

## Effective Factors on Harmonization of Financial Reporting Frameworks, Accounting Standards and Producers

Gholamreza Soleimani Amiri<sup>1</sup>, Neda Rasouli<sup>2</sup>

Received: 2017/02/06

Accepted: 2017/05/27

### Abstract

Accounting diversity refers to the differences that exist between the characteristics of the financial reporting frameworks and accounting standards and producers used in different countries. The accounting literature presents several factors that cause this diversity. These factors are mainly related to environmental factors. The solution of accounting diversity problem is accounting harmonization in accounting standards and reporting procedures in international level. As currently in Iran, there is the roadmap to apply international financial reporting standards, it is useful to predict and remove problems and limitations by using other countries experiences. In this article, we review the accounting literature to learn about the reasons for accounting diversity in financial reporting frameworks, accounting standards and procedures. This analysis can assist policy setters in their efforts to realize further international accounting harmonization.

**Keywords:** Diversity, Environmental Factors, Harmonization, International Financial Reporting Standards.

**JEL classification:** M40

---

DOI: 10.22051/ijar.2017.14034.1266

<sup>1</sup> Associate Professor of Accounting, Alzahra University, Tehran, Iran.

(gh\_soleimani@yahoo.com)

<sup>2</sup> PhD Student of Accounting, Alzahra University, Tehran, Iran. Corresponding Author

(nedarasouli66@gmail.com)

## بررسی عوامل اثرگذار بر جهانی شدن چارچوب‌های گزارشگری مالی و استانداردها و رویه‌های حسابداری

غلامرضا سلیمانی امیری<sup>۱</sup>، ندا رسولی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۹۵/۱۱/۱۸

تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۳/۰۶

### چکیده

گوناگونی در حسابداری وجود تفاوت میان ویژگی‌های چارچوب‌های گزارشگری مالی، استانداردها و رویه‌های حسابداری است که در کشورهای مختلف مورد استفاده قرار می‌گیرد. ادبیات حسابداری چند مورد از عواملی را که منجر به این گوناگونی می‌گردند ارائه نموده است و بیان می‌دارد که این عوامل اغلب به عوامل محیطی ارتباط دارند. راه حل مشکل گوناگونی در حسابداری، هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری و رویه‌های گزارشگری در سطح بین‌المللی است. با توجه به اینکه در ایران حرکت به سمت بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است، به منظور تسهیل در امر بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و پیش‌بینی و رفع موانع احتمالی استفاده از تجربیات کشورهای متعدد استفاده‌کننده بسیار سودمند خواهد بود. در این مقاله، ادبیات حسابداری درخصوص دلایل گوناگونی و تنوع در چارچوب‌های گزارشگری مالی، استانداردها و رویه‌های حسابداری مرور شده است و نتایج تحقیق به سیاست‌گذاران در تلاش برای ایجاد استانداردهای همگرا با استانداردهای بین‌المللی حسابداری در ایران، کمک خواهد نمود.

**واژه‌های کلیدی:** استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، هماهنگ‌سازی، گوناگونی، عوامل محیطی.

طبقه‌بندی موضوعی: M40

DOI: 10.22051/ijar.2017.14034.1266

۱ دانشیار گروه حسابداری دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران، (gh\_soleimani@yahoo.com)  
۲ دانشجوی دکتری حسابداری دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران، نویسنده مسئول، (nedarasouli66@gmail.com)

## مقدمه

چارچوب‌های گزارشگری مالی هر کشور با هدف برطرف نمودن نیازهای جامعه به اطلاعات حسابداری به تناسب محیط حاکم بر آن کشور به وجود آمده‌اند. این نیازها بر اساس عواملی که خاص هر کشور هستند، تعیین می‌گردد، بنابراین چارچوب‌های گزارشگری مالی در میان کشورهای مختلف، متفاوت است. گوناگونی در حسابداری<sup>۱</sup>، به تفاوت‌هایی که میان خصوصیات چارچوب‌های گزارشگری مالی، استانداردها و رویه‌های مورد استفاده در کشورهای مختلف وجود دارد، گفته می‌شود (فرانسیس و همکاران، ۲۰۱۳).

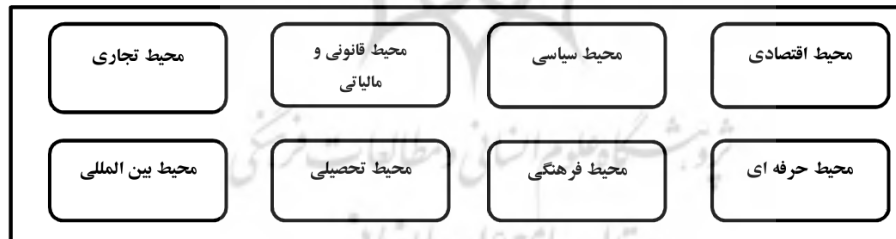
وجود تنوع و گوناگونی در استانداردها و رویه‌های حسابداری در سطح جهان، توجه محققان را به اهمیت بررسی دلایل زیربنایی این پدیده جلب نموده است. در ایران از دهه هشتاد، فعالیت‌ها و تحقیقاتی به منظور هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری ملی با استانداردهای بین‌المللی حسابداری انجام شده است، اما اقدام عملی در راستای بکارگیری واقعی استانداردهای بین‌المللی با ابلاغیه سازمان بورس و اوراق بهادار مبنی بر الزام شرکت‌ها به رعایت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی<sup>۲</sup>، در آبان ماه ۱۳۹۵، رخ داد. با توجه به الزامات قانونی، به نظر می‌رسد که تحقیق در زمینه شناسایی عوامل محیطی موثر بر جهانی شدن استانداردها و رویه‌های حسابداری و گزارشگری مالی امری ضروری است و منجر به درک بهتر عوامل موثر بر هدف هماهنگ‌سازی بین‌المللی حسابداری و محدودیت‌های رسیدن به این هدف خواهد شد. همچنین، در ادبیات حسابداری اغلب این توافق وجود دارد که چارچوب گزارشگری مالی هر کشور حاصل محیط خاص آن کشور است و عوامل محیطی<sup>۳</sup> در شکل‌گیری چارچوب‌های گزارشگری مالی اثرگذار هستند. در این ارتباط، بسیاری از مطالعات بر اثر عوامل محیطی بر فرآیند حسابداری و هماهنگ‌سازی آن پرداخته‌اند که این مقاله به بررسی برخی از این مطالعات پرداخته است.

## عوامل محیطی اثرگذار بر وجود چارچوب‌های گزارشگری، استانداردها و رویه‌های مختلف حسابداری در سطح بین‌المللی

فرانسیس و همکاران (۲۰۱۳) بیان می‌کنند که مطابق با ادبیات و پیشینه حسابداری، عوامل محیطی دلیل اصلی وجود چارچوب‌های گزارشگری، استانداردها و رویه‌های مختلف حسابداری در سطح بین‌المللی بشمار می‌رود. روبرتز و همکاران (۲۰۰۵)، بیان می‌کنند که قوانین

و رویه‌های حسابداری توسط تعداد زیادی از عوامل کاملاً متفاوت تحت تأثیر قرار می‌گیرند که مهم‌ترین آن عوامل سیستم اقتصادی و سیاسی، سیستم قانونی، سیستم مالیاتی، سیستم تامین مالی شرکت‌ها و حرفه حسابداری است. بارکر و همکاران (۲۰۰۷) نیز بیان نمودند که تفاوت در سیستم قانونی و اقتصادی موجب تفاوت در حسابداری می‌شود. نوبز در سال ۱۹۹۸ مدلی جامع ارائه نمود تا دلایل تفاوت در رویه‌های حسابداری در سطح بین‌المللی را نشان دهد. مدل مذکور بر دو مبنای قدرت بازار سرمایه و درجه نفوذ فرهنگی طبقه‌بندی شده است. او نشان داد که علت تفاوت در رویه‌های حسابداری مواردی از جمله سیستم سیاسی، مذهب و اینکه کشور در چه مرحله‌ای از توسعه است، می‌باشد.

