دارای منافی هستند که بعضی از آنها در یک راستا قرار نمی گیرند.

کارتیک و آوا (۲۰۰۹) معتقدند شواهدی حاکی از این است که کشورهای قدرتمند تمایلی به اخذ استاندارد یکپارچه ندارند و شواهدی دال بر اینکه هزینههای کمتری به سبب اخذ استاندارد یکپارچه نصیب شود وجود ندارد و همچنین شواهدی وجود دارد که کشورهایی تمایل به اخذ استاندارد یکپارچه دارند که شرکای تجاری و کشورهای منطقه آن استاندارد یکپارچه را اخذ کرده باشد.

آماندا وادی (۲۰۱۳) معایب بکارگیری IFRS را این طور شرح می دهد. شرکتهای کوچک انگیزه ای برای بکارگیری استاندارد یکپارچه ندارند مگر به اجبار دستور دولت آن کشور ممکن است باعث بروز ناسازگاری شود (شرکت ها به بهانه ی بکارگیری استاندارد یکپارچه گزینه هایی را انتخاب کنند که به نفع خودشان است).

هزینه های بالای انتشار صورتهای مالی چون طبق استاندارد بین المللی در سه سال اول هر سال باید صورت های K-10 انتشار یابد.

برای هر شرکت هزینه های بالایی به همراه دارد SEC که طبق گزارش خیلی ها احساس میکنند که در شرایط بحران مالی کنونی اگر این تغییر عظیم (برقراری استاندارد یکپارچه) رخ دهد سؤال های بسیاری برای مدیران اجرایی و غیره پیش می آید. (هیل و همکاران، ۲۰۱۰) استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را نقد کرده اند بدین شکل که استانداردهای مبتنی بر اصول با رهنمودهای کلی منتج به درجه بالایی از قضاوت شده که این امر میتواند احتمال دستکاری ارقام و اطلاعات مالی توسط مدیریت را افزایش دهد.

