



لیلاز مانیانفر



مژده کدخدایی

گزارش‌گری مالی در کشورها:

یک گام تا مقایسه‌پذیری جهانی

با گسترش جهانی‌شدن و رشد تجارت بین‌المللی، نیاز به مقایسه‌پذیری گزارش‌گری مالی میان کشورها بیش از پیش مطرح شده است. بی‌شک یکی از مهم‌ترین دلایل به‌وجودآورنده‌ی چنین ضرورتی، برآورده‌ساختن نیازهای گروه‌های مختلف استفاده‌کننده، به‌ویژه برای تصمیم‌گیری، در خصوص تخصیص سرمایه و تأمین منابع مالی واحدهای اقتصادی است. در چنین شرایطی صورتهای مالی که با استفاده از مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری مشترک ارائه می‌شوند، سرمایه‌گذاران را در فهم بهتر شرایط مختلف سرمایه‌گذاری، یاری می‌کنند و این امر می‌تواند موجب اطمینان برای سرمایه‌گذاران در خصوص اعتبار صورتهای مالی شود و موجبات جذب سرمایه از بازارهای سراسر دنیا با هزینه‌های کم‌تری را فراهم آورد. شاید به همین دلیل است که می‌توان از به‌وجودآمدن قابلیت مقایسه در طیف گسترده‌ای از شرکت‌ها به‌عنوان یکی از مهم‌ترین مزایای جهانی‌شدن سیستم حسابداری نام برد. از این‌رو مقاله‌ی حاضر ضمن ارائه‌ی مبانی مقایسه‌پذیری اطلاعات و چرایی نیاز به این مقوله، سیر گسترش این مفهوم در بستر جهانی‌سازی استانداردهای گزارش‌گری مالی را مورد بحث قرار می‌دهد.

(۱) مقدمه

کمک کند. مقایسه‌پذیری، ویژگی مهم و حیاتی اطلاعات گزارش‌گری مالی است، زیرا اگر سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر بستانکاران نتوانند فرصت‌های متعدد سرمایه‌گذاری را آگاهانه مقایسه کنند، نتایج تصمیمات تخصیص سرمایه‌ی آن‌ها کم‌تر از حد مطلوب خواهد بود (Barth, 2013). در مفاهیم نظری و گزارش‌گری مالی ایران، مقایسه‌پذیری در زمره‌ی مفاهیم مهم در گزارش‌گری مالی است و اهمیت فراوانی دارد. در چارچوب نظری، قابل مقایسه‌بودن از خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با ارائه‌ی اطلاعات

مقایسه‌پذیری^۱ از نظر چارچوب نظری هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۲ (۲۰۱۰)، به‌عنوان یکی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات گزارش‌گری مالی معرفی شده است که اطلاعات را برای دستیابی به هدف گزارش‌گری مالی، توانمند می‌سازد. هدف گزارش‌گری مالی این است که برای سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر بستانکاران، اطلاعاتی را فراهم آورد که به آنان در اتخاذ تصمیمات بهینه برای تخصیص سرمایه



مقایسه پذیری
برای گزارش گری
مالی با کیفیت بالا
حیاتی است و از این رو ارائه ی
رهنمودهای لازم برای گزارش گری
مالی واحدهای تجاری با هدف دستیابی
به مقایسه پذیری جهانی ضروری است. در
این مقاله، موضوعات مختلفی به بحث گذاشته
شده است: مثلاً توضیح مقایسه پذیری، این که چرا
مقایسه پذیری مزایایی برای سرمایه گذاران و شرکت های
سرمایه پذیر ایجاد می کند، مقایسه پذیری چه طور می تواند به دست
آید و چه زمانی مقایسه پذیری در بستر جهانی سازی استانداردهای
گزارش گری مالی کسب خواهد شد.

۲- مقایسه پذیری چیست؟

اگرچه واژه ی مقایسه پذیری در زبان انگلیسی فقط یک معنا و مفهوم
دارد، اما تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری مالی مفهوم دقیقی در
این مورد ارائه کرده اند. بر طبق چارچوب نظری، هیأت استانداردهای
بین المللی حسابداری (۲۰۱۰)، مقایسه پذیری از ویژگی های کیفی است
که استفاده کنندگان را برای تشخیص و درک شباهت های موجود و
تفاوت های بین اقلام، توانمند می سازد. به همین خاطر، مقایسه پذیری
باعث می شود چیزهای مشابه به طور یکسان و مشابه، و چیزهای گوناگون،
متفاوت به نظر برسند. با تأمل در مفاهیم چارچوب نظری می توان استدلال
کرد که مقایسه پذیری باعث سودمندی اطلاعات مربوط به گزارش گری
مالی می شود، زیرا اطلاعات را می توان با اطلاعات مشابه در مورد سایر
واحدهای تجاری یا در مورد همان واحد تجاری در زمان های مختلف
مقایسه کرد. هم چنین چارچوب نظری بر این نکته تأکید می ورزد که
مقایسه پذیری مربوط به یک قلم تنها^۳ نیست، بلکه مقایسه پذیری حداقل،
نیازمند دو قلم برای مقایسه کردن است (Barth, 2013).

طبق مفاهیم نظری و گزارش گری مالی ایران نیز استفاده کنندگان
صورت های مالی باید بتوانند صورت های مالی واحد تجاری را طی
زمان برای تشخیص روند تغییرات در وضعیت مالی، عملکرد مالی و
انعطاف پذیری مالی واحد تجاری مقایسه کنند. استفاده کنندگان هم چنین
باید بتوانند صورت های مالی واحدهای تجاری مختلف را مقایسه کنند تا
وضعیت، عملکرد و انعطاف پذیری مالی آن ها را نسبت به یکدیگر بسنجند.
بدین ترتیب ضرورت دارد اثرات معاملات و سایر رویدادهای مشابه در
داخل واحد تجاری و در طول زمان برای آن واحد تجاری با ثبات رویه
اندازه گیری و ارائه شود، هم چنین بین واحدهای تجاری مختلف نیز هم سانی
رویه در باب اندازه گیری و ارائه ی موضوعات مشابه رعایت شود (اصول و

است

که این

خصوصیت

همراه با خصوصیت

قابل فهم بودن، بر مفید

بودن اطلاعات می افزاید.

بدین ترتیب، واحدهای تجاری باید

اطلاعات را به گونه ای ارائه کنند که

استفاده کنندگان صورت های مالی بتوانند صورت های مالی واحدهای تجاری
را در طول زمان مقایسه کنند تا سودمندی اطلاعات افزایش یابد اصول و
ضوابط حسابداری و حسابرسی: استانداردهای حسابداری، (۱۳۹۱).

دلیل اصلی نیاز حسابداری به استانداردهای بین المللی حسابداری نیز
این است که بسیاری بر این باورند که دردست داشتن استانداردهایی به
زبان مشترک و در سطح جهانی، سرمایه گذاران را برای مقایسه و انتخاب
مناسب بین فرصت های سرمایه گذاری تجهیز می کند. شرکت ها بدون
چنین استانداردهایی می توانند اطلاعات وضعیت مالی و عملکرد مالی را
به شیوه ای دلخواه ارائه کنند و با توجه به این که روش های بی حد و حصری
وجود دارد که شرکت ها برای گزارش گری از آن استفاده می کنند، در این
صورت مقایسه پذیری از دست خواهد رفت (Barth, 2013).