طی مطالعه دیگری در سال ۱۹۹۸، گری بیان نمود که تفاوت در چارچوب‌های گزارشگری مالی به دلیل سیستم‌های قانونی، محیط اقتصادی، شیوه تامین مالی شرکتی، اندازه و قدرت حرفه حسابداری و فرهنگ ملی هر کشور است. عوامل محیطی مختلف که طبق ادبیات حسابداری بر وجود گوناگونی و تنوع در چارچوب‌های گزارشگری، استانداردها و رویه‌های حسابداری در سطح بین‌المللی اثر می‌گذارند در شکل ۱ بر اساس مطالعه برانسون و همکاران (۲۰۰۹) طبقه‌بندی شده است که در ادامه به هر یک از آنها بطور جداگانه پرداخته خواهد شد. طبقه‌بندی مذکور، اکثر عوامل محیطی شناسایی شده موثر بر گوناگونی حسابداری را بر اساس ادبیات و تحقیقات پیرامون این موضوع نشان می‌دهد و بر همین اساس این مقاله با تأکید بر این عوامل، گوناگونی استانداردهای حسابداری را مورد بررسی قرار داده است.



شکل (۱): عوامل محیطی اثرگذار بر تنوع در حسابداری

## محیط اقتصادی

تأثیر با اهمیت محیط اقتصادی بر چارچوب‌های گزارشگری مالی در تعداد زیادی از تحقیقات بیان شده است (مانند مک آرتر، ۱۹۹۶؛ نیدلز و همکارانش، ۲۰۰۲؛ آرچامبالت، ۲۰۰۳؛ بلکویی و النجار، ۲۰۰۶؛ بیکر و باربو، ۲۰۰۷؛ دینگ و همکارانش، ۲۰۰۷؛ اسپتیس و جگر کپلو، ۲۰۰۷؛ و مشایخی و مشایخ، ۲۰۰۸).

محیط اقتصادی هر کشور ساختارهایی را بوجود می‌آورد که طبق آنها نیازهای اطلاعاتی و گزارشگری تعیین می‌گردد. با توجه به مطالعات فوق الذکر، عمده عوامل اقتصادی که بر ایجاد چارچوب‌های گزارشگری مالی اثر می‌گذارند عبارتند از خصوصی سازی، روابط اقتصادی بین‌المللی، مراحل توسعه اقتصادی و تجارت بین‌الملل.

خصوصی سازی: خصوصی سازی، واگذاری مالکیت دولتی به بخش غیر دولتی و واگذاری مدیریت دولتی به بخش غیردولتی تعریف می‌گردد. بطور کلی خصوصی سازی شرکت‌ها، نیاز به در دسترس عموم قرار دادن اطلاعات مالی را افزایش می‌دهد. اشرف و قانی (۲۰۰۵) طی مطالعه‌ای بیان نمودند که وجود رویه‌های مختلف در حسابداری، با افزایش نقش بخش خصوصی، مرتبط است. مشایخی و مشایخ (۲۰۰۸) نیز از خصوصی سازی به عنوان یک عامل تأثیرگذار بر توسعه حسابداری در کشور ایران یاد کردند. کاملاً (۲۰۰۷)، الشیاب (۲۰۰۸)، الشراری و عبدالله (۲۰۰۸) و اکرا و همکاران (۲۰۰۹) نیز بیان نمودند که خصوصی سازی در کشور اردن یکی از انگیزه‌های انتخاب و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بوده است. کامیسا (۲۰۰۲) نیز از مربوط بودن استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای کشورهای در حال توسعه کمونیستی دفاع کرد، زیرا این کشورها باید نیازهای بازارهای سرمایه و بخش خصوصی را برآورده می‌نمودند.

روابط اقتصادی بین‌المللی: روابط اقتصادی بین‌المللی یک کشور را می‌توان میزان حضور کشور در بازارهای بین‌المللی تعریف نمود (کمان، ۲۰۱۳). محیط سرمایه‌گذاری یک کشور باید برای سرمایه‌گذاران خارجی جذاب باشد و وجود یک چارچوب گزارشگری مالی مناسب جهت اطمینان بخشی در خصوص کیفیت و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی امری ضروری است. بسیاری از کشورهای در حال توسعه، با هدف افزایش جذب سرمایه‌گذاری خارجی، چارچوب‌های گزارشگری مالی خود را تغییر داده‌اند.

حنیفا و کوک (۲۰۰۲)، طی مطالعه‌ای بیان نمودند زمانی که سهم زیادی از سهام شرکت تحت مالکیت سرمایه‌گذاران خارجی است، تقاضا برای افشای اطلاعات افزایش می‌یابد. مشایخ و مشایخی (۲۰۰۸) نیز بیان نمودند که بهبود استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی موجب افزایش سودمندی گزارشات مالی برای سرمایه‌گذاران خواهد شد و این امر راهی برای جذب سرمایه‌گذاری‌های خارجی خواهد بود. به گفته گراوند (۱۳۹۴) افزایش روابط اقتصادی میان کشورهای مختلف در جهان و نیاز به استفاده از فرصت‌های سرمایه‌گذاری خارجی، ضرورت دستیابی به اطلاعات قابل مقایسه و قابل اتکا و کاهش هزینه‌های تطبیق صورت‌های مالی که با استفاده از استانداردهای ملی تهیه شده‌اند، موجب ایجاد تمایل به هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری و همگرایی در میان کشورها شده است. ابروین و لوکاس (۲۰۰۶ و ۲۰۰۸) نیز بیان نمودند که انتخاب و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توسط امارات متحده عربی<sup>۴</sup> با هدف ایجاد و جذب سطوح بالاتری از سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی بوده است.

مراحل توسعه اقتصادی: طبق مطالعات دینگ و همکاران (۲۰۰۷)، انتظار می‌رود که شرکت‌ها در مراحل مختلف توسعه اقتصادی، رویه‌های حسابداری متفاوتی داشته باشند. به گفته ارچامبولت (۲۰۰۳)، نیاز شرکت‌ها به نقدینگی در زمان افزایش توسعه اقتصادی بیشتر می‌شود و در نتیجه نیاز به گزارشگری مالی افزایش خواهد یافت. حتی قبل از آن نیز در سال ۱۹۸۳، نوبز بیان نموده است که در کشورهای در حال توسعه، توسعه اقتصادی بر رویه‌های عمل حسابداری تأثیرگذار است. رودکی و مشایخ و مشایخی نیز در سال ۲۰۰۸ اثر توسعه اقتصادی بر حرفه حسابداری و استانداردگذاری در ایران را تأیید نمودند.

در جهان عرب نیز چندین مطالعه اثر توسعه اقتصاد بر چارچوب‌های گزارشگری مالی را تأیید نموده‌اند. الشماری در سال‌های ۲۰۰۷ و ۲۰۰۸ دریافت که رشد و توسعه اقتصادی در کشورهای عرب<sup>۵</sup> عامل مشوق، در بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بوده است. حساب النبی و همکاران (۲۰۰۳) و حساب النبی و مسیح (۲۰۰۵) نیز اثرگذاری مرحله توسعه اقتصادی بر توسعه حسابداری در مصر را تأیید نمودند. ناصر و همکاران (۲۰۰۶) نیز طی مطالعاتی به این نتیجه رسیدند که میزان افشا در کشور قطر با مرحله توسعه اقتصادی در ارتباط است.

