

گامی به سوی پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری

■ حمیده اثنی عشری

■ مصطفی احمدخان بیگی

چکیده

امروزه اهمیت هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی حسابداری بر هیچ کشوری پوشیده نیست. در گذر از مسیر پر پیچ و خم هماهنگ‌سازی، آگاهی از عوامل موثر بر ایجاد تفاوت در استانداردهای حسابداری کشورهای مختلف با استانداردهای بین‌المللی حسابداری، از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است.

به‌طور کلی، دو علت را در بیان وجود تفاوت بین استانداردهای ملی حسابداری کشورها و استانداردهای بین‌المللی حسابداری می‌توان ذکر نمود: ۱- واگرایی^۱ و ۲- فقدان^۲.

عوامل مختلفی بر دو عامل یاد شده تاثیر می‌گذارند، که عوامل محیطی و فرهنگی از آن جمله است. از طرفی از آنجا که امریکا بخش بزرگی از بازارهای جهانی سرمایه را کنترل می‌کند، تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری نمی‌تواند تحت تاثیر اصول پذیرفته شده حسابداری این کشور قرار نگیرد. لذا موضع کنونی این کشور در ارتباط با پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری و برنامه‌های آینده آن در حرکت به سمت هماهنگ‌سازی، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار بوده و در ظهور مزایای هماهنگ‌سازی تاثیر بسزایی دارد.

مقدمه

ایجاد یک سیستم حسابداری واحد، باید از مراحل دشواری عبور کرد تا بتوان سیاست‌ها و رویه‌های این سیستم را به‌عنوان یک سیستم مشروع تحمیل کرد (بلکویی).
امروزه از دو جهت هماهنگ‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری، اهمیت پیدا کرده است:

۱- با گسترش سریع بازارهای سرمایه که تاثیری مهم در توزیع منابع اقتصادی دارد، چگونگی افشای اطلاعات از مسائل مهم در تعیین کارایی بازار است؛ و
۲- افزایش شرکت‌های چندملیتی که به‌صورت فرامرزی فعالیت می‌کنند، به‌وجود مجموعه‌ای از استانداردهای یکنواخت نیاز دارد. تهیه مجموعه استانداردهای یکنواخت به منظور کاهش هزینه‌های تولید و توزیع اطلاعات یکنواخت و قابل اطمینان در بازار سرمایه صورت می‌گیرد.

ج امعه تجاری، حسابداری را به‌عنوان «زبان تجارت» پذیرفته است و حسابداری را به‌عنوان ابزاری برای تبادل اطلاعات، ارزیابی وضعیت مالی و عملکرد واحدهای اقتصادی به کار می‌برد. اطلاعات مالی شکلی از زبان است. در صورت کاربرد آن، تصمیم‌های اعتباری و اقتصادی سریعتر اخذ می‌شود، این زبان باید علاوه بر قابل فهم بودن، مقایسه پذیر نیز باشد. برای رسیدن به این هدف است که بسیاری از شرکت‌ها از پدیده جهانی شدن پیروی و به سمتی حرکت می‌کنند که با استفاده از رویه‌های حسابداری واحد (به‌گونه‌ای که برای همه جامعه تجاری قابل درک باشد) وضعیت مالی واحد تجاری را به تصویر بکشند.
جهانی شدن در درجه اول یک پدیده سیاسی است، بنابراین

- در ادامه، بحث را در بخش‌های زیر ارائه می‌کنیم:
- دلایل تفاوت استانداردهای ملی حسابداری کشورهای مختلف؛
 - کیفیت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در مقایسه با استانداردهای حسابداری مالی آمریکا؛
 - مزایای هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در سطح جهان و انتقادهای وارد بر آن؛
 - نقش بورس اوراق بهادار آمریکا در فرایند هماهنگ‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری؛ و
 - وضعیت پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در کشورهای مختلف.