از سوی دیگر، با پیوسته شدن بازارهای سرمایه ی جهان، نیاز به
مجموعه ای واحد از استانداردهای حسابداری آشکارتر می شود.
مجموعه ای از استانداردهای بین المللی، قابلیت مقایسه ی اطلاعات مالی را
افزایش داده و به این ترتیب سرمایه بین کشورها به نحو اثربخش تری توزیع
خواهد شد. هم چنین گسترش و پذیرش استانداردهای بین المللی، هزینه های
مقایسه برای شرکت ها را کاهش داده و ثبات رویه در حسابداری را
بهبود می بخشد (فروغی و اشرفی، ۱۳۸۸).

ضوابط حسابداری و حسابرسی: استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۱).

مقصود از قابل مقایسه بودن این است که شرکت در طول زمان از روشی مشخص استفاده کند (بلکویی، ۱۳۸۱). قابلیت مقایسه بین واحدهای تجاری، زمانی حاصل می شود که شرکت ها از رویه های حسابداری مشابه برای شرایط اقتصادی مشابه استفاده کنند. بنابراین رعایت اصول عمومی پذیرفته شده ی حسابداری موجب می شود، قابلیت مقایسه صورت های مالی فراهم آید (نوروش و همکاران، ۱۳۸۹).

باید خاطر نشان کرد قابلیت مقایسه به عنوان زیربنای قضاوت اقتصادی فقط در شرایطی محقق خواهد شد که اجرا و به کارگیری سیستم حسابداری یگانه برای تمام شرکت های موجود در طیف مورد بررسی الزامی باشد. این نکته بیان گر این است که در کنار حرکت به سمت جهانی شدن، هماهنگ سازی نیز به شدت ضروری است (باقرآبادی و همکاران، ۱۳۹۴). در باب اهمیت این نکته، اگر شرایطی را در نظر بگیریم که در آن استانداردهای بین المللی حسابداری وجود نداشته باشد، مقایسه ی صورت های مالی سایر کشورها بسیار مشکل خواهد بود یا اگر تفاوت عمده ای در نحوه ی گزارش گری مالی وجود داشته باشد، در نبود استانداردهای بین المللی حسابداری برای آگاهی از صورت های مالی شرکت های خارجی، نیاز به شناخت از نحوه ی تدوین گزارشات مالی در سایر کشورها وجود دارد که در صورت عدم شناخت، آگاهی از صورت های مالی این شرکت ها کاملاً متغی است (مهام و همکاران، ۱۳۹۱). با چنین نگاهی می توان گفت قابلیت مقایسه به میزان قابلیت اعتمادی اشاره دارد که استفاده کنندگان صورت های مالی، هنگام ارزیابی وضعیت مالی و نتایج عملیات به منظور مقایسه ی واحدهای انتفاعی مختلف یا پیش بینی سود و گردش وجوه نقد برای آن صورت ها قائل می شوند (شباهنگ، ۱۳۹۱).

۳- مفاهیم ثبات رویه و یکنواختی

برای جلوگیری از سوء برداشت ها، ضروری است آن چه را که مقایسه پذیری محسوب نمی شود، روشن و شفاف کنیم. منظور از مقایسه پذیری، ثبات رویه^۴ نیست. ثبات رویه به استفاده از شیوه های حسابداری یکسان یا اصول یکسان به وسیله ی شرکت برای اقلام مشابه در طول زمان اشاره دارد. مقایسه پذیری هدف ثبات رویه است. بنابراین، ثبات رویه در دست یابی به مقایسه پذیری کمک می کند. با این حال، ثبات رویه به خودی خود، مقایسه پذیری را تضمین نمی کند (Barth, 2013).

طبق مفاهیم نظری و گزارش گری مالی ایران، دست یابی به قابلیت مقایسه مستلزم این امر است که اندازه گیری و ارائه ی اثرات مالی معاملات و سایر رویدادهای مشابه در هر دوره ی حسابداری و از دوره ای به دوره بعد با ثبات رویه انجام گیرد و هم چنین هم آهنگی رویه توسط واحدهای تجاری مختلف حفظ شود، اگرچه برای نیل به هدف قابل مقایسه بودن، ثبات رویه لازم است اما همیشه به خودی خود کافی نیست (اصول و ضوابط حسابداری

و حسابرسی: استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۱). ثبات رویه بر به کارگیری روش های حسابداری یکسان توسط یک واحد انتفاعی معین در دوره های مالی متوالی اشاره دارد، ثبات رویه درواقع از جنبه های یکنواختی^۵ است و برخی از صاحب نظران حسابداری بر این باورند که به دلیل تفاوت های موجود میان واحدهای انتفاعی به ویژه در صنایع گوناگون نمی توان به یکنواختی روش های حسابداری در تمام واحدهای انتفاعی دست یافت (شباهنگ، ۱۳۹۱).

هم چنین باید اشاره کرد که مقایسه پذیری به معنای یکنواختی نیست. این موضوع منبع ایجاد سردرگمی در بسیاری از افراد است. مقایسه پذیری باعث می شود که چیزهای مشابه به طور یکسان و مشابه، و چیزهای متفاوت نیز متفاوت به نظر برسند. اما یکنواختی نیازمند برخورد یکسان با همه چیز است. بدین ترتیب، یکنواختی می تواند باعث شود که چیزهای متفاوت، مشابه به نظر برسند و این عدم تجانس، مقایسه پذیری را بهبود نمی بخشد (Barth, 2013). بدین ترتیب منظور از استانداردهای گزارش گری مالی یکنواخت، توانایی مقایسه وضعیت مالی شرکت های مختلف با یکدیگر در سراسر دنیا است (مهام و همکاران، ۱۳۹۱). به طور کلی یکنواختی، میزانی از هم آهنگی و شباهت میان مجموعه ای از اطلاعات قابل عرضه به بازار سرمایه، روش ها و شکل های گزارش گری مالی است.

انواع یکنواختی در ارائه ی اطلاعات مالی به بازار عبارت اند از:

الف) یکنواختی درونی^۶: هم سانی در اندازه گیری و نمایش اثرات معاملات مالی و سایر رویدادها در واحد تجاری فعال در تمام دوره های مالی.