تجارت بین‌الملل: رویه‌های گزارشگری مالی که مورد استفاده شرکای یک معامله بین‌المللی قرار می‌گیرد بر چارچوب گزارشگری مالی کشور اثرگذار است. به عنوان مثال، ابروین (۲۰۰۸)

بیان نمود که معاملات بین‌المللی میان کشورهای عربی و کشورهای اروپایی موجب شد تا کشورهای عربی اقدام به پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نمایند. اثر معاملات بین‌المللی بر چارچوب گزارشگری مالی در سایر مطالعات نیز تأیید شده است (مانند گری، ۱۹۹۸؛ اروین، ۲۰۰۸).

### محیط سیاسی

روبرتز و همکاران (۲۰۰۵) میان سیستم سیاسی و سیستم اقتصادی رابطه ایجاد نمودند و سیستم سیاسی - اقتصادی را یکی از اثرگذارترین عوامل بر مقررات مربوط به گزارشگری مالی و رویه های حسابداری برشمردند. آنها بر این باور بودند که گزارشگری مالی تحت تأثیر روشی است که کشور تحت آن روابط اقتصادی خود را سازماندهی می‌کند و نوع سیستم سیاسی و به طبع آن میزان دخالت دولت در موضوعات اقتصادی بر چارچوب گزارشگری مالی مورد استفاده شرکت‌ها اثرگذار است.

بر اساس ادبیات موجود، در کشورهای در حال توسعه سیستم‌های حسابداری تحت تأثیر محیط سیاسی قرار می‌گیرند. تشخیص عواملی که به واسطه محیط سیاسی بوجود می‌آیند همیشه واضح و مشخص نیست و در برخی موارد عاملی با سایر عوامل رابطه دارد. عوامل سیاسی که بر اساس ادبیات حسابداری عمدتاً وجود دارند شامل ثبات سیاسی<sup>۷</sup>، حسابدهی<sup>۸</sup> و دموکراسی است.

سیستم‌های سیاسی در اکثر کشورهای توسعه یافته بخوبی شکل گرفته و بر مبنای سطوح بالایی از دموکراسی، آزادی، ثبات سیاسی و فرهنگ پاسخگویی و حسابدهی هستند. این خصوصیات سیاسی در سیستم‌های تجاری و چارچوب‌های گزارشگری مالی آنها نمود یافته است. از طرفی، کشورهای در حال توسعه، اغلب فاقد تمام یا بخشی از این خصوصیات هستند و حتی اگر این خصوصیات را داشته باشند، سیستم‌های سیاسی آنها اغلب در معرض تغییرات است.

در ادبیات حسابداری، این باور وجود دارد که عواملی از جمله ساختار سیاسی، آزادی سیاسی و مدنی<sup>۹</sup>، مشارکت سیاسی و دموکراسی عمدتاً بطور غیرمستقیم بر چارچوب‌های گزارشگری مالی، بخصوص در کشورهای در حال توسعه اثرگذار هستند.

ثبات سیاسی: نوبز در سال ۱۹۹۸ ادعا نمود که سیستم‌های سیاسی در کشورهای توسعه یافته بر حسابداری اثر نمی‌گذارند، زیرا در این کشورها به اندازه کافی هماهنگی سازی حسابداری<sup>۹</sup> وجود دارد، اما این موضوع در مورد کشورهای در حال توسعه صادق نیست.

حسابدهی: اولاندر و میرز (۲۰۱۳) طی تحقیقی بیان نمودند که بکارگیری رویکرد حسابدهی موجب دسترسی سریعتر به هماهنگی سازی در حسابداری خواهد شد. کردری و سیم (۲۰۱۶) نیز طی مطالعه‌ای همین امر را تأیید نمودند.

دموکراسی: بال و همکاران (۲۰۰۳)، اثرگذاری عوامل سیاسی بر رویه‌های عمل گزارشگری مالی در کشورهای آسیای شرقی را به دلیل دموکراسی پایین محتمل دانستند. طبق اظهارات حساب‌النبی و همکاران در سال ۲۰۰۳، در دوران دموکراسی در مصر رشد بیشتری در حرفه حسابداری اتفاق افتاده است و به اعتقاد آنها آزادی سیاسی و دموکراسی اجزای اصلی از محیط سیاسی هستند. ارجامبالت (۲۰۰۳) نیز بیان نمود که با افزایش آزادی سیاسی، میزان افشا افزایش خواهد یافت. آزادی سیاسی به معنای حقوق سیاسی و توانایی مشارکت و رای‌دهی شرکت‌ها، در فرآیندهای سیاست‌گذاری است.

### محیط قانونی و مالیاتی

محیط قانونی و مالیاتی اثر مستقیمی بر چگونگی شکل‌گیری و استانداردگذاری حسابداری دارد.

محیط قانونی: بسیاری از نویسندگان دریافته‌اند که محیط قانونی اثر بااهمیتی بر توسعه استانداردها و رویه‌های حسابداری دارد (مانند گری، ۱۹۸۰؛ لارسون و برون، ۲۰۰۱؛ رحمان و همکارانش، ۲۰۰۲؛ نیدلز و همکارانش، ۲۰۰۲؛ پرا و بیدان، ۲۰۰۷ و رودکی، ۲۰۰۸).

اثر محیط قانونی بر حسابداری در ادبیات حسابداری عمدتاً با تمرکز بر تمایز میان دو سیستم قانونی شامل "قانون عرفی"<sup>۱۰</sup> و "قانون کد"<sup>۱۱</sup> بحث شده است. نوع سیستم قانونی می‌تواند بر رویکرد مقررات حسابداری و قوانین مربوطه مانند قانون تجارت و قانون شرکت‌ها اثرگذار باشد و تحت آن شکل و اهداف صورت‌های مالی تعریف شود. در ادبیات حسابداری درخصوص تفاوت‌های اصلی بین این دو سیستم و چگونگی اثرگذاری آنها بر استانداردها و رویه‌های



حسابداری بحث شده است (مانند حورا، ۱۹۹۵؛ بال و همکاران، ۲۰۰۰؛ آرچامبالت، ۲۰۰۳؛ بال و همکاران، ۲۰۰۳؛ اشرف و قندی، ۲۰۰۵؛ مشایخ و مشایخی، ۲۰۰۸).

در کشورهای دارای قانون عرفی، چارچوب‌های گزارشگری مالی به سمت ارائه منصفانه، شفافیت و افشای کامل گرایش دارند (این چارچوب به عنوان مدل آنگل - ساکسون شناخته شده است). در این کشورها، در واقع استانداردگذاری بر مبنای نیازهای بخش خصوصی است و دخالت ارگان‌های دولتی محدود بوده و بازار سرمایه منبع اصلی تامین مالی واحدهای تجاری است. بنابراین، هدف اولیه صورت‌های مالی در سیستم مذکور رضایتمندی سهامداران و سرمایه‌گذاران است و چارچوب‌های قانونی بر حقوق سهامداران تأکید دارند.

در مقابل در کشورهای با سیستم قانونی کد، دولت استانداردهای حسابداری را وضع و الزام به اجرا می‌کند و بانک‌ها و دولت منابع اصلی تامین مالی هستند. بنابراین، گزارشگری مالی با هدف حمایت از بستانکاران و اعتباردهندگان تهیه می‌شود (این چارچوب به عنوان مدل کنتیننتال شناخته شده است). در این سیستم، گزارشگری مالی شامل افشای محدود و مطابق با قانون تجارت و قانون مالیاتی است.

