

چرایی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورهای در حال توسعه

منوچهر روستا؛ علی اصغر دهقانی سعدی^۲

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۴/۳۰

تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۸/۱۰

چکیده

امروزه تلاش‌های روزافزون برای هماهنگ‌سازی حسابداری در سطح بین‌المللی موضوعی برجسته و البته بحث برانگیز در اکثر کشورها است. موج حرکت به سمت استانداردهای بین‌المللی برای افزایش قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و جلب توجه سرمایه‌گذاران خارجی، خروشان است. در این میان کشورهایی که از زیرساخت‌های مناسبی برخوردار نیستند، در صف اول پذیرش و اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری دیده می‌شوند. مطالعه حاضر با بهره‌گیری از دو نظریه کلان نهادی و اقتصادی شبکه‌ها سعی در تبیین حرکت کشورهای در حال توسعه برای پذیرش و اجرای استانداردهای گزارشگری بین‌المللی دارد. از دیدگاه نظریه نهادی، بین‌المللی شدن حسابداری ابزاری برای کسب مشروعیت و پاسخگویی به فشارهای وارده از جانب نهادهای بین‌المللی و داخلی است. از نگاهی دیگر، نظریه اقتصادی شبکه‌ها بیان می‌کند، استانداردهای گزارشگری بین‌المللی، کالایی ارزشمند است.

واژه‌های کلیدی: نظریه نهادی، نظریه اقتصادی شبکه‌ها، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی.

طبقه‌بندی موضوعی: M41, G15

DOI: 10.22051/ijar.2018.16510.1329

^۱ دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، نویسنده مسئول، (Manuchehr.Roosta@yahoo.com)

^۲ کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه شیراز، (ira.dehghani@gmail.com)

مقدمه

امروزه حرکت به سمت هماهنگ شدن در بین سازمان‌ها و کشورها تب و تاب خاصی دارد. با مطرح شدن تجارت جهانی، بازارهای بین‌المللی، سرمایه‌گذاری‌های خارجی، شرکت‌های چند ملیتی و غیره گویا چارچوب‌ها و مرزهای جغرافیایی کشورها دیگر مد نظر قرار نمی‌گیرد و جهان به عنوان یک کل نگریسته می‌شود. در راستای این حرکت سریع، حسابداری نیز دستخوش تغییراتی در تعریف تا اهداف و روش‌ها شده است. هنگامی که سیر تطور حسابداری را نظاره‌گر باشیم، مشاهده می‌شود که تعاریف و انتظارات از حسابداری، ویژه و البته بهتر شده است. حسابداری در زمان حال به عنوان زبان تجارت و سیستم اطلاعاتی نامیده می‌شود. این تعاریف منجر به پیدایش محیط حسابداری و تقسیم آن بین گروه‌های استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری، واحدهای گزارشگر و حرفه حسابداری می‌شود. آنچه امروزه در ذهن تدوین‌کنندگان استانداردهای بین‌المللی تداعی می‌شود، حمایت از استفاده‌کنندگان است. در چارچوب‌های نظری ارائه شده به عنوان مبنایی برای توسعه و تدوین استانداردهای حسابداری، نگاهی ویژه و خاص به استفاده‌کنندگان شده است. با این که استفاده‌کنندگان طیف وسیعی را در بر دارند، اما همه آن‌ها به طور مستقیم مورد توجه قرار نمی‌گیرند (صفرزاده، ۱۳۹۴).

همچنین، طبیعت موضوع می‌طلبد که هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی به منظور راحتی و آسان شدن تصمیم‌گیری‌های اقتصادی استفاده‌کنندگان به دنبال این باشد که صورت‌های مالی در هر کشوری براساس یک مجموعه استاندارد واحد تهیه شود. نزدیک به ۱۵۰ کشور در سایت استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی^۱ (IFRS) نسبت به استانداردهای بین‌المللی موضع خود را مشخص کردند و به نظر می‌رسد این روند همچنان ادامه‌دار باشد. پژوهش‌های بسیاری در ارتباط با موانع و مزایای پذیرش IFRS چه در داخل و چه خارج از کشور انجام شده است. به طور مثال پژوهش رحمانی و علیپور (۱۳۸۹) عمده موانع برجسته شده پذیرش IFRS در ایران را مشخص ساختند که اهم آن‌ها عبارتند از (۱) عدم آموزش استانداردهای بین‌المللی در دانشگاه‌ها؛ (۲) عدم حضور موثر در مجامع حرفه‌ای حسابداری و بازارهای مالی؛ و (۳) عدم گسترش بازارهای سرمایه به عنوان یک بورس بین‌المللی و موانع سرمایه‌گذاری خارجی. همچنین تیلور و همکاران (۱۹۸۶) معتقدند که تهیه صورت‌های مالی براساس استانداردهای بین‌المللی، مربوط بودن و قابلیت مقایسه بیش‌تری نسبت به استانداردهای داخلی دارد.