## ۷- چالشها، نفوذ و ارتباطات سیاسی

شرکت هایی با ارتباطات سیاسی و قدرت چانه زنی، اغلب وامهایی ارزان با بهره اندک از بانکهای وابسته به دولت دریافت میکنند. بنابراین خود را نیازمند بازارهای سرمایه خارجی نمیدانند و تمایلی به اجرای استانداردهای بین المللی ندارند (فاسیا، ۲۰۱۰). طبق تحقیقات انجام شده این ارتباطات سیاسی و تأثیر گذاری آنها بر سیستم و قوانین حسابداری در کشورهای در حال توسعه بیشتر بوده و همین عامل، افشا و گزارشگری مالی را تحت الشعاع خود قرار داده است. کمیسیون بورس و اوراق بهادار نیز در ارتباط با شرکتهایی که وابستگی و ارتباطات سیاسی دارند بسیار ملایم می باشد (نارونی، ۲۰۱۴) به طوریکه در تحقیقی که توسط (کویا، ۲۰۱۴) انجام شده است نشان داده شده که شرکتهایی که از لحاظ سیاسی مرتبط هستند به طور میانگین کمتر احتمال دارد که مشمول قوانین اجباری و تحمیلی کمیسیون قرار بگیرند و در صورت تخلف با جرائم پاینتتری مواجه شده و کمتر تحت پیگرد قانون قرار می گیرند. این در حالی است که (نوبز، ۱۹۹۸) نشان داد که عوامل سیاسی قدرت توضیحی قابل توجهی در ارتباط با سیستم حسابداری و اصول و استانداردهای مربوطه در کشورهای غربی توسعه یافته ندارد. گذشته از این برخی بررسیهای انجام شده در کشورهای جهان سوم گویای این حقیقت است که اکثریت انتصابهای مدیران کمیسیون بورس در این کشورها سیاسی بوده به طوری که به جای ماکزیمم کردن ثروت سهامداران، اهداف و انگیزه های سیاسی مد نظر بوده و معیار عمل و تصمیم گیری ها قرار می گیرند (پودال و همکاران، ۲۰۱۴) بنا براین حتی در صورت وجود قوانین کمیسیون در ارتباط با افشا و ضمانت اجرایی اصول و استانداردها، وجود نفوذ سیاسی در کشورهای در حال توسعه مانع از این میشود که شرکتهای در برابر این قوانین به عنوان یک مکانیزم اجرایی از جایگاه برابری برخوردار باشند و لازم الاجرا بودن آنها برای شرکتهای مختلف دارای شدت و ضعف است. این عامل منجر میشود که علی رغم پذیرش استانداردهای بین المللی، اجرای آن در چنین کشورهایی با محدودید همراه باشد و از کارایی و هماهنگی لازم برخوردار نباشد. در حقیقت، روابط سیاسی منجر به سطوح متفاوت رعایت در میان شرکتهای شده و قابلیت مقایسه صورتهای مالی را تحت تأثیر قرار میدهد که نتیجه آن عدم دستیابی به اهداف و مزایای هماهنگ سازی استانداردهاست. به همین دلیل است که شماری از محققین به این موضوع اشاره کرده اند که مزایای بکارگیری استانداردهای گزارشگری مالی بینالمللی تحت تأثیر عواملی همچون الزامات قانونی و سیاسی و میزان تفاوت بین استانداردهای ملی و بینالمللی قرار میگیرد به نحوی که نتایج و پیامدهای متفاوتی از اجرای استانداردهای بین المللی در کشورهای مختلف انتظار میرود. (اودیا و اوجد، ۲۰۱۳) حسینی و نادریان (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی مشکلات شرایط تجاری نامشابه در بکارگیری استاندارد های بین المللی گزارشگری مالی در ایران پرداختند. ما نیازمند استانداردهایی در حسابداری هستیم که پایدار، جامع و مبتنی بر اصولی روشن در ارتباط با واقعیات اقتصادی و به اندازه کافی همسان باشند تا در جهان یکپارچهایی که ما امروز در آن زندگی میکنیم امکان استفاده از آنها و مفهوم بودنشان برای همگان فراهم باشد. همسانسازی استانداردهای بین المللی در اقتصاد جهانی ضروری است. دست کم از جنبه نظری این توافق وجود دارد که داشتن مجموعه واحدی از استانداردهای با کیفیت بالا، به سود سرمایه گذاران است و از هزینه های اداری برای دسترسی به بازارهای سرمایه در سراسر جهان می کاهد. در یک بازار سرمایه یکپارچه منطق وجود مجموعه واحدی از استانداردها آشکار است، زیرا که این مجموعه واحد مقایسه پذیری و درک گزارشگری مالی را بهبود میبخشد و به کارگیری سرمایه در فراسوی مرزها را کاراتر میسازد. هدف این مقاله بررسی تأثیر شرایط تجاری نامشابه بر بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی IFRS در ایران نیز میباشد.

اجاقی (۱۳۹۵)، در پژوهشی به بررسی پذیرش و اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در ایران و کمک به رشد اقتصادی پرداخت. اقتصاد ایران برای دستیابی به رشد اقتصادی پایدار و بالا نیازمند یک جهش سرمایه گذاری است. باتوجه به اینکه تنها بخش کوچکی از این سرمایه گذاری از سوی سرمایه گذاران داخلی تامین میشود، توجه مهم به جذب سرمایه گذاران خارجی مورد نیاز است. سرمایه گذاران همواره تمایل دارند تا سرمایه های خود را در جایی به کارگیرند که بالاترین بازدهی را از آن کسب کنند و این مهم برای آنها فراهم نمی گردد. مگر آنکه آنها به اطلاعات شفاف، به هنگام و قابل مقایسه دسترسی داشته باشند. طی دو دهه اخیر بیشتر کشورهای جهان استفاده از استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را برای گزارشدهی خود

پذیرفته و اجرا کرده اند. اجرای این استانداردها خصوصا در کشورهای درحال توسعه با مزایا و چالش هایی روبرو است. از آنجایی که در کشور ما اجرای استانداردهای بین‌المللی از جانب سازمان بورس و اوراق بهادار از سال ۱۳۹۵ الزامی شده است در این مقاله سعی شده تا ضمن معرفی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و مزایا و معایب آن تاثیر پذیرش و اجرای این استانداردها بر افزایش رشد اقتصادی کشور از طریق جذب سرمایه های خارجی مورد بررسی قرار گیرد.