دلایل تفاوت استانداردهای ملی حسابداری کشورهای مختلف

استانداردهای ملی حسابداری از دو جهت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری متفاوت است:

۱- **واگرایی:** براساس آن استانداردهای ملی و بین‌المللی هر دو مسائل یکسانی از حسابداری را در بر می‌گیرند، اما در هر یک از استانداردها راه‌حل‌های متفاوتی برای این مسائل مطرح می‌شود و به دنبال آن روش‌های متفاوتی در پیش گرفته می‌شود.

۲- **فقدان:** به آن دسته از مسائل حسابداری اشاره می‌کند که در استانداردهای بین‌المللی گنجانده شده ولی در استانداردهای ملی به آنها اشاره‌ای نشده است.

عوامل زیر موجب وجود تفاوت در استانداردهای ملی حسابداری کشورها با استانداردهای بین‌المللی حسابداری می‌شود:

عوامل نهادی^۳

با توجه به آنکه هدف استانداردهای حسابداری ارتقاء کیفیت گزارشگری مالی می‌باشد، تفاوت این استانداردها در میان کشورهای مختلف منجر به کاهش مربوط بودن اطلاعات

حسابداری و در نتیجه کاهش کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد.

باور عمومی بر این است که چنین تفاوت‌هایی، کیفیت اطلاعات حسابداری و مربوط بودن آن را کاهش می‌دهد.

ما در این قسمت، تاثیر پنج عامل نهادی (منشأ قانونی، تمرکز مالکیت، توسعه اقتصادی، اهمیت حرفه حسابداری و اهمیت بازارهای سرمایه) را بر دو عامل واگرایی و فقدان، بررسی می‌کنیم.

شواهد، مبنی بر آن است که اغلب کشورها استانداردهای بین‌المللی حسابداری را به‌عنوان مرجع و راهی جهت ارتقای سیستم‌های حسابداری خود می‌دانند.

کشورهایی که از لحاظ اقتصادی توسعه یافته‌اند بیشتر احتمال دارد که بر سیستم‌های حسابداری خود به‌عنوان سیستم‌های مطلوب اطمینان کنند و به استانداردهای بین‌المللی حسابداری رجوع نکنند، در نتیجه اغلب استانداردهای آنها با استانداردهای بین‌المللی متفاوت است.

عواملی که به گونه‌ای پنهان بر فقدان تاثیر می‌گذارد:

۱- مسئله قانونی^۶

اصولاً کشورهایی که دارای حقوق عرفی^۵ هستند، نسبت به کشورهایی که دارای حقوق نوشته^۶ هستند از سهامداران خود بیشتر محافظت و حمایت می‌کنند. منشأ حقوق عرفی انگلستان است و توسط سیستم قضایی که در آن قاضی با اتکا به قوانین فوق، به حل مسائل خاص می‌پردازد، استقرار پیدا کرده است.

منشأ حقوق نوشته، یونان باستان است و توسط قواعدی که به مفاهیم اخلاقی متصل می‌گردد، بنیان نهاده شده است. رابین و بال در سال ۲۰۰۱ پیشنهاد کردند که حقوق عرفی برای انعقاد قراردادهای بازارهای عمومی، مناسب هستند. در حالی که حقوق نوشته برای قراردادهایی تناسب دارند که بین تعدادی از بخش‌های کوچک منعقد می‌شوند (Diaconou, 2003). بنابراین کشورهایی با نظام عرفی مانند آمریکا و انگلستان، بر سهامداران و اعتباردهندگان که تامین‌کننده منابع سرمایه هستند،

تاکید می‌کنند. در مقابل، در کشورهای مبتنی بر حقوق نوشته مانند فرانسه و آلمان، واحدهای تجاری به‌طور اساسی به‌کارمندان،

مستخدمان، مدیران، بانک‌ها و دولت برای تامین مالی تکیه می‌کنند. شواهد نشان می‌دهد که کشورهای مبتنی بر حقوق نوشته،

مانند فرانسه، به‌طور عمده از حمایت‌های قانونی سرمایه‌داری قوی‌تری برخوردارند و برخی دیگر از کشورهای مبتنی بر حقوق نوشته مانند آلمان و کشورهای اسکاندیناوی در کشورهای میانه این گروه (حقوق نوشته) قرار گرفته‌اند. چنین تفاوت‌های اساسی

در منشأ قوانین کشورها، بر اهمیتی که اطلاعات حسابداری دارد، تاثیر می‌گذارد.