طبق نظرسنجی فدراسیون حسابداری بین‌المللی (IFAC) (۲۰۰۸)، مشخص شد که یکپارچه‌سازی استانداردهای بین‌المللی باعث رشد اقتصادی در بین کشورهای عضو خواهد شد. همچنین، این امر منجر به افزایش سوددهی شرکت‌ها، تهیه آسان‌تر صورت‌های مالی به‌وسیله شرکت‌های چند ملیتی و کمک به سرمایه‌گذاران جهت فرصت‌های بهتر سرمایه‌گذاری می‌شود (IFRS، ۲۰۰۸). هانس هوگروست رئیس هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری در یک سخنرانی در تورنتو کانادا بیان می‌کند، مأموریت هیات، توسعه IFRS به منظور شفافیت پاسخگویی و کارایی در بازارهای مالی سرتاسر دنیا است. استفاده از یک زبان حسابداری، هزینه‌های سرمایه و گزارشگری بین‌المللی را کاهش می‌دهد (ملاطیفه، ۱۳۹۴). جای هیچ مناقشه‌ای نیست که IFRS در کشورهای توسعه یافته با سطح بالای تحصیلات دانشگاهی، سیستم‌های حقوقی مشابه و البته بازارهای آزاد پرورش یافته است.

پروا (۱۹۸۹) بیان می‌کند به دلیل نبود زیرساخت‌های مناسب برای اجرا در کشورهای در حال توسعه، احتمال بهره‌مندی از مزایای IFRS کم است؛ اما با توجه به حرکت کشورهای در حال توسعه برای اجرای IFRS بایستی به دنبال دلایل دیگری باشیم. حال این سوال مطرح است که چرا کشورهای در حال توسعه که عموماً از زیرساخت‌های مناسبی بهره نمی‌برند، به دنبال پیاده‌سازی و پذیرش IFRS هستند؟ البته این سوال را در ارتباط با بخش عمومی کشورهای در حال توسعه که متقاضی پیاده‌سازی مبنای تعهدی هستند، می‌توان طرح نمود. برای پاسخ به این سوال نیازمند یک نظریه هستیم که با توجه به ابعاد موضوع، پاسخگویی مناسبی داشته باشد. پژوهش‌های بسیاری در کشورهای در حال توسعه انجام شده است و همه آن‌ها با اشاره به دو نظریه کلان شامل نظریه نهادی^۲ و نظریه اقتصادی شبکه‌ها^۳ سعی در پاسخگویی به این سوال داشتند. بنابراین، در راستای مسئله مطرح شده، هدف اصلی مطالعه حاضر تبیین چرایی پذیرش IFRS با برخورداری از این دو نظریه یاده شده است. ترتیب نوشتار حاضر بدین گونه است که در بخش نخست نظریه نهادی، در بخش دوم نظریه اقتصادی شبکه‌ها و نهایتاً در بخش سوم، پژوهش‌های تجربی مرتبط با این دو نظریه ارائه شده است.

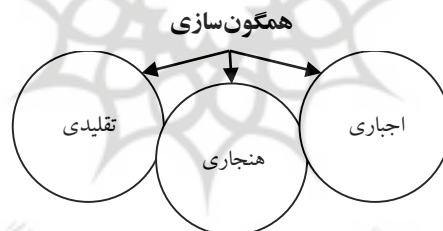
نظریه نهادی

نظریه نهادی ارتباط سازمان‌ها را از بُعد رفتاری توجیه می‌کند و بیان می‌دارد که محیط، فشارهایی را بر سازمان‌ها جهت کسب مشروعیت و مطابقت با هنجارهای اجتماعی تحمیل

می‌کند. فشارهای نهادی، سازمان‌ها را به سمت فعالیت‌هایی سوق می‌دهد که مشروعیت آن‌ها را افزایش و باعث تطبیق آن‌ها با قوانین، الزامات و هنجارهای محیط کسب و کار می‌شود (زارعی و زارعی، ۱۳۸۶). نظریه نهادی بینش عمیقی را در مورد نقش فاکتورهای نهادی در فرآیند پذیرش و انتشار استانداردهای بین‌المللی در مقیاس جهانی ارائه می‌کند. از این رو، نتیجه پذیرش IFRS مشروعیت این کشورها را به جای بهبود عملکرد اقتصادی آن‌ها در پی دارد. به طور خلاصه، نظریه نهادی بیان می‌کند کشورها برای از دست ندادن مشروعیت خود، تمایل به قبول استانداردها و اصول غالب را دارند.