خدمای پور و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهشی به بررسی عوامل تایید استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی IFRS توسط کشورهای I میپردازد و ضمن شرح بخشهای نتایج مطالعاتی که مربوط به قضاوت درمورد نقش IFRS درحال توسعه و مزایای اخذ IFRS قابلیت، در بازارهای سرمایه کشورهای درحال توسعه میباشد به این نتیجه نایل میشود که منافعی از قبیل بهبود عملیات بازاری سرمایه کیفیت و شفاف بودن اطلاعات حسابداری و توسعه سرمایه گذاری، کاهش هزینه سرمایه، تصمیم گیری صحیح، انعطاف پذیری، مقایسه خارجی ناشی از به کارگیری IFRS فقط زیرسایه پشتیبانی قانونی نظارت کافی و افراد حرفه ای و شایسته امکان پذیر است که معایبی از قبیل قوانین محدود کنندهی کشورها عدم تمایل کشورهای قدرتمند ناسازگاری به موجب منفعت طلبی شرکتها عدم آمادگی مدیران درمقابل این تغییر بزرگ اجرایی نمودن به معنای مطلق و تهدید تفاوت قوانین بر قابلیت مقایسه را رفع خواهد نمود.

## ۸- آمادگی حرفه حسابداری برای اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

با وجود همه این مزایا، بی شک آمادگی مدیران و مجریان شرط ضروری برای اجرایی کردن آن و استفاده از مزایای آن می باشد علیرغم این مهم، در خصوص سطح و میزان آمادگی مدیران در کشورهای مختلف تحقیقاتی کمتری انجام شده است. مرور ادبیات نشان می دهد که در سال ۲۰۱۶ بیرستیکر و همکاران در پژوهشی در خصوص "ارزیابی توانایی حرفه حسابداری (بشکل اخص مدیران مالی) در بکارگیری و اجرای استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی" پژوهشی را انجام دادند (مهام و همکاران، ۱۳۹۱). روش کار بدین صورت بود که آنها در پژوهش خود سوالاتی در خصوص استاندارد بین‌المللی شماره (۱۸ درآمدها) طرح و از مدیران مالی تعدادی از شرکتهای پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار نیویورک در خصوص آشنایی با آن سوال کردند. نتایج به دست آمده نشان داده بود که تنها ۴۰ درصد از مدیران مالی مورد مطالعه از سوالات آگاهی داشته و به آنها پاسخ صحیح داده بودند. این یافته نشان می دهد که علیرغم تلاش های انجام شده حتی مدیران شرکت های بزرگ نیز آشنایی کافی با این استانداردها ندارند. لذا ضروری است تا بر تقویت و توسعه سیستم های آموزشی مرتبط به این استانداردها تاکید شود. که پژوهش حاضر نیز به تاسی از آن با تغییر محتوی و روش پژوهش در صدد بازآزمایی آن در ایران می باشد.

## ۹- همسویی استانداردهای حسابداری ایران با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

با توجه به روند جهانی شدن اقتصاد بین الملل به نظر می آید که در ایران نیز تهیه صورتهای مالی بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می تواند برای شرکت های بزرگ مفید باشد و این کار بی شک نیازمند تسلط مدیران مالی شرکتها بر الزامات این استانداردها است. از طرفی لازم به ذکر است که بین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و استاندارد های ملی حسابداری کشورمان وجوه اشتراک و افتراق متعددی وجود دارد. دلیل آن نیز به این مطلب بر می گردد که مبنای تدوین استانداردهای بومی در سال های اخیر به تاسی از استانداردهای بین‌المللی بوده است لذا انتظار می رود که از مشکلات کمتری برای بکارگیری این استانداردها برخوردار باشند. پس اینگونه می توان نتیجه گرفت که فارغ از موارد اشتراک و تشابه استاندارد های ملی حسابداری و استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی که بی شک مدیران مالی در این خصوص از تسلط کافی و مناسب برخوردار هستند، توانایی مدیران مالی شرکت ها در تهیه صورتهای مالی بر اساس استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی، وابسته به آشنایی و تسلط آنها در رابطه با موارد تفاوت بین استاندارد های ملی حسابداری و استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی خواهد بود. از این رو در این تحقیق به منظور سنجیدن توانایی و آمادگی مدیران مالی شرکتها در راستای ثبت و خلاصه کردن رویدادهای مالی و در نهایت تهیه صورتهای مالی بر اساس استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) بر تفاوتهای بین استانداردهای حسابداری ملی با استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی تاکید گردیده است. بر همین اساس در ادامه سعی شده است تا وضعیت تطابق بین استاندارد های ملی حسابداری و استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی بشکل خلاصه ارایه گردد.

