



الزامات فنی

سازمان تجارت جهانی

در ارائه خدمات حسابداری

✉ ولی ساجدی
valisajedi@yahoo.com

در منشور سازمان تجارت جهانی (WTO)، افزون بر تجارت کالا، برای قانونمند شدن تجارت خدمات نیز مقررات و موافقتنامه‌هایی وضع، و برای برخی خدمات از جمله «حرفه حسابداری»، موافقتنامه‌های تکمیلی منعقد شده است. مقررات این سازمان با هدف کاهش موانع تجاری و گسترش روابط تجاری، بر اصول و قواعدی استوار است و به منظور تحقق این هدف، رعایت برخی الزامات و استانداردهای فنی ضروری به نظر می‌رسد. مقررات حاکم بر این سازمان اعضای آن را ملزم به داشتن استانداردهای خاصی نمی‌کند اما به منظور فراهم کردن شرایط مساوی بین اتباع داخلی و اتباع دیگر کشورهای عضو، لازم است کشورهای عضو استانداردهای یکسانی را رعایت کنند و این مطلب ضمن موافقتنامه‌های «حرفه حسابداری»^۱ به شرحی که در متن مقاله بیان گردیده، مقرر شده است.

مقدمه

بحث راهبردی عضویت در سازمان تجارت جهانی از مباحث مهم مبادلات جهانی است و کشورهای جهان با اشتیاق آن را پیگیری می‌کنند. حضور نداشتن در این عرصه نه مفید و نه ممکن است چون در حال حاضر این سازمان، ۱۵۰ کشور جهان و بیش از ۹۵ درصد از تجارت جهانی را زیر پوشش قرار داده است. لذا جادار با مطالعه جنبه‌های مختلف تجارت (کالا، خدمات و مالکیت معنوی)، عضویت در این سازمان بررسی شود. در این زمینه، طبیعتاً ایجاب می‌کند که عرضه خدمات نیز مانند کالا، بر اساس معیارهای استاندارد انجام شود و خوشبختانه در برنامه چهارم توسعه نیز در راستای ورود به بازارهای جهانی بر ارائه خدمات، طبق معیارهای استاندارد، تاکید شده است و رعایت برخی اصول و قواعد این سازمان هم ایجاب می‌کند که در کشورهای عضو «حرفه حسابداری»^۱ بر اساس استانداردهای یکسانی جریان یابد. در این بررسی ضمن ارائه تعریفی از سازمان تجارت جهانی و تجارت خدمات حسابداری و حسابرسی در چهارچوب اصول و قواعد حقوقی این سازمان بررسی شده و همچنین آثار عضویت ایران در این سازمان بر استانداردهای حسابداری ایران مورد ارزیابی قرار گرفته است.

کلیاتی درباره سازمان تجارت جهانی و تجارت خدمات حسابداری

بیپوندند و انتظام‌های لازم برای ادغام در این سازمان را پدید آورند.

تجارت خدمات در عرصه سازمان تجارت جهانی

کشورهای بزرگ از جمله آمریکا و انگلستان احساس کردند که نیازهای تجاری آنان دیگر تنها به تجارت کالا و کاهش تعرفه‌ها محدود نمی‌شود، بلکه با وجود شرکت‌های عظیم بیمه، حمل و نقل، ارتباطات و بانکها، تجارت خدمات از اهمیت بالایی برخوردار است. وقتی آمریکا موضوع تجارت خدمات را در سال ۱۹۸۲ در دستور کار مذاکرات موافقتنامه عمومی تعرفه و تجارت قرار داد، حتی از سوی کشورهای توسعه‌یافته نیز با بحث و مخالفت جدی روبه‌رو شد، ولی کشورهای توسعه‌یافته از جمله انگلستان به دلیل دارا بودن سیستم بانکی گسترده با قرار دادن تجارت خدمات در مذاکرات موافقت کردند (یزدان‌پناه، ۱۳۷۶، صص ۵۵ و ۵۶).

اگرچه خدمات نوعاً مبادله‌ناپذیر تلقی می‌شود ولی در دو دهه اخیر شاهد تجارت گسترده آن در سطح جهان بوده‌ایم. در دهه ۱۹۷۰ تجارت خدمات در کشورهای توسعه‌یافته به معنی جدید آن در زمینه خدمات مالی (بیمه و بانکداری)، حمل و نقل هوایی و ارتباطات راه دور و... شروع شده و در کشورهای در حال توسعه نیز در حال گسترش است (ساجدی، تجارت خدمات حسابداری،...، ۱۳۸۲، صص ۳۶).

موافقتنامه عمومی تجارت خدمات^۵ (GATS) شامل ۱۲ بخش و ۱۵۵ زیربخش است و کشورهای خواهان عضویت باید موافقتنامه عمومی تجارت خدمات را بپذیرند؛ خدمات حسابداری، حسابرسی و دفترداری نیز یکی از زیربخشهای خدمات بازرگانی است (ساجدی، تجارت خدمات حسابداری،...، ۱۳۸۲، صص ۹۰).