ب) یکنواختی بیرونی^۷: هم سانی در اندازه گیری و نمایش اثرات معاملات مالی و سایر رویدادها بین تمام واحدهای تجاری در تمامی دوره های مالی (ملکی چوبری، ۱۳۸۴)

نیاز به قابلیت مقایسه را نباید با یکنواختی مطلق اشتباه گرفت و این خصوصیت نباید مانع از به کارگیری روش های بهبود یافته ی حسابداری شود (اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی: استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۱). برای نمونه فرض کنید که همه ی ساختمان ها به روش خط مستقیم و با استفاده از عمر مفید سی ساله و با فرض ارزش اسقاط معادل ده درصد، مستهلک می شوند. بنابراین روش استهلاک برای همه ی ساختمان ها یکسان خواهد بود. اگر تعدادی از ساختمان ها عمر مفید ۲۰ ساله و برخی دیگر عمر مفید ۲۰۰ ساله داشته باشند، چه اتفاقی خواهد افتاد؟ اگر برخی از ساختمان ها ارزش اسقاطی معادل پنج درصد داشته باشند و سایر ساختمان ها ارزش اسقاطی معادل بیست و پنج درصد داشته باشند، چه اتفاقی خواهد افتاد؟ در صورتی که برخی از ساختمان ها در ابتدا با سرعت بیش تری فرسوده شوند و سایر ساختمان ها با سرعت بیش تری در نزدیک به پایان عمر خود فرسوده شوند، چه اتفاقی خواهد افتاد؟ در صورتی که همه ی ساختمان ها دارای عمر مفید ۳۰ ساله، ارزش اسقاط معادل ده درصد و الگوی مصرف

صورتی مفید خواهد بود که از ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی برخوردار باشد. یکی از این ویژگی‌های کیفی، مقایسه‌پذیری اطلاعات مالی است. فراهم آوردن شرایط لازم برای مقایسه‌ی اطلاعات مالی دوره‌های مختلف واحد تجاری، استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی را قادر می‌سازد که با مطالعه‌ی روندها، نقاط ضعف و قوت واحد تجاری را ارزیابی کنند (ملکی جوبیری، ۱۳۸۴).

۵) مقایسه‌پذیری چه گونه به دست می‌آید؟

پس از پی‌بردن به اهمیت مقایسه‌پذیری، پرسش بعدی این است که چگونه مقایسه‌پذیری حاصل خواهد شد؟ در پاسخ به این سؤال باید اذعان کرد که انجام‌دادن این کار اصلاً ساده نیست. یکی از اهداف پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، پاسخ به تقاضای موجود برای مقایسه‌پذیری بین صورت‌های مالی کشورهای مختلف است. استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی دارای ویژگی است که انتخاب‌های حسابداری را در بیشتر استانداردهایش مجاز می‌شمارد. اما وجود چنین انعطاف‌پذیری در فرآیندهای شناخت، اندازه‌گیری و افشای دارایی‌ها و بدهی‌ها ممکن است بر مقایسه‌پذیری اثر بگذارد. شاید به همین دلیل است که استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی به دلیل آزادی در انتخاب رویه‌های حسابداری و پذیرش پارادایم ارزش متصفانه مورد انتقاد قرار گرفته است (Flaida, Reiner, Pablo & Sirlei, 2015). اما هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری معتقد است که تنها مجموعه‌ای واحد از استانداردهای حسابداری جهانی و با کیفیت بالا می‌تواند برای مشارکت‌کنندگان بازارهای مالی، صورت‌های مالی قابل مقایسه‌ای را فراهم آورد که آن‌ها را در اتخاذ تصمیمات اقتصادی یاری رسانند. از این رو افزایش مقایسه‌پذیری در بین کشورها به عنوان انگیزه‌ی اصلی کمیسیون بورس اوراق بهادار، برای ادامه حمایت از هم‌گرایی و جهانی‌سازی استانداردهای حسابداری است (Cascino & Gassen, 2015).

برای دست‌یابی به مقایسه‌پذیری آن‌چه حائز اهمیت فوق‌العاده است تصویب و اتخاذ مجموعه‌ای از استانداردهای مشترک جهانی است و از کارهای لازم در این زمینه، اندازه‌گیری بر اساس روش‌های یکسان است که در آن صورت، می‌توان به قابلیت مقایسه‌پذیری دست یافت. از این رو، می‌توان ادعا کرد اکثریت اذعان دارند که همسان‌سازی استانداردهای بین‌المللی در اقتصاد جهانی ضروری است و دست‌کم از جنبه‌ی نظری این توافق وجود دارد که داشتن مجموعه‌ی واحدی از استانداردهای با کیفیت بالا، به سود سرمایه‌گذاران است و از هزینه‌های اداری برای دست‌رسی به بازارهای سرمایه در سراسر جهان می‌کاهد (کدخدایی و محمودخانی، ۱۳۹۴).

نتایج بررسی‌ای که در خصوص تأثیرات پذیرش اجباری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی بر مقایسه‌پذیری اطلاعات مالی انجام شده است

منافع اقتصادی خط مستقیم باشند، با استفاده از روش استهلاک یکسان، یکنواختی حاصل می‌شود، اما مقایسه‌پذیری کسب نخواهد شد. این رویه باعث می‌شود که همه‌ی ساختمان‌ها درواقع زمانی مشابه به نظر برسند که متفاوت‌اند و این مقایسه‌پذیری نیست. هم‌چنین، چارچوب نظری هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری تشریح می‌کند که برخی از درجات مقایسه‌پذیری می‌تواند از طریق بیان صادقانه^۸ کسب شود که از ویژگی‌های کیفی اساسی اطلاعات گزارش‌گری مالی است. زیرا اگر صورت‌های مالی به‌طور صادقانه یک قلم را از قبیل دارایی یا بدهی ارائه کنند، متعاقباً باید مقایسه‌پذیری انجام شود. به این خاطر که بیان صادقانه ویژگی‌های آن قلم را منعکس خواهد کرد. برای مثال، ساختمان اگر ارزش اسقاط ساختمان خاصی معادل بیست و پنج درصد باشد و برابر ده درصد نباشد، استهلاک ساختمان با فرض ارزش اسقاط معادل ده درصد، به بیان صادقانه ساختمان منجر نخواهد شد (Barth, 2013).

۴) چرا مقایسه‌پذیری مطلوب است؟

حال سؤال این است که چرا مقایسه‌پذیری این قدر برای گزارش‌گری مالی حیاتی و مهم است؟ دلیل اصلی این است که هدف مقایسه‌پذیری مانند همه‌ی ویژگی‌های کیفی اطلاعات گزارش‌گری مالی، کمک به برآورده شدن هدف گزارش‌گری مالی است. هدف این است که برای سرمایه‌گذاران فعلی، سرمایه‌گذاران بالقوه، اعتباردهندگان و سایر بستانکاران، اطلاعات مالی در مورد شرکت فراهم شود که در اتخاذ تصمیمات در مورد تأمین منابع شرکت، سودمند واقع شود. چارچوب نظری تشریح می‌کند که تصمیمات در مورد خرید، فروش یا نگهداری سهام و ابزارهای بدهی، تخصیص سرمایه را ملزم می‌کند و گزارش‌گری مالی به کسانی کمک می‌کند که نمی‌توانند اطلاعات مورد نیاز برای اتخاذ تصمیمات مربوط به این تخصیص سرمایه را تقاضا کنند. بنابراین مقایسه‌پذیری در گزارش‌گری مالی در طی زمان برای واحدهای تجاری و در طول زمان برای توانمندسازی سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر بستانکاران، جهت اتخاذ تصمیمات آگاهانه در مورد تخصیص سرمایه حیاتی است (Barth, 2013).