ردیف	نوع استاندارد	شماره	نام	ترجمه	نتیجه وضعیت
1	IFRS	5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده	انطباق کامل
2	IAS	2	Inventories	موجودی مواد و کالا	انطباق کامل

انطباق کامل	رویه های حسابداری، تغییرات در برآوردهای حسابداری و اشتباهات	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	8	IAS	3
انطباق کامل	رویدادهای بعد از دوره گزارشگری	Events after the Reporting Period	10	IAS	4
انطباق کامل	پیمانهای ساخت	Construction Contracts	11	IAS	5
انطباق کامل	اجاره ها	Leases	17	IAS	6
انطباق کامل	درآمد عملیاتی	Revenue	18	IAS	7
انطباق کامل	مزایای کارکنان	Employee Benefits	19	IAS	8
انطباق کامل	حسابداری کمکهای بلاعوض دولت و موارد افشای کمکهای دولت	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	20	IAS	9
انطباق کامل	هزینه های استقراض	Borrowing Costs	23	IAS	10
انطباق کامل	حسابداری و گزارشگری توسط طرحهای مزایای بازنشستگی	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	26	IAS	11
انطباق کامل	صورت‌های مالی تلفیقی و جداگانه	Consolidated and Separate Financial Statements	27	IAS	12
انطباق کامل	سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته	Investments in Associates	28	IAS	13
انطباق کامل	سود هر سهم	Earnings per Share	33	IAS	14
انطباق کامل	گزارشگری مالی میان دوره ای	Interim Financial Reporting	34	IAS	15
انطباق کامل	کاهش ارزش داراییها	Impairment of Assets	36	IAS	16
انطباق کامل	ذخایر، بدهی‌های احتمالی و داراییهای احتمالی	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	37	IAS	17
انطباق نسبی	ترکیب های تجاری	Business Combinations	3	IFRS	18
انطباق نسبی	قسمتهای عملیاتی	Operating Segments	8	IFRS	19
انطباق نسبی	صورت‌های مالی تلفیقی	Consolidated Financial Statements	10	IFRS	20
انطباق نسبی	ترتیبات مشترک	Joint Arrangements	11	IFRS	21
انطباق نسبی	نحوه ارائه صورتهای مالی نحوه ارائه داراییهای جاری و بدهیهای جاری	Presentation of Financial Statements	1	IAS	22
انطباق نسبی	صورت جریان وجوه نقد	Statement of Cash Flows	7	IAS	23
انطباق نسبی	اموال، ماشین آلات و تجهیزات	Property, Plant and Equipment	16	IAS	24
انطباق نسبی	اثرات تغییر در نرخ ارز	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	21	IAS	25
انطباق نسبی	موارد افشای اشخاص وابسته	Related Party Disclosures	24	IAS	26
انطباق نسبی	داراییهای نامشهود	Intangible Assets	38	IAS	27
انطباق نسبی	فعالیت‌های کشاورزی	Agriculture	41	IAS	28
		First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	1	IFRS	29
عدم وجود	پرداخت مبتنی بر سهام	Share-based Payment	2	IFRS	30
عدم وجود	قراردادهای بیمه	Insurance Contracts	4	IFRS	31
عدم وجود	اکتشاف و ارزیابی منابع معدنی	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	6	IFRS	32
عدم وجود	ابزارهای مالی: موارد افشا	Financial Instruments: Disclosures	7	IRFS	33
عدم وجود	ابزارهای مالی	Financial Instruments	9	IRFS	34

