

جایگاه اخلاق در پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری

رویا دارابی^۱، احمد مخمل‌باف^{۲*}، فریبا هادی‌نیا^۳

۱- دانشیار گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

Royadarabi110@yahoo.com

۲- باشگاه پژوهشگران جوان و نخبگان، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران (نویسنده مسئول)

Ahmadmakhmalbaf@yahoo.com

۳- دانش آموخته کارشناسی مدیریت مالی، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران

Hadinia_F@yahoo.com

چکیده

مطالعه‌های بسیاری در زمینه اخلاق در حسابداری و حسابرسی صورت گرفته که در این مطالعه سعی شده، با بررسی آنها و با استفاده از روش اسنادکاوی و مطالعه متون موجود در حوزه اخلاق و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با هدفی علمی و برحسب گردآوری اطلاعات به صورت توصیفی که هدف آن توصیف کردن شرایط یا پدیده‌های موردبررسی است، در راستای بررسی نظری و جامع مطالعات انجام شده در این حوزه، به تبیین جایگاه اخلاق در پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، پرداخته شود. نتایج این مطالعه حاکی از آن است که رعایت اصول، ارزش‌ها و هنجارهای اخلاقی در تمامی مراحل پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، امری ضروری است که می‌توان آن را از طریق آموزش‌های اخلاقی تئوری (دانشگاه) و حرفه‌ای (انجمن‌ها، نهادهای مالی، آیین رفتارحرفه‌ای)، نهادینه نمود.

واژگان کلیدی: اخلاق، چارچوب پیاده‌سازی IFRS، استاندارد بین‌المللی حسابداری، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی.

مقدمه

گسترش تعاملات سیاسی و اقتصادی دولت‌ها در گستره بین‌المللی موجب شده است برای درک بهتر از صورت‌های مالی کشورهای مختلف و امکان مقایسه آن‌ها، استفاده از یک نظام گزارشگری که با استفاده از استانداردهای منسجم و یکنواخت تهیه شده باشد، ضروری گردد؛ به نحوی که این استانداردها به مثابه یک زبان بین‌المللی گزارشگری مالی تلقی می‌گردد. اطلاعات مالی سازگار، قابل مقایسه و قابل فهم، منبع اصلی تجارت و ایجاد سرمایه‌گذاری در حوزه‌های مختلف است. ایده هماهنگ‌سازی جهانی استانداردهای حسابداری، ناشی از عدم هماهنگی صورت‌های مالی در سراسر کشورها است. به طور خاص، شرکتی که در کشورهای مختلف وجود دارد باید گزارش‌های مالی خود را طبق اصول پذیرفته شده حسابداری عمومی^۱ کشور دیگر تهیه کند و از آنجایی که قوانین حسابداری ناسازگار هستند، این عمل هزینه آماده‌سازی گزارش‌های مالی و همچنین اندازه‌گیری گزارش‌های عملکردی در سراسر مناطق جغرافیایی جهان را افزایش خواهد داد (کومار، ۲۰۱۴). بنابراین حسابداری به دنبال ایجاد یکپارچگی جهانی در سطح بازارها و سیاست‌گذاری‌ها است. هدف از این سیاست‌گذاری‌ها در نهایت کاهش هزینه‌های ارتباطات و فناوری اطلاعات است. برای ایجاد این یکپارچگی لزوماً باید استانداردهای گزارشگری مالی و عملکرد آن مورد توجه قرار گیرد (بال، ۲۰۰۶). مجموعه استانداردهای بین‌المللی این امکان را فراهم می‌کند تا زمینه فعالیت شرکت در سطح بالاتری بوجود آید، چرا که اطلاعات صورت‌های سودزبان و ترازنامه در بین کشورهای مختلف، یکنواختی بیشتری خواهند یافت (اندرسون، ۱۹۹۳). امروزه از دو جهت هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری اهمیت پیدا کرده است:

۱. همراه با گسترش سریع بازارهای سرمایه، که تأثیری مهم در توزیع منابع اقتصادی دارد، چگونگی افشای اطلاعات نیز از مسائل با اهمیت در تعیین کارایی بازار است.
 ۲. افزایش شرکت‌های چند ملیتی که به صورت فرامرزی فعالیت می‌کنند، موجب پیدایش نیاز به وجود مجموعه‌ای از استانداردهای یکنواخت می‌شود (خوش‌طینت و رحیمیان، ۱۳۸۳).
- تاریخچه مرتبط با فساد و ضرورت مبارزه با آن به هزاران سال پیش، به‌ویژه در قانون‌نامه‌ها، از جمله قانون‌نامه حمورابی بازمی‌گردد (ابراهیمی و صفایی آتشگاه، ۱۳۹۴). تقلب و فساد از جمله معضلات مهم اقتصادی است که قدمت آن در جوامع بشری به بیش از دو هزار سال پیش می‌رسد. در پیشگیری از فساد مالی، اخلاق به‌عنوان موضوعی فراگیر که تمامی جوانب زندگی بشر را پوشش می‌دهد، به‌عنوان یک عامل اصلی شناخته شده است. از این جهت در پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌باید خدمات با رعایت ضوابط، به‌گونه‌ای ارائه شود که تداوم این خدمات با کیفیتی مطلوب را ضمانت نماید. شواهد مطالعات چه در سطح بین‌المللی و چه در سطح ملی نشان‌دهنده این مهم می‌باشد که اخلاق در حرفه‌های علوم مالی، شاخص اندازه‌گیری رفتار مناسب و ابزاری برای تعیین روابط درست و نادرست می‌باشد. مطالعات پژوهشگران همچون بویس و گریر (۲۰۱۳)، مجتهدزاده و همکاران (۱۳۹۳)، بویس (۲۰۱۴) و لهن (۲۰۱۴)، هر کدام به نحوی از اهمیت اخلاق و رابطه هم‌سوی نیت و رفتار اخلاقی با ارزش‌های اخلاقی سخن گفته و همچنین بیان کرده اند که آموزش اصول اخلاقی باید در دستور کار مراکز آموزشی و سایر مراجع قرار گیرد.