هدفهای موافقتنامه عمومی تجارت خدمات

هدفهای موافقتنامه عمومی تجارت خدمات مشابه هدفهای گات است. در ماده اول (موضوع اصل دولتهای کامله‌الوداد) گات آمده است: "هدف آن ارتقای سطح زندگی مردم از طریق مناسبات صحیح اقتصادی و تجاری میان کشورهای عضو، افزایش رشد اقتصادی تمام شرکای تجاری و توسعه از طریق گسترش تجارت خدمات است" (ساجدی، چالشها،...، ۱۳۸۳، صص ۱۴). از آنجا که خدمات نقش عمده‌ای در رشد ناخالص داخلی کشورها دارد و منبع مهمی برای ایجاد اشتغال است،

تشکیل سازمان تجارت جهانی

با وقوع جنگ جهانی اول، بحران و بی‌ثباتی کشورها منجر به کاهش ارزش پول آنها شد و کشورها برای افزایش تولید ملی، بهبود وضع اقتصادی، ایجاد اشتغال و افزایش صادرات، محدودیتهای وارداتی و کنترل ارزی برقرار می‌کردند (ابراهیمی‌نژاد، ۱۳۷۸-صص ۸۰).

بازرگانی جهان نیز بعد از بحران عظیم ۳۳-۱۹۲۹ تقریباً فلج شده بود. هرج و مرج پولی سالهای پیش از جنگ جهانی دوم و وقوع این جنگ، کارشناسان اقتصادی کشورهای آمریکا و انگلستان را به فکر واداشت که ثبات پولی میان کشورها نیازمند ایجاد یک سازمان پولی بین‌المللی است و کارشناسان این کشورها برای بهبود اوضاع، به طور مشترک دست به کار شدند و کنفرانسی با حضور ۴۴ کشور در «برتن وودز» آمریکا تشکیل شد که حاصل آن، تاسیس «صندوق بین‌المللی پول» و «بانک ترمیم و توسعه» بود؛ این مجموعه به همراه موافقتنامه عمومی تعرفه و تجارت^۱ (GATT) به سیستم «برتن وودز» معروف شد. هرچند در کنفرانس مزبور، گات ایجاد نشد ولی شرکت‌کنندگان در آن، ضرورت تشکیل سازمان بازرگانی بین‌المللی^۲ (ITO) را به عنوان مکمل نهادهای پولی یاد شده مطرح کردند و امروز پس از گذشت بیش از ۵۰ سال، سازمان تجارت جهانی^۳ (WTO) جای ویژه یکی از نهادهای سیستم «برتن وودز» را بر کرده است (ابراهیمی‌نژاد، ۱۳۷۹-صص ۸۰).

محور اصلی فعالیتهای گات، بر اساس تشکیل جلسات میان اعضا و توافقیهای دوجانبه و چندجانبه میان کشورها قرار دارد و بر اساس آن از ۱۹۴۷ به بعد جلسات گات (هشت دور مذاکره) در مقاطع مختلف برگزار شده است. دور هشتم (معروف به دور اورگوئه) از ۱۹۸۶ آغاز شد و با توجه به وسعت بررسیها و دیدگاههای مطرح شده در آن، تا سال ۱۹۹۳ به طول انجامید و سرانجام در این سال سند نهایی این دور از مذاکرات گات به تصویب رسید (کميجانی، ۱۳۷۴، صص ۱۳۹ و ۱۴۰).

یکی از محورهای اساسی مورد توجه در این دوره، جایگزینی سازمان تجارت جهانی به جای گات بوده است که از ابتدای سال ۱۹۹۵ رسماً کار خود را آغاز کرد و تمام کشورهای عضو گات ملزم شدند که در یک دوره انتقالی دو ساله به سازمان جدید تجارت جهانی

تجارت خدمات روز به روز در فرایند جهانی تجارت کالا آمیخته می شود و حتی بخش اساسی تجارت بین المللی را تشکیل می دهد. ولی خوب می دانیم که تجارت خدمات به سادگی تجارت کالا نیست و این امر با ملاحظات و هدفهای سیاسی کشورها ارتباطی نزدیک دارد. مقررات داخلی و بین المللی مربوط به فعالیتهای خدماتی بسیار فراتر از مقررات مربوط به تجارت کالاهاست، لذا این موافقتنامه در صدد است با اجرای اصول و قواعد گات در تجارت خدمات و با تعدیلات ضروری در آنها برای مدنظر قرار دادن ویژگیهای خاص آن، به این هدف نائل شود.

شیوه های معاملات بین المللی خدمات

ویژگیهای متفاوت کالاها و خدمات، بر شیوه های انجام معاملات بین المللی تاثیر می گذارد. تجارت بین المللی کالا، متضمن جابه جایی فیزیکی کالا از کشوری به کشور دیگر است. ولی در مورد خدمات وضعیت متفاوت است و حالات مختلفی وجود دارد (ساجدی، چالشها...، ۱۳۸۳، ص ۱۵؛ راهنمای تجاری دور اورگوئه، ۱۳۷۵، ص ص ۳۴۸-۳۵۰). عرضه خدمات به مشتریان خارج از کشور برابر بند ۲ ماده ۱ موافقتنامه عمومی تجارت خدمات به چهار روش صورت می گیرد:

۱- عبور محصولات خدماتی از مرزها: در این گونه تجارت خدمات بین دو کشور، خدمات بدون نیاز به رفت و آمد اشخاص، از مرزها می گذرند؛ مانند اطلاعات و مشاوره ای که از طریق فکس، پست الکترونیک یا ارسال محموله (مانند بسته های آموزشی) صورت می گیرد.