عدم وجود	موارد افشا منافع در سایر واحدهای تجاری	Disclosure of Interests in Other Entities	12	IFRS	35
عدم وجود	اندازه گیری ارزش منصفانه	Fair Value Measurement	13	IFRS	36
عدم وجود	حسابهای معوق قانونی	Regulatory Deferral Accounts	14	IFRS	37
عدم وجود	درآمد حاصل از عقد قرارداد با مشتریان	Revenue from Contracts with Customers	15	IFRS	38
عدم وجود	اجاره ها	Leases	16	IFRS	39
عدم وجود	مالیات بر درآمد	Income Taxes	12	IFRS	40
عدم وجود	گزارشگری مالی در اقتصادهای با تورم بسیار بالا	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	29	IFRS	41
عدم وجود	ابزارهای مالی: نحوه ارائه	Financial Instruments: Presentation	32	IFRS	42
عدم وجود	ابزارهای مالی: شناسایی و اندازه گیری	Financial Instruments: Recognition and Measurement	39	IFRS	43
عدم وجود	سرمایه گذاری در املاک	Investment Property	40	IFRS	44

در ادامه تعدادی از موارد اختلاف بین استانداردهای ملی حسابداری و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی اعم از "عدم وجود" به معنی نداشتن استاندارد ملی معادل استاندارد های بین‌المللی و "انطباق نسبی" به معنای وجود مغایرت‌های کم اهمیت بین استانداردهای ملی حسابداری و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در نگاه شماره ۳ ارائه شده است:

پذیرش استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی برای نخستین بار با عنوان ifrs#1 عدم وجود استاندارد ملی ترکیب‌های تجاری استاندارد شماره سه ifrs#3 انطباق نسبی با استاندارد ۱۹ ملی

قراردادهای بیمه استاندارد شماره چهار ifrs#4 عدم وجود استاندارد ملی

اکتشاف و ارزیابی منابع معدنی استاندارد شماره IFRS#6 عدم وجود استاندارد ملی

قسمتهای عملیاتی و صورتهای مالی تلفیقی استاندارد های ۸ و ۱۰ بین‌المللی انطباق نسبی با استانداردهای ۲۵ و ۸ ملی

موارد افشا منافع در سایر واحدهای تجاری - اندازه‌گیری ارزش منصفانه - حسابهای معوق قانونی استاندارد های ۱۲ الی ۱۴

عدم وجود استاندارد ملی

نحوه ارائه صورتهای مالی نحوه ارائه داراییهای جاری و بدهیهای جاری - صورت جریان وجوه نقد استاندارد های ۱-۷ IAS

انطباق نسبی با استانداردهای ۱-۲ ملی

اموال، ماشینآلات و تجهیزات - اثرات تغییر در نرخ ارز - موارد افشای اشخاص وابسته - استاندارد های ۱۶-۲۱-۲۴ IAS

انطباق نسبی با استانداردهای ملی ۱۱-۱۶-۱۲

داراییهای نامشهود - فعالیتهای کشاورزی استانداردهای ۳۸-۴۱ IAS تطابق نسبی با استانداردهای ملی ۱۷-۲۶

با توجه به موارد بالا اختلاف بین استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی با استاندارد های ملی حسابداری تعیین گردیده

است. لذا با در نظر گرفتن تشابه بسیار زیادی که بین استاندارد های ملی حسابداری و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در

خصوص وضعیت "انطباق نسبی" وجود دارد، به نظر می رسد مدیران مالی شرکتهای ایرانی در خصوص درک و رعایت الزامات

استاندارد های فوق الذکر با مشکل خاصی روبرو نباشند و تاکید بیشتر بر آشنایی و تسلط مدیران مالی بر الزامات استاندارد هایی

خواهد بود که معادل ملی ندارند.