نقش اصلی گزارش‌گری مالی، تأمین منافع عمومی از طریق تهیه و ارائه‌ی اطلاعاتی است که در انجام تصمیم‌گیری‌های مالی، تجاری و اقتصادی سودمند واقع شود. چنین اطلاعاتی ضمن فراهم آوردن زمینه‌ی فعالیت کار و اثربخشی بازارهای سرمایه موجب می‌شود، منابع محدود و کمیاب اقتصادی به گونه‌ای مؤثر و مناسب تخصیص یابد. از طرف دیگر، چارچوب گزارش‌گری مالی در بسیاری از واحدهای انتفاعی کشورهای مختلف جهان بر پایه‌ی ساختاری ثابت و یک‌نواخت استوار است که هدف از آن ارائه‌ی اطلاعاتی سودمند به استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری‌های صحیح مالی است. اطلاعات مورد عرضه توسط واحدهای تجاری در



شرکت های
چندملیتی و
کاهش ریسک
اطلاعات انجام گیرد.
ریسک اطلاعات به طور
مستقیم به سرمایه گذاران مرتبط

است. ریسک اطلاعات، ریسکی است که سرمایه گذاران زمانی متوجه آن می شوند که اطلاعات دریافت شده را به طور کامل درک نمی کنند. بنابراین باید تلاش کرد که با کاهش ریسک اطلاعات، هزینه سرمایه را کاهش داد (Barth, 2013). از این رو می توان گفت که استانداردسازی گزارش گری مالی در سطح بین المللی موجب می شود تا شفافیت و قابلیت مقایسه ی صورت های مالی میان کشورهای مختلف ممکن شود، چرا که در صورت یکسان نبودن صورت های مالی، سرمایه گذاران در سطح بین المللی مجبورند برای درک بهتر اسناد مالی هزینه های زیادی را به منظور برگرداندن مفاهیم صورت های مالی در جهت بهبود قابلیت مقایسه متحمل شوند (نظری و همکاران، ۱۳۹۲).

حال، سؤال این است که چگونه می توان بدون استفاده از استانداردهای بین المللی گزارش گری مالی به مقایسه پذیری دست یافت. باید پاسخ داد که حتی تصور این موضوع هم دشوار است. با وجود این، استفاده از استانداردهای جهانی فقط مرحله ای ضروری و نه یک مرحله ی کافی برای کسب مقایسه پذیری است. زیرا گام بعدی این است که استانداردها باید با شدت و دقت زیاد اعمال و اجرا شوند. اطمینان یافتن از این که با در اختیار داشتن مجموعه ای از استانداردهای گزارش گری مالی جهانی می توان به مزیت های بالقوه ای هم چون قابلیت مقایسه پذیری رسید، تا حد زیادی بستگی به کاربرد استانداردها توسط واحدهای تجاری به همان صورتی دارد که

نشان می دهند که به طور کلی تأثیر پذیری قابلیت مقایسه، ناشی از پذیرش اجباری استانداردهای بین المللی گزارش گری مالی، اندک است. این فرض توضیح می دهد که عدم هم آهنگی شرکت ها در انطباق با استانداردهای بین المللی گزارش گری مالی می تواند تأثیر مقایسه پذیری را محدود کند. آن چه در این بررسی مطرح شده این است که تنها آن دسته از شرکت هایی که از انگیزه ی بالا برای انطباق با استانداردهای بین المللی گزارش گری مالی برخوردارند، افزایش چشم گیری در قابلیت مقایسه پذیری گزارش های مالی شان، تجربه می کنند. به علاوه، مستندات مطرح شده حاکی از آن است که شرکت هایی که از اجبار کمتر برای پذیرش و گزارش گری مالی مطابق با استانداردهای بین المللی گزارش گری مالی برخوردار بوده اند و به صورت اختیاری در مسیر پذیرش و اجرای آن گام برداشتند، سطح بالاتری از قابلیت مقایسه پذیری را تجربه کرده اند. در این کشورها، شرکت های دولتی که در پذیرش استانداردهای بین المللی گزارش گری مالی اجبار داشتند نسبت به شرکت های خصوصی که چنین اجباری نداشتند، از قابلیت مقایسه پذیری کمتری برخوردار بوده اند (Cascino & Gassen, 2015).

۱-۵) استانداردهای جهانی

زمانی که افراد در مورد مقایسه پذیری در گزارش گری مالی می اندیشند، افزایش استفاده از استانداردهای بین المللی گزارش گری مالی^۹ را در نظر می گیرند. به همین خاطر، تصور در مورد استانداردهای بین المللی گزارش گری مالی به مثابه مجموعه ی واحدی از استانداردهای جهانی با کیفیت بالا است که از آن در بازارهای سرمایه ی جهانی استفاده می شود. طرفداران استانداردهای حسابداری جهانی معتقدند که ضرورت جهانی سازی اقتصادی، عقیده به حفظ و رعایت مصالح عمومی ملل، نیاز مبرم برای بازارهای سرمایه ی کلان جهت تأمین مالی و سیاست های خاص دولتی، دلایل اصلی برای گرایش به سمت استانداردهای بین المللی هستند (حجازی و همکاران، ۱۳۹۲).

اغلب افراد استفاده از مجموعه ای از استانداردهای یکسان را با دست یابی به مقایسه پذیری یکسان فرض می کنند. این تصور برای استانداردهای بین المللی گزارش گری مالی بر مبنای این باور است که استفاده از استانداردهای جهانی، عملکرد بازارهای سرمایه ی جهانی را بهبود خواهد بخشید. این کار باید از طریق افزایش قابلیت مقایسه پذیری و افزایش کیفیت اطلاعات و به وسیله ی کاهش هزینه های تهیه ی گزارش های مالی، به ویژه برای

۳-۵) اندازه گیری^{۱۱}

اندازه گیری نقشی تعیین کننده در مقایسه پذیری دارد که اغلب نادیده گرفته می شود. زیرا تأکید استانداردهای گزارش گری مالی بر اجزای صورت های مالی به صورت مورد به مورد است، اگر بتوان تصور کرد که اندازه گیری دارایی های یکسان به شیوه ی مشابه در دست یابی به مقایسه پذیری کمک می کند. در صورتی که روش اندازه گیری، بهای تمام شده ی تاریخی تعدیل شده^{۱۲} باشد، چه اتفاقی خواهد افتاد؟

واژه ی بهای تمام شده ی تاریخی تعدیل شده به معنای آن است که و در حال حاضر، هیچ کدام از عناصر صورت های مالی به بهای تمام شده ی تاریخی بیان نشده اند و همه ی ارقام صورت های مالی به روش یکسان و مشابه تخصیص یافته اند، مستهلک شده اند، کاهش ارزش یافته اند یا تعدیل شده اند. بنابراین آن ها به عنوان بهای تمام شده ی تاریخی بیان نشده اند. در صورتی که روش اندازه گیری، بهای تمام شده ی تاریخی تعدیل شده باشد، با این که روش مورد استفاده یکسان است، اما احتمالاً مبالغ حاصله متفاوت خواهند بود. برای نمونه، دارایی های مشابه و یکسان که در زمان های مختلف خریداری شده اند، احتمالاً اندازه های متفاوت خواهند داشت و به همین خاطر تفاوت های بیشتری می تواند در طول عمر این دارایی ها ظاهر شود، یا در صورت کاهش ارزش دارایی یا بخشی از ارزش منصفانه، مبلغ ثبت شده (ارزش دفتری) آن به دلیل تغییر در ارزش منصفانه ی ناشی از ریسک، باعث تعدیل ارزش منصفانه می شود. بدین ترتیب آن چه جای سؤال دارد، این است که چگونه می توان از طریق بهای تمام شده ی تاریخی تعدیل شده به مقایسه پذیری دست یافت؟ (Barth, 2013)