۲- تمرکز مالکیت^۷

با گسترش بازارها و نهادهای مالی، ساختار مالکیت بیشتر پراکنده می‌شود و تقاضای افشای اطلاعات با کیفیت، برای اقشار متفاوتی از مالکان به وجود می‌آید. در پی آن، تدوین‌کنندگان استاندارد در چنین کشورهایی با انتشار استانداردهای حسابداری به این تقاضا پاسخ می‌دهند.

امادر کشورهایی که ساختار مالکیت تمرکز بالایی دارد، چنین حجم بالایی از تقاضا برای کیفیت استانداردهای گزارشگری مالی وجود ندارد و این امر در حجم و کیفیت استانداردهای حسابداری چنین کشورهایی اثر می‌گذارد، در نتیجه میزان تمرکز در مالکیت، رابطه‌ای مثبت با مسئله فقدان دارد.

۳- توسعه اقتصادی^۸

در کشورهای در حال توسعه که اقتصاد ساده‌ای دارند، به استانداردهای حسابداری در معاملات اقتصادی پیچیده و پیشرفته نیازی نیست. بنابراین هر چند این کشورها ممکن است استانداردهای بین‌المللی حسابداری را پذیرفته باشند، اما تنها به قسمت‌هایی از این استانداردها تاکید می‌کنند که بیشتر کاربرد دارد. این در حالی است که کشورهای توسعه‌یافته دارای استانداردهای جامع و کاملی در تمامی زمینه‌ها هستند، هر چند که این استانداردها با استانداردهای بین‌المللی

۴- اهمیت حرفه حسابداری^{۱۰}

متفاوت باشند. در نتیجه فقدان، با مسئله توسعه اقتصادی کشورها رابطه معکوس و منفی دارد.

در جوامعی که حرفه حسابداری دارای رشد چندانی نبوده است، تجربه و آگاهی چندانی در خصوص مسائل پیچیده وجود ندارد و توسعه استانداردهای حسابداری در این کشورها نسبت به کشورهایی که حرفه حسابداری در آنان رشد داشته، کمتر است.

به عبارت دیگر در کشورهایی که حرفه حسابداری جایگاه ضعیفی دارد، جامعیت استانداردهای حسابداری کمتر است و این امر موجب هدایت به سمت فقدان بیشتر می شود. در کشورهایی که حرفه حسابداری جایگاهی قوی دارد، جامعیت استانداردهای حسابداری افزایش می یابد.

۵- اهمیت بازارهای سرمایه^{۱۱}

از آنجا که قواعد و مقررات حسابداری به منظور رفع نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان صورت های مالی وضع شده است، در نتیجه بین فقدان و اهمیت بازارهای سرمایه رابطه منفی وجود دارد. با توسعه بیشتر بازار سرمایه، نیاز به استفاده از یک سیستم حسابداری پرتوان نیز بیشتر می شود و این عامل، کشورها را به سمت فقدان کمتر در استانداردهای ملی حسابداری رهنمون می کند.