### ۱۰- ضرورت گزارشگری مالی متفاوت برای بنگاه های تجاری کوچک و متوسط

واحدهای تجاری کوچک به دلیل نوع ساختار و فعالیت، تفاوت های متمایزی از سایر واحدهای بزرگ به این شرح دارند: -

حداکثر کردن سود یا ارزش شرکت برای شرکت های کوچک و متوسط، هدف اصلی نیست. بلکه، بقا و پایداری در شرایط ۱

تجاری برایشان با اهمیت تر است. - قابلیت پاسخگویی عمومی برای آن گروه از واحدهای تجاری ضروری است که دارای طیف

وسعی از استفاده کنندگان برون ۲ سازمانی هستند، در حالی که واحدهای تجاری کوچک و متوسط، دارای استفاده کنندگان محدود

و عینی بوده و عمدتاً مدیر و مالکان با نگرش درون سازمانی، اصلی ترین گروه استفاده کنندگان اطلاعات به شمار می روند. -

وظیفه نمایندگی، از اهداف اولیه و اساسی گزارشگری مالی است، اما برای این واحدها، مفید بودن اطلاعات در تصمیم گیری ۳

مدیران و دسترسی به اطلاعات قابل فهم و به موقع برای اهداف داخلی، با اهمیت تر است از این رو، گزارشگری مالی با اهداف

عمومی برای آنها ضرورت ندارد. - هزینه های مرتبط با رعایت الزامات افشای اطلاعات و گزارشگری مالی و تهیه صورتهای مالی

سالانه سبب صرف منابع و ۴ زمان مدیران برای تهیه چنین اطلاعاتی شده و موجب اعمال فشار به آنان می شود و تعادل بین



هزینه-فایده این مقررات برای مالکان واحد های تجاری کوچک، بسیار حائز اهمیت است. -شرکت های کوچک و متوسط، فاقد سیستم های اطلاعاتی حسابداری و کنترل داخلی کافی و مناسب برای رعایت الزامات ۵ افشای اطلاعات و گزارشگری مالی بوده و از دانش، مهارت و تخصص کافی برای استفاده موثر از اطلاعات تهیه شده بر مبنای اصول پذیرفته شده حسابداری برخوردار نیستند. مفید بودن، -ازاهداف اساسی چارچوب مفهومی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و گزارش های مالی سالانه ۶ اطلاعات و ارزش پیش بینی کنندگی آن برای استفاده در تصمیمات سرمایه گذاری و تخصیص بهینه منابع مالی شرکت های بزرگ در بازارهای سرمایه و ارزیابی جریان های نقدی آتی است. واحد های تجاری کوچک و متوسط، به دلیل اندازه کوچک و منابع مالی محدود، قادر به عملیات و حضور در بازارهای مالی نیستند و گزارشگری مالی و افشای اطلاعات با این هدف برای آنها ضرورتی ندارد (بزرگر، ۱۳۸۹).

## ۱۱- چرا بنگاه های کوچک و متوسط باید استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای بنگاه های کوچک و متوسط را به کار گیرند؟

این استاندارد در پاسخ به گروهی از درخواستهای بین‌المللی از سوی اقتصادهای توسعه یافته و همچنین اقتصادهای نوظهور برای مجموعه ای مستحکم و مشترک از استانداردهای حسابداری برای شرکتهای کوچکتر تهیه شده و می تواند نقش مهمی در کمک به بنگاه های کوچک و متوسط برای دستیابی به سرمایه داشته باشد. دلیل این است که استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی برای بنگاه های کوچک و متوسط، کیفیت گزارشگری را در مقایسه با بسیاری از الزامهای حسابداری ملی موجود بهبود می دهد. به طور همزمان، در حوزه های گزارشگری که در آنها مجموعه کامل استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی یا الزام های ملی همگرا شده با استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی الزامی است، فشار ددرسهای گزارشگری را کاهش می دهد. افزون بر این، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی برای بنگاه های کوچک و متوسط، قابلیت مقایسه بالاتری برای بهره برداران از حسابها، هم درون حوزه گزارشگری و هم بیرون از مرزها را فراهم کرده و باعث می شود اعتماد همگانی نسبت به صورتهای مالی بنگاه های کوچک و متوسط افزایش یابد. به طور مشخص، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی برای بنگاه های کوچک و متوسط، هزینههای توسعه و نگهداری استانداردها بر مبنای رویکرد ملی را به طور چشمگیری کاهش می دهد. (IASB، ۲۰۱۳)