در ادامه، این مطالعه قصد دارد با توجه به اهمیت پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورهای در حال توسعه، ضرورت عنصر اخلاق را در مراحل مختلف پیاده‌سازی این استانداردها بر اساس بررسی نظری و جامع مطالعات انجام شده در این حوزه، تبیین نماید.

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی^۱

شفافیت در بازارهای مالی و کاهش نبود تقارن اطلاعاتی بین سرمایه‌گذاری و صاحبان شرکت‌ها از مهم‌ترین عوامل مؤثر در رابطه با عملکرد مناسب تخصیصی بازارهای مالی است. کشورهای مختلف در شرایط عادی، استانداردهای متفاوتی برای محاسبه سود و تهیه صورت‌های مالی دارند که حاصل این امر، وجود تفاوت‌های درخور توجه در نحوه و نتیجه‌های گزارشگری است. وجود تفاوت‌ها در نحوه گزارشگری مالی می‌تواند به عنوان یک محدودیت برای سرمایه‌گذار در رابطه با موقعیت‌های بیشتر برای سرمایه‌گذاری قلمداد شود. صورت‌های مالی که با استفاده از مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری مشترک ارائه می‌شوند، می‌توانند سرمایه‌گذار را در فهم بهتر شرایط مختلف سرمایه‌گذاری یاری کنند. از این رو، دلیل اهمیت پذیرش استانداردهای بین‌المللی و استانداردهای گزارشگری مالی را می‌توان ایجاد یکپارچگی و یکسان‌سازی رویه‌های حسابداری و مقایسه‌پذیر بودن صورت‌های مالی شرکت‌ها میان کشورهای مختلف و افزایش سرمایه‌گذاری‌های برون‌مرزی بیان کرد (پالا، ۲۰۱۳). از مدت‌ها قبل نیاز به یک مجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با کیفیت بالا آشکار بوده است. فرآیند هم‌گرایی جهانی به سمت مجموعه‌ای جهانی از استانداردها از سال ۱۹۷۳ و زمانی شروع شد که ۱۶ حسابدار حرفه‌ای و متخصص از کشورهای استرالیا، کانادا، فرانسه، آلمان، ژاپن، مکزیک، هلند، انگلستان و آمریکا موافقت کردند تا کمیته تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری را شکل دهند که در سال ۲۰۰۱ دوباره با عنوان هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری سازمان یافت. این هیئت، استانداردهای بین‌المللی و بیانیه‌های مربوط را که در مجموع با عنوان استانداردهای بین‌المللی حسابداری شناخته شده‌اند، ایجاد کرده و گسترش می‌دهد.

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، قوانین حسابداری هستند که توسط هیئت حسابداران بین‌المللی^۲، (سازمانی مستقل شامل بیش از ۱۴۰ عضو حسابداری و نماینده بیش از ۱۰۰ کشور واقع در لندن و انگلستان)، مطرح شد. هدف اصلی از این استانداردها کمک به سرمایه‌گذاران در بازارهای سرمایه جهانی و سایر کاربران و تصمیم‌گیرندگان اقتصادی با ارائه مجموعه واحدی از استانداردهای بین‌المللی حسابداری، قابل درک، قابل اجرا و با کیفیت بالا که به اطلاعات با کیفیت، شفاف و قابل مقایسه در صورت‌های مالی و سایر گزارش‌های مالی نیاز دارد، می‌باشد (اپستین و میرزا، ۲۰۰۲). در واقع استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی به استانداردهایی جهانی، یکسان، با کیفیت بالا، و فهم‌پذیر برای گزارشگری مالی گفته می‌شود که توسط نهاد تدوین‌کننده استاندارد یعنی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری تدوین شده‌اند و هدف آن، تهیه صورت‌های مالی شرکت‌های سهامی در قالب یک استاندارد بین‌المللی است. با پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، یک شرکت می‌تواند صورت‌های مالی خود را با اصول مشابه به شرکت‌های رقیب خارجی ارائه کند. این استانداردها، چارچوبی برای آماده‌سازی و ارائه مجموعه‌ای از

1. IFRS
2. IASB

صورت‌های مالی و توسعه آن توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ارائه داده است. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، جایگزین اصطلاح قدیمی استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۱ شده است و بسیاری از استانداردها که بخشی از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهند به نام استانداردهای بین‌المللی حسابداری شناخته می‌شوند (کومار، ۲۰۱۴). این استانداردها مجموعه‌ای از اصولی است که برای برقرار کردن یک نظم در گزارشگری مالی و قواعد حسابداری به منظور سازگار شدن در سراسر جهان منتشر شده است. در این مفهوم، کار استانداردها، تضمین کردن زبانی مشترک در یک خط‌مشی مالی است که با به‌کارگیری این استانداردها در سراسر جهان میسر می‌شود. دیگر ویژگی مهم استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی این است که مانع از زیان‌دیدگی استفاده‌کنندگان وابسته، به‌خصوص سرمایه‌گذاران، از صورت‌های مالی به دلیل اطلاعات ناقص یا فریبنده داده‌های مالی جاری و اطلاعات دیگر شرکت‌های مرتبط که ممکن است بر وضعیت مالی آینده یک شرکت تأثیر بگذارد، می‌شود (پالا، ۲۰۱۳). هدف از توسعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را می‌توان هماهنگ‌سازی در گزارش صورت‌های مالی، ایجاد زیرساخت گزارش‌های مالی بین‌المللی، ایجاد ابعادی از ارائه منصفانه (عادلانه) صورت‌های مالی و حفظ و برقراری شفافیت بیشتر صورت‌های مالی و تحرک سرمایه، بیان کرد (کومار، ۲۰۱۴). بنابراین انتظار بر آن است که با به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در سطح بین‌المللی برای سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی از نظر کاهش هزینه، مقایسه موقعیت‌های مختلف سرمایه‌گذاری و افزایش کیفیت اطلاعات دریافتی از صورت‌های مالی شرکت‌های مختلف، مفید و قابل استفاده باشد.

