

مطالعه هزینه - فایده اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (IFRS) بر مبنای تئوری ذی نفعان در ایران

دردن پذیرش استانداردهای بین المللی 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 که حداقل به ۶۵ کشور جهان می رسند (هاب، ۲۰۰۶)، نشان از علاقه مندی ذی نفعان برای هماهنگ سازی و وحدت رویه گزارشگری مالی است. این علاقه ناشی از جهانی شدن بازارهای سرمایه و ایجاد فرصت های سرمایه گذاری جدید و همچنین علاقه مندی سرمایه گذاران برای تحصیل منافع در کشورهای مختلف است. چنین علاقه ای توسط ذی نفعان همراه با ظهور تغییرات سیاسی و اقتصادی، بازارهای نوظهور در کشورهای آسیایی و اروپایی و تمایل آنها به رشد و توسعه بازارهای سرمایه سبب شده تا تقاضا برای گزارشگری بین المللی افزایش یابد. اما وجود تفاوت های بنیادی ملی در بین کشورها باعث شده تا درک و فهم از گزارشگری مالی توسط سرمایه گذاران و ذی نفعان، متفاوت شود و تقاضا برای گزارشگری مالی هماهنگ را ایجاد کند. اما به کارگیری سیستم گزارشگری مالی یکسان در تمامی کشورها به دلیل تفاوت های ملی مشکل است و به همراه خود هزینه و منافع فراوانی را به دنبال خواهد داشت. اینکه این منافع و مخارج چه هستند و چگونه بر ضرورت مطالعه و امکان سنجی به کارگیری این استانداردها تاثیر می گذارند؛ موضوعاتی هستند که در اکثر کشورها قبل از فرایند هماهنگ سازی به تحقیق گرفته شده است. بر این اساس، این مقاله درصدد است تا بر مبنای تئوری ذی نفعان به بررسی این موضوع که پذیرش و به کارگیری IFRS در کشور ایران با ویژگی های اقتصاد دولتی و قرار داشتن در دوره گذار رشد و تکامل تدریجی بازارهای سرمایه، نظام تامین مالی مبتنی بر بانکها و سیستم قانونی مبتنی بر مجموعه قوانین، مستلزم چه هزینه ها و منافع است، بپردازد. نتایج نشان می دهد که علاوه بر ضرورت، امکان به کارگیری IFRS در ایران فراهم بوده و مزایای متفاوتی از جمله مالیات، شفافیت بیشتر صورت های مالی، کاهش هزینه سرمایه، ارتقای رتبه بین المللی شرکت ها، بین المللی شدن بازارهای سرمایه و همچنین بستر سازی اولیه برای تهیه صورت های مالی بر مبنای زبان گزارشگری تجاری بسط یافته (XBRL) را به همراه خواهد داشت. از طرف دیگر، ذی نفعان منتقدند که علاوه بر قابل اجرا نبودن این استانداردها به دلیل عدم بستر سازی مناسب در همه شرکت ها پذیرش و اجرای این استانداردها تاثیری بر بهبود عملکرد شرکت ها به دنبال نخواهد داشت. بر این مبنا در ادامه، ابتدا به تاریخچه استانداردهای بین المللی، دلایل تفاوت نظام های گزارشگری مالی و دلایل هماهنگ سازی پرداخته و پس از بیان هزینه ها و منافع پذیرش IFRS تئوری های تقاضا برای استانداردهای بین المللی ارائه می شود. در نهایت با بیان روش تحقیق و تحلیل یافته ها، نتیجه گیری انجام شده و به ارائه نظر و پیشنهادات می پردازیم.