عواملی که واگرایی را به گونه ای ضمنی تحت تاثیر قرار می دهد:

۱- مسئله قانونی

همان طور که پیش از این بیان شد کشورهای مبتنی بر حقوق عرفی، از سهامداران خود محافظت و حمایت بیشتری می کنند و میزان شفافیت اطلاعات در این کشورها نسبت به کشورهای مبتنی بر حقوق نوشته بیشتر است. چارچوب نظری هیئت تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری بیان می کند: «از آنجایی که

سرمایه گذاران، تامین کنندگان مالی واحدهای تجاری هستند و متحمل ریسک می شوند، صورت های مالی به منظور رفع نیازهای اطلاعاتی آنان تهیه می شود. در عین حال ممکن است این اطلاعات پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی دیگر استفاده کنندگان از صورت های مالی نیز باشد». این هیئت همچنین پیشنهاد می کند که استانداردهای بین المللی حسابداری باید به همان سمتی حرکت کند که استانداردهای حسابداری کشورهای مبتنی بر حقوق عرفی حرکت کرده است. در نتیجه بین واگرایی و حقوق عرفی رابطه منفی وجود دارد.

۲- تمرکز مالکیت

دو تفسیر متفاوت درباره ارتباط بین تمرکز مالکیت و واگرایی وجود دارد. در تفسیر اول بیان می شود که استانداردهای بین المللی حسابداری، نیازهای استفاده کنندگان از صورت های مالی را از طریق بهبود شفافیت اطلاعات و کاهش نبود تقارن اطلاعات بین مدیران و استفاده کنندگان برون سازمانی فراهم می کند. در محیط هایی که تمرکز بیشتری در مالکیت وجود دارد، احتمال توسعه سیستم حسابداری شفاف مبتنی بر استانداردهای بین المللی حسابداری کم است؛ بر این اساس یک رابطه مثبت بین واگرایی و تمرکز مالکیت وجود دارد. در تفسیر دوم بیان می شود که تمرکز بیشتر در مالکیت، نیاز به وجود یک سیستم حسابداری پیچیده را کاهش می دهد و این امر موجب حرکت به سوی سیستم های حسابداری مبتنی بر استانداردهای ملی می شود. این سیستم ها مسائل کمتری را نسبت به استانداردهای بین المللی حسابداری پوشش می دهند. در چنین شرایطی استانداردهای ملی حسابداری با استانداردهای بین المللی حسابداری منطبق است، ولی مسائل کمتری را نسبت به این گونه استانداردها پوشش می دهد. در نتیجه در این نوع تفسیر هیچ گونه ارتباطی بین تمرکز مالکیت و واگرایی وجود ندارد.

۳- توسعه اقتصادی

شواهدی بسیاری نشان می دهد که در کشورهای توسعه یافته،

استانداردهای حسابداری نسبت به کشورهای در حال توسعه و توسعه نیافته از اعتبار بیشتری برخوردار است. در نتیجه این گروه از کشورها تمایلی ندارند که استانداردهای حسابداری دیگر کشورها را بپذیرند.

واندا والاس در سال ۱۹۹۰ نشان داد که در بسیاری از کشورهای توسعه یافته، سطح قوانین افشا را عوامل داخلی تعیین می کنند، در حالی که در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، این سطح توسط عوامل خارجی تعیین می شود.

عوامل داخلی عبارتند از:

الف. سطح توسعه اقتصادی؛

ب. دیدگاه جامعه نسبت به حرفه حسابداری (مانند اینکه آیا حسابداری ابزاری به منظور ارائه خدماتی با اهداف بزرگ است یا کوچک)؛

پ. قوانین اساسی (عرفی و حقوق نوشته)؛ و

ت. ارزش های فرهنگی (مانند درجه اجتناب از نبود اطمینان).

عوامل خارجی آن دسته از عواملی هستند که به طور احتمالی موجب می شوند قوانین حسابداری، عوامل داخلی را نادیده بگیرند یا تاکید کمتری بر آنها داشته باشند.