بسیاری از مطالعات تأیید نموده‌اند که دو نوع سیستم قانونی فوق‌الذکر بر موضوعات حسابداری از جوانب مختلف از جمله انتخاب و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی اثر می‌گذارند. جاگی و لو (۲۰۰۰) دریافتند که کشورهای دارای قانون عرفی، افشای مالی بیشتری دارند و در مقابل پراتر-کینسی و همکاران در سال ۲۰۰۸ دریافتند که استانداردهای ملی کشورهایی که بر مبنای سیستم قانون عرفی هستند، قابلیت مقایسه بیشتری با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در مقایسه با کشورهای دارای قانون کد دارند. بر این اساس، بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورهای با سیستم قانونی کد موجب تغییری با اهمیت در گزارشات مالی، نسبت به کشورهای دارای قانون عرفی خواهد شد.

محیط مالیاتی: محیط مالیاتی نیز بر چارچوب گزارشگری مالی اثرگذار است. در برخی از کشورها، گزارشگری مالی منعکس‌کننده قوانین مالیاتی است (علی و هانگ، ۲۰۰۰). نوبز در سال ۱۹۸۳ طی مطالعاتی بیان نمود که قوانین مالیاتی بر روش اندازه‌گیری حسابداری تأثیر بااهمیتی دارند. مشایخ و مشایخ (۲۰۰۸) دریافتند که قانون مالیات بر توسعه و پیشرفت حسابداری در ایران تأثیرگذار بوده و این موضوع چالشی برای استانداردگذاران ایجاد نموده

است. هانگ و صابرنیام (۲۰۰۷) ادعا نمودند که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، مستقل از ملاحظات گزارشگری مالیاتی است. ساماها و استپلتون نیز در سال ۲۰۰۸ نشان دادند که میزان بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در مصر در بخش‌هایی که با قانون مالیاتی در تضاد است، کمتر از سایر بخش‌ها است. سایر نویسندگان نیز شواهدی مبنی بر اثرگذاری قوانین مالیاتی بر قواعد و رویه‌های گزارشگری مالی ارائه نمودند (مانند گری، ۱۹۸۰؛ علی و هانگ، ۲۰۰۰؛ لارسون و برون، ۲۰۰۱؛ هاورالز، ۲۰۰۷؛ رودکی، ۲۰۰۸ و سماها و استپلتون، ۲۰۰۸).

### محیط حرفه‌ای

کیفیت گزارشگری مالی به میزان پیشرفت حرفه حسابداری وابسته است. پیشرفت حرفه حسابداری مفهومی گسترده است و به چند روش می‌توان آن را اندازه‌گیری نمود. شاخصه‌های مهم میزان پیشرفت حرفه حسابداری طبق ادبیات حسابداری شامل کفایت استانداردهای حسابداری، وجود و اهمیت گروه‌های حرفه‌ای، کفایت صلاحیت حسابداران و وجود پشتوانه قانونی و نظارتی است.

استانداردهای حسابداری: کند و پتل (۲۰۰۸) بیان نمودند که استانداردها و رویه‌های عمل کنونی حسابداری بطور سنتی شکل گرفته‌اند و تأثیر بااهمیتی بر فرآیند هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی داشته‌اند.

گروه‌های حرفه‌ای: تفاوت‌های موجود در چارچوب‌های گزارشگری مالی به دلایل مختلفی از جمله اندازه و قدرت حرفه حسابداری است (گری، ۱۹۹۸). عسکری در سال ۲۰۰۶ اشاره نمود که گروه‌های حرفه‌ای حسابرسی و حسابداری ملی باید در توسعه و بهبود عملکرد حسابرسی و حسابداری بطور فعالانه عمل نمایند. علی و هانگ (۲۰۰۰) طی مطالعاتی دریافتند در کشورهایی که گروه‌های بخش خصوصی در فرآیند استانداردگذاری مداخله ندارند، اطلاعات حسابداری مالی از مربوط بودن<sup>۱۲</sup> کمتری برخوردارند. رودکی (۲۰۰۸) نیز بیان نمود که وجود یک حرفه حسابداری قدرتمند برای توسعه و پیشرفت استانداردهای حسابداری و حسابرسی امری ضروری است و نبود گروه‌های حرفه‌ای حسابداری قدرتمند، مانع از استانداردگذاری مناسب در کشورهای در حال توسعه مانند ایران می‌گردد.

صلاحیت حسابداران: چندین مطالعه (مانند چن و همکاران، ۲۰۰۲؛ اسپتیس و جغراکپلو، ۲۰۰۷؛ لاندویست و همکاران، ۲۰۰۸) اثر صلاحیت حسابداران بر توسعه و پیشرفت چارچوب‌های گزارشگری مالی و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را تأیید نموده‌اند. کند و پتل (۲۰۰۸) دریافتند که اعتبار و تجربه حسابداران حرفه‌ای بر هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تأثیرگذار است.

پشتوانه قانونی و نظارتی: در نبود سازوکارهای اجرا و نظارتی تأثیرگذار، کیفیت حسابداری پایین خواهد بود. اشرف و غنی در سال ۲۰۰۵ بیان نمودند که ارگان‌ها و سازوکارهای اجرا در بهبود کیفیت گزارشگری مالی در پاکستان نقشی مهم و تعیین‌کننده دارند. رحمان و همکاران (۲۰۰۲) نیز ادعا نمودند که اثربخشی سازوکارهای اجرا در همسو نمودن رویه‌های عمل حسابداری، اهمیتی برابر با نهادهای استانداردگذار دارد. اهمیت سازوکار اجرا در ترغیب به توسعه حسابداری در بسیاری از مطالعات تأیید شده است (بال و همکاران، ۲۰۰۳؛ ساماها و استیلتون، ۲۰۰۸).

## محیط تجاری

محیط تجاری بخش عمده‌ای از شکل و محتوای اطلاعات مورد نیاز را تعیین می‌نماید و بنابراین به شکل‌گیری قوانین و رویه‌های عمل چارچوب گزارشگری مالی کمک می‌نماید. عوامل مرتبط با محیط تجاری در طبقات خصوصیات شرکت، میزان توسعه و پیشرفت بازار سرمایه و سیستم تامین مالی طبقه‌بندی شده‌اند.

خصوصیات شرکت: در ادبیات حسابداری این توافق نظر وجود دارد که خصوصیات متفاوت شرکت بر نوع اطلاعات حسابداری مورد نیاز و ویژگی‌های چارچوب گزارشگری مالی تأثیرگذار است. موثرترین خصوصیات مذکور عبارتند از اندازه، نوع صنعت، شکل قانونی، میزان تمرکز مالکیت و عضویت در بورس.