براساس تئوری نمایندگی که تعدادی از پیش‌بینی‌های مربوط به رفتار مدیران را ارائه می‌دهد، با پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری مالی، شرکت‌ها به صورت مطلوب عمل کرده و کیفیت گزارشگری مالی و منافع سرمایه‌گذاران را ارتقا می‌دهند (فیلدز و وینسنت، ۲۰۰۱). از آنجایی که انعطاف‌پذیری زیادی در ارائه گزارش‌های مالی وجود دارد، ممکن است مدیران در ارائه این گزارش‌ها به صورت فرصت‌طلبانه رفتار کنند و درآمدهای گزارش شده را به گونه‌ای مدیریت کنند که تراکنشی مطلوب را نشان دهد (ویل و دیگران، ۲۰۰۶). از آنجایی که طبق مطالعات قبلی (لانگ و دیگران، ۲۰۰۵؛ تندلو و وانسترالن، ۲۰۰۵؛ هونگ و سابرامانیا، ۲۰۰۷) استانداردهای بین‌المللی حسابداری مالی، اطلاعات محور بوده و کیفیت گزارش‌های مالی را افزایش می‌دهند، نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران و ساختار بازار سهام را برآورده می‌کنند و پیاده‌سازی این استانداردها، اطلاعات نامتقارن بین سرمایه‌گذاران آگاه و ناآگاه را کاهش می‌دهد (بوشمن و اسمیت، ۲۰۰۱). برای مثال ارائه گزارش‌های مالی، نیازمند اطلاعات حساس مانند تصمیمات و اظهارات مدیریتی در هنگام تدوین سیاست‌های حسابداری موجود و همچنین منابعی برای ارزیابی عدم اطمینان‌هایی که ممکن است تأثیر زیادی بر صورت‌های مالی شرکت داشته باشند تا به صورت مناسب در گزارش‌های سالیانه نشان داده شود. این کاهش عدم اطمینان و عدم تقارن اطلاعات، ارتباط بین مدیران و سایر طرف‌های ذی‌نفع مانند سهام‌داران، مقامات نظارتی، تحلیلگران مالی و غیره را تسهیل می‌کند. بنابراین هزینه‌های نمایندگی مربوط، که در غیر این صورت ممکن است به وجود بیاید را کاهش می‌دهد و این به نوبه خود می‌تواند منجر به افزایش بازده سهام و همچنین کاهش هزینه‌ها در صدور سهام سرمایه و بدهی نیز شود (بوتوسان و پالاملی، ۲۰۰۲).

مزایای استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری مالی را می‌توان به شرح زیر برشمرد:

- ✓ شفافیت، همسان‌سازی و سازگاری صورت‌های مالی و کاهش موانع ناشی از نبود تقارن اطلاعاتی در حوزه تأمین مالی؛
- ✓ افزایش شفافیت و دقت گزارشگری مالی؛
- ✓ کاهش هزینه‌های تطبیق صورت‌های مالی؛
- ✓ هماهنگ‌سازی روش‌های حسابداری در سراسر کشورهای پذیرفته‌شده که منجر به مقایسه‌پذیری بالاتر، هزینه‌های معاملاتی پایین‌تر و افزایش سرمایه‌گذاری‌های بین‌المللی می‌شود؛
- ✓ کمک به سرمایه‌گذاران در تصمیم‌گیری‌های مالی آگاهانه و پیش‌بینی عملکرد مالی آینده شرکت (استریت و دیگران، ۲۰۰۰)؛
- ✓ استانداردهای بین‌المللی حسابداری مالی به عنوان یک چارچوب گزارشگری مالی برای شرکت‌هایی که تقاضای ورود به تقریباً همه مبادلات سهامی دنیا مثل ایالات متحده آمریکا را دارند، پذیرفته شده است؛
- ✓ افزایش قابلیت مقایسه اطلاعات مالی شرکت‌ها، بهبود کیفیت ارتباطات با سهام‌داران، کاهش خطرات سرمایه‌گذاری و ریسک، افزایش بازده بازار و در نهایت به حداقل رساندن هزینه‌ها؛
- ✓ استانداردهای بین‌المللی حسابداری مالی با اطمینان از این‌که گزارش‌های مالی شفاف‌تر هستند از موانع تجارت خارجی در اوراق بهادار جلوگیری می‌کنند؛
- ✓ گزارش‌های مدیریت تحت استانداردهای بین‌المللی حسابداری مالی، می‌تواند کیفیت و انطباق اطلاعاتی را که مدیریت برای تصمیم‌گیری مؤثرتر، کارآمدتر و به موقع کسب و کار به آن‌ها نیاز دارد را، بهبود بخشد؛
- ✓ پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری مالی می‌تواند به عنوان یک فرصت ایجاد برخی از پیشرفت‌های استراتژیک برای سیستم‌ها و فرآیندهای مالی و همچنین کاهش هزینه‌ها در طولانی مدت استفاده شود؛
- ✓ صورت‌های مالی منطبق بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری مالی که به طور کلی قابل درک و قابل مقایسه هستند می‌توانند روابط جدید با مشتریان و تأمین‌کنندگان را در سراسر مرزهای ملی ایجاد کرده و یا بهبود بخشند؛
- ✓ به علت تأثیر مثبت اطلاعات مالی منطبق بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری مالی بر رتبه‌بندی اعتباری، موقعیت یک شرکت در مذاکرات با مؤسسات اعتباری تقویت می‌شود و هزینه‌های وام‌دهی کاهش می‌یابد؛
- ✓ استانداردهای حسابداری مالی بین‌المللی می‌تواند به ارزیابی ریسک به صورت دقیق‌تر توسط وام‌دهندگان و یک حق‌بیمه‌پایین‌تر منجر شود و همچنین به شرکت‌ها کمک می‌کند تا از فرم‌های جایگزین مالی استفاده کنند؛
- ✓ به گروه‌های چند ملیتی اجازه می‌دهد یک زبان حسابداری مشترک داشته باشند که این امر باعث بهبود گزارش‌ها و تصمیم‌گیری‌های مدیریتی می‌شود (لانتو و ساهلستورم، ۲۰۰۹).