در سال ۱۹۸۳ دی‌ماجیو و پاول مفهوم همگون‌سازی^۴ را به عنوان مفهوم کلیدی در نظریه نهادی، مطرح کردند. این واژه علل تغییرات ناگهانی و به سرعت کشورهای در حال توسعه برای یک شکل شدن با کشورهای توسعه یافته را بیان می‌کند. همگونی نوعی فرآیند محدود است که یک واحد را مجبور به شباهت با واحدهای دیگر در یک جمعیت یا جامعه می‌کند تا همگی با شرایط محیطی مشابهی مواجه شوند. در این بین، سه نوع همگون‌سازی اجباری، تقلیدی و هنجاری به شرح نگاره ۱ مطرح است که در ادامه تشریح می‌شوند.

نگاره (۱): انواع همگون‌سازی



همگون‌سازی اجباری^۵

نوع اول از همگون‌سازی ریشه در نفوذ سیاسی و فشارهای رسمی و غیر رسمی دارد. اجبار می‌تواند در قالب فشار، ترغیب و یا دعوت باشد (دی‌ماجیو و پاول، ۱۹۸۳). فشارهایی که نهادهای بین‌المللی بر کشورها وارد می‌کنند، در این دسته قرار می‌گیرد. سازمان‌هایی از جمله بانک جهانی، صندوق بین‌المللی پول، سازمان ملل متحد و سازمان همکاری توسعه اقتصادی اجبار را برای رعایت IFRS در کشورهای در حال توسعه در نظر دارند. فلسفه نیت آن‌ها افزایش

اطمینان سرمایه‌گذاران و کارایی بازار سرمایه در سرتاسر جهان است. کشورهای با درآمد میانه رو به پایین برای توسعه اقتصادی به کمک مالی سازمان‌های بین‌المللی نیاز دارند. نتیجه این وابستگی و نیاز مالی حرکت به سمت پذیرش IFRS است (پری‌کپ، ۲۰۱۶).

همگون‌سازی تقلیدی^۶

دومین نوع از همگون‌سازی اشاره به تقلید کشورها از سایر کشورهای پیشرو به منظور کسب مشروعیت و موفقیت دارد. از این رو، کشورهای در حال توسعه برای کسب مشروعیت در عرصه جهانی از اصول و استانداردهای کشورهای توسعه یافته تقلید می‌کنند. این تقلید می‌تواند از بعد رقابتی بودن در عرصه جهانی نیز مطرح شود. کشورها می‌دانند اگر IFRS را نپذیرند از صحنه بازار جهانی محو می‌شوند (پری‌کپ، ۲۰۱۶). بنابراین، برای ماندن در بازار و حداقل حفظ سهم خود مجبورند به گونه‌ای از دیگر کشورها تقلید کنند. همگون‌سازی تقلیدی همچنین، می‌تواند در شرایط مهم و نااطمینان هم اجرا شود. به عبارتی، سازمان‌هایی که به مشکل و مسئله‌ای برخورد می‌کنند به دنبال کپی برداری و تقلید از سازمان‌های موفق هستند (دی‌ماجیو و پاول، ۱۹۸۳).

همگون‌سازی هنجاری^۷

همگون‌سازی هنجاری اشاره به حرفه‌گرایی دارد. این نوع از همگون‌سازی از تطبیق ارزش‌های جمعی عمل و فکر در محیط‌های نهادی حاصل می‌شود. ظرفیت‌های آموزشی و دانشگاهی هر حرفه‌ای را از جمله حسابداری توسعه می‌دهد (پری‌کپ، ۲۰۱۶). فشارهایی داخلی کشورها از جانب دانشگاه‌ها و انجمن‌های حرفه‌ای نشان از همگون‌سازی هنجاری دارد. بنابراین، دانشگاه‌ها و انجمن‌های حرفه‌ای نقش اساسی در پذیرش IFRS دارند. چهار شرکت بزرگ حسابداری و خدمات حرفه‌ای مالی^۸ نقش بزرگ و اساسی در جهانی کردن حسابداری دارند. نقش آن‌ها را می‌توان در قالب همگون‌سازی هنجاری دسته‌بندی کرد.