۲- نقل مکان مصرف کنندگان به کشور وارد کننده: گاهی خدمات در کشور مبدأ ارائه می شود. از جمله این خدمات، خدمات مسافرتی و جهانگردی، خدمات آموزشی، و خدمات دانشجویی است. همچنین برای تعمیر کشتیها، هواپیماها و قطارها به کشورهای دیگر مراجعه می شود.

۳- نقل و انتقال موقت اشخاص حقیقی: حضور یک شخص

حقیقی برای ارائه خدمات به صورت موقت در کشور دریافت کننده خدمات، مانند مراجعه یک کارشناس آموزشی یا خدمات حسابداری یا سایر موارد در کشور دریافت کننده خدمات برای آموزش کارکنان یک شرکت.

۴- برقراری حضور تجاری در کشور دریافت کننده خدمات: عرضه کننده خدمات با عبور از مرز کشور دریافت کننده، خدمات خود را عرضه می کند. این حضور ممکن است به اشکال مختلف از جمله تشکیل شرکت، شعبه، دفتر نمایندگی، سرمایه گذاری مشترک و ... صورت گیرد. مثلاً موسسات حسابرسی، ضمن مشارکت با موسسات بین المللی در زمینه حرفه حسابرسی در داخل کشور و در خارج از کشور فعالیت کنند.

البته روشهای ۱، ۲ و ۳ پیچیدگی خاصی ندارد ولی روش چهارم، اصلی ترین روش حضور تجاری یعنی از طریق سرمایه گذاری مستقیم، ایجاد شعبه، نمایندگی و ... است. با انجام سرمایه گذاری مستقیم حضور سایر فعالان تجاری مانند بانکهای خارجی، بیمه گذاران خارجی و ارائه دهندگان سایر خدمات نیز ضرورت می یابد.

اصول حقوقی سازمان تجارت جهانی

در این قسمت، تجارت خدمات حسابداری و حسابرسی اتباع کشورهای عضو سازمان تجارت جهانی در ایران و اتباع ایرانی در قلمرو دیگر کشورهای عضو آن سازمان در قالب اصول و قواعد حقوقی سازمان تجارت جهانی مورد تحلیل و بررسی قرار گرفته است. سازمان تجارت جهانی بر پایه اصولی به شرح زیر استوار شده است:

اصل عدم تبعیض^۶

اصل عدم تبعیض، یعنی آن که اعطای هر گونه مصونیت، برتری و امتیاز یکی از اعضا به عضو دیگر، بدون قید و شرط به سایر طرفهای متعهد نیز تعمیم داده شود (کميجانی، ۱۳۷۴، ص ۱۵۵). گاهی اوقات در معاهدات بازرگانی، کنسولی، کشتیرانی، گمرکی و معاهدات مربوط به اقامت و رفتار با اتباع بیگانه، تعارض قوانین و مالکیت صنعتی و غیره شرطی گنجانده می شود که به موجب آن طرفین متعهد می شوند، چنانچه هر یک از آنها در آینده برای کشور ثالثی امتیازات بیشتری در همان موضوع قائل شود و یا پیش از آن قائل شده باشد، طرف دیگر معاهده می تواند بدون انجام هیچ گونه تشریفات از این امتیاز استفاده کند (ضیایی بیگدلی، ۱۳۷۴، ص ۱۲۳).

تجارت خدمات

به سادگی تجارت کالا نیست و

این امر با ملاحظات و

هدفهای سیاسی کشورها

ارتباط نزدیک دارد



رسید (DDRA; ITC, 2002, p.180).

همچنین اصول دیگری چون:

۱- اصل حفاظت (وضع محدودیت برای واردکنندگان خارجی به منظور حمایت از صنایع داخلی برای رقابت با عرضه‌کنندگان خارجی)،

۲- اصل تثبیت تعرفه‌ها (وضع تعرفه‌های گمرکی) وجود دارد که در این مقاله بررسی نشده است.

قواعد حقوقی سازمان تجارت جهانی

افزون بر اصول اساسی حقوقی سازمان تجارت جهانی (عدم تبعیض و رفتار ملی) که توضیح داده شد قواعدی نیز وجود دارد که توضیح آنها ضروری است.

شفافیت

عرضه‌کنندگان خارجی در فرایند معاملات با شرکتهای کشورهای خارجی، به خاطر قواعد و مقرراتی که در آن کشورها اعمال می‌شود با مشکل روبرو می‌شوند. شفاف نبودن این گونه قواعد، حتی در بخشهای خدمات که مقررات داخلی، ابزار اصلی مورد استفاده برای حمایت از تولیدکنندگان داخلی در برابر رقیبان خارجی است، مشکلات جدیتری به وجود می‌آورد. از این رو، موافقتنامه مقرر می‌دارد که هر کشور عضو باید یک یا چند واحد پاسخگو تاسیس کند تا سایر کشورهای عضو بتوانند از آنها اطلاعاتی در مورد قوانین و مقررات موثر بر تجارت در بخشهای خدمات را که صنایع کشورشان در آنها نفع تجاری دارند، به دست آورند (ساجدی، چالش‌ها...، ۱۳۸۳، ص ۱۶).

برای شفافیت در ارائه خدمات توسط حسابداران حرفه‌ای، «نظامنامه شناسایی ملی بخش حرفه حسابداری» وضع شده است. برابر مفاد این نظامنامه، کشورهای عضو باید نام و نشانی مراجع ذیصلاح در اعطای گواهینامه به اعضای حرفه و شرکتها و همچنین قواعد و ضوابط حرفه حسابداری را منتشر کنند.