نگاهی اجمالی بر پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

اولین استانداردهای بین‌المللی حسابداری را کمیته تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری در سال ۱۹۷۵ منتشر کرد. هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری در سال ۲۰۰۱ جایگزین این کمیته شد و در سال ۲۰۰۵ بیشتر شرکت‌های اروپایی و کشورهای دیگر ملزم به رعایت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری حسابداری در ارائه صورت‌های مالی خود شدند (آرمسترانگ و دیگران، ۲۰۰۷). به لحاظ تاریخی، استانداردهای حسابداری توسط یکی از

۳ نهاد دولت، حرفه حسابداری، و یا هیئت مستقل تدوین می‌شوند. استانداردهای ملی زمانی مطرح بود که شرکت‌ها در کشور خود تأمین مالی می‌کردند و سرمایه‌گذاران نیز در خانه خود سرمایه‌گذاری می‌کردند. پس از دهه ۷۰ میلادی، رشد تقاضا برای افزایش کیفیت گزارش‌های مالی، هماهنگ‌سازی در میان اقتصادهای عمده را برانگیخت. با جهانی‌شدن بازارهای سرمایه، سرمایه‌گذاران در جستجوی فرصت‌های سرمایه‌گذاری در سراسر دنیا برآمدند؛ زیرا که تفاوت سیستم‌های حسابداری، درک گزارش‌های مالی را کاهش می‌دهد و مانع از مقایسات سرمایه‌گذاران می‌شود.

هم‌گرایی استانداردهای بین‌المللی حسابداری که توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری آغاز شده، از سوی بسیاری از سازمان‌های حسابداری ملی و همچنین سازمان‌های بین‌المللی حمایت و پشتیبانی شده است. تعدادی از کشورهایی که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را پذیرفته و به کار گرفته‌اند، در چند دهه گذشته به طور پیوسته رشد کرده و بسیاری دیگر از کشورها قصد دارند که این استانداردها را به کار گیرند (پاکتر، ۲۰۱۶). با توجه به مطالعه صاحب‌نظران، اتحادیه اروپا، استرالیا و آفریقای جنوبی برای نخستین بار استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را در سال ۲۰۰۲ برای استفاده در سال ۲۰۰۵ مورد پذیرش قرار دادند. کشور چین نیز در سال ۲۰۰۶، به جمع این هم‌گرایی پیوست و این استانداردها را مورد پذیرش قرارداد؛ هم‌چنین کشورهای کانادا، هند و کره، در سال ۲۰۰۶ استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را در سال ۲۰۱۱ اعلام کردند. در سال ۲۰۰۷ نیز توافقنامه توکیو در استفاده ژاپن از استانداردهای بین‌المللی تا سال ۲۰۱۱ اعلام گردید (رحمانی و علیپور، ۱۳۸۹). پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، پیشرفت‌های قابل توجهی را در سال ۲۰۰۸، هنگامی که کمیسیون اوراق بهادار و بورس ایالات متحده آمریکا به شرکت‌های خارجی ذکر شده در بورس اوراق بهادار نیویورک اجازه دادند که از این استانداردها به منظور ارائه گزارش‌های مالی خود بدون اصلاحات و با اصول پذیرفته شده حسابداری عمومی استفاده کنند، نشان می‌دهد. در حال حاضر بیش از ۱۳۰ کشور استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را پذیرفته‌اند (پاکتر، ۲۰۱۶)، که این به معنای تحقق هدف واحد از زبان حسابداری در جهان می‌باشد. اگرچه اولین کشورها در پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی عمدتاً کشورهای توسعه‌یافته با بازارهای سرمایه پیشرفته و تعداد زیادی از شرکت‌های چند ملیتی هستند، اما در حال حاضر این استانداردها توسط کشورهای در حال توسعه با بازارهای سرمایه‌ای اندک نیز در حال پیاده سازی است. پذیرش این استانداردها توسط کشورهای در حال توسعه نگرانی‌هایی را در مورد مناسب بودن این استانداردها برای چنین اقتصادهایی افزایش داده است، زیرا محیط گزارشگری مالی در کشورهای در حال توسعه با کشورهای توسعه‌یافته مانند ایالات متحده آمریکا و انگلستان که استانداردهای بین‌المللی هم‌گرا و جهت‌دار هستند، تفاوت‌های عمده‌ای دارد (میر و رهامن، ۲۰۰۵).

درک فرآیند پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورهای در حال توسعه، موضوعی بسیار مهم است، زیرا فرآیندی که از طریق آن این استانداردها اجرا می‌شود، اهمیت این استانداردها را در این کشورها به طور قابل توجهی تحت تأثیر قرار می‌دهد (میر و رهامن، ۲۰۰۵). علاوه بر این، با توجه به این که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با شناخت بین‌المللی به دست می‌آید، مسأله واقعی در مورد هم‌گرایی این استانداردها مربوط به یک کشور خاص نیست، بلکه مسیر تغییری که توسط این استانداردها اعمال می‌شود نسبتاً متفاوت است (تیرال و دیگران، ۲۰۰۷). استانداردهای حسابداری در هر کشوری در یک زمان واحد، توسعه نمی‌یابد، بلکه به تدریج تکامل می‌یابد. به همین ترتیب تغییرات ساختاری در مراحل مختلف توسعه استانداردهای حسابداری در همه کشورهای صورت گرفته است

(بایلین و دیگران، ۱۹۹۶). روند فعلی در جهت پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری مالی نشان‌دهنده یک پیشرفت مهم در دستور کار توسعه استانداردهای حسابداری در بسیاری از حوزه‌ها است. اجرا و پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری مالی مستلزم بررسی و تفسیر استانداردها است (هیدوس و پاتل، ۲۰۱۲).