بنابراین کشورهای در حال توسعه با توجه به فشارهای سازمان‌های بین‌المللی، مجامع حرفه‌ای و دانشگاهی و یا برای حفظ مشروعیت خود در صحنه بین‌المللی، حرکت به سمت IFRS را به عنوان یک ابزار می‌پذیرند (پری‌کپ، ۲۰۱۶).

نظریه اقتصادی شبکه‌ها (نظریه اقتصادی)

این نظریه همانند نظریه نهادی، پذیرش IFRS را در سطح کلان بررسی می‌کند. رامانا و اسلتن (۲۰۰۹) در پژوهشی تحت عنوان «چرا کشورها استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را می‌پذیرند؟» از نظریه اقتصادی برای پاسخگویی به این سوال بهره بردند.

در نظریه اقتصادی، IFRS را به عنوان یک محصول یا کالا که دارای اثرات شبکه‌ای است، فرض می‌کنیم. این محصول دارای دو نوع ارزش شامل ارزش ذاتی و ارزش شبکه‌ای^۹ است. برای روشن شدن موضوع فرض کنید شما یک رایانه را خریداری می‌کنید. این رایانه از دو منظر برای شما ارزش خواهد داشت. ابتدا ارزشی است که به طور مستقیم مربوط به استفاده از رایانه است، مانند کارت گرافیک و سرعت بالا و غیره. دوم، ارزشی است که به طور غیر مستقیم برای شما دارد. به عنوان مثال، شما با رایانه می‌توانید فایل‌هایی را با دوستانان به اشتراک بگذارید. در ادبیات مرتبط با نظریه اقتصادی به ارزش ذاتی محصول، ارزش اختصاصی^{۱۰} و ارزش شبکه‌ای، ارزش جمعی^{۱۱} (ارزشی که در نتیجه هم‌افزایی و هماهنگی بدست می‌آید) نامیده می‌شود. به این معنا که اگر ارزش اختصاصی کالا از ارزش سایر کالاهای جایگزین کمتر باشد، ارزش جمعی می‌تواند دلیلی بر انتخاب آن کالا باشد. به بیانی دیگر، ارزش جمعی، ارزشی با تأثیرات شبکه‌ای است و شما را به دیگران مرتبط می‌سازد (رامانا و اسلتن، ۲۰۰۹).

با توجه به نظریه اقتصادی، از پنجره ارزش اختصاصی و جمعی پذیرش IFRS، می‌توان حرکت کشورها را به سمت IFRS توجیه کرد. همان‌طور که بیان شد ارزش اختصاصی اشاره به ارزش مستقیمی دارد که در نتیجه‌ی پذیرش و اجرای IFRS عاید کشورها می‌شود و از سوی دیگر ارزش جمعی، ارزشی است که به واسطه پذیرش IFRS در بین کشورهای دیگر (کشورهایی که خود IFRS را اجرا می‌کنند) بدست می‌آید. به بیان دیگر رامانا و اسلتن (۲۰۰۹) معتقدند وقتی در یک منطقه جغرافیای مانند یک قاره، تعداد کشورهایی که IFRS را می‌پذیرند افزایش یابد، سایر کشورهای مرتبط با آن منطقه نیز به این سمت حرکت می‌کنند. بنابراین، می‌توان براساس ارزش‌های بیان شده نتیجه‌گیری کرد اگر و تنها اگر ارزش اختصاصی و جمعی ناشی از پذیرش IFRS بیش از ارزش استانداردهای ملی باشد، کشورها به سمت IFRS حرکت می‌کنند.

ارزش اختصاصی را می‌توان به مزایای مالی مستقیم مرتبط با مدل‌های شبکه‌های اقتصادی (مزایای بالقوه اقتصادی) و مزایای سیاسی بالقوه ناشی از پذیرش IFRS تقسیم بندی کرد. در ارتباط با استانداردهای ملی نیز می‌توان این تقسیم بندی را بسط داد. توانمندی استانداردهای ملی فعلی در تخصیص بهینه منابع در اقتصاد اشاره به عوامل اقتصادی و منافع سیاسی ناشی از داشتن هیئت تدوین استانداردهای جداگانه اشاره به عوامل سیاسی دارد. با توجه به مواردی که از خاطرتان گذشت، می‌توان نتیجه‌گیری بخش قبل را به شیوه دیگر مطرح کرد. اگر و تنها اگر ارزش خالص اقتصادی و سیاسی IFRS به همراه ارزش جمعی آن بزرگتر از صفر باشد، کشورها به سمت پذیرش IFRS ترغیب می‌شوند.