همچنین در خصوص نوع فعالیتها مجاز برای سرمایه‌گذاران خارجی، الزامات و رویه‌های کسب، تمدید و حفظ گواهینامه یا صلاحیتهای حرفه‌ای و ایجاد نظام نظارت بر صلاحیتهای آنها به منظور رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای، ارائه اطلاعات لازم در مورد استانداردهای فنی، نحوه پاسخگویی به تاییدهای درخواستی در خصوص یک عضو حرفه‌ای در حوزه صلاحیت یادشده،

این مورد یکی از مهمترین هدفهای ایجاد این سازمان است، لذا کشورهای متعهد باید برای سایر کشورهای عضو شرایط نسبتاً یکسانی در سرمایه‌گذاری فراهم کنند. تئوری این اصل در نظرات دانشمند مسلمان «ابن خلدون» مطرح شده و در ادبیات «سیاسی و اقتصادی» غرب وارد شده است (رفیق احمد، ۱۳۷۶، ص ۱۰۲).

ولی از آنجا که کشورهای مختلف در یک سطح نیستند و کشورهای در حال توسعه و کمتر توسعه یافته توانایی رقابت با کشورهای بزرگتر را ندارند همچنین به منظور حمایت از اتحادیه‌ها و سازمانهای منطقه‌ای و چنانچه دو طرف متعهد (مانند کشورهای اسلامی در ارتباط با اسرائیل و رابطه هند و پاکستان) نخواهند وارد مذاکرات مربوط به تبادل امتیازهای تعرفه‌ای با یکدیگر شوند (کمپجانی، ۱۳۷۴، ص ۱۵۵؛ زمانی، ۱۳۷۹، ص ۳۴۵) و برای رفع هرگونه موانعی که بر سر راه سازمان تجارت جهانی ممکن است به وجود آید و حرکت سازمان مذکور را در رسیدن به هدفهایش کندتر کند، استثنائاتی وجود دارد.

اصل رفتار ملی

اصل رفتار ملی، مکمل اصل عدم تبعیض است. به موجب این اصل کشورهای عضو نباید برای محصولات وارداتی که با پرداخت عوارض گمرکی و سایر مخارج به کشور وارد شده است، مالیات بالاتری نسبت به محصول مشابه داخلی وضع کنند یا نسبت به محصول مشابه داخلی مقررات سختگیرانه‌تری را اجرا کنند. برابر این اصل، محصول تولید داخل حمایت بالاتری را به دست نخواهد آورد.

اما از آنجا که کشورها بر واردات خدمات تعرفه وضع نمی‌کنند لذا اعمال اصل رفتار ملی با الزام کشورها به اعمال مقررات ملی خود به نحوی یکسان نسبت به عرضه‌کنندگان داخلی و خارجی، منجر به از دست رفتن ناگهانی کل حمایت از صنایع خدماتی داخل خواهد شد. به این دلیل توافق شده که کشورها اصل رفتار ملی را از طریق مذاکرات تعمیم دهند (راهنمای تجاری دور او گوته، ۱۳۷۵، ص ۳۶۳).

در تاریخ ۱۴ دسامبر ۱۹۹۸ «نظامنامه شناسایی ملی در بخش حرفه حسابداری»^۸ به منظور یکسان‌سازی شرایط و روشهای اعطای پروانه به شرکتها و اشخاص، الزامات و روشهای تعیین صلاحیت، استانداردهای فنی و سایر الزامات در مورد نحوه فعالیت سرمایه‌گذاران خارجی بخش حسابداری به تصویب این سازمان

اطلاع‌رسانی به مراجع ذیصلاح سایر کشورهای عضو در جهت توسعه حرفه حسابداری، شفافیت لازم صورت گیرد و مراجع ذیصلاح کشورهای عضو در موارد پیشگفته اطلاع‌رسانی کنند.

تایید متقابل صلاحیت مورد نیاز برای عرضه خدمات

شرکتها یا اشخاص ارائه‌کننده خدمات باید گواهینامه‌ها، پروانه‌ها یا مجوزهای دیگری را به دست آورند که به آنها اجازه می‌دهد تجارت کنند. دریافت این گونه مجوزها به دلیل الزامات قانونی متفاوت درباره صلاحیتهای آموزشی و تجربه کاری، مشکل است. برای غلبه بر این مشکلات، موافقتنامه کشورهای عضو خود را ترغیب می‌کند که ترتیبات دو یا چندجانبه را برای تایید متقابل صلاحیتهای مورد نیاز دریافت مجوز پدید آورند. افزون بر این، مقرر می‌دارد که پیوستن سایر کشورهای عضو به موافقتنامه تایید متقابل صلاحیتهای، در صورتی که نشان دهند، استانداردها و الزامات داخلی آنها با استانداردها و الزامات این نظامها سازگار است، باید آزاد باشد (راهنمای تجاری دورارو گوته، ۱۳۷۵، صص ۳۵۹ و ۳۶۰؛ یزدان پناه، ۱۳۷۶، صص ۱۸۶).