شرکت‌های ایرانی هم‌اکنون در حال استفاده از استانداردهای ملی هستند که متأسفانه تفاوت زیادی با استانداردهای بین‌المللی دارد. هم‌اکنون در ۱۱۴ کشور جهان به کارگیری استانداردهای بین‌المللی الزامی است. پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مزایای زیادی دارد که پایین آوردن نرخ بهره و نرخ تورم، تجدید ارزیابی نرخ‌های ارزیابی خارجی، جلب سرمایه‌گذاری خارجی، جلوگیری از خروج سرمایه داخلی به دلیل ریسک، شکستن تحریم‌ها، دسترسی به منابع مالی ارزان، مقایسه‌پذیری صورت‌های مالی با دیگر شرکت‌ها، حضور شرکت‌های ایرانی در بورس‌های خارجی، گرفتن سهم بیشتر از تجارت جهانی، تسریع خصوصی‌سازی، کاهش تقلب، فساد و آلودگی در کسب‌وکار از جمله مزایای آن به‌شمار می‌رود. اما مهم‌ترین دلیل توجه ایران به این گذار هم‌چون بسیاری از کشورهای دیگر جذب سرمایه-گذاری خارجی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس است که به خصوص در شرایط جدید بعد از "برجام" اهمیت بیشتری پیدا کرده است؛ چراکه برای سرمایه‌گذاران خارجی مهم است بدانند صورت‌های مالی بر چه مبنایی تهیه می‌شود و مفهوم اصطلاحات به کار رفته در اسناد چیست. در نتیجه اگر با توجه به رفع موانع و تحریم‌ها، برای جذب سرمایه‌های خارجی به ایران اراده‌ای جدی وجود داشته باشد، باید صورت‌های مالی شرکت‌های بورسی نیز بر اساس استانداردهای بین‌المللی تهیه شود. در مورد کشوری مثل ایران، این هماهنگی، نیروی یاری‌بخش به قصد جذب سرمایه‌گذاری خارجی محسوب می‌شود. تفاوت اساسی استانداردهای بین‌المللی و استانداردهای کنونی در زمینه استفاده از ارزش‌های بازار در صورت‌های مالی است. استفاده از ارزش بازار دارای این مزیت است که اطلاعات بهتر و مرتبط‌تری ارائه می‌دهد اما از سوی دیگر قابلیت اتکای این اطلاعات به‌روز، ممکن است در مواردی مناسب نباشد. مشکل دیگر در مورد بحث حسابداری مالیاتی است که بحث پیچیده‌ای است و زمینه اجرای آن را قبلاً نداشته‌ایم. علاوه بر این مشکل‌ها باید توجه کنیم که عمق بازارهای مالی ما در مقایسه با کشورهای توسعه‌یافته متفاوت است و به دلیل نزدیک‌بودن استانداردهای حسابداری با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بخش قابل توجهی از این دو استاندارد بر هم انطباق دارد ولی تفاوت‌های معناداری با یکدیگر دارد. برای مثال تدوین‌کنندگان استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای بالابردن شرایط سازگاری استانداردها با شرایط کشورهای مختلف، بیشتر بر اصول و مفاهیم کلی تأکید کرده‌اند در حالی که استانداردهای حسابداری جاری بیشتر به جزئیات پرداخته‌اند. متأسفانه با وضعیتی که اکنون شاهدیم چشم‌انداز روشنی برای پیاده‌سازی این استانداردها دیده نمی‌شود و پیش از این در ایران اراده‌ای راسخ برای پیاده‌سازی و اجرای این استانداردها وجود نداشت. براساس الزامات سازمان بورس و اوراق بهادار مقرر شده است که ناشران بزرگ پذیرفته شده در بورس از سال ۱۳۹۵ صورت‌های مالی تلفیقی خود را بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تهیه و گزارش کنند؛ الزامی که نه تنها شرکت‌های بورسی، که زیرمجموعه آن‌ها را نیز تحت تأثیر قرار خواهد داد (چالاک‌کی و همکاران، ۱۳۹۵).

مفهوم اخلاق

کلمه اخلاق در لاتین به معنای "اتیک" و از ریشه یونانی "اتوس" که در لغت نامه وبستر^۱، به معنی راه‌های درست و غلط در رفتار انسان می‌باشد. در زبان فرانسه واژه اخلاق به معنی آداب و رسوم نیز به کار می‌رود. اخلاق از دیدگاه معنانشناسی نیز جمع "خلق" و خلق در لغت به معنی عادت و رویه است. در لغت نامه دهخدا، اخلاق به معنای خلق و خوی بیان شده است و علم به اخلاق نیز به معنای دانش بد و نیک خوبی هاست. آن چه که باید رخ دهد (خوبی ها)، علم اخلاق آن را تحت قاعده بیان می‌کند و موجب خیر و سعادت انسان از طریق به کارگیری اصول و قواعدی که به آن دست یافته است، می‌گردد. با این حال برای اخلاق در سطح بین‌المللی و داخلی تعاریف مختلفی ارائه شده است (نورسوز، ۲۰۰۴؛ بیدختی و صادقی، ۱۳۹۱؛ دوسکا، ۲۰۰۳؛ پی هیوهو، ۲۰۰۷) که اخلاق را هنجاری می‌دانند که از چگونگی بودن و چگونگی زیستن صحبت می‌کند و از آن جا که اخلاق به عنوان مطالعه فلسفی رفتار انسان می‌باشد، بنابراین به بررسی و شناخت اصول اخلاقی، اصولی که دلایل منطقی معمول در جهت تشویق افراد برای انجام عملی را ایجاد می‌کند، می‌پردازد. به عبارت دیگر علم اخلاق، مجموعه‌ای از اصول اجتماعی است که هنجاری‌ها^۲ و ناهنجاری‌ها^۳، صفات و ویژگی‌های خوب و بد و رفتارهای پسندیده و ناپسند را مورد بررسی قرار می‌دهد. در فرهنگ وبستر، اخلاق در کسب و کار^۴ که یکی از بخش‌های اخلاق کاربردی^۵ است، به معنای رفتار عادلانه^۶، بی‌طرفانه و صحیح که هم سو با تجارت است، می‌باشد. با توجه به مطالعه یکی از صاحب‌نظران، اخلاق به آن دسته از صفات مثبت اطلاق می‌شود که با هنجارهای جامعه هم‌خوانی دارد (قاسمی، ۱۳۹۰). امروزه در سراسر جهان، اخلاق موضوعی است که توجه زیادی را به خود معطوف نموده است. در حوزه مالی، فروپاشی‌های مهمی مانند انرون، ورلد کام، آدلفی، سیسکو، لیوسنت، گلوبال کراسینگ، تیکو، زیراکس و...، که به کوتاهی برخی بازیگران در عملکرد اخلاقی اشاره دارد، به شکست گزارشگری مالی منجر شد و سلامت سازمانی و هم‌چنین سلامت مالی را زیر سؤال برد. در کشورهای مختلف در پاسخ به این فروپاشی‌ها لایحه و گزارش‌هایی نظیر، لایحه ساربنز آکسلی در آمریکا، گزارش هیگس و اسمیت در بریتانیا، کوزو، و... انتشار یافت. به دنبال این بحران‌ها، درخواست‌های همه‌جانبه برای تنظیم مناسب قوانین و مقررات برای سیستم مالی جهانی به وجود آمد؛ چراکه قوانین و مقررات مناسب، احتمال وقوع بحران‌های مالی را کاهش می‌دهند. از آن‌جا که اخلاق به‌عنوان موضوعی فراگیر که همه جوانب زندگی بشر را پوشش می‌دهد، در پیشگیری از تقلب و فساد مالی نیز تحت یک عامل اصلی، شناخته شده است، لذا رعایت ارزش‌های اخلاقی به‌عنوان مهم‌ترین خط‌مشی‌های هر حرفه در نظر گرفته می‌شود که یکی از صاحب‌نظران در مطالعه خود مراد از ارزش‌های اخلاقی را اعمال افعال و رفتارهایی که با اختیار از انسان صادر شود یا مبدأ آن‌ها فعل اختیاری باشد یا نتیجه امری خارج از اختیار انسان باشد، می‌داند (مصباح، ۱۳۸۰). رعایت ارزش‌های اخلاقی در پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌تواند بر آگاهی و رفتار حرفه‌ای، فرهنگ سازمانی و کنترل محیط و هم‌چنین در پیشگیری از فساد مالی نقش مهمی داشته باشد، که حوزه بحث