کشورهای در حال توسعه ای که می خواهند سرمایه گذاران خارجی را به بازار سرمایه خود جذب یا واحدهای تجاری داخلی را به تامین مالی از بازارهای خارجی تشویق کنند، تمایل بیشتری دارند تا در مواجهه با مسائل، دیدگاه هایی مشابه با استانداردهای بین المللی حسابداری را برگزینند، چرا که این استانداردها شناخت و پذیرش بیشتری نسبت به استانداردهای ملی خود آنان دارد، در نتیجه باید رابطه ای مثبت بین واگرایی و سطح توسعه اقتصادی وجود داشته باشد

۴- اهمیت حرفه حسابداری

رابطه بین واگرایی و اهمیت حرفه حسابداری نامشخص

است. به عبارت دیگر، ممکن است این گونه به نظر آید که کشوری با حرفه حسابداری پیشرفته، امکان گسترش استانداردهای خود را به صورت مستقل و بدون اتکا به منابع خارجی هم چون استانداردهای بین المللی حسابداری داشته باشد و این امر وجود ارتباط مثبت بین این دو عامل را نشان می دهد؛ در صورتی که کشورهای با حرفه حسابداری قوی چون استرالیا، امریکا و انگلستان، در دستیابی به گسترش استانداردهای بین المللی حسابداری کمک بزرگی می کنند.

۵- اهمیت بازارهای سرمایه

فلسفه وجودی استانداردهای بین المللی، ایجاد یک سیستم حسابداری شفاف و مورد علاقه بازار سرمایه است. بنابراین طبیعی است که انتظار داشته باشیم در کشورهایی که بازارهای سرمایه در آنها با اهمیت است، استانداردهایی مشابه استانداردهای بین المللی حسابداری وجود داشته باشد. به عنوان مثال **اشبوق** در سال ۲۰۰۱ بیان کرد که افشاء اطلاعات حسابداری منطبق با استانداردهای بین المللی در واحدهای تجاری غیر امریکایی که سرمایه مورد نیاز خود را از طریق انتشار سهام اضافی تامین می کنند، بسیار محتمل تر است. این نتایج این تفکر را تقویت می کند که واحدهای تجاری غیر امریکایی به صورت ارادی و به منظور کوشش برای کاهش نبود تقارن اطلاعاتی، اطلاعات مالی خود را بر اساس استانداردهای بین المللی حسابداری افشاء می کنند (Diaconou, 2003).

در نتیجه یک رابطه منفی بین واگرایی و اهمیت بازارهای سرمایه کشورها وجود دارد.

فرهنگ

اگرچه عوامل فنی و سیاسی از جمله عوامل اساسی تفاوت بین استانداردهای ملی حسابداری و استانداردهای بین المللی حسابداری است اما، تنها عوامل دخیل در موضوع

هماهنگ‌سازی نیست.

حرکت به سمت استانداردهای بین‌المللی فقط با انگیزه‌های فنی و سیاسی صورت نمی‌گیرد، بلکه فرهنگ نیز، عاملی در دستیابی به این حرکت محسوب می‌شود. فرهنگ خود را تنها از طریق ارزش‌ها نشان نمی‌دهد بلکه از بسیاری طرق ظاهری نیز خود را آشکار می‌سازد. مانند نشانه‌ها، قهرمانان، آداب و آیین‌های مذهبی.

گری در سال ۱۹۹۸ از مطالعات هافستد در حسابداری بهره‌گرفت و بر اساس مدل او (بررسی تاثیر تفاوت در عوامل فرهنگی شامل ۱- فاصله قدرت^{۱۱}؛ ۲- فردگرایی^{۱۲}؛ و ۳- اجتناب از نبود اطمینان^{۱۳} بر حسابداری) چهار ارزش حسابداری زیر را گسترش داد:

۱- کنترل حرفه‌ای در برابر کنترل قانونی^{۱۴}؛

۲- یکنواختی در برابر انعطاف‌پذیری^{۱۵}؛

۳- محافظه‌کاری در برابر خوش‌بینی^{۱۶}؛ و

۴- رازداری در برابر شفافیت اطلاعات^{۱۷}.