- اندازه: بسیاری از نویسندگان بر این باورند که اندازه شرکت معیار مهمی در تعیین میزان افشا و چارچوب گزارشگری مالی است (مانند جاگی و لا، ۲۰۰۰؛ جوشی و المودهاکی، ۲۰۰۱؛ جوشی و برمسر، ۲۰۰۳؛ ناصر و همکاران، ۲۰۰۶؛ الساید و هکو، ۲۰۱۰). بوسو و کامر (۲۰۰۷) بر این باورند که شرکت‌های بزرگ نسبت به شرکت‌های کوچکتر اطلاعات بیشتری افشا

می‌نمایند، زیرا این شرکت‌ها دامنه گسترده‌تری از مالکین را دارند. رحمان و همکاران (۲۰۰۲) نیز بیان می‌کنند که با توجه به اینکه شرکت‌های بزرگ نسبت به شرکت‌های کوچکتر از حجم فعالیت بیشتری برخوردار هستند، تغییرات بیشتری در رویه عمل آنان به وجود می‌آید و باید به میزان بیشتری اقدام به افشای اطلاعات نمایند. بسیاری از مطالعات به این نتیجه رسیدند که اندازه شرکت بر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و رعایت الزامات آن اثرگذار است. هانگ و صابرامانیام (۲۰۰۷) بیان نمودند که در آلمان شرکت‌های بزرگ‌تر در مقایسه با سایر شرکت‌ها، در پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی پیشقدم هستند. جوشی و راماهان (۲۰۰۲)، در شرکت‌های بحرینی نیز به همین نتیجه رسیدند. تأثیر اندازه شرکت بر میزان پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توسط سایر مطالعات نیز تأیید شده است (آلجیفری و کاشارمه، ۲۰۰۶؛ فلوروپولاس، ۲۰۰۶؛ جاگاناس و نانجیگودا، ۲۰۰۸؛ الشماری و همکاران، ۲۰۰۸).

- صنعت: چارچوب‌های گزارشگری مالی و هماهنگ‌سازی حسابداری با توجه به نوع صنایع تحت تأثیر قرار می‌گیرد (رحمان و همکاران، ۲۰۰۲؛ حنیفا و کوک، ۲۰۰۲؛ بوسو و کومار، ۲۰۰۷؛ الشماری و همکاران، ۲۰۰۸). صنایعی مانند نفت و بانکداری در گرایش به انواع استانداردهای حسابداری و رویه عمل‌های آن تأثیرگذار هستند. در نیمه دوم قرن گذشته، حسابداری در پی ظهور صنعت نفت به برخی کشورهای در حال توسعه معرفی شد و اثرگذاری صنعت مذکور بر چارچوب‌های گزارشگری مالی این کشورها هنوز هم نمود دارد. ریتیچی و کوروات (۲۰۰۷) در پژوهش خود نشان دادند که شرکت‌های نفتی آمریکایی و بریتانیایی بر رویه‌های عمل حسابداری در لیبی بسیار تأثیرگذارند. آنها افزودند که این اثر هنوز هم در گزارشگری مالی این شرکت‌ها نمایان است. ریسک بالای مرتبط با عملیات بانک‌ها و سایر نهادهای مالی موجب می‌گردد تا مقررات سختی بر آنها حاکم باشد و انواع افشانات کمی و کیفی برای آنها الزامی گردد. بنابراین میزان تسلط صنعت بانکداری، معیاری برای سطح افشا و متعاقباً محتوای صورت‌های مالی است. الساید و هوگو (۲۰۱۰) نیز استدلال نمودند که شرکت‌هایی که در صنایع تحت نظارت بیشتر فعال هستند، مانند بانک‌ها و بیمه‌ها، در وهله اول بر آوردن الزامات نظارتی را مدنظر دارند.

- شکل قانونی: زوواس در سال ۲۰۰۶ اظهار نمود که رویه‌ها و سیاست‌های حسابداری تحت تأثیر وضعیت قانونی شرکت (عمومی یا خصوصی بودن) قرار می‌گیرند. عبدالسلام و میتمن در سال ۲۰۰۷ در مورد شرکت‌های عضو بورس مصر بیان کردند که شرکت‌های بخش عمومی بیشتر در تیررس عموم و نهادهای دولتی قراردادارند و افشانات بیشتری نسبت به شرکت‌های بخش خصوصی دارند. الساید و هوگو نیز در سال ۲۰۱۰ به نتایج یکسانی رسیدند.
- میزان تمرکز مالکیت: زمانی که تعداد سهامداران شرکت محدود باشد، نیاز به افشا کاهش می‌یابد. رحمان و همکاران (۲۰۰۲) دریافتند که شرکت‌هایی که دارای سهام شناور بیشتری هستند اقدام به افشای بیشتری می‌نمایند. حنیفا و کوک در همان سال افزودند که شرکت‌های دارای مالکیت پراکنده‌تر، به میزان بیشتری اقدام به افشای اطلاعات می‌نمایند، زیرا این امر به مالکان شرکت کمک می‌کند تا رفتار مدیریت که طبق تئوری نمایندگی تعریف شده را نظارت نمایند. آنها بیان نمودند که تمرکز مالکیت، همبستگی منفی با میزان افشای داوطلبانه اطلاعات دارد.
- عضویت در بورس: عموماً شرکت‌های عضو بورس افشانات بیشتری در مقایسه با شرکت‌های خارج از بورس انجام می‌دهند، زیرا آنها موظفند تا نیازهای اطلاعاتی ذینفعان مختلف را برآورده سازند. درخصوص پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیز شرکت‌های عضو بورس تمایل بیشتری به بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در مقایسه با سایر شرکت‌ها دارند (الساید و هوگو، ۲۰۱۰). گودمن و هیرچ در سال ۲۰۱۵ نیز بیان نمودند که بعد از فروپاشی انرون و فاش شدن اقدامات متقلبانه آن، سهامداران خواستار شفافیت بیشتر از شرکت‌ها شدند. مطالعات زیادی دریافتند که یکی از نیازهای اولیه برای عضویت در بورس‌های خارجی بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است (الگزر و همکاران، ۱۹۹۹؛ تیلور و جونز، ۱۹۹۹؛ هانگ و صابرمانیام، ۲۰۰۷).

### میزان توسعه و پیشرفت در بازار سرمایه

بازارهای سرمایه بر قواعد حسابداری و اجرایی نمودن رویه‌های حسابداری تأثیرگذار هستند. در برخی کشورها، حسابداری عمدتاً بوسیله مقررات بازار سرمایه قانون‌گذاری می‌شود. بنابراین،

به نظر می‌رسد که فشار برای تغییر در رویه حسابداری از بازارهای سرمایه ظهور می‌کند (پرامپرال و همکاران، ۲۰۰۹). دینگ و همکاران (۲۰۰۷) کیفیت گزارشگری مالی را با توسعه بازار سرمایه مرتبط ساخته‌اند.

ارچامبالت (۲۰۰۳) بیان نمود که ماهیت بازار سرمایه بر نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران تأثیرگذار است، بطوریکه شرکت‌هایی که از کشورهای با بازار سرمایه بزرگ هستند اطلاعات بیشتری را در مقایسه با شرکت‌هایی که از کشورهایی با بازار سرمایه کوچک هستند، افشا می‌نمایند. اثرگذاری بازار سرمایه بر میزان افشای اطلاعات توسط رودکی در سال ۲۰۰۸ نیز تأیید شده است. فرانسیس (۲۰۱۳) اظهار نمود که امروزه فشار آوردن از سوی بازارهای سرمایه در سطح جهان برای هماهنگ‌سازی و همگرایی، قابل چشم‌پوشی نیست. برس و همکاران (۲۰۱۲) و وانگ (۲۰۱۴) نیز بیان نمودند که بازار سرمایه می‌بایست اطلاعاتی را فراهم آورد تا سرمایه‌گذاران بتوانند شباهت‌ها و تفاوت‌های میان اطلاعات شرکت‌های مختلف در کشورهای مختلف را شناسایی نمایند. هانگ و لی (۲۰۱۵) نیز بیان نمودند که شرکت‌ها برای جذب سرمایه بیشتر اقدام به افشای داوطلبانه اطلاعات مازاد می‌نمایند. سایر نویسندگان نیز بر اثرگذاری بازار سرمایه روی قواعد حسابداری و رویه‌های عمل آن شامل انتخاب و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی اشاره نموده‌اند (ادیکاری و تندکار، ۱۹۹۲؛ چامیسا، ۲۰۰۰؛ نیدلز و همکاران، ۲۰۰۲؛ زگال و مدبی، ۲۰۰۶؛ مشایخ و مشایخی، ۲۰۰۸).