رامانا و اسلتن (۲۰۰۹) خالص ارزش اقتصادی پذیرش IFRS را به دو نوع طبقه‌بندی می‌کنند. نخست، ارزش استانداردهای مشترک^{۱۲} و دوم، کیفیت نهادهای حاکمیتی^{۱۳} هر کشور.

ارزش استانداردهای مشترک

بدیهی است که IFRS برای استفاده کنندگان بین‌المللی تدوین شده است تا با صورت‌های مالی بر مبنای استانداردهای مشترک فرصت‌های سرمایه‌گذاری را شناسایی و تصمیم‌گیری اقتصادی مناسبی داشته باشند. با پذیرش IFRS هزینه تهیه اطلاعات و حسابرسی اطلاعات کاهش می‌یابد. اگر استانداردها بین‌المللی نباشد، سرمایه‌گذار بایستی بابت درک و فهم صورت‌های مالی هر کشوری هزینه‌هایی را متحمل شود. این هزینه‌ها نهایتاً کشوری که سرمایه‌گذار آن را برای سرمایه‌گذاری انتخاب می‌کند، بایستی پرداخت کند. بنابراین، کشورهایی که از نظر اقتصادی وابستگی بیش‌تری به معاملات و سرمایه‌های خارجی دارند، پذیرش IFRS را در دستور کار خود قرار می‌دهند. این پیش‌بینی را هم می‌توان کرد که اگر کشوری در برنامه‌های بلندمدت خود نیاز به سرمایه‌های خارجی را مدنظر قرار داده باشد، IFRS را بپذیرد. مزایای ناشی از انتخاب IFRS بابت کاهش هزینه اطلاعات و ارزش جمعی آن، از نظر مفهومی مجزا است (رامانا و اسلتن، ۲۰۰۹).

کیفیت نهادهای حاکمیتی

طبیعی است که کیفیت استانداردهای ملی هر کشور در پذیرش یا رد IFRS نقش مهمی را بازی کند. استانداردهای حسابداری ملی هر کشور جزء مهمی از سیستم پیچیده نهادهای

حاکمیتی شامل آموزش حسابرسان، استانداردهای حسابرسی، نظارتی و قضایی، نگهداری سوابق مالکیت‌ها، فسادهای دولتی و غیره است. اگر هر کدام از این نهادها مخالف باشند، پذیرش IFRS هزینه بر خواهد بود. بنابراین، کیفیت نهادهای حاکمیتی نقش مهم و اساسی را در تخصیص بهینه سرمایه هر کشور بازی می‌کند. احتمالاً پذیرش IFRS، برای کشورهایی که کیفیت نهادهای حاکمیتی به نسبت بالایی دارند، جذاب نخواهد بود. کشورهایی که نهادهای با کیفیتی دارند، در پذیرش IFRS هزینه‌های فرصت و تغییر^{۱۴} را متحمل می‌شوند. هزینه فرصت اشاره به چشم پوشی کشورها از مزایای استانداردهای ملی مختص اقتصاد خود هنگام پذیرش IFRS دارد. همچنین، با توجه به بازارهای سرمایه توسعه یافته در این کشورها، پذیرش IFRS نیاز به هزینه آموزش برای شرکت کنندگان در بازار را دارد. بنابراین، این هزینه را می‌توان به عنوان «هزینه تغییر» لحاظ کرد. کشورهای با نهادهای حاکمیتی ضعیف، با توجه به هزینه‌های فرصت و تغییر کم‌تر، تمایل بیشتری به پذیرش IFRS دارند. البته این کشورها از نبود زیر ساخت‌ها و دولت قوی و کارآمد رنج می‌برند، در نتیجه پذیرش IFRS می‌تواند با شکست روبرو شود. پس به طور کلی، اگر این کشورها در تصمیم خود منفعت-هزینه را لحاظ کرده باشند، با توجه به پایین بودن هزینه فرصت و تغییر، می‌توانند IFRS را بپذیرند.

خالص ارزش سیاسی پذیرش IFRS نیز به دو نوع طبقه‌بندی می‌شود. نخست، سیاست‌های قدرت بین‌المللی^{۱۵}؛ دوم، سیاست‌های فرهنگی^{۱۶} (رامانا و اسلتن، ۲۰۰۹).