حال اگر مبنای اندازه گیری ارزش منصفانه باشد، چه می شود؟ استاندارد بین المللی گزارش گری مالی شماره ی ۱۳، با عنوان اندازه گیری ارزش منصفانه، ارزش منصفانه را به عنوان ارزشی تعریف کرده است که برای فروش دارایی یا انتقال بدهی بین مشارکت کنندگان بازار (خریداران و فروشندگان) در تاریخ اندازه گیری به دست خواهد آمد. ارزش منصفانه دارای عامل بالقوه ای برای دست یابی به مقایسه پذیری است و انتظار می رود بتواند تفاوت ها و شباهت های اقتصادی را منعکس کند. بنابراین، استفاده از ارزش های منصفانه باعث می شود چیزهای یکسان و مشابه به طور یکسان و چیزهای گوناگون، متفاوت به نظر برسند. با وجود وجود، اگر از ارزش منصفانه استفاده شود، در مورد اثرات بالقوه ی اختیار در برآورد ارزش های منصفانه نگرانی وجود دارد. به این مفهوم که مدیران ممکن است با توجه به اختیارات خود، برآورد ارزش های منصفانه را تحت تأثیر قرار دهند. اگرچه برای برخی دارایی ها و بدهی ها، ارزش بازار

تدوین شده اند.

هم چنین به کاربرد آن توسط حساب رسان در حسابرسی صورت های مالی برای اطمینان از انطباق آن ها با استانداردها و اعمال آن توسط نهادهای قانون گذار وابسته است (Barth, 2013). از این رو دست یابی به قابلیت مقایسه در سایه ی پیاده سازی استانداردهای بین المللی و استفاده از آن در تهیه ی صورت های مالی به معنی تغییر در ارقام صورت های مالی نیست و پی آمدهای این تغییر بسیار گسترده تر است (تالانه، ۱۳۹۱).

۲-۵) همه جانبه نگری

اگرچه تأکید بر پذیرش و تصویب استانداردهای بین المللی گزارش گری مالی، به عنوان ابزار و وسیله ای برای دست یابی به مقایسه پذیری گسترده در طول دهه ی گذشته یا بیشتر از آن صورت گرفته است، با وجود این، پابندی اکید به مجموعه ای واحد از استانداردها مقایسه پذیری را تضمین نمی کند و جوانب دیگری بر مقایسه پذیری تأثیر می گذارند که نباید نادیده گرفته شوند (Barth, 2013). به همین خاطر، چرخش به سمت استانداردهای بین المللی حسابداری و رسیدن به قابلیت مقایسه پذیری نیازمند تغییرات گسترده و همه جانبه ای در حوزه هایی از قبیل منابع انسانی، نظام تقسیم سود، قانون مالیات ها، سیستم های گزارش گری، نظام ارزیابی عملکرد و سایر قوانین است. به عبارت دیگر، بدون عنایت به پی آمدهای احتمالی پیاده سازی استانداردهای بین المللی حسابداری بر ابعاد ذکر شده نمی توان به هدف مهمی هم چون مقایسه پذیری دست یافت.



قابل تعیین وجود دارد، اما ممکن است برای سایر دارایی‌ها و بدهی‌ها این ارزش وجود نداشته باشد، و این بدان معنی است که ارزش‌های منصفانه‌ی آن‌ها باید توسط مدیران برآورد شود. زمانی که برآوردها در گزارش‌گری مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد، نگرانی عمده‌ای وجود دارد که مدیران با استفاده از اختیار خود به‌طور فرصت طلبانه برآوردها را تحت تأثیر قرار دهند. در این مورد، شواهد گسترده‌ای از استفاده‌ی اختیاری و فرصت طلبانه‌ی مدیران در ارتباط با بسیاری از مبالغ حسابداری ارائه شده است. بدون در نظر گرفتن این که آیا مبالغ حسابداری بر مبنای بهای تمام‌شده‌ی تاریخی تعدیل شده یا بر اساس ارزش منصفانه هستند (Barth, ۲۰۱۳)، اگر مبنای اندازه‌گیری چیز دیگری باشد، چه پیش خواهد آمد؟ شاید مبنای اندازه‌گیری وجود داشته باشد که بر ویژگی‌های نامطلوب هر دو مبنای اندازه‌گیری بهای تمام‌شده‌ی تاریخی تعدیل شده و ارزش منصفانه غلبه کند و دارای ویژگی‌های مطلوب نیز باشد. متأسفانه، تدوین کنندگان استانداردها تاکنون چنین ابزار اندازه‌گیری جایگزینی را شناسایی نکرده‌اند.

بهتر است برای تشریح قابلیت مقایسه‌پذیری، بهای تمام‌شده‌ی تاریخی یا ارزش منصفانه برای اندازه‌گیری دارایی‌های، سه واحد تجاری الف، ب و ج را در نظر بگیریم: واحد تجاری الف، ب و ج هر کدام صاحب یک سهم از سهام عادی واحد تجاری (د) هستند. بهای تحصیل برای واحد تجاری الف معادل ۲۰ ریال، برای واحد تجاری ب معادل ۴۰ ریال و برای واحد تجاری ج معادل ۶۰ ریال است و ارزش منصفانه‌ی جاری^{۱۱} هر سهام عادی واحد تجاری (د) معادل ۴۵ ریال است. آیا صورت‌های مالی واحدهای تجاری الف، ب و ج در صورتی که هر کدام از آن‌ها سرمایه‌گذاری را به بهای تمام‌شده‌ی تاریخی اندازه‌گیری کنند، قابل مقایسه خواهند بود؟ پاسخ به این سؤال «خیر» است زیرا سه مبلغ هزینه‌ی ۲۰ و ۴۰ و ۶۰ ریال، باعث متفاوت به نظر رسیدن دارایی در زمانی می‌شود که آن دارایی یکسان و مشابه است. بنابراین بهای تمام‌شده‌ی تاریخی باعث متفاوت به نظر رسیدن چیزهای مشابه می‌شود که این موضوع، شکست در مسیر دستیابی به مقایسه‌پذیری است. آیا صورت‌های مالی واحد تجاری (الف)، واحد تجاری (ب) و واحد تجاری (ج) در صورتی که هر کدام از آن‌ها سرمایه‌گذاری را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری کنند، قابل مقایسه خواهند بود؟ پاسخ مثبت است، زیرا هر سه واحد تجاری دارایی را معادل ۴۵ ریال اندازه‌گیری می‌کنند و به این معنی است که دارایی یکسان و مشابه نگهداری‌شده‌ی واحدهای تجاری مختلف، یکسان به نظر می‌رسد و این دستیابی به مقایسه‌پذیری است. این نتیجه‌گیری واضح و روشن بود، زیرا ارزش منصفانه در این مثال مشخص شده بود. اما در حقیقت واحدهای تجاری الف، ب و ج نیاز به برآورد ارزش منصفانه دارند، احتمالاً این واحدهای تجاری مبالغ مختلفی را برآورد می‌کنند. در چنین موردی، این که کدام یک از بهای تمام‌شده‌ی تاریخی یا ارزش منصفانه مقایسه‌پذیری بیشتری را فراهم کند، به این مورد بستگی دارد که آیا ارزش منصفانه به انعکاس یکسان، دارایی مشابه نگهداری‌شده‌ی سه واحد تجاری به گونه‌ای بیشتر از روش بهای تمام‌شده‌ی

تاریخی منجر شده است یا خیر.