### سیستم تامین مالی

نوع تامین مالی تعیین می‌نماید که شرکت‌ها باید در چه جهتی از افشای اطلاعات مالی عمل نمایند. بنابراین، نوع تامین مالی بر شکل و محتوای صورت‌های مالی تأثیرگذار است. بطور کلی، دو نوع سیستم تامین مالی وجود دارد که عبارتند از سیستم تامین مالی بر مبنای سهام (بازار سرمایه) و سیستم تامین مالی بر مبنای بدهی (بازار پول-بانک). چندین مطالعه اهمیت سیستم تامین مالی بر افشای مالی و یا پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را تأیید نموده‌اند (مانند هورا، ۱۹۹۵؛ آرچامبالت، ۲۰۰۳؛ ناصر و همکاران، ۲۰۰۶؛ تاواس، ۲۰۰۶).

علی و هانگ (۲۰۰۰) و برگلف (۱۹۹۰) به تفاوت‌های میان سیستم‌های تامین مالی بازار محور و بانک محور پرداختند و اثرات آن‌ها را بر افشای اطلاعات بررسی نمودند. در سیستم‌های بانک

محور دستیابی مستقیم به اطلاعات شرکت وجود دارد و تقاضا برای انتشار صورت‌های مالی کاهش می‌یابد. در مقابل، در سیستم‌های بازارمحور، سرمایه‌گذاران بسیاری وجود دارند که امکان دسترسی مستقیم به اطلاعات شرکت را ندارند و به احتمال زیاد سرمایه‌گذاران عمدتاً بر افشانات حسابداری مالی تأکید می‌کنند تا بتوانند ارزش سهم را ارزیابی نموده و بر مدیریت شرکت نظارت داشته باشند.

نویز در سال ۱۹۹۸ نشان داد که هدف گزارشگری مالی توسط سیستم تامین مالی تعیین می‌گردد و تفاوت در هدف باعث ایجاد تفاوت در رویه حسابداری می‌شود. رحمان و همکاران (۲۰۰۲) نیز به اثرگذاری تنوع در سیستم‌های تامین مالی بر همگون‌سازی و همگرایی حسابداری تأکید نمودند و اظهار داشتند که شرکت‌هایی که سرمایه بالاتری دارند، اطلاعات بیشتری هم از نظر مقدار و هم از نظر تنوع افشا می‌نمایند.

### محیط فرهنگی

بخش قابل ملاحظه‌ای از تحقیقات در خصوص رابطه میان چارچوب گزارشگری مالی و محیط فرهنگی، توسط هافستد (۱۹۸۳، ۱۹۸۰ و ۱۹۸۴) و گری (۱۹۸۸) صورت گرفته است. هافستد (۱۹۸۴)، فرهنگ را به عنوان برنامه‌ریزی بهم‌پیوسته ذهنی که اعضای یک گروه یا جامعه را از سایر اعضا متمایز می‌سازد، تعریف نموده است. او چهار حوزه از تفاوت‌های بین المللی در ارزش‌های فرهنگی را در ارتباط با محیط چارچوب گزارشگری مالی کشورها بیان نموده است که شامل اجتناب غیرقطعی قوی در مقابل ضعیف<sup>۱۳</sup>، فاصله قدرت سیاسی کم در مقابل زیاد<sup>۱۴</sup>، مردسالاری در مقابل زن سالاری، فردمحوری در مقابل جمع محوری است. با توجه به تقسیم‌بندی مذکور، گری چهار حوزه برای حسابداری در این گروه‌ها تعریف نمود که شامل کنترل حرفه‌ای در مقابل کنترل قانونی و دولتی<sup>۱۵</sup>، یکنواختی در مقابل انعطاف‌پذیری، محافظه‌کاری در مقابل خوش‌بینی و رازداری در مقابل شفافیت است. دو مورد نخست نشانگر مشخصه‌های مربوط به مقررات و نوع و سطح کنترلی که اعمال می‌شود، است و حوزه سوم مرتبط با اندازه‌گیری بوده و حوزه چهارم بر افشا تمرکز دارد. مدل گری - هافستد در بسیاری از مطالعات برای بررسی اثر فرهنگ بر حسابداری استفاده شده است (آمات و همکاران، ۱۹۹۹؛

جاگی و لا، ۲۰۰۰؛ دهاوی و همکاران، ۲۰۰۲؛ حساب‌النبی و مسیح، ۲۰۰۵؛ عسکری، ۲۰۰۶ و عبدالسلام و ویمن، ۲۰۰۷).

دهاوی در سال ۲۰۰۹ بر اثرگذاری ارزش‌های فرهنگی بر حسابداری تأکید نمود. او دریافت که میزان افشا توسط شرکت‌های مصری بوسیله فرهنگ رازداری در مصر تحت تأثیر قرار گرفته‌است. کو و لانگ در سال ۲۰۰۶ دریافتند که میزان افشای شرکت‌های چینی بوسیله تغییر در نرم اجتماعی و فرهنگی تحت تأثیر قرار می‌گیرد.

اثر فرهنگ بر هماهنگ‌سازی حسابداری بطور گسترده در ادبیات حسابداری تأکید شده است. آرچامبالت (۲۰۰۳)، ارتباطی قوی میان میزان افشا و سیستم‌های فرهنگی دریافت. بسیاری از مطالعات دیگر (مانند زغال و مدبی، ۲۰۰۶؛ بیکر و باربو، ۲۰۰۷ و پرومپال و همکاران، ۲۰۰۹) در مورد اثرگذاری فرهنگ بر دستیابی به همگون‌سازی حسابداری بین‌الملل نگران هستند. به بیان حاجیها و سلطانی در سال ۱۳۹۳، فرهنگ هر جامعه به طور ناخودآگاه بر نحوه طراحی و اجرای سیستم‌های اطلاعاتی موجود در شرکت‌ها و سازمان‌های مختلف آن جامعه تأثیر می‌گذارد و به عبارتی، اختلافات فرهنگی موجود در جوامع موجب ایجاد تفاوت در فرهنگ سازمانی می‌شود و این امر بر متغیرهای حسابداری تأثیرگذار است. در همین ارتباط، عسکری (۲۰۰۶) بیان نمود که گونه‌های متفاوت فرهنگ مانع از یکپارچگی جهانی رویه‌های حسابداری خواهد شد.

مذهب جزء اصلی فرهنگ است و بنابراین بر چارچوب گزارشگری مالی اثرگذار است. به گفته نویز در سال ۱۹۹۸، اثرگذاری مذهب بر حسابداری در کشورهای درحال توسعه، بخصوص در کشورهای اسلامی محتمل‌تر است. اسلام اثری عمیق بر جوامع مسلمان دارد و این اثر امور تجاری را نیز تحت الشعاع قرار داده است و اسلام تجارت را به عنوان موضوعی اخلاقی مدنظر قرار می‌دهد (کریم، ۲۰۰۱). به گفته برخی محققین ساختار تجارت و تامین مالی در کشورهای اسلامی توسط قوانین شرعی تحت تأثیر قرار گرفته است (حمید و همکاران، ۱۹۹۳؛ لویز، ۲۰۰۱؛ ملاهی، ۲۰۰۱ و پرا و بیدون، ۲۰۰۷).