### نتیجه گیری

بر اساس نتایج به دست آمده در خصوص چگونگی میزان و وضعیت آشنایی و تسلط مدیران مالی بر مجموعه استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی، می توان دریافت که در شرایط کنونی طراحی و اجرای دوره های آموزشی جامع و موثر در خصوص استاندارد های مزبور برای مدیران مالی شرکتهای به عنوان مسئول اصلی تهیه صورتهای مالی بسیار مهم و ضروری است. در حقیقت عدم توجه به شرایط کنونی در خصوص میزان آشنایی مدیران مالی شرکتهای با مفاهیم و الزامات استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی و از طرفی الزام شرکتهای بورسی از سوی نهاد های قانونی و ناظر همچون سازمان بورس و اوراق بهادار به تهیه صورتهای مالی سالانه بر مبنای استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی، می تواند پیامد ها و خسارات جبران ناپذیری را از طریق کاهش کیفیت اطلاعاتی صورتهای مالی بر پیکره اعتماد جامعه سرمایه گذاران در بازار های مالی وارد سازد. در این مقاله کوشش گردیده میزان تاثیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر شفافیت صورتهای مالی در شرکتهای ارزیابی گردد، تا معیاری چند بعدی بر مبنای مطالعه جامع ادبیات و مبتنی بر جنبه های مختلف استخراج گردد و به معیارهای نامتجانس شفافیت گزارشگری مالی که توسط پژوهشگران مختلف به صورت مجزا مورد استفاده قرار گرفته است؛ به علاوه بررسیهای بیشتر نشان داد که وضعیت فعلی شفافیت از دیدگاه خبرگان بسیار نامساعد است و ابعاد مختلف مدل پیشنهادی باید به منظور تامین نیازهای اطلاعاتی ذینفعان مورد توجه قرار گیرند. هدف از این مدل چند بعدی، گسترش درک ما از سیستم اطلاعات مالی است و تمرکز آن بر قابلیت دسترسی اطلاعات خاص هر شرکت توسط ذینفعان برون سازمانی است؛ باید توجه داشت که در این پژوهش برای توسعه مدل از یک تئوری مشخص استفاده نشده است؛ بلکه تئوریهای رقیبی که به شفافیت در سطح شرکت میپردازند؛ به همراه هم مدنظر قرار گرفته اند. واحد های تجاری کوچک و متوسط، از بازیگران اصلی عرصه اقتصادی هستند و می توان از آنها به عنوان موتور محرک اقتصاد نام برد. متفاوت بودن استفاده کنندگان صورتهای مالی بنگاه های کوچک و متوسط و نیازهای اطلاعاتی آنان و تهیه صورتهای مالی توسط این بنگاه ها به واسطه الزام قانونی و نه گزارشگری برون سازمانی از مهمترین عواملی است که احساس نیاز به یک چارچوب گزارشگری متفاوت را برای این بنگاه ها، به ویژه در کشورهای در حال توسعه ایجاد کرده است. طیف گسترده برای بنگاه های کوچک و متوسط را برای تمامی یا برخی از بنگاه های IFRS کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه که برای بنگاه IFRS. کوچک و متوسط خود الزامی کرده است، نشان دهنده اقبال عمومی این استاندارد در سطح بین الملل است های