ممکن است استدلال شود که مقایسه‌پذیری به شکل بهتری با گزارش هر دو مبلغ کسب خواهد شد. برای نمونه، اگر هر واحد تجاری سرمایه‌گذاری را به بهای تمام‌شده‌ی تاریخی اندازه‌گیری کند و ارزش منصفانه را افشا سازد، هدف مقایسه‌پذیری به شکل مناسب‌تری حاصل می‌شود. باین حال، بر طبق چارچوب نظری، افشای اطلاعات، جای‌گزینی برای شناخت نیست و تحقیقات علمی محدودی در مورد شناخت در مقابل افشای اطلاعات برای حمایت از این دیدگاه وجود دارد.

سؤال دیگر این است که اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌های واحد تجاری به شیوه‌های مختلف به چه صورت است؟ آیا از این طریق می‌توان به مقایسه‌پذیری دست یافت؟ برای نمونه، در حال حاضر، اکثر دارایی‌های مالی به ارزش منصفانه و اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به بهای تمام‌شده‌ی تاریخی تعدیل شده اندازه‌گیری می‌شود. حساب‌های دریافتنی بابت زیان‌های اعتباری متحمل شده، اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به مبلغ بازداشتنی و موجودی مواد و کالا به حداقل بهای تمام‌شده یا ارزش منصفانه به کسر از هزینه‌های فروش، کاهش ارزش داده می‌شود. اکثر بدهی‌های درازمدت به بهای تمام‌شده‌ی تاریخی مستهلک می‌شود و بدهی‌های مشتقه^{۱۲} به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شود. روش‌های اندازه‌گیری متعددی در گزارش‌گری مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد و در اغلب موارد روش‌های اندازه‌گیری برای دارایی‌های متفاوت به کار می‌رود. حال سؤال این است که آیا با این رویکرد می‌توان به مقایسه‌پذیری دست یافت. از باب نمونه، برای تشریح این موضوع، دارایی‌های واحد تجاری الف و واحد تجاری ب را به صورت زیر در نظر بگیریم.

شرح	واحد تجاری الف	واحد تجاری ب
موجودی نقد	۵۰۰	۵۰۰
حساب‌های دریافتنی	۱۰۰۰	۱۰۰۰
اموال، ماشین‌آلات، تجهیزات	۱۵۰۰	۱۵۰۰
جمع دارایی‌ها	۳۰۰۰	۳۰۰۰

دارایی‌های گزارش شده‌ی این دو واحد تجاری برابر ۳۰۰۰ ریال است و در نتیجه، مبلغ ۳۰۰۰ ریال باعث می‌شود که دارایی‌ها یکسان به نظر برسند. بدین ترتیب، حساب‌های دریافتنی هر واحد تجاری نشان‌دهنده‌ی یک‌سوم دارایی‌ها و هم‌چنین اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات هر واحد تجاری نشان‌دهنده‌ی نیمی از دارایی‌های آن باشد. در صورتی که این گزارش‌گری موجب دستیابی به مقایسه‌پذیری شود، بنابراین این دو واحد تجاری باید دارایی‌های یکسان و مشابه داشته باشند و این نسبت‌ها باید ارزش‌های اقتصادی دارایی‌های نگهداری‌شده‌ی هر دو واحد تجاری را

منعکس کند. حال چه اتفاقی می افتد در صورتی که واحد تجاری الف حساب های دریافتی را به ارزش منصفانه و اموال، ماشین آلات و تجهیزات را به بهای تمام شده تاریخی تعدیل شده و همهی مبالغ را به دلار آمریکا نشان دهد؟ حال آن که اگر اموال، ماشین آلات و تجهیزات واحد تجاری ب در دفعات متعددی در طول ۱۰ سال خریداری شده باشد. چه اتفاقی خواهد افتاد در صورتی که واحد تجاری ب تمام دارایی های خود را به ارزش منصفانه اندازه گیری کند و موجودی نقد این واحد تجاری بر مبنای دلار آمریکا، حساب های دریافتی بر اساس یورو و اموال، ماشین آلات و تجهیزات بر اساس فرانک سویس بیان شوند؟ آیا این دو واحد تجاری قابل مقایسه اند؟ آیا نسبت جمع دارایی های هر گزارش برای این سه دارایی منعکس کننده ارزش های اقتصادی دارایی هاست؟ پاسخ به این سؤال «خیر» است. چه گونه استفاده کنندگان صورت های مالی، اموال، ماشین آلات و تجهیزات واحد تجاری الف را با واحد تجاری ب مقایسه خواهند کرد؟ به علاوه، مبلغ ۳۰۰۰ ریال به عنوان جمع دارایی ها برای واحد تجاری الف و واحد تجاری ب نشان دهنده چه چیزی است؟ آیا این مبالغ با یک دیگر قابل مقایسه اند؟ مبلغ ۳۰۰۰ ریال جمع سه عدد، حاصل از مبالغ مختلف مانند جمع سیب و پرتقال است و معنای آن نامشخص است. واکنش بسیاری از افراد در مقابل این مثال ممکن است این گونه باشد که بگویند ما هرگز برای واحد تجاری ب دارایی ها را با استفاده از واحدهای پولی مختلف محاسبه نمی کنیم و این واکنش صحیح خواهد بود. ولی چرا در مورد یک رویه واکنش نشان داده می شود و رویه دیگری بدون پرسش پذیرفته می شود؟ احتمالاً به این دلیل که به یک رویه عادت شده اما نسبت به رویه دیگری آشنایی وجود ندارد. موضوع دیگری که مطرح می شود این است که آیا می توان به مقایسه پذیری دست یافت در صورتی که دارایی یکسان و مشابه برای همان واحد تجاری یا برای دیگر واحدهای تجاری، با روش های مختلف اندازه گیری شود؟ برای مثال، در حال حاضر با کامپیوتر برای بعضی از واحدهای تجاری (مانند شرکت اپل) به عنوان موجودی مواد و کالا و در سایر واحدهای تجاری (مانند شرکت جنرال الکتریک) به عنوان تجهیزات برخورد می شود. با تعهدات تضمین مربوط به فروش کالاها توسط فروشندگان به شکلی متفاوت از قراردادهای بیمه صادر شده شرکت های بیمه برخورد می شود، حتی اگر هر دو آن ها قراردادهای بیمه باشند. با املاک و مستغلات برای برخی از واحدهای تجاری به عنوان سرمایه گذاری در املاک^۴ رفتار شده و به ارزش منصفانه اندازه گیری می شوند و برای سایر واحدهای تجاری به عنوان اموال، ماشین آلات و تجهیزات است و به بهای مستهلک شده اندازه گیری می شود. همه این اختلافات به تفاوت هایی در مبالغ صورت های مالی برای آن دارایی ها و بدهی ها منجر می شود (Barth, 2013).