به‌طور کلی، انطباق و پذیرفتن استانداردهای بین‌المللی حسابداری در جوامعی که دارای سطح پایین محافظه‌کاری، رازداری، اجتناب از نبود اطمینان و سطح بالای یکنواختی باشند، بیشتر صورت می‌گیرد. چرا که سطح بالای اجتناب از نبود اطمینان، منجر به جستجوی استانداردهای جدید در جوامع می‌شود و این امر واگرایی از استانداردهای بین‌المللی را در این جوامع بیشتر می‌کند.

از مباحث مطرح شده نتایج زیر استنباط می‌گردد:

۱- در کشورهای با میزان بیشتر فردگرایی، به احتمال زیاد استانداردهای ملی حسابداری از استانداردهای بین‌المللی حسابداری واگرایی دارد؛

۲- در کشورهای با میزان کمتر فاصله قدرت، به احتمال بسیار استانداردهای ملی حسابداری از استانداردهای بین‌المللی حسابداری واگرایی دارد؛ و

۳- در کشورهای با میزان بیشتر اجتناب از نبود اطمینان، به احتمال بسیار استانداردهای ملی حسابداری از

استانداردهای بین‌المللی حسابداری واگرایی دارد.

کیفیت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در مقایسه با استانداردهای حسابداری مالی امریکا

بارث و لانگ در سال ۲۰۰۵ دریافتند، اطلاعات تهیه شده بر اساس استانداردهای بین‌المللی حسابداری، نسبت به اطلاعات حسابداری تهیه شده بر اساس استانداردهای ملی حسابداری، به استثنای استانداردهای امریکایی، کیفیت بیشتری دارند.

به عبارت دیگر، شواهد نشان‌دهنده مدیریت کمتر سود و شناسایی به‌موقع تر زیان و اطلاعات مربوط تر حسابداری در واحدهای تجاری است که استانداردهای بین‌المللی اجرا می‌کنند. تنها پرسش که برای سیاست‌گذاران امریکایی باقی می‌ماند آن است که آیا استانداردهای حسابداری بین‌المللی و استانداردهای حسابداری امریکایی به اطلاعاتی با کیفیت مشابه منجر می‌شود یا خیر.

مدیریت سود

شواهد نشان می‌دهد واحدهای تجاری که استانداردهای بین‌المللی را به اجرا در می‌آورند در مقایسه با واحدهایی که استانداردهای امریکا را اجرا می‌کنند، سود را بیشتر مدیریت می‌کنند. به عبارتی، در واحدهایی که استانداردهای بین‌المللی را اجرا می‌کنند نرخ تغییرات در سود عملیاتی کمتر است و مشابه آن، نرخ تغییرات در سود عملیاتی نسبت به نرخ تغییرات در جریان وجوه نقد کمتر است، در ضمن کوواریانس بین اقلام تعهدی و جریان وجوه نقد برای این واحدهای تجاری منفی تر است.

شناسایی به‌موقع زیان

واحدهای تجاری که استانداردهای بین‌المللی را اجرا می‌کنند، نسبت به واحدهای تجاری که استانداردهای

امریکایی را اجرا می‌کنند، خیلی کمتر زیان‌های بزرگ را شناسایی می‌کنند. همان‌طور که دیده می‌شود این نتایج با تمایل بیشتر این واحدها در مدیریت سود سازگارتر است.

مربوط بودن اطلاعات حسابداری

در این رابطه باید اظهار کرد که مقادیر حسابداری بر اساس استانداردهای حسابداری امریکا، ارزش اطلاعاتی مربوط تری نسبت به استانداردهای بین‌المللی حسابداری دارد.