سیاست‌های قدرت بین‌المللی

رامانا و اسلتن (۲۰۰۹) معتقدند کشورهای قدرتمند با ارزش سیاسی مثبت به احتمال زیاد نقشی اساسی در تدوین استانداردهای بین‌المللی دارند. با توجه به این که هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی در اتحادیه اروپا واقع شده، اتحادیه اروپا یکی از حامیان اصلی هیات مذکور است. بنابراین، هر کشوری که IFRS را بپذیرد یا بایستی در فرآیند سیاسی مرتبط با استانداردهای بین‌المللی درگیر شود و یا از این مورد صرف‌نظر کرده و عرصه را برای دیگر بازیگران سیاسی باز بگذارد اما احتمال کمی وجود دارد که کشورهای قدرتمند مورد دوم را انتخاب نمایند. از سویی، اگر مورد اول را انتخاب نمایند، باید هزینه منازعات سیاسی با اتحادیه اروپا را متحمل شوند. بنابراین، نپذیرفتن IFRS از جانب کشورهای قدرتمند منطقی است. از

سویی دیگر، وجهه سیاسی کشورهایی که قدرت کمی دارند، با پذیرش IFRS کم‌تر خدشه دار می‌شود.

سیاست‌های فرهنگی

علاوه بر قدرت سیاسی در سطح کشور، پذیرش IFRS که پرورش یافته اروپا است در انتخاب آن موثر است. در این راستا، رمانا و اسلتن (۲۰۰۹) چنین بیان می‌دارند که کشورهایی که به فرهنگ‌های اروپایی نزدیک‌ترند، IFRS را بیش‌تر می‌پذیرند.

پژوهش‌های تجربی

این بخش به مروری بر پژوهش‌های تجربی مرتبط با دو نظریه در سطح کلان شامل نظریه نهادی و نظریه اقتصادی شبکه‌ها اختصاص دارد.

میر و رحمان (۲۰۰۵) با بررسی پذیرش IFRS در کشور بنگلادش به این نتیجه رسیدند که به دلیل فشارهای وارده بر دولت بنگلادش و حرفه حسابداری از جانب سازمان‌های بین‌المللی، مشروعیت نهادی عامل موثری در حرکت به سمت پذیرش IFRS است. فشارهای وارده برای اعتباردهی به سرمایه‌گذاران خارجی و البته پاسخگویی به سازمان‌های بین‌المللی است، اما ماهیت اجباری این فشارها باعث ایجاد تضادهایی در حوزه‌های مختلف می‌شود.

زگال و مدهبی (۲۰۰۶) در مطالعه‌ای به بررسی عوامل اثرگذار در پذیرش IFRS در کشورهای در حال توسعه پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان می‌دهد کشورهای با سطح بالای تحصیلات، بازار سرمایه مناسب و فرهنگ آمریکایی تمایل بیش‌تری به پذیرش IFRS دارند.

نتایج پژوهش رمانا و اسلتن (۲۰۰۹) شامل ۱۰۲ کشور (به جز کشورهای اتحادیه اروپا) در قلمرو زمانی ۲۰۰۲ تا ۲۰۰۷ نشان می‌دهد که احتمال کمی وجود دارد کشورهای قدرتمند IFRS را بپذیرند و تسلیم یک نهاد بین‌المللی شوند. پذیرش IFRS با کشورهایی که هزینه فرصت و تغییر کم‌تر و قدرت تصمیم‌گیری به موقع دارند، سازگارتر است. همچنین، شواهدی در ارتباط با تغییرات مبادلات و سرمایه‌گذاری‌های خارجی با پذیرش IFRS وجود ندارد؛ و اثرات شبکه‌ای پذیرش IFRS مورد تایید است به عبارتی، اگر در یک منطقه جغرافیایی تعداد کشورهایی که IFRS را پذیرفتند، زیاد باشد سایر کشورهای مرتبط با این منطقه نیز پذیرش IFRS را در دستور کار خود قرار دادند. نتایج پژوهش جاج^{۲۵} و همکاران (۲۰۱۰) با عنوان

«پذیرش ملی استانداردهای حسابداری بین‌المللی از منظر نهادی»، هر سه سطح همگون‌سازی (اجباری، تقلیدی و هنجاری) را در پذیرش IFRS مربوط می‌داند.