1. Ethic
2. Webster
3. Norms
4. Abnormalities
5. Ethics in Business
6. Applied ethics
7. Fair treatment

در مطالعه حاضر می‌باشد. شواهد مطالعات اخیر چه در سطح بین‌المللی و چه در سطح ملی نشان دهنده این مهم است که، اخلاق حرفه‌ای شاخص اندازه‌گیری رفتار مناسب و ابزاری برای تعیین روابط درست و نادرست است.

اخلاق، عنصر مفقوده‌ای در پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

همان‌گونه که گفته شد، رشد تجارت بین‌المللی و جریان‌های سرمایه و پیوستگی اقتصادی فزاینده طی دو دهه گذشته، منجر به تمایل به هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در میان کشورها شده است. در نتیجه تعداد زیادی از کشورها استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری را پذیرفته‌اند. به‌طور خلاصه، اهم دلایل تأکید بر پذیرش استانداردهای بین‌المللی چه در سطح بین‌المللی و چه در سطح ملی به شرح زیر می‌باشد:

- بسترسازی اجرای سیاست‌های دولت برای توسعه بازار سرمایه در حوزه جذب سرمایه‌گذاری خارجی در بازار اوراق بهادار؛ با توجه به فراهم‌نمودن امکان تصمیم‌گیری بهتر، از طریق استفاده از استانداردهای مورد توافق بین‌المللی؛
 - فراهم‌نمودن امکان تشکیل بورس بین‌المللی، کمک به سرمایه‌گذاران در تنوع‌بخشی به سرمایه‌گذاری در بورس‌های مختلف جهان، امکان پذیرش شرکت‌ها در بورس سایر کشورها و پذیرش متقابل شرکت‌های خارجی در بورس ایران؛
 - استفاده از استانداردهایی که حاصل تجربه و دانش بین‌المللی است، ضمن این که این موضوع سبب افزایش قابلیت مقایسه می‌گردد و امکان ارزیابی بهتر توسط نهادهای بین‌المللی را فراهم می‌نماید؛
 - افزایش شرکت‌های چندملیتی، جهانی شدن تجارت و تأمین نیازهای مالی، داشتن مجموعه استانداردهای حسابداری با کیفیت و جهانی را اجتناب‌ناپذیر می‌نماید و سبب صرفه‌جویی در زمان و هزینه تهیه صورت‌های مالی بر مبنای استانداردهای مختلف می‌گردد؛
 - فراهم‌نمودن امکان استفاده مؤثرتر از فناوری‌هایی چون گزارشگری مالی تحت وب جهت افزایش شفافیت اطلاعات؛
 - ارتقای جایگاه شفافیت اطلاعاتی کشور از منظر بین‌المللی (سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۵).
- با توجه به بیانیه سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۵) در خصوص پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، باید توجه داشت که در حال حاضر با توجه به مصوبه هیئت مدیره سازمان بورس، تا سال ۱۳۹۵ تهیه صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی اختیاری است و فرض بر آن است که شرکت‌هایی که از تخصص لازم برای پیاده‌سازی و استفاده از نسخه انگلیسی استانداردها برخوردار هستند، از این اختیار استفاده می‌نمایند. هم‌چنین در شرکت‌هایی که صورت‌های مالی تلفیقی را بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تهیه می‌کنند، مشکلات مالیاتی بروز نخواهد کرد. علاوه بر این، در شرکت‌هایی که صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را بصورت اطلاعات مکمل ارائه می‌نمایند، حسابرسی شدن صورت‌های مالی مذکور اجباری نمی‌باشد. اما بعد از فاز اجرای اختیاری، برای اجرای فاز بعدی پروژه، برنامه‌ریزی جهت اجرای مناسب پروژه و در دست داشتن نقشه راهی که اقدامات لازم جهت پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را نشان دهد، ضروری به نظر

می‌رسد. از این رو، اقدامات لازم برای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با دخیل کردن عنصر اخلاق، به طور خلاصه بدین شرح ارائه می‌گردد:

۱- تشکیل کمیته راهبری به عنوان اولین اقدام؛ این کمیته زیرساخت‌های لازم را برای پذیرش و اجرا فرام می‌کند و همچنین کمیته‌های تخصصی را تشکیل می‌دهد و مصوبات آن‌ها را بررسی می‌کند. پایبندی اعضای این کمیته به اصول و ارزش‌های اخلاقی، رعایت اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای در هماهنگی با بنیاد برای کسب مجوز در خصوص ترجمه‌ها از اهمیت فراوانی برخوردار می‌باشد.