مزایای هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در سطح جهان و انتقادهای وارد بر آن

مزایای ناشی از هماهنگ‌سازی به شرح زیر است:

- ۱- افزایش قابلیت مقایسه اطلاعات مالی بین‌المللی، درک حقایق موجود، حل مشکلات سرمایه‌گذاران خارجی و سهولت گردآوری سرمایه‌های خارجی؛
- ۲- افزایش صرفه و صلاح در منابع مورد استفاده به منظور گزارشگری مالی (بی‌نیازی نسبت به تهیه چندین گزارش)؛
- ۳- سودمند بودن برای آن دسته از کشورها که استانداردهای مدون حسابداری و حسابرسی ندارند؛
- ۴- کمک به تحلیلگران مالی و وام‌دهندگان خارجی برای درک صورت‌های مالی شرکت‌های خارجی و نیز بهبود انتخاب آنان از میان گزینه‌های موجود در سرمایه‌گذاری؛
- ۵- کمک به مقام‌های مالیاتی در سراسر دنیا؛ با توجه به محاسبه مالیات بر اساس درآمد هر سازمان در کل دنیا. هماهنگ‌سازی باعث می‌شود که این درآمدها بر مبنای اصول و روش‌های حسابداری یکسان اندازه‌گیری شود؛
- ۶- سهولت در به‌کارگیری تجزیه و تحلیل‌های عملیاتی لازم به منظور هدایت واحد تجاری؛ و
- ۷- آسان شدن مدیریت روابط با مشتریان و تامین‌کنندگان توسط مدیران مالی شرکت‌ها.

گروهی که بیشترین انتفاع را از هماهنگ‌سازی استانداردها خواهد

برد، شرکت‌های چندملیتی هستند. به‌گونه‌ای که تبادل اطلاعات برای این شرکت‌ها با سهولت بیشتری انجام خواهد پذیرفت.

انتقادهای وارده بر پدیده هماهنگ‌سازی عبارت است از:

اولین انتقاد وارده این است که هر دو گروه کشورهای توسعه‌نیافته یا در حال توسعه، استانداردهای بین‌المللی را استانداردهایی

تحمیلی از طرف قدرت‌های اقتصادی می‌دانند.

انتقاد دیگر این است که حسابداری به‌طور ماهوی یک حقیقت انعطاف‌پذیر است و اگر استانداردها هماهنگ شوند، دیگر به میزان کافی انعطاف‌پذیر نیستند و نمی‌توانند برای محدوده وسیعی از امکانات ملی، سیستم‌های حقوقی، سطوح مختلف توسعه اقتصادی و تفاوت‌های فرهنگی، به‌کار گرفته شوند.

علاوه بر آن، دستیابی به یک توافق جمعی در برخی استانداردهای حسابداری برای هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری نیز کاری دشوار است. بنابر این هیئت مزبور باید در پی توافقی در سطحی پایین‌تر از آنچه در گذشته مورد انتظار بود (پذیرش کامل جهانی) باشد.

علاوه بر آن، گروه دیگر بر این باورند که هماهنگ‌سازی بین‌المللی ممکن است به اضافه بار استانداردها منجر شود. این موضوع بیانگر آن است که شرکت‌ها علاوه بر سر و کار داشتن با فشارهای اقتصادی، سیاسی و اجتماعی کشورشان، باید الزامات پیچیده و پرهزینه بین‌المللی را نیز رعایت کنند.

این امر نشان‌دهنده آن است که این استانداردها ابتدایی و ناکافی هستند. هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری می‌تواند در عین اینکه مخاطرات را به شرکت‌ها نشان می‌دهد، به‌طور همزمان کاهش سود و ایجاد نوسان‌ها را نیز در ترازنامه آنها در پی داشته باشد (پارکر ۲۰۰۲). بنابر این شرکت‌ها باید سرمایه‌گذاران را از تاثیر هماهنگ‌سازی بر سود و بدهی‌های گزارش شده، آگاه کنند.