سازمان مذکور، در تاریخ ۲۹ مه ۱۹۹۷ «راهنمای تایید متقابل صلاحیتهای» (موافقتنامه بخش حرفه حسابداری) را به تصویب رساند، تا کشورهای عضو در چارچوب این راهنما، نسبت به انعقاد موافقتنامه تجارت حسابداری اقدام کنند (MRA; ITC, 2002, p.174). برخی از موارد که در انعقاد این موافقتنامه باید مورد توجه قرار گیرد، عبارت است از: نحوه برگزاری مذاکرات، شکل و محتوای موافقتنامه، مشارکت کنندگان (نهادهای دولتی مانند وزارت بازرگانی یا وزارت دارایی یا یک نهاد غیر دولتی مانند جامعه حسابداران رسمی ایران) و موارد دیگر مانند شرایط عضویت، نحوه ثبت نام برای امتحانات حرفه‌ای، نحوه اجرا، نحوه نظارت در ارائه خدمات حرفه حسابداری، نحوه دریافت گواهینامه این اشخاص (حقیقی یا حقوقی) پس از برگزاری امتحانات تعیین می‌گردد و همچنین موارد ضروری برای دریافت گواهینامه مانند، یک آدرس اداری یا محل اقامت، زبان مورد نظر (مثلاً مسلط به زبان فارسی برای ارائه خدمات در ایران)، ثبات مدیریتی، ثبات مالی و تضمینی بیمه حرفه‌ای مناسب، داشتن نام شرکت متناسب با کشور میزبان (عدم استفاده از اسامی غیر متعارف)، رعایت شئون و اخلاقیات در کشور میزبان، رعایت قوانین و مقررات انضباطی، نحوه ارزیابی صلاحیتهای، در صورت

لزوم نحوه ابطال گواهینامه‌ها، مقررات اقامتی اشخاص واجد شرایط مورد توجه قرار گیرد.

با توجه به جهانی بودن حرفه حسابداری و همچنین فعال بودن ۵ موسسه بزرگ حسابرسی در جهان^۴ (در حال حاضر ۴ موسسه بزرگ حسابرسی) در فرایند شکلگیری سازمان تجارت جهانی، در رشته حسابداری دو موافقتنامه به شرح مذکور وضع، اما «کارگروه» خدمات موظف شده است برای سایر رشته‌های خدمات موافقتنامه جامعی تدوین کند (Russell & Scott and Alan Griffiths). همچنین قواعد دیگری چون:

- ۱- مقررات حاکم بر انحصارها و عرضه‌کنندگان انحصاری خدمات و سایر رویه‌های بازرگانی محدود کننده،
- ۲- افزایش مشارکت کشورهای در حال توسعه در تجارت خدمات،
- ۳- روشهای ارائه کمکهای کارشناسی و تربیتی (جهت ارتقای کشورهای در حال توسعه)، وجود دارد که در این مقاله بررسی نشده است.

تحلیلی بر آثار عضویت در سازمان تجارت جهانی روی استانداردهای حسابداری

در صفحات پیش فرایند پیدایش سازمان تجارت جهانی، تجارت خدمات و تجارت خدمات حسابرسی و حسابداری در قالب برخی از اصول و قواعد سازمان تجارت جهانی مورد بررسی قرار گرفت. حال این پرسش مطرح می‌شود که آیا عضویت در سازمان تجارت جهانی، الزاماتی را نیز برای رعایت استانداردهای بین‌المللی حسابداری به وجود می‌آورد یا خیر؟

مقررات حاکم بر سازمان تجارت جهانی، اعضا را ملزم به داشتن استاندارد نمی‌کند و در تدوین و یا تهیه استانداردهای داخلی نیز دخالتی ندارد و از کشورهای عضو می‌خواهد از استانداردها به عنوان موانع غیر ضروری برای تجارت استفاده نکنند (کمالی، ۱۳۸۳، صص ۳۴). اما اصل عدم تبعیض و اصل رفتار ملی و برخی قواعد از جمله «تایید متقابل صلاحیتهای» و «شفافیت» ایجاب می‌کند که کشورها به منظور فراهم کردن شرایط مساوی بین اتباع داخلی و اتباع کشورهای مختلف عضو، استانداردهای یکسانی را وضع کنند و همچنین در «نظامنامه شناسایی ملی بخش حرفه حسابداری» رعایت استانداردهای بین‌المللی پیشبینی شده است. لذا با توجه به موارد پیشگفته، عضویت در سازمان

اصول و ضوابط حسابداری ایران با استانداردهای

بین‌المللی حسابداری
هماهنگی لازم را دارد و
موارد مغایر

طبق مقررات عمومی
فدراسیون بین‌المللی حسابداران
با این استانداردها در
هر استاندارد افشا شده است



ملی و تایید متقابل صلاحیتها، مقررات یکسانی وضع شود. همچنین
قاعده شفافیت ایجاب می‌کند که کشورهای عضو، اطلاعات مربوط
به استانداردهای حرفه‌ای حسابداری، قوانین و مقررات و شرایط
بازرگانی را به‌طور شفاف در اختیار یکدیگر قرار دهند.