۲- تشکیل کارگروه‌های تخصصی تحت نظارت کمیته راهبری؛ تشکیل سه کارگروه تخصصی بدین شرح مدنظر می‌باشد: الف) کارگروه فنی و تخصصی؛ وظیفه این کارگروه تعیین اولویت در ترجمه‌ها، اعلام موانع در اجرای استانداردها، ارائه پیشنهادها در خصوص بهبود و ارتقا به کارگیری استانداردها، نهایی نمودن ترجمه استانداردها و ارائه به کمیته راهبری و پاسخ به پرسش‌های فنی مطرح شده می‌باشد. ب) کارگروه ارزش‌های منصفانه؛ در این کارگروه دستورالعمل‌های لازم در زمینه ارزیابی ارزش‌های منصفانه تدوین می‌گردد و موانع و اشکالات در این خصوص به کمیته راهبری اعلام می‌شود و همچنین پیشنهادات در خصوص ارتقا و بهبود استانداردها، ارائه از طریق نظرخواهی از متخصصین و صاحب‌نظران به صورت عمومی و خاص، ارائه می‌گردد. ج) کارگروه آموزش؛ در این کارگروه برنامه‌های پیشنهادی برای آموزش استانداردها در دو سطح دانشگاه و حرفه ارائه می‌گردد. رعایت اصول، ارزش‌ها و هنجارهای اخلاقی در اعمال هماهنگی‌های لازم در خصوص پذیرش و به کارگیری استانداردها، رعایت اخلاق در تعیین و اولویت ترجمه و بازنگری استانداردها و ارزش‌های منصفانه و هم‌چنین آموزش‌های اخلاقی در دو سطح حرفه و دانشگاه، مدنظر می‌باشد.

۳- تشکیل گروه کارشناسی؛ در این مرحله، آن دسته از استانداردهای بین‌المللی که تاکنون توسط سازمان حسابرسی ترجمه و تدوین نشده‌اند، ترجمه می‌شود و هم‌چنین استانداردهای موجود با استانداردهای بین‌المللی مطابقت داده شده و پیشنهادها و اصلاحات احتمالی به کمیته راهبری ارائه می‌گردد. در این مرحله رعایت اصول اخلاقی در ترجمه استانداردها، مدنظر می‌باشد.

۴- انتخاب شرکت‌ها برای اجرای استانداردها؛ در این مرحله، شرکت‌ها برای اجرای استانداردها به صورت فراخوان انتخاب شده و حسابرسانی که توانایی اجرای استانداردها را دارند نیز، شناسایی می‌شوند. در این مرحله برای ترغیب شرکت‌ها به تهیه صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی، مشوق‌های لازم نیز، در نظر گرفته می‌شود. رعایت اصول و هنجارهای اخلاقی در انتخاب شرکت‌های نمونه و حسابرسان مستقل و دارای توانایی لازم جهت تهیه صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی، مدنظر می‌باشد.

۵- ترجمه تخصصی استانداردها و هماهنگی با بنیاد و رسمیت‌بخشیدن به ترجمه‌های تخصصی استانداردها و استفاده از آن‌ها؛ در این مرحله اصطلاحات کلیدی استانداردها توسط بنیاد، استخراج شده و این اصطلاحات ترجمه می‌گردد. اصطلاحات ترجمه شده در کمیته راهبری بررسی و مورد توافق قرار می‌گیرد و در نهایت مورد بازبینی قرار می‌گیرد. در این مرحله رعایت اخلاق و ارزش‌های اخلاقی در تصویب نهایی استانداردهای ترجمه‌شده مدنظر می‌باشد.

چارچوب پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با اتکا بر اخلاق

در نگاره شماره ۱، چارچوب پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با توجه به مطالعات اخیر و مبانی نظری مطروحه، ترسیم شده است.



نگاره شماره ۱: چارچوب پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

نتیجه گیری

این مطالعه بر جایگاه اخلاق در پیاده سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی متمرکز گردید. از آنجا که درک فرآیند پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی موضوعی بسیار مهم است، این مطالعه به بررسی نقش عنصر اخلاق به عنوان عنصری مفقوده در این فرآیند پرداخت. باتوجه به مراحل پیاده سازی این استانداردها که توسط سازمان بورس منتشر شد، در این مطالعه این مراحل بسط داده شد و باتوجه به عنصر اخلاق در فرآیند پیاده سازی این استانداردها، چارچوب مفهومی پیاده سازی استانداردهای بین المللی نیز مطابق نگاره شماره یک ترسیم گردید. طبق این نگاره که باتوجه به مطالب نظری مطروحه در مطالعه ترسیم شده است، اخلاق در تمامی مراحل پیاده سازی دخیل می باشد؛ می توان در نوشتاری کوتاه اهمیت جایگاه اخلاق در پیاده سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را چنین بیان کرد که، رعایت اصول، ارزش ها و هنجارهای اخلاقی در تمامی مراحل پیاده سازی این استانداردها، امری ضروری است که می توان آن را از طریق آموزش های اخلاقی تئوری و حرفه ای، نهادینه نمود.

ملاحظه های اخلاقی

در این پژوهش با معرفی منابع مورد استفاده، اصل اخلاقی امانت داری علمی رعایت و حق معنوی مؤلفین آثار، محترم شمرده شده و سایر اصول اخلاق علمی همچون رازداری و رضایت آگاهانه، رعایت شده است.