فرض کنید در مثال بیان شده، هر کدام از واحدهای تجاری الف و ب بخشی از تجهیزات ساخت را به قیمت ۲۰۰ ریال خریداری می کنند. واحد

تجاری الف تجهیزات را به عنوان موجودی مواد و کالا و واحد تجاری ب تجهیزات را به عنوان اموال، ماشین آلات و تجهیزات طبقه بندی می کنند. شش ماه بعد، هر دو واحد تجاری هنوز مالک تجهیزات هستند؛ واحد تجاری الف و واحد تجاری ب تجهیزات را برای دستیابی به سود واگذار می کنند. واحد تجاری الف در آمد و هزینه را همراه با مبلغ خالص سود در صورت سود و زیان نشان می دهد و واحد تجاری ب خالص سود را منعکس می کند. دارایی به عنوان بخشی از تجهیزات ساخت برای هر دو واحد تجاری یکسان است. با وجود این، دارایی با مبالغ مختلف اندازه گیری شده است و سود حاصل از واگذاری دارایی به طور متفاوت ارائه شده است. در این صورت، صورت های مالی واحد تجاری الف و واحد تجاری ب قابل مقایسه نخواهند بود. مثال دیگری را در نظر بگیرید که اغلب برای تشریح این موضوع مورد استفاده قرار می گیرد. فرض کنید که بانک (الف) و بانک (ب) هر کدام اوراق سهام خزانه ایالات متحده را به بهای تمام شده یک میلیون دلار خریداری می کنند. در تاریخ گزارش گری، ارزش منصفانه ای اوراق معادل ۱/۲ میلیون دلار است. بانک (الف) اوراق را به عنوان اوراق قابل داد و ستد (یا به ارزش منصفانه همراه با سود یا زیان) طبقه بندی می کند و ۱/۲ میلیون دلار را به عنوان دارایی و ۰/۲ میلیون دلار را به عنوان سود شناسایی می کند. بانک (ب) اوراق را به عنوان نگه داری شده تا تاریخ سررسید (یا به بهای مستهلک شده) طبقه بندی می کند و یک میلیون دلار را به عنوان دارایی در نظر می گیرد و سود و زیانی شناسایی نمی کند. در هر دو مورد، بانک مالک دارایی یکسانی (اوراق بهادار خزانه) است که به مبلغ یکسان (یک میلیون دلار) خریداری شده است و اکنون ارزش آن معادل مبلغ ۱/۲ میلیون دلار است. با وجود این، صورت های مالی بانک الف و بانک ب کاملاً متفاوت هستند و این شکل گزارش گری مالی باعث نمی شود چیزهای مشابه و یک سان به نظر برسند.

۴-۵) آیا استفاده از دارایی، ارزش های اقتصادی آن را تحت تأثیر قرار می دهد؟

سؤال دیگر در خصوص مقایسه پذیری که برای آن پاسخ مناسبی وجود ندارد، این است که آیا دو دارایی (برای نمونه، کامپیوترها) در صورتی که به گونه ای متفاوت (برای نمونه، به عنوان موجودی مواد و کالا یا اموال، ماشین آلات و تجهیزات) مورد استفاده قرار گیرند، به لحاظ اقتصادی یکسان به نظر می رسند؟ در پاسخ باید خاطر نشان کرد که در صورتی که کاربرد دارایی بر ارزش اقتصادی آن تأثیر گذار باشد، تشخیص این مورد بسیار ضروری است که چه طور تفاوت ها باید در ارزش های اقتصادی، هنگام حسابداری آن دارایی انعکاس یابد. به ویژه زمانی که حسابداران با دارایی های به ظاهر مشابه و یکسان برای مدت طولانی به طور متفاوتی رفتار کرده اند. بدون دانستن این که چرا استفاده های مختلف از دارایی، ارزش اقتصادی آن را تحت تأثیر قرار می دهد، تعیین زمان و چگونگی انعکاس این تفاوت ها

در حسابداری
آن دارایی‌ها ممکن
نیست. به تازگی، این
موضوع که نحوه‌ی استفاده
از دارایی‌ها بر حسابداری آن‌ها
مؤثر است، به عنوان مفهوم انعکاس
«مدل کسب و کار واحد تجاری»^{۱۵} شناخته
می‌شود.

بنابراین، در پاسخ به این پرسش که آیا استفاده‌ی متفاوت
از دارایی‌ها، به مدل کسب و کار واحد تجاری بستگی دارد یا
خیر، باید خاطر نشان کرد که چارچوب نظری هیچ گونه توضیحی
در مورد نقش مدل کسب و کار در گزارش‌گری مالی ارائه نداده است.
علاوه بر این، هیچ تعریفی از مدل کسب و کار وجود ندارد. بنابراین مشخص
نیست این واژه چه معنایی دارد. آیا منظور از مدل کسب و کار واحد تجاری
چیزی است که مدیریت در حال انجام آن است، قصد انجام آن را دارد یا
فقط امیدوار است تا آن را انجام دهد؟ آیا مدل کسب و کار واحد تجاری
قابل اثبات است؟ آیا قابل حسابرسی است؟ پاسخ به این سؤال‌ها واضح
نیست و متأسفانه فقط به عدم شفافیت در این مورد می‌افزاید که چه گونه
مدل کسب و کار بر گزارش‌گری مالی تأثیر می‌گذارد. (Leisenring et al, 2012)

۶) چه موقع مقایسه‌پذیری تحقق می‌یابد؟

این که چه زمانی مقایسه‌پذیری تحقق می‌یابد سؤالی مهم و اساسی
است. در ده سال گذشته یا بیش‌تر از آن، تصویب و پذیرش استانداردهای
بین‌المللی گزارش‌گری مالی و حرکت جهانی در پیاده‌سازی و اجرای
استانداردها، به طور چشم‌گیری مشاهده شده است. در حال حاضر، اکثر
کشورها بخشی از خانواده‌ی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی
هستند، ولی در مجموع شواهد مستقیم درباره‌ی تأثیر استانداردهای
بین‌المللی گزارش‌گری مالی بر قابلیت مقایسه‌پذیری، محدود است
(Cascino & Gassen, 2015).

گرچه تلاش‌های بسیاری برای جریان جهانی‌سازی استانداردهای
حسابداری و هم‌آهنگ‌سازی اجرا توسط تنظیم‌کنندگان آن صورت گرفته
است. با وجود این، پیشرفت بیش‌تری باید حاصل شود. به کارگیری همه‌ی
استانداردهایی که کلمه به کلمه در سراسر دنیا مشابه و یکسان‌اند و «نه
تقریباً یکسان»، «شبه» یا «بر مبنای» استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری
مالی‌اند، برای همه‌ی واحدهای تجاری ضروری و مهم است. در اهمیت این
موضوع همین بس که تازمانی که همه‌ی واحدهای تجاری استانداردهای
یکسان را به کار نگیرند، اولین گام ضروری در دستیابی به مقایسه‌پذیری
برداشته نشده است (Barth, 2013).