حسابداری حتی تحت تأثیر آموزه‌های شرعی نیز قرار گرفته است. چندین مطالعه تأیید نموده‌اند که اسلام بر ساختار، مفاهیم زیربنایی و سازوکارهای حسابداری در جهان اسلام اثرگذار بوده است (پمرنز، ۱۹۹۷؛ سلیمانی، ۲۰۰۳؛ روبرتز و همکاران، ۲۰۰۵؛ کاملا و همکاران،



۲۰۰۶ و کاملاً، ۲۰۰۷). نویسندگان بر این عقیده‌اند که مذهب و بویژه اسلام قدرت اثرگذاری بر همگون‌سازی بین‌المللی حسابداری را دارد. مانند سایر جوانب محیط فرهنگی، توسعه حسابداری در کشور، ممکن است بوسیله زبان نیز تحت تأثیر قرار بگیرد. بسیاری از مطالعات مانند مطالعات نیدلز و همکاران (۲۰۰۲)، عبدالسلام و ویتمن (۲۰۰۳)، الجفیری و خاشرمه (۲۰۰۶) و تیرال و همکاران (۲۰۰۷) بر اهمیت زبان در توسعه چارچوب‌های گزارشگری مالی در کل و بخصوص دستیابی به هماهنگ‌سازی حسابداری تأکید نموده‌اند.

### محیط تحصیلی

به هر میزان که سطح آگاهی و تحصیلات در کشور بالاتر باشد، حسابداری بیشتر پیشرفت خواهد کرد. در ادبیات حسابداری، سطح تحصیلات به روش‌های ذیل اندازه‌گیری می‌شود: نرخ تحصیلات عمومی، سطح تحصیلات دانشگاهی در رشته حسابداری و یا سطح دانش حسابداران در زمینه‌های دانشگاهی، تجربی و عملی.

چندین مطالعه درخصوص اثرگذاری سطح تحصیلات بر چارچوب‌های گزارشگری مالی مورد استفاده در کشورهای مختلف تأکید نموده‌اند (مانند زغال و مدبی، ۲۰۰۶؛ الفهید و هیگسن، ۲۰۰۸؛ چند و پاتل، ۲۰۰۸؛ ساماها و استپلتون، ۲۰۰۸). اروین و لوکاس (۲۰۰۶) و عبدالسلام و ویتمن (۲۰۰۷) بیان نمودند که حصول سیستم تحصیلی با کیفیت بالا یک پیش‌نیاز برای پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است.

### محیط بین‌المللی

چارچوب گزارشگری مالی ملی نه تنها تحت تأثیر محیط بومی است، بلکه محیط بین‌المللی نیز ممکن است در شکل‌گیری خصوصیات آن بخصوص در کشورهای در حال توسعه اثر بااهمیتی داشته باشد. حسابداری در یک کشور می‌تواند در نتیجه‌ی حضور آن کشور در جوامع بین‌المللی توسعه یابد. طرف‌های بین‌المللی مقابل (کشورها یا سازمان‌ها) ممکن است کشوری را به استفاده از قواعدی خاص از حسابداری وادار یا ترغیب نمایند. شرکت‌های بین‌المللی حسابداری نیز نقش مهمی در پیشرفت و بهبود حسابداری بین‌المللی دارند. حنیفا و کوک (۲۰۰۲) بر این باورند که شرکت‌های بین‌المللی حسابداری بر افشای بیشتر شرکت‌ها تأثیر گذارند، زیرا تجربه و تخصص بیشتری دارند و همچنین تمایل دارند که شهرتشان را حفظ

نمایند. اثرگذاری شرکت‌های بین‌المللی حسابداری بر حسابداری در مصر توسط دهاوی در سال ۲۰۰۹ نیز تأیید شده است.

برخی از مطالعات گذشته به نقش شرکت‌های بین‌المللی حسابداری در فشار آوردن برای همگون‌سازی حسابداری پرداخته‌اند. به گفته رحمان و همکاران (۲۰۰۲) حساب‌برسان چند ملیتی به بنیان نهادن کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری در اوایل دهه ۱۹۷۰ کمک نمودند و آنها از اصلی‌ترین حامیان اجرای این استانداردها بودند. چند و پاتل (۲۰۰۸) نیز دریافتند که حضور شرکت‌های بین‌المللی حسابداری یکی از خصیصه‌هایی است که بر همگرایی به سوی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی اثرگذار است. اروین و لوکاس (۲۰۰۶) و اروین (۲۰۰۸) استدلال نمودند که انتخاب و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توسط شرکت‌های اتحادیه اروپا توسط شرکت‌های بین‌المللی حسابداری القا شده است. جوشی و رحمان (۲۰۰۲) و جوشی و همکاران (۲۰۰۸) نیز گفته مذکور را برای شرکت‌های بحرینی تأیید نموده‌اند.

مشایخی و مشایخ (۲۰۰۸) استدلال نمودند که پیوستن به سازمان مبادله جهانی اثر قابل ملاحظه‌ای بر محیط تجاری شرکت‌های عضو می‌گذارد. آنها افزودند که گزارشگری مالی در پی فشار بین‌المللی از جانب بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول جایگاه مهمی در کشور ایران پیدا کرده است.

در همین راستا اروین در سال ۲۰۰۸ ادعا نمود که بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول به کشورها برای پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی یا توسعه استانداردهای ملی براساس آن، فشار وارد می‌آورند و در برخی موارد پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را یک الزام و ضرورت برای استقراض آنها قرار می‌دهند.

برخی مطالعات اهمیت نقش شرکت‌های چندملیتی<sup>۸</sup> در ترغیب به بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را برجسته نموده‌اند. الشماری و همکاران در سال ۲۰۰۷ و ۲۰۰۸ نشان دادند که فشار از جانب شرکت‌های چندملیتی یکی از دلایلی است که منجر به بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توسط دولت‌ها می‌شود. اروین در سال ۲۰۰۸ بر نقش شرکت‌های چندملیتی در بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توسط اتحادیه اروپا تأکید نمود. جوشی و رامادهان (۲۰۰۲) نیز در بحرین به نتایج مشابهی رسیدند. به گفته

اثنی عشری و احمدخان بیگیف در سال ۱۳۸۷، افزایش شرکت‌های چندملیتی که به صورت فرامرزی فعالیت می‌کنند، نیاز به مجموعه‌ای از استانداردهای یکنواخت را افزایش می‌دهد.

چندین مطالعه نیز به اثرگذاری استعمار بر چارچوب گزارشگری مالی پرداختند. طبق مطالعات نوبز در سال ۱۹۹۸، مستعمره بودن عاملی اصلی در چگونگی شکل‌گیری چارچوب‌های گزارشگری مالی در بسیاری از کشورها است و چارچوب‌های گزارشگری مالی در بسیاری از کشورهای مستعمره تحت تأثیر کشوری است که آن را به استعمار گرفته است (کاملا، ۲۰۰۷؛ تیرال و همکاران، ۲۰۰۷؛ اشرف و گاندی، ۲۰۰۵).

### نتیجه‌گیری

همانگ‌سازی استانداردهای حسابداری در میان کشورها موضوعی است که توجهات روز افزون در سطح جهان را از سوی استانداردگذاران، مقامات ناظر، دولت‌ها، سرمایه‌گذاران و تحلیلگران، فراهم‌کنندگان اطلاعات شرکت‌ها، حسابداران، حساب‌برسان، دانشگاهیان و نهایتاً استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی را به خود جلب نموده است. هدف اصلی در مقاله حاضر تبیین عوامل محیطی اثرگذار بر گوناگونی در چارچوب گزارشگری مالی و استانداردها و رویه‌های حسابداری بود. مرور ادبیات در تحقیق حاضر نشان داد که بسیاری از عوامل محیطی در تعیین خصوصیات چارچوب‌های گزارشگری مالی دخیل هستند که این عوامل قابلیت تقسیم در چند گروه شامل محیط اقتصادی، محیط سیاسی، محیط قانونی و مالیاتی، محیط حرفه‌ای، محیط تجاری، محیط فرهنگی، محیط تحصیلی و محیط بین‌المللی را دارند.