کسن‌تینی و عثمان (۲۰۱۴) در پژوهشی تحت عنوان «مطالعه عوامل اقتصادی و نهادی پذیرش IFRS در اقتصادهای نوظهور» دریافتند که همگون‌سازی اجباری و تقلیدی اثر مثبت و همگون‌سازی هنجاری اثر منفی معناداری در پذیرش IFRS دارد. همچنین، مزایای شبکه اقتصادی IFRS فاکتور مهمی در پیش‌بینی پذیرش آن در اقتصادهای نوظهور است. فن و مشیتلی (۲۰۱۴) پذیرش بالقوه IFRS را در کشور ویتنام بررسی کردند. براساس پرسشنامه ارسالی به حساب‌برسان، حسابداران و دانشگاهیان ویتنامی، هر سه سطح همگون‌سازی و انگیزه‌های مشروعیت در پذیرش IFRS اثرگذار شناخته شدند. همچنین، پودل و همکاران (۲۰۱۴) با بررسی پذیرش IFRS در کشور نیپال به این نتیجه رسیدند که پذیرش IFRS در نتیجه‌ی فشارهای سازمان‌هایی از جمله بانک توسعه آسیا، صندوق بین‌المللی پول و بانک جهانی است. مشکلات نبود حسابداران کافی، ضعف حرفه حسابداری، فساد و تقلب از عوامل اثرگذار در پذیرش و اجرای IFRS است.

پری‌کپ (۲۰۱۶) در پژوهشی تحت عنوان «نقش فشارهای نهادی در اجرای IFRS در کشورهای در حال توسعه» دریافت که همگون‌سازی تقلیدی نقش معناداری در پذیرش IFRS دارد، اما رابطه معناداری بین همگون‌سازی اجباری و هنجاری با پذیرش IFRS وجود ندارد. همچنین، رابطه مزایای اقتصادی و پذیرش IFRS در کشورهای در حال توسعه پذیرفته نمی‌شود. پاک‌نژاد (۲۰۱۷) نیز، در پژوهشی عوامل اثرگذار بر پذیرش IFRS در ایران را بررسی کرد. در این پژوهش متغیرهای رشد اقتصادی، سطح آموزشی، سیستم قانونی و تامین مالی خارجی مد نظر قرار گرفتند. نتایج همبستگی پیرسون بیانگر رابطه معنادار بین متغیرهای ذکر شده و پذیرش IFRS است اما از لحاظ ضریب بتا، متغیرهای سطح آموزشی و سیستم قانونی تأثیر معنادار بر پذیرش IFRS ندارند.

کونینگ و همکاران (۲۰۱۷) طی مطالعه‌ای تحت عنوان «محرک تغییرات نهادی در سراسر جهان: با موضوع IFRS»، چنین بیان نمودند که جستجوی مشروعیت نقش مهمی در روابط بین‌الملل دارد. این امر منجر به این ایده شده است که سیاست جهانی بر اساس باورهای مشترک یا "جامعه جهانی" استوار است. در این دیدگاه، کشورها به طور فزاینده با هنجارهای مشابه که

توسط سازمان‌های بین‌المللی منتشر می‌شوند، خود را مطابقت می‌دهند. در این راستا، نویسندگان معتقد بر این بودند که همگون‌سازی اجباری و هنجاری بر تصمیمات تصویب کشورها در انتشار استانداردهای حسابداری بین‌المللی در سرتاسر کشور تأثیر گذاشته است.

نتیجه‌گیری

حسابداری در دنیای امروز در پی ایجاد یکپارچگی جهانی در سطحی وسیع، هم در بازارها و هم در سیاست‌گذاری‌ها است. برای ایجاد این یکپارچگی لزوماً باید استانداردهای گزارشگری مالی و عملکرد آن‌ها مدنظر قرار گیرد. بنابراین، امروزه حرکت به سمت IFRS در اکثر کشورها به خصوص کشورهای در حال توسعه حرکتی رو به رشد است. اگرچه در اجرای IFRS همواره مشکلات، موانع و ناتوانی‌هایی مطابق یافته‌های پژوهش‌های انجام شده، ذکر می‌شود، اما این موج حرکت هم‌چنان ادامه دارد. کشورهایی که شاید از نظر اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و آموزشی در سطح متوسط یا ضعیف هستند، خواستار اجرای IFRS هستند. مطالعه حاضر با توجه به نظریه‌های نهادی و اقتصادی علت این حرکت‌های رو به رشد را بیان کرد. از دیدگاه نظریه نهادی، فشارهای داخلی و خارجی نهادها به علاوه انگیزه کسب مشروعیت از عوامل پذیرش IFRS در این کشورها است. از منظر نظریه اقتصادی شبکه‌ها، کشورها IFRS را به دلیل ارزش‌ها و منافع بالفعل و بالقوه‌ای که دارد، انتخاب می‌کنند. از این رو، لازم به ذکر است همگرایی با استانداردهای بین‌المللی، مانع این نیست که برای موضوعی خاص، استاندارد حسابداری خاص تدوین شود یا الزامات پیش‌تری را حسب نیاز بازار سرمایه و جهت شفافیت اطلاعاتی بیش‌تر، مقرر کنند؛ بلکه باعث بسترسازی اجرای سیاست‌های دولت برای توسعه بازار سرمایه در حوزه جذب سرمایه‌گذاری خارجی در بازار اوراق بهادار؛ با توجه به فراهم نمودن امکان تصمیم‌گیری بهتر، از طریق استفاده از استانداردهای مورد توافق بین‌المللی خواهد شد.