کوچک و متوسط دارای ویژگی هایی است که می تواند برای بنگاه های کوچک و متوسط ایران کارساز باشد. مهمترین این ویژگی ها، استفاده از ساده ترین روشهای حسابداری، سهولت در شناخت و اندازه گیری و کمتر بودن میزان افشا نسبت استانداردهای واحد های بزرگتر است. با توجه به مزایای متعدد پذیرش استانداردهای بین المللی و همچنین توجه ویژه به نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان گزارش های مالی بنگاه های کوچک و متوسط کشورهای در حال توسعه، به IASB نظر می رسد که پذیرش استاندارد بین المللی حسابداری بنگاه های کوچک و متوسط می تواند مناسب ترین راهکار برای کشورمان باشد. کاربرد از جانب تمامی شرکتهای کوچک و متوسط در جوامع نوپا در جهت تقویت عملکرد آنها توصیه می شود تا IFRS بتواند عملکرد فردی خودشان را با کمک سیاستگذاران ملی متعهد به دولت، بازبینی کنند. بعلاوه، پژوهشهای آتی باید به بررسی مجدد راهبردها بپردازند تا به تبدیل شرکتهای کوچک و متوسط به شرکتهای بزرگ و شرکتهای جهانی چند ملیتی کمک کرده که این امر بعد از تعهد به IFRS است. همچنین، با توجه به اینکه تا کنون در مورد حسابرسی واحد های کوچک و متوسط تمهیدی در سطح ملی و بین المللی، اندیشیده نشده است و تنها در بخشی از استانداردها، ملاحظات خاصی در مورد واحد های کوچک و متوسط پیش بینی شده بود که به نظر نمی رسد، توجه خاصی به حسابرسی واحد های کوچک و متوسط شده باشد؛ لذا بهتر است در این زمینه هم بررسی بیشتری بعمل آید.

## منابع

- فخاری حسین، محسن، فقیه، ولید، اله بی، زر (۱۳۹۳). مطالعه هزینه - فایده اجرای استانداردهای بین المللی، گزارشگری مالی IFRS بر مبنای تیوری ذی نفعان، در ایران، ماهنامه بورس، سال ۱۳۹۳، شماره ۱۱۱، صص ۱۰۳-۱۰۴.
- مهم، کیهان، فرزانه حیدریور، علیرضا آقایی فقیه (۱۳۹۱). بررسی مزایا و معایب پذیرش استاندارد های بین المللی گزارشگری مالی، بعنوان استاندارد های حسابداری ایران. پژوهشهای تجربی حسابداری، سال اول، شماره ۳، صص ۸۷-۱۰۵.
- Bierstaket. J.L.. and L.S. Kopp and D.R Lonbardi (2016). Are financial professionals ready fot ifrs?. Advance in Accounting. Vol. 35. Pn 1-7
- Dounnik .T .. and H. Perera .(2009). International Accounting (2st Edition) .McGrow – Hill international Publishing
- Chua .Y .. and C. Cheong and G. Gould .(2012). The Impact Of Mandatorv IFRS Adoption The World :Evidence From Australia. Journal of International Accounting Research, Vol. 11, No. 1, Pp 119-146.
- Christoph .W ..and U. Robert .(2012). Improving Earning Quality : The Effect Of Reporting Incentives And Accounting Standard. Advances in Accounting, Vol. 28, No. 1. Pn 179-188
- Christensen. H. B.. and E. Lee and M. Walker .(2007). Cross sectional variation in the economic consequences of international accounting harmonisation the case of mandatorv IFRS adoption in the UK. International Journal of Accounting, Vol. 42, No. 4. Pn 341-379
- Smith. L .(2008). Are International Financial Reporting Standard (IFRS) .an unstonnable Juogernaut for US and Global Financial Reporting?. The Business Review, Vol. 10. No. 1. Pp17
- Hail. L.. and C. Leuz. (2009). Cost of capital effects and changes in growth expectionations around U.S. cross-listings. Simon School of Business University of Rochester
- Daske. H.. and L. Hail and C. Leuz. and R. Verdi .(2008). Mandatorv IFRS adoption around the world : Early evidence on economic consequences. Journal of Accounting Research, Vol. 46, No. 5, Pp 1085-1142 .
- Rudv A.Jacob and Christian N.Madu .(2009). international financial reporting standards:an indicator of high quality?. International Journal of Quality & Reliability Management. Vol. 26. No. 7. Pp.712-722
- Barth.E.Marv and other .(2008). International Accounting Standards and Accounting Quality. Journal of Accounting Research. Vol. 46, No.3, Pp 467-498.