گام

بعدی

اطمینان یافتن

از این است که

الزامات استانداردها برای

دستیابی به مقایسه‌پذیری تحقق

یافته است یا خیر. متأسفانه، تنظیم

استاندارد آهسته و کند صورت می‌گیرد و این فرآیند به تغییرات
تکاملی برای گزارش‌گری مالی منجر شده است.

هیأت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی فرآیند گسترده‌ای را
به کار برده است تا اطمینان یابد همه‌ی نظرات از جمله نظرات موافق و
مخالف شنیده می‌شود و بحث‌ها همه‌ی جنبه‌های تغییر پیشنهادی را به طور
کامل منعکس می‌کند. بنابراین، تغییر استانداردها حتی اگر همه در مورد آن
توافق داشته باشند به طول می‌انجامد. اما، متأسفانه این توافق صورت نگرفته
است و سؤالات حل نشده‌ی بسیاری وجود دارد که بحث‌برانگیزند و لازم
است برخی از آن‌ها را که مرتبط با بحث مقایسه‌پذیری است در این قسمت
مطرح کرد: منظور و مقصود از چیزهای یکسان و مشابه و چیزهای متفاوت
چیست؟ آیا استفاده از دارایی، ارزش اقتصادی آن را تغییر خواهد داد؟ اگر
چنین است، چه گونه و چرا؟ چه روش‌هایی باید برای اندازه‌گیری دارایی‌ها
و بدهی‌های مختلف به کار رود و به چه دلیل باید از روش‌های مختلف
استفاده کرد؟ چه اطلاعاتی را باید برای اتخاذ تصمیم در مورد تخصیص
سرمایه در اختیار سرمایه‌گذاران گذاشت؟ و، در نتیجه، صورت‌های
مالی چه اطلاعاتی را باید ارائه کنند؟ دامنه‌ی این سؤالات که تاکنون
پاسخی مناسب برای آن‌ها به دست نیامده است بسیار وسیع بوده و نیازمند
پذیرش همه‌جانبه تغییرات ناشی از جهانی‌سازی استانداردهای حسابداری
است.

۷) خلاصه و نتیجه گیری

توسط واحدهای تجاری و رعایت الزامات این استانداردها بستگی دارد. تحقیقات نشان می‌دهد که مقایسه پذیری بیش تر می‌تواند هزینه‌های مقایسه‌ای فرصت‌های سرمایه گذاری را کاهش دهد و کیفیت گزارش‌گری مالی را بهبود بخشد. این که مقایسه پذیری چه زمانی تحقق خواهد یافت نامشخص است، اما آن چه حائز اهمیت است این است که گزارش‌گری مالی باید به سمت وسوی استفاده از استانداردهایی پیش رود که کلمه به کلمه در سرتاسر جهان یکسان است، چرا که با تحقق آن پیشرفت‌های فراوانی نیز حاصل خواهد شد. بنابراین، گرچه در تحقق مقایسه پذیری، پیشرفت‌هایی حاصل شده که تنها با استفاده از استانداردهای حسابداری یکسان، شکل گرفته است. با وجود این، راهی بس طولانی در پیش هست تا بتوان به قابلیت مقایسه پذیری در سطح جهانی دست یافت. ■

چارچوب نظری، مقایسه پذیری را به عنوان ویژگی کیفی اطلاعات مفید در گزارش‌گری مالی تلقی کرده است، زیرا باعث سودمند شدن اطلاعات می‌شود. به طور کلی، در این مقاله چهار حوزه‌ی کلیدی تشریح شده است: مقایسه پذیری چیست، چرا مقایسه پذیری مطلوب است، چه گونه مقایسه پذیری تحقق می‌یابد و چه موقع به مقایسه پذیری خواهیم رسید. در عمل، مقایسه پذیری، ویژگی کیفی است که به کاربران کمک می‌کند تا شباهت‌های موجود و تفاوت‌هایی اقلام را تشخیص دهند. هم چنین به سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان و سایر بستانکاران در اتخاذ تصمیمات آگاهانه برای تخصیص سرمایه کمک می‌کند؛ دستیابی به مقایسه پذیری بر به کارگیری مجموعه‌ای مشترک از استانداردهای گزارش‌گری مالی

منبع:

- ۱- باقرآبادی سید محمد، شایان کوروش و علیرضا شایان. مروری بر استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، تهران: انتشارات ترمه، ۱۳۹۴.
- ۲- تالانسه، عبدالرضا. گذار از استانداردهای حسابداری ایران به استانداردهای گزارش‌گری بین‌المللی. همایش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی. ۱۳۹۱.
- ۳- حجازی رضوان، سلیمانی غلامرضا و مریم امیدی نوییجار. اثرات پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی در بعد اقتصادی بر محیط ایران. پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز ۸۷-۱۱۱، ۱۳۹۲.
- ۴- ریاحی بلکویی، احمد، ثنوری‌های حسابداری (علی پارسائیان) تهران. دفتر پژوهش‌های فرهنگی، چاپ اول، ۱۳۸۱.
- ۵- شباهنگ، رضا، ثنوری حسابداری، جلد اول، تهران: مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی. چاپ یازدهم، ۱۳۹۱.
- ۶- فروغی، داریوش و مجید اشرفی، استانداردهای جهانی حسابداری: چالش‌ها و فرصت‌ها. جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، فصل‌نامه‌ی حسابداری رسمی، شماره ۸، ۱۳۸۸.
- ۷- کدخدایی، مژده، محمودخانی مهناز. پذیرش استانداردهای بین‌المللی فرایندی چندوجهی است. ماهنامه‌ی حسابداری شماره ۲۸۴، ۵۶-۶۱، ۱۳۹۴.
- ۸- کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری، اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی: استانداردهای حسابداری. تهران، سازمان حسابرسی، چاپ بیست و دوم، ۱۳۹۱.
- ۹- ملکی چوپری، مجتبی، ثبات رویه و یک‌نواختی ابزاری جهت قابلیت مقایسه‌ی صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده‌ی بورس اوراق بهادار تهران در قبل و بعد از الزام به استانداردهای حسابداری ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته‌ی حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد اراک، ۱۳۸۴.
- ۱۰- مهام، کیهان، حیدرپور فرزانه و علی‌رضا آقایی قهی. بررسی مزایا و معایب پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی به عنوان استانداردهای حسابداری ایران. پژوهش‌های تجربی حسابداری دانشگاه الزهرا (س) ۱۰۵-۸۷، ۱۳۹۱.
- ۱۱- نظری، علی، فدایی ایمان و سعید تقی ملایی. نکاتی در خصوص اهمیت استانداردهای بین‌المللی. مجله‌ی اقتصادی شماره ۱ و ۲، ۴۵-۵۲، ۱۳۹۲.
- ۱۲- نوروش ایرج، ساسان مهرانی، غلامرضا کرمی
- ۱۳- Modified historical cost
- ۱۴- Current fair value
- ۱۵- Derivative liabilities
- ۱۶- Investment property
- ۱۷- Entity's business model

پی‌نوشت‌ها

- 1-Comparability
- 2-International Accounting Standards Board (IASB)
- 3-Single item
- 4-Consistency
- 5-Uniformity

- 6-Internal uniformity
- 7-Exterior uniformity
- 8-Faithful representation
- 9-International Financial Reporting Standards (IFRS)
- 12-Measurement