مبانی نظری و ادبیات تحقیق

استانداردهای بین المللی حسابداری به مجموعه استانداردهایی گفته می شود که توسط کمیته بین المللی استانداردهای حسابداری برای شناخت، اندازه گیری و گزارشگری معاملات و رویدادهای یک شخصیت حسابداری وضع و مورد توافق قرار گرفته اند (هاب، ۲۰۰۶). این کمیته برای نخستین بار در سال ۱۹۷۳ به منظور تدوین استانداردهای بین المللی تشکیل شده، سپس در سال ۲۰۰۱ دوباره سازماندهی شده و به عنوان تدوین کننده مستقل استانداردهای بین المللی با نام هیئت بین المللی استانداردهای حسابداری شروع به فعالیت کرد. از سوی دیگر روند جهانی شدن حسابداری با هماهنگ سازی داوطلبانه شرکت ها با استانداردهای بین المللی شتاب گرفته است. هم چنین با رویدادهای مهمی از قبیل پذیرش استانداردهای بین المللی توسط سازمان بین المللی کمیسیون بورس اوراق بهادار در سال ۲۰۰۰، حمایت کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا از هیئت بین المللی استانداردهای حسابداری در سال ۲۰۰۱، پذیرش بورس های مهم جهان در ارائه صورت های مالی شرکت های خارجی مبنی بر استانداردهای بین المللی حسابداری، پذیرش استانداردهای بین المللی حسابداری توسط اتحادیه اروپا در سال ۲۰۰۲ به جای استانداردهای آمریکا و انتشار بیانیه کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا مبنی بر عدم الزام تهیه صورت های مالی مبتنی بر اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا و ارائه صورت های مالی بر مبنای استانداردهای بین المللی در سال ۲۰۰۵ تقویت شده است. زف (۱۹۹۸) معتقد است که پذیرش IFRS بیانگر ماهیت غیرسیاسی استانداردهای بین المللی است، به طوری که تا سال ۲۰۱۳ آمار پذیرش به بیش از ۱۰۰ کشور جهان خواهد رسید. از سوی دیگر، استریت، نیکولاس و گری (۲۰۰۲) در تحقیق خود نشان دادند که همگرایی بین استانداردهای بین المللی و اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا به شدت افزایش یافته است. لیوز در

سال ۲۰۰۳ به این نتیجه رسید که اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا و استانداردهای بین المللی به ارائه اطلاعات با کیفیت حسابداری یکسان نزدیک می شوند و هر دو به یک اندازه از عدم تقارن اطلاعاتی می کاهند. اگر چه در ادبیات حسابداری از دو رویکرد استاندارد سازی و هماهنگ سازی به عنوان راه حل هایی برای یکسان سازی رویه ها و استانداردهای حسابداری استفاده می شود (الیوت، ۲۰۰۰)، اما به نظر می آید که همگرایی لازم بین روش های حسابداری از طریق هماهنگ سازی به دست آید. اما دلایل و تئوری های متفاوتی در ادبیات حسابداری وجود دارد که می تواند این تلاش ها را توجیه کرده و انجام تحقیق در موضوع هماهنگ سازی را همراهی کنند.

دلایل تفاوت در نظام های گزارشگری مالی

نوب معتقد است که عوامل متعددی می تواند دلایل تفاوت گزارشگری مالی در نظام های حسابداری مختلف باشد که مهمترین آنها فرهنگ و محیط خارجی، سیستم قانونی، نرخ تورم، میزان پیشرفت دانش و یا تئوری های حسابداری، نحوه تامین مالی، سیستم مالیات، میزان رشد و پاسخگویی حرفه و... است.

دلایل هماهنگ سازی

با وجود تفاوت هایی در نظام های گزارشگری مالی کشورها، تانگ (۱۹۹۴) معتقد است که رشد اقتصاد جهانی، وابستگی روز افزون کشورها به تخصیص منابع در سطح بین المللی و تمایل سرمایه گذاران بین المللی برای ورود به بازارهای سرمایه جهانی سبب شده تا در حال حاضر نیاز به گزارشگری مالی هماهنگ احساس شود.

مزایا و معایب پذیرش استانداردهای بین المللی

هزینه و منافع اجرای این استانداردها ممکن است از یک کشور به کشور دیگر یا حتی از شرکتی به شرکت دیگر متفاوت باشد. اجرای IFRS مخارج آشکاری مثل هزینه آموزش کارکنان، نیازهای نرم افزاری، مشاوره

مالیاتی و مخارج ضمنی مانند تغییر اطلاعات توسط ذی‌نفعان، از بین بردن مزیت رقابتی، زیر سوال بردن شهرت و توانایی مدیران و هزینه نمایندگی و سیاسی را به‌دنبال دارد. همچنین اجرای IFRS منافعی آشکاری چون اثر مطلوب بر سود شرکت‌ها، کاهش هزینه سرمایه، کاهش تنوع گزارشگری مالی و ممکن است منافع نامشهودی مانند حفظ شهرت و اعتبار، افزایش فرصت‌های سرمایه‌گذاری، افزایش قابلیت مقایسه، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی نیز به‌همراه داشته باشد. با وجود چنین مزایا و معایبی برای پذیرش IFRS در سطح شرکتی و کشوری، ادبیات حسابداری دلایل تئوریک را نیز در توجیه پذیرش این استانداردها ارائه کرده که در ادامه ارائه می‌شود.