به دلیل جهانی بودن رشته حسابداری و حسابرسی و به دلیل
این که در کشورهای مختلف، استانداردهای متفاوتی اجرا
می‌شود و در مواردی، نحوه ارزیابی داراییها و بدهیها و شناسایی
و ثبت درآمدها و هزینه‌ها، تحت تاثیر قوانین و مقررات داخلی،
رعایت استانداردهای یکسان را مشکل می‌سازد، از این رو لازم
است که کشورهای عضو افزون بر استانداردهای حسابداری
یکسان، حتی از قانون تجارت یکسانی نیز برخوردار باشند. ولی
در رشته‌های دیگر مانند خدمات حقوقی، آموزشی، جهانگردی و
خدمات پزشکی چنین الزامات و استانداردهایی وجود ندارد و با
توجه به آنچه پیشتر گفته شد، تاکنون موافقتنامه خاصی نیز وضع
نشده است. به احتمال زیاد این امر ناشی از این است که رشته‌های
مذکور بدون رعایت الزامات استاندارد نیز قابل اجراست و نیاز
شدیدی در این رابطه احساس نشده است.

الزام قانونی

نظامنامه شناسایی ملی در بخش حرفه حسابداری مقرر می‌دارد
اعضا باید اطمینان یابند که معیارهای مرتبط با استانداردهای فنی
به منظور تحقق هدفهای مشروع تهیه و به کار گرفته شده است و
افزون بر این تعیین کنند که آیا معیار انطباق این استانداردها از سوی
سازمانهای بین‌المللی ذیربط به رسمیت شناخته شده است.
همچنین بررسی شود سازمانهای بین‌المللی ذیربط مراجعی هستند
که کشورهای عضو آنها در ورود به سازمان تجارت جهانی
محدودیتی نداشته باشند.

سازمان تجارت جهانی، هیئت استانداردهای بین‌المللی
حسابداری (IASB) و فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC)

تجارت جهانی برای تجارت خدمات «حرفه حسابداری» دو نوع
الزام را جهت رعایت استانداردهای بین‌المللی حسابداری ایجاب
می‌کند که در ادامه بررسی می‌شود:

- الزام اجرایی،
- الزام قانونی،
- مزایای هماهنگ‌سازی سیستمهای حسابداری.

الزام اجرایی

رعایت اصول و قواعد سازمان تجارت جهانی این الزام را ایجاد می‌کند
که حسابداری و حسابرسی کشور از استانداردهای جامع و فراگیر
برخوردار شود یعنی مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری که در
دیگر کشورهای عضو این سازمان نیز لازم الاجرا باشد.

سازمان تجارت جهانی یک قرارداد تجاری است و مقررات
تجاری را بیشتر از مقررات فنی مورد توجه قرار داده، ولی رعایت
مقررات فنی و استانداردهای بین‌المللی را نیز الزامی دانسته است.
«اصل عدم تبعیض» گویای هرگونه مصونیت، برتری و
امتیاز یکی از اعضا به عضو دیگر است که در صورت اعطا اما بدون
قید و شرط به سایر طرفهای متعهد تعمیم داده می‌شود. بنابراین عدم
رعایت استانداردهای فنی یکسان امکان ارائه خدمات برای برخی
کشورها را محدود می‌کند ولی با رعایت استانداردهای فنی
بین‌المللی، کشورهای عضو می‌توانند آسانتر به ارائه خدمات
پیردازند.

همچنین در راستای «اصل رفتار ملی»، موافقتنامه مربوط به
نظامنامه شناسایی ملی و در اجرای «تایید متقابل صلاحیتها» نیز
موافقتنامه دیگری به تصویب رسیده است و همان‌طور که بررسی
شد، موافقتنامه مربوط به نظامنامه شناسایی ملی حاوی مقررات
یکسان‌سازی، شرایط و روشهای اعطای پروانه به شرکتها و اشخاص،
الزامات و روشهای تعیین صلاحیتها و استانداردهای فنی است.
موافقتنامه تایید متقابل صلاحیتها حاوی مقرراتی برای صلاحیت
اشخاص خارجی است که قصد دارند در کشور مقصد، به فعالیت
تجاری پیردازند.

مشور سازمان تجارت جهانی قراردادی چندجانبه است و کشورهای
عضو به منظور رفع موانع تجاری متقابل، آن را منعقد کرده‌اند تا
شرایط یکسانی را برای اتباع یکدیگر فراهم کنند، لذا تسریع این
شرایط در صورتی فراهم می‌شود که در خصوص شرایط شناسایی

راه عنوان دو مرجع بین‌المللی به رسمیت می‌شناسد و در تدوین موافقتنامه مربوط به نظامنامه شناسایی ملی و توافقنامه تایید متقابل صلاحیتها از مشاوره این دو سازمان بهره‌مند بوده است. لذا کشورهای عضو ملزم به رعایت استانداردهای بین‌المللی حسابداری هستند.

امروزه تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی یکسان، فراگیر شده است. از جمله کشورهای عضو اتحادیه اروپا (EU) استانداردهای حسابداری و حسابرسی (یکسان) بین‌المللی را به کار خواهند گرفت و کارگروههای سازمان تجارت جهانی نیز تا پایان سال ۲۰۰۵ ملزم به تدارک استانداردهای فراگیر شده‌اند (Russell & Scott and Alan Griffiths). در ایران برنامه چهارم توسعه با هدف فعالیت موثر در اقتصاد جهانی و تلاش در جهت رقابت‌پذیری در عرصه بازارهای جهانی تدوین شده و بر استانداردهای کالا و خدمات تاکید ورزیده است (ماده ۳۳ برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی، جمهوری اسلامی ایران، ۱۳۸۳-۸۴).