منابع

1. ابراهیمی، شهرام و حامد صفائی آتشگاه (۱۳۹۴). رویکرد قانون گذار به پیشگیری از جرم در قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد. دوفصلنامه پژوهشنامه حقوق کیفری، دوره ۶، شماره ۲، پاییز و زمستان، صص ۳۱-۷.
2. بیدختی، عباس و محمد صادقی (۱۳۹۱). اخلاق در حسابداری. اولین همایش ملی بررسی راه کارهای ارتقاء مباحث مدیریت، حسابداری و مهندسی صنایع در سازمان ها، ۱۸ و ۱۹ بهمن، گچساران.
3. چالاکی، پری؛ صیفی، گلستان و ریحانه حیدری بهاری (۱۳۹۵). بررسی وضعیت به کارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (IFRS) در کشورهای مختلف جهان. چهاردهمین همایش ملی حسابداری ایران، دانشگاه ارومیه.
4. خوش طینت، محسن و نظام الدین رحیمیان (۱۳۸۳). هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری. مطالعات حسابداری، شماره ۶.
5. رحمانی، علی و شراره علیپور (۱۳۸۹). موانع پذیرش استانداردهای بین المللی حسابداری در ایران. فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۲۷، پاییز، صص ۹۹-۷۵.
6. قاسمی، هوشنگ (۱۳۹۰). اخلاق حرفه ای، ضرورت یا انتخاب. فصلنامه توسعه تأسیسات و تجهیزات. شماره ۸۱، صص ۹۱-۸۷.
7. مجتهدزاده، ویدا؛ اثنی عشری، حمیده و مژگان رباط میلی (۱۳۹۳). نقش اخلاق در حسابداری و چالش های پیش روی آموزش دانشگاهی. پژوهش حسابداری، دوره چهارم، شماره ۱، تابستان و پاییز، صص ۱۷۹-۱۵۷.
8. مصباح، محمد تقی (۱۳۸۰). جامعه و تاریخ از دیدگاه قرآن. بی جا: سازمان تبلیغات اسلامی.
9. Armstrong, C., Barth, M., Jagolinzer, A. and Riedl, A (2007). Market reaction to the IFRS adoption in Europe, Working Paper, Stanford University.
10. Ball, R (2006). IFRS: Pros and Cons for Investors. Accounting & Business Research. 33InternationalAccounting Policy Forum.

11. Baylin, G., MacDonald, L., & Richardson, A. J (1996). Accounting standard-setting in Canada, 1864–1992: A theoretical analysis of structural evolution. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. Vol 5(1): 113-131.
12. Botosan, C., & Plumlee, M (2002). A re-examination of disclosure level and the expected cost of equity capital. *Journal of Accounting Research*. Vol 40(1): 21–40.
13. Boyce G, Greer S (2013). More than imagination: Making social and critical accounting real. *Critical Perspectives on Accounting*. Vol 24(2): 105-112.
14. Boyce, G (2014). Accounting, ethics and human existence: Lightly unbearable, heavily kitsch. *Critical Perspectives on Accounting*. Vol 25(3): 197-209.
15. Bushman, R., & Smith, A (2001). Financial accounting information and corporate governance. *Journal of Accounting and Economics*. Vol 32(1): 237–334.
16. Duska Ronald F, Duska Brenda (2003). *Accounting ethics*, Maiden, MA: Blackwell Publishing.
17. Epstein, B., & Mirza, A (2002). *IAS 2002; interpretation and application of international accounting standards*. John Wiley & Sons Inc.
18. Fields, T., Lys, T., & Vincent, L (2001). Empirical research on accounting choice. *Journal of Accounting and Economics*. Vol 31(1–3): 255–307.
19. Heidhues, E., & Patel, C (2012). Globalization and Contextual Factors in Accounting in Accounting: The Case of Germany. In M. J. Epstein (Ed.), *Studies in Managerial and Financial Accounting*. Vol 23. Bingley, UK: Emerald Group Publishing Limited.
20. Hung, M., & Subramanyam, K (2007). Financial statement effects of adopting international accounting standards: The case of Germany. *Review of Accounting Studies*. Vol 12(4): 21–48.
21. Kumar, kata Ashok (2014). International Financial Reporting Standard (IFRS): Prospects and Challenges. *Journal of Accounting & Marketing*. Vol 3(1): 1-4.
22. Lang, M., J. Raedy and W. Wilson (2005). Earnings management and cross listing: Are reconciled earnings comparable to US earnings? Working paper, University of North Carolina.
23. Lantto, Anna-Maija and Sahlström Petri (2009). Impact of International Financial Reporting Standard adoption on key financial ratios. *Accounting and Finance*. Vol 49(1): 341–361.
24. Lehman, G (2014). Moral will, accounting and the phronemos. *Critical Perspectives on Accounting*. Vol 25(3): 210-216.
25. Mir, M. Z., & Rahaman, A. S (2005). The adoption of international accounting standards in Bangladesh: an exploration of rationale and process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol 18(6): 816-841.
26. Northouse Peter G (2004). *Leadership theory and practice(3rd)*, Thousand Oaks, CA: sage Publications.
27. Pacter, P (2016). *Pocket Guide to IFRS Standards: The Global Financial Reporting Language*. London: IFRS Foundation.
28. Palea V (2013). IAS/IFRS and Financial Reporting Quality. *China Journal of Accounting Research*. Vol 6(4): 247-263.
29. Street, D., Nichols, N., & Gray, S (2000). Assessing the acceptability of international accounting standards in the US: An empirical study of the materiality of US GAAP.
30. Tendeloo, B., & Vanstraelen, A (2005). Earnings management under German GAAP versus IFRS. *European Accounting Review*. Vol 14(1): 155–180.
31. 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*. Vol 42(1): 82-110.
32. Weil, D., Fung, A., Graham, M., & Fagotto, E (2006). Regulation by transparency: The effectiveness of government mandated disclosure policies. *Journal of Policy Analysis and Management*. Vol 25(1): 155-181.
33. Yi-Hui Ho (2007). Undergraduate accounting students perceptions of accounting ethics: A Cross-Cultural comparative study, A dissertation Submitted to the faculty of the graduate of the university of Minnesota.

تارنماهای استفاده شده:

1. <https://ifrs.seo.ir/Page/Index/Nw==/-/نقشه-راه-پیاده‌سازی->
2. [http://www.fasb.org/articles&reports/relevance_and-reliability-tfr-feb-2005 .pdf](http://www.fasb.org/articles&reports/relevance_and-reliability-tfr-feb-2005.pdf).