پی‌نوشت

- | | |
|--|--|
| ۱ International Financial Reporting Standard | ۲ Institutional Theory |
| ۳ The Economic Theory of Networks | ۴ Isomorphism |
| ۵ Coercive Isomorphism | ۶ Mimetic Isomorphism |
| ۷ Normative Isomorphism | ۸ چهار شرکت بزرگ حسابرسی معروف به PWC, Deloitte, Ernest & Young, KPMG. هستند. شامل 4 |
| ۹ Intrinsic and Network Value | ۱۰ Autarky Value |
| ۱۱ Synchronization Value | ۱۲ The Value from Having a Shared Body of Accounting Standards |
| ۱۳ The Relative Quality of Local Governance Institutions | ۱۴ Opportunity and Switching |
| ۱۵ International Power Politics | ۱۶ Culture Politics |

منابع

- DiMaggio, P. J. , and Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48 (2) , 147-160.
- International Financial Reporting Standards (IFRS). (2008). An AICPA Backgrounder. Available at: http://www.ifrs.com/updates/aicpa/Backgrounder_pdf.html.
- Judge, W, Li, S. , and Pinsker, R. (2010). National Adoption of International Accounting Standards: An Institutional Perspective. *Corporate Governance: An International Review*, 18 (3) , 161-174.
- Koning, M. , Mertens, G. , & Roosenboom, P. (2018). Drivers of institutional change around the world: The case of IFRS. *Journal of International Business Studies*, 49 (3) , 249-271.
- Kossentini, Anas, and H. Othman. (2014). A study of the institutional and economic determinants of IFRS adoption in emerging economies. *Working paper, University of Tunis, Tunis*.
- Mir, M. Z. , and Rahaman, A. S. (2005). The adoption of international accounting standards in Bangladesh: An exploration of rationale and process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18 (6) , 816 - 841.
- Mollateyefh, S. (2015). The new mission of the International Accounting Standards Board. *Quarterly of Auditor*, 76, 94-98. (in Persian)
- Paknezhad, M. (2017). Analysis of Affecting Factors on IFRS Adoption: Case Study in Iran. *Management and Organizational Studies*, 4 (1) , 74-81.
- Perera, M. H. B. (1989). Towards a framework to analyze the impact of culture on accounting. *The International Journal of Accounting*, 24 (1) , 42-56.
- Phan, D. H. T. and Mascitell, B. (2014). Potential Adoption of International Financial Reporting Standard (IFRS) in Vietnam: From Legitimacy To Isomorphism. in *Proceedings of The 26th Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues*, United States, 26 - 29 October, 1-14.

- Poudel, g. , Hellman, A. , and Perera, H. (2014). The adoption of International Financial Reporting Standards in a non-colonized developing country: The case of Nepal. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 30, 209-216.
- Pricope, C. F. (2016). The role of institutional pressures in developing countries. Implications for IFRS". *Theoretical and Applied Economics* , 2, 27-40.
- Rahmani, A. and Sh. Alipour. (2009). Barriers to adoption of international accounting standards in Iran. *Empirical Study in Financial Accounting Quarterly*, 7 (27) , 83-107. (in Persian)
- Ramanna, K. , and Sletten, E. (2009). Why do countries adopt International Financial Reporting Standards?. *Harvard Business School*, Working Paper.
- Safarzadeh, M. H. (2015). *A Practical Guide to IASs 1&7: Prospection of Financial Statements*, Tehran: Audit Organization. (in Persian)
- Taylor, M. E. , Evans, T. G. and Joy, A. C. (1986). The impact of IASC accounting standards on comparability and consistency of international reporting practices. *International Journal of Accounting Education and Research*, 22 (1) , 1-9.
- Zarei, B. and A. Zarei. (2008). Theoretical paradigms explaining the formation of inter-organizational relationship. *Journal of Management Knowledge*, 20 (1) , 45-62. (in Persian)
- Zeghal, D. , and Mhedhbi, K. , (2006). An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. *The International Journal of Accounting*, 41 (4) , 373-386.