توجه به عوامل محیطی اثرگذار بر تنوع و گوناگونی در چارچوب‌های گزارشگری و استانداردها و رویه‌های حسابداری که طی تحقیق حاضر بیان گردید، پیام مهمی برای همگون‌سازی حسابداری دارد و ضروری است تا سیاستگذاران حسابداری و نهادهای نظارتی از جمله سازمان حسابرسی و سازمان بورس و اوراق بهادار برای دستیابی به هدف هماهنگ‌سازی بر تفاوت‌های محیطی میان کشورها واقف باشند. برای تحقیقات آتی نیز پیشنهاد می‌گردد تا به مزایای ناشی از هماهنگ‌سازی حسابداری و چگونگی پوشش معایب و مشکلات موجود در این حوزه پرداخته شود.

## پی‌نوشت

۱	Accounting diversity	۱۰	Common law
۲	International Financial Reporting Standards(IFRSs)	۱۱	Code law
۳	environmental factors	۱۲	value relevance
۴	8 Largest cities in the UAE: Dubai, Abu Dhabi, Sharjah, Al Ain, Ajman, Ras Al Khaimah, Fujairah, Umm al- Quwain	۱۳	Strong versus weak uncertainty avoidance
۵	Gulf Cooperation Council: Bahrain, Kuwait, Oman, Qatar, Saudi Arabia and the United Arab Emirates	۱۴	Large versus small power distance
۶	Political stability	۱۵	Namely professionalism versus statutory
۷	accountability	۱۶	International monetary fund(IMF)
۸	Political & civil freedom	۱۷	World trade organization(WTO)
۹	homogeneous	۱۸	Multinational companies(MNCs)

## منابع

- Abd-Elsalam, O. H., & Weetman, P. (2003). Introducing International Accounting Standards to an emerging capital market: relative familiarity and language effect in Egypt. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 12(1), 63-84.
- Al-Akra, M., Ali, M. J., & Marshdeh, O. (2009). Development of accounting regulation in Jordan. *The International Journal of Accounting*, 44(2), 163-186.
- Ali, A., & Hwang, L. S. (2000). Country-specific factors related to financial reporting and the value relevance of accounting data. *Journal of accounting research*, 38 (1), 1-21.
- Al-Shammari, B., Brown, P., & Tarca, A. (2008). An investigation of compliance with international accounting standards by listed companies in the Gulf Co-Operation Council member states. *The International Journal of Accounting*, 43(4), 425-447.
- Archambault, J. J., & Archambault, M. E. (2003). A multinational test of determinants of corporate disclosure. *The International Journal of Accounting*, 38(2), 173-194.
- Askary, S. (2006, January). Accounting measurement in the religious perspective: Conservatism or optimism. In *IPA 2006 Conference papers* (pp. 1-11). IPA.
- Assenso-Okofu, O., Ali, M. J., & Ahmed, K. (2011). The development of accounting and reporting in Ghana. *The International Journal of Accounting*, 46(4), 459-480.
- Ball, R., Kothari, S. P., & Robin, A. (2000). The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings. *Journal of accounting and economics*, 29(1), 1-51.

- Boesso, G., & Kumar, K. (2007). Drivers of corporate voluntary disclosure. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Chand, P., & Patel, C. (2008). Convergence and harmonization of accounting standards in the South Pacific region. *Advances in Accounting*, 24(1), 83-92.
- Dahawy, K. (2009). Company characteristics and disclosure level: The case of Egypt. *International Research Journal of Finance and Economics*, 34(2), 220-230.
- Elsayed, M. O., & Hoque, Z. (2010). Perceived international environmental factors and corporate voluntary disclosure practices: An empirical study. *The British Accounting Review*, 42(1), 17-35.
- Esnaashari, H., Khan beige, M. (2008). Stage to IFRS implementation. *Hesabres Journal*, 12,12-23. (In Persian).
- Goodman, M. B., & Hirsch, P. B. (2015). *Corporate communication: Critical business asset for strategic global change*. Peter Lang Publishing Incorporated.
- Gravand, M. (2016). *International divergence and IFRS implementation*. *Accounting and Auditing Survey*, 14, 74-83. (In Persian).
- Hajjiha, Z., Soltani, M. (2015). A review of accounting cultural, accounting. *Journal of Research in Accounting and Auditing*, 15 (4), 83- 108.(In Persian).
- Haniffa, R. M., & Cooke, T. E. (2002). Culture, corporate governance and disclosure in Malaysian corporations. *Abacus*, 38(3), 317-349.
- Hofstede, G. (1984). Cultural dimensions in management and planning. *Asia Pacific journal of management*, 1(2), 81-99.
- Hung, M., & Subramanyam, K. R. (2007). Financial statement effects of adopting international accounting standards: the case of Germany. *Review of accounting studies*, 12(4), 623-657.
- Jaggi, B., & Low, P. Y. (2000). Impact of culture, market forces, and legal system on financial disclosures. *The international journal of accounting*, 35(4), 495-519.
- Joshi, P. L., Bremser, W. G., & Al-Ajmi, J. (2008). Perceptions of accounting professionals in the adoption and implementation of a single set of global accounting standards: Evidence from Bahrain. *Advances in Accounting*, 24(1), 41-48.
- Kamla, R. (2007). Critically appreciating social accounting and reporting in the Arab MiddleEast: A postcolonial perspective. *Advances in International Accounting*, 20, 105-177.
- Kwansa, F. A. (1993). Diversity in Accounting Standards and Financial Reporting Practices: A Global Perspective. *The Journal of Hospitality Financial Management*, 3(1), 29-43.
- Mackenzie, B., Coetsee, D., Njikizana, T., Chamboko, R., Colyvas, B., & Hanekom, B. (2012). *Wiley IFRS 2013: Interpretation and application of international financial reporting standards*. John Wiley & Sons.
- Mashayekhi, B., Mashayekh, S. (2008). Development of accounting in Iran. *The International Journal of Accounting*, 43(1), 66-86. (In Persian).
- Nobes, C. (1998). Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting. *Abacus*, 34(2), 162-187.

- Perumpral, S. E., Evans, M., Agarwal, S., & Amenkhienan, F. (2009). The evolution of Indian accounting standards: Its history and current status with regard to International Financial Reporting Standards. *Advances in Accounting*, 25(1), 106-111.
- Rahman, A., Perera, H., & Ganesh, S. (2002). Accounting practice harmony, accounting regulation and firm characteristics. *Abacus*, 38(1), 46-77.
- Roberts, C. B., Weetman, P., & Gordon, P. (2005). *International financial reporting: a comparative approach*. Pearson Education.
- Roudaki, J. (2008). Accounting Profession and Evolution of Standard Setting in Iran. *Journal of Accounting, Business & Management*, 15(1).
- Samaha, K., & Stapleton, P. (2008). Compliance with International Accounting Standards in a national context: some empirical evidence from the Cairo and Alexandria Stock Exchanges. *Afro-Asian Journal of Finance and Accounting*, 1(1), 40-66.
- Tyrrall, D., Woodward, D., & Rakhimbekova, A. (2007). The relevance of International Financial Reporting Standards to a developing country: Evidence from Kazakhstan. *The international Journal of accounting*, 42(1), 82-110.