تئوری‌های تقاضا برای استانداردهای بین‌المللی

● تئوری ذی‌نفعان

باوجود سابقه طولانی تئوری ذی‌نفعان در تقاضا برای توجیه خدمات حسابداری و حسابرسی (حساس یگانه، ۱۳۸۴) در زمینه پذیرش IFRS نیز می‌توان از این تئوری بهره جست. براساس این تئوری می‌توان به پرسش‌های مهمی از جمله هزینه و منافع پذیرش این استانداردها چگونه قابل توجیه است؟ و یا چگونه تفاوت‌ها در سیستم‌های اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی می‌تواند در پذیرش استانداردها توسط ذی‌نفعان مختلف موثر باشد، پاسخ گفت.

● تئوری حمایت از سهامداران جزء

کافی (۲۰۰۲) معتقد است شرکت‌ها برای ورود به بازارهای سرمایه باید به حقوق اقلیت احترام گذاشته و با افشای جامع‌تر و بیشتر، منافع سهامداران جزء را حفظ کنند.

● تئوری علامت‌دهی

تارکا، با استفاده از تئوری علامت‌دهی اسپنس (۱۹۷۳) در سال ۲۰۰۴ معتقد است که شرکت‌ها از طریق پذیرش IFRS به فعالان بازار علامت می‌دهند که معتقد به شفافیت اطلاعاتی بیشتر بوده که از این طریق بتوانند علاوه بر ورود به بازار جهانی، سرمایه‌گذاران خارجی را نیز جذب کنند.

● تئوری عدم تقارن اطلاعاتی

هاپ (۲۰۰۶) معتقد است که پذیرش IFRS از عدم تقارن اطلاعاتی می‌کاهد و سهامداران خرد می‌توانند از حقوق خود دفاع کنند و ریسک مرافعه دادخواهی سهامداران اقلیت از دیدگاه سهامداران کنترلی بیشتر می‌شود.

● تئوری نمایندگی

ریس و ویسیچ (۲۰۰۲) معتقدند پذیرش IFRS می‌تواند با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی هزینه نمایندگی را کم کند.

فرضیه‌های تحقیق

تحقیق مذکور بر اساس تحقیق فاکس وهانا (۲۰۱۳) در کشورهای انگلستان و ایتالیاست که با تغییرات در فرضیه‌ها، با توجه به شرایط کشور بازآزمایی شد. بر این اساس فرضیات تحقیق به صورت زیر مطرح می‌شوند:

- ۱- منافع اجرای استانداردهای بین‌المللی بیشتر از مخارج آن است.
- ۲- استانداردهای بین‌المللی در همه شرکت‌های ایرانی قابلیت اجرا دارد.
- ۳- بهتر است سازمان بورس و اوراق بهادار استانداردهای بین‌المللی را جایگزینی برای استانداردهای فعلی بدانند.
- ۴- بهتر است شرکت‌های بزرگ ایرانی اجرای استانداردهای بین‌المللی را آغاز کنند.
- ۵- اجرای استانداردهای بین‌المللی تنها یک مسئله گزارشگری مالی برای شرکت‌های چندملیتی است.
- ۶- باید اجرای استانداردهای بین‌المللی برای شرکت‌های دولتی انتفاعی الزامی باشد.
- ۷- بهتر است شرکت‌های خصوصی و سازمان‌های غیرانتفاعی استانداردهای بین‌المللی را بپذیرند.
- ۸- اجرای استانداردهای بین‌المللی به صورت جدی‌تری از بروز تقلب جلوگیری می‌کند.
- ۹- با اجرای استانداردهای بین‌المللی معیارهای اندازه‌گیری پاداش تغییر می‌کند.
- ۱۰- اجرای استانداردهای بین‌المللی بر مالیات شرکت‌ها اثر دارد.

۱۱- اجرای استانداردهای بین‌المللی باعث شفافیت بیشتر صورت‌های مالی می‌شود.

۱۲- اجرای استانداردهای بین‌المللی باعث بهبود عملکرد شرکت‌ها می‌شود.

۱۳- اجرای استانداردهای بین‌المللی موجب کاهش هزینه سرمایه شرکت‌ها می‌شود.

۱۴- اجرای استانداردهای بین‌المللی امکان حضور موثرتر شرکت‌های ایرانی را در عرصه بین‌المللی فراهم می‌آورد.

۱۵- از استانداردهای بین‌المللی می‌توان به‌عنوان معیاری در اظهارنظر حسابرسی استفاده کرد.