استانداردهای حسابداری و حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای ایران با مطالعه استانداردهای جهانی و با همت مدیران و صاحب‌نظران مجرب رشته‌های حسابداری، حسابرسی و امور مالیاتی تهیه و تنظیم شده و به تصویب مراجع ذیصلاح رسیده است. اصول و ضوابط حسابداری ایران با استانداردهای بین‌المللی حسابداری هماهنگی لازم را دارد و طبق مقررات عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران، موارد مغایر با این استانداردها در هر استاندارد دافشا شده است.

مزایای هماهنگ‌سازی سیستمهای حسابداری

حسابداری یک بخش پیشرو و جهانی تر در عرصه تجارت خدمات بوده است. ولی به دلیل وجود ساختارهای مختلف و در مواردی تحت تاثیر قوانین و مقررات داخلی، رعایت استانداردهای یکسان با مشکل است ولی با عنایت به منافع و مزایای متعدد استانداردهای یکسان ایجاب می‌کند که کشورهای عضو علاوه بر استانداردهای حسابداری، حتی از قانون تجارت یکسان نیز برخوردار باشند.

مزیت اصلی حذف تفاوتها در سیستمهای حسابداری ملی و هماهنگ‌سازی در یک سیستم مشترک این است که منجر به، کاهش هزینه‌های حسابداری نهادهای اقتصادی بین‌المللی،

کشورهای عضو سازمان تجارت جهانی

در تجارت خدمات

ملزم به رعایت استانداردهای وضع شده

از سوی سازمانهای بین‌المللی

مورد تایید این سازمان از جمله

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و

فدراسیون بین‌المللی حسابداران هستند

کمک به یکپارچه‌سازی بازارهای سرمایه بین‌المللی و بهبود استانداردهای حسابداری شان می‌گردند.

کاهش هزینه‌های حسابداری

با گسترش حوزه عمل نهادهای اقتصادی در قلمروهای مختلف، باید برای قلمروهای مختلف براساس چارچوبهای مختلف گزارشهای مالی متفاوت ارائه نماید، نسبت به این که آنها می‌توانستند در چارچوب واحد گزارش دهند، هزینه‌های آنها بالاتر است.

یکپارچه‌سازی بازارهای سرمایه بین‌المللی

همراه با سرعت پیشرفت تکنولوژی در ارتباطات راه دور و کاهش رویایی هزینه‌های انتقال و تجزیه و تحلیل پردازش اطلاعات، تهیه‌کنندگان و مصرف‌کنندگان سرمایه در سرتاسر جهان به طور فزاینده‌ای با یکدیگر مبادله می‌نمایند. وقتی وام‌گیرنده‌ها / مصرف‌کننده‌ها چارچوبهای حسابداری متفاوتی به کار می‌گیرند، کار وام‌دهنده / سرمایه‌گذار در سنجش و ارزیابی مخاطرات برآوردهای آتی بسیار دشوار می‌شود. هماهنگی با یک استاندارد عمومی می‌تواند هزینه‌های معاملات را کاهش دهد و جریان هموار سرمایه در سرتاسر مرزهای بین‌المللی را حمایت کند.

اصلاح نواقص استانداردها

در شرایطی کنونی کشورها دارای چارچوبهای حسابداری ناقص و با کیفیت ضعیف هستند. تلاش برای هماهنگ‌سازی بین‌المللی بر مبنای استانداردهای جهانی می‌تواند به عنوان وسیله‌ای برای بالا بردن کیفیت چارچوبهای حسابداری در آن کشورها مورد استفاده قرار گیرد (Lawrence, J., White, 2001).

نتیجه‌گیری

با تشکیل سازمان تجارت جهانی، موافقتنامه عمومی تجارت خدمات در ۱۲ بخش و ۱۵۵ زیربخش به وجود آمده است و کشورهای عضو، ملزم به پذیرش موافقتنامه عمومی تجارت

منابع:

- 1- ابراهیمی نژاد، دکتر مهدی، سازمانهای مالی و پولی بین المللی، انتشارات سمت، چاپ اول، ۱۳۸۰
 - 2- پاکدامن، رضا، رفتار ویژه با کشورهای در حال توسعه در نظام حقوقی سازمان جهانی تجارت، موسسه مطالعات و پژوهشهای بازرگانی، چاپ اول، ۱۳۷۹
 - 3- رحیمیان، نظام الدین، سازمان تجارت جهانی و آثار آن بر محیط اقتصادی و مالی، حسابدار، شماره ۱۳۳، ۱۳۷۸
 - 4- ساجدی، ولی، تجارت خدمات حسابداری و حسابرسی در نظام حقوقی سازمان تجارت جهانی، پایان نامه کارشناسی ارشد حقوق بین الملل دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکز، ۱۳۸۱-۱۳۸۲
 - 5- ساجدی، ولی، چالشهای حرفه حسابداری در صورت پیوستن ایران به سازمان تجارت جهانی، ماهنامه بررسیهای بازرگانی، شماره هشتم (دوره جدید)، مهر و آبان ۱۳۸۳
 - 6- زمانی، دکتر سید قاسم، حقوق بین الملل اقتصادی، شهر دانش، چاپ اول، ۱۳۷۸
 - 7- کمالی اردکانی، مسعود، سیدی، میرهادی، استانداردها در سازمان تجارت جهانی، ماهنامه بررسیهای بازرگانی، شماره هشتم (دوره جدید)، مهر و آبان ۱۳۸۳
 - 8- کمیجانی، اکبر، سازمان تجارت جهانی و آثار اقتصادی الحاق ایران به آن، معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی، چاپ اول، ۱۳۷۴
 - 9- ضیایی بیگدلی، دکتر محمدرضا، حقوق بین الملل عمومی، انتشارات گنج دانش، چاپ دوازدهم، ۱۳۷۷
 - 10- موسسه مطالعات و پژوهشهای بازرگانی، مجموعه مقالات همایش بررسی جنبه های حقوقی سازمان تجارت جهانی، چاپ اول، آبان ۱۳۷۶
 - 11- موسسه مطالعات و پژوهشهای بازرگانی، راهنمای تجاری دور اوروگوئه، چاپ اول، ۱۳۷۵
 - 12- موسسه مطالعات و پژوهشهای بازرگانی، سند نهایی دور اوروگوئه-گات، چاپ اول، ۱۳۷۳
 - 13- یزدان پناه، احمد و ...، کشورهای در حال توسعه و سازمان تجارت جهانی، موسسه مطالعات و پژوهشهای بازرگانی، چاپ اول، ۱۳۷۶
- 14- Lawrence, J., White, **Reducing the Barries to International Trade in Accounting Services**, The AEI Press, Washington DC, 2001, p. 25
- 15- Russell Miller & Scott Gallacher, **The GATS Framework and Trade in Professional (Legal) Services**, 24th International Law Conference, Canberra, Australia, 9 October 2002
- 16- <http://www.Scoop Accountants Anonymous. htm>, (Australia Plays Accountants Anonymous, 25 November 2002, by: Alan Griffiths)
- 17- http://www.wto.org/English/news_e/pres98_e/pr118_e/htm, WTO Adopts Disciplines on Domestic Regulation for the Accountancy
- 18- http://www.wto.org/English/news_e/pres97_e/pr73_e/htm, WTO Adopts Guidelines for Recognition of Qualifications in the Accountancy Sector
- 19- http://www.wto.org/English/thewto_e/whatis_e/tif_e/bey0_e.htm
- 20- http://www.wto.org/English/news_e
- 21- International Trade Center, UNCTAD/ WTO, Business to the General Agreement on Trade Services, Revised Edition, 2002
- 22- S/C/W/, World Trade Organization, Council for Trade in Services, Accountancy Services, Background Note by the Secretariat, Dec.1998

خدمات شده اند. تجارت خدمات حسابداری و حسابرسی نیز یکی از زیر بخشهای تجارت خدمات بازرگانی است.

اگرچه در تدوین موافقتنامه ها و مقررات تجاری این سازمان، جنبه های حقوقی بیش از مقررات فنی مورد توجه قرار گرفته، اما به طور ضمنی رعایت استانداردها و الزامات فنی نیز در این مقررات تبیین شده است. مقررات سازمان تجارت جهانی بر تعدادی اصول و قواعد استوار گردیده که رعایت برخی از این اصول و قواعد، رعایت استانداردهای بین المللی را نیز الزامی می سازد.

رعایت این استانداردها مبتنی بر الزامات اجرایی و الزامات قانونی است. الزامات اجرایی شامل اصول عدم تبعیض و رفتار ملی و قواعد شفافیت و تایید متقابل صلاحیتهای مورد نیاز برای عرضه خدمات است که رعایت استانداردهای حرفه ای حسابداری را الزامی می سازد و در این راستا عمدتاً در دو موافقتنامه تایید متقابل صلاحیتها و نظامنامه شناسایی ملی تبیین شده است.

افزون بر این، الزامی در نظامنامه شناسایی ملی بخش حرفه حسابداری تبیین شده است که بر اساس آن، کشورهای عضو سازمان تجارت جهانی در تجارت خدمات ملزم به رعایت استانداردهای وضع شده از سوی سازمانهای بین المللی مورد تایید این سازمان از جمله هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری و فدراسیون بین المللی حسابداران هستند از طرفی یکسان سازی استانداردهای حسابداری موجب کاهش هزینه های حسابداری و حسابرسی، یکپارچه سازی بازارهای سرمایه گذاری بین المللی و اصلاح نواقص حسابداری، از جمله در کشورهای در حال توسعه خواهد بود.

پانوشته ها:

- 1- در این مقاله «حرفه حسابداری» معادل Accountancy در نظر گرفته شده و شامل کلیه خدمات حسابداری، حسابرسی، دفتر داری و سایر خدمات مانند مشاوره مالیاتی است که توسط حسابداران رسمی (Accountant, Auditor) ارائه می شود.
- 2- General Agreement on Tariffs and Trade
- 3- International Trade Organization
- 4- World Trade Organization
- 5- General Agreement on Trade of Services
- 6- در حال حاضر کشور ایران این گونه خدمات را از کشورهای اروپایی از جمله اسپانیا دریافت می کند.
- 7- این واژه در کتابهای حقوقی به «تعمیم اصل دول کامله الوداد» نیز تعبیر شده است.
- 8- WTO adopts disciplines on domestic regulation for the accountancy
- 9- Mutual Recognition Agreement (MRA)
- 10- Arthur Andersen, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, PricewaterhouseCoopers, and KPMG