۱۶- بخشی از استانداردهای بین‌المللی در ایران قابلیت اجرا دارد.

۱۷- استانداردهای فعلی مناسب نیستند و نیاز به استانداردهای بین‌المللی است.

روش تحقیق

تحقیق مذکور از نظر هدف، تحقیقی کاربردی و از نظر نحوه جمع‌آوری داده‌ها تحقیقی، توصیفی - پیمایشی است. ابزار اندازه‌گیری تحقیق مذکور پرسشنامه بوده که شامل ۱۷ سوال بوده و پس از آزمون اعتبار محتوایی پرسشنامه توسط متخصصان و همچنین از آنجایی که پرسشنامه مذکور تا حدود زیادی در تحقیقات فاکس وهانا در سال ۲۰۱۳ مورد استفاده قرار گرفته و اعتبار آن در عمل سنجیده شده، پس از توزیع بین ۳۴ نفر از سه گروه حسابرسان، کمیته تدوین و سرمایه‌گذاران داده‌ها جمع‌آوری شده است. سپس داده‌های مذکور از طریق نرم‌افزار SPSS با استفاده از روش‌های آماری ناپارامتریک کروسکال - والیس و من ویتنی، مورد تحلیل قرار گرفته‌اند.

تحلیل یافته‌های مربوط به فرضیات

به‌طور کلی تجزیه و تحلیل نتایج آزمون نشان داده است که پاسخ‌دهندگان، منافع اجرای IFRS را بیشتر از مخارج آن می‌دانند، اما معتقدند که همه این استانداردها در تمام شرکت‌ها با توجه به اندازه آنها قابل اجرا نیست. همچنین آنها اجرای IFRS را تنها یک مسئله گزارشگری مالی بین‌المللی برای شرکت‌های چندملیتی تلقی نکرده و اعتقاد دارند که می‌تواند در شرکت‌های خصوصی و سازمان‌های غیرانتفاعی نیز این استانداردها را به‌کار گرفت. پاسخ‌دهندگان معتقدند که سازمان بورس برای گسترش حوزه فعالیت سرمایه‌گذاران خارجی باید شرکت‌ها را ملزم به تهیه صورت‌های مالی بر اساس IFRS کند. همچنین آنها اجرای این استانداردها را عامل مهمی در کاهش بروز تقلب دانسته و به‌کارگیری آن را به‌دلیل افشای بیشتر اطلاعات مالی، باعث شفافیت بیشتر صورت‌های مالی قلمداد می‌کنند. پاسخ‌دهندگان معتقدند که اجرای IFRS تاثیری بر معیارهای اندازه‌گیری پاداش و همچنین بهبود عملکرد شرکت‌ها نداشته. اما در عین حال اظهار داشتند که اجرای این استانداردها مزایای مالیاتی و کاهش هزینه سرمایه برای شرکت‌ها به‌همراه خواهد داشت. علاوه بر این، آنها معتقدند که حسابرسان می‌توانند از این استانداردها به‌عنوان معیاری در اظهارنظر حسابرسی استفاده کنند.

از طریق آزمون کروسکال - والیس در سطح اطمینان ۹۰ درصد حداقل بین دیدگاه‌های یکی از گروه‌ها در مورد فرضیه‌های هفتم و سیزدهم تفاوت معنادار آماری وجود دارد. در مورد فرضیه هفتم، کمیته تدوین و حسابرسان به‌دلیل نحوه تامین مالی و سیستم مالکیتی، اجرای IFRS را در شرکت‌های خصوصی و سازمان‌های غیرانتفاعی قابل اجرا نمی‌دانند. در مورد فرضیه سیزدهم نیز حسابرسان اظهار داشتند که با اجرای IFRS هزینه سرمایه شرکت‌ها کاهش نمی‌یابد.

نتیجه‌گیری

نتایج تحقیق حاضر نشان می‌دهد که به‌طور کلی ذی‌نفعان ایرانی، معتقد به پذیرش IFRS بوده و منافع آن را از مخارج آن بیشتر می‌دانند. آنها معتقدند که بورس می‌تواند نقطه شروع خوبی قلمداد شود تا این استانداردها پذیرفته شوند. همچنین پذیرش این استانداردها علاوه بر کاهش هزینه سرمایه همگرایی بیشتری را بین کمیته تدوین استانداردهای ایران و جهان به‌وجود می‌آورد و می‌تواند در بلندمدت بسترساز مناسبی برای اعمال XBRL در ایران شود.