نقش بورس اوراق بوالدار امریکا در فرایند

هماهنگ‌سازی استانداردهای بین‌المللی

حسابداری

از آنجا که بسیاری از کشورهای دنیا با امریکا روابط

تجاری دارند و صورت‌های مالی خود را در بازارهای این کشور بر طبق اصول پذیرفته شده ارائه می‌کنند، اهمیت استانداردهای هماهنگ، برجسته‌تر می‌شود. در قوانین اوراق بهادار آمریکا، این عقیده وجود دارد که استانداردهای ملی حسابداری شرکت‌ها، فرصت بیشتری برای واحدهای غیر امریکایی به منظور مداخله در مدیریت سود و هموارسازی آن فراهم می‌آورد. اگر سرمایه‌گذاران امریکایی در این بازارها به اطلاعات حسابداری این شرکت‌ها - که منطبق با استانداردهای حسابداری امریکاست - دسترسی داشته باشند، تصمیم‌های سرمایه‌گذاری مناسب‌تری می‌گیرند. این امر نشان دهنده این باور است که اطلاعات حسابداری گزارش شده بر اساس استانداردهای حسابداری آمریکا در مقایسه با استانداردهای ملی حسابداری سایر کشورها از کیفیت بالاتری برخوردار است.

در نتیجه از آنجا که آمریکا بزرگ‌ترین و قوی‌ترین اقتصاد جهان را دارد و بخش بزرگی از بازار جهانی سرمایه را کنترل می‌کند، به نظر می‌رسد که هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری نمی‌تواند بدون تاثیر از اصول پذیرفته شده در آمریکا، اصول بین‌المللی حسابداری را وضع کند. در نتیجه آمریکا در فرایند وضع استانداردهای بین‌المللی حسابداری بسیار دخیل است و این امر هماهنگی استانداردهای حسابداری را به تاخیر می‌اندازد.

امروزه بیشتر واحدهای تجاری دنیا جهت گزارشگری نتایج مالی خود، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را به کار می‌گیرند. با پشتیبانی نهادهای مهم در آمریکا از جمله بورس اوراق بهادار و هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی آمریکا، نخستین گام‌ها در جهت حرکت به سوی تغییر احتمالی استانداردهای حسابداری مالی امریکایی به استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در این کشور برداشته شده است. آیا آمریکا واقعا قصد دارد که استفاده از استانداردهای پذیرفته شده مالی خود را کنار بگذارد؟ پاسخ این پرسش به طور یقین مثبت است.

در سال‌های اخیر، بورس اوراق بهادار آمریکا تمایل دارد استانداردهای بین‌المللی حسابداری را برای واحدهای تجاری امریکایی اختیار کند. چهار عامل زیر را می‌توان در بیان دلایل این حرکت اظهار کرد:

۱- **قوانین جهانی سازی:** جهانی شدن تجارت و تامین نیازهای مالی، داشتن مجموعه استانداردهای حسابداری با کیفیت و جهانی را اجتناب ناپذیر می‌نماید. استانداردهای بین‌المللی به صورت موفقیت‌آمیزی در بیش از ۱۲۰۰۰ واحد تجاری و بیش از ۱۰۰ کشور پذیرفته شده‌اند، آمریکا از جمله معدود کشورهایی است که هنوز خارج از این حیطه قرار گرفته است؛

۲- پیچیدگی استانداردهای کنونی حسابداری آمریکا به شرکت‌های فعال در این کشور آسیب می‌زند؛ وجود رهنمودهای تفضیلی و تعیین خطوط رفتاری حسابداری مشکلات اجرای استانداردهای حسابداری را افزایش می‌دهد. نتیجه این امر، افزایش اشتباهات تصادفی در اجرای استانداردها، هزینه بیشتری را برای انطباق در پی خواهد داشت؛

۳- همگرایی بین دو چارچوب حسابداری غالب (امریکایی و بین‌المللی) گام بزرگی است. به منظور رسیدن به استانداردهای هماهنگ، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی آمریکا و هیئت تدوین استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در سال ۲۰۰۲ توافق کردند که برای همگرایی استانداردهای خود گام بردارند. هر دو هیئت هم‌چنان برای رسیدن به این هدف تلاش می‌کنند. اما همگرایی و انطباق کامل بین تدوین‌کنندگان استاندارد به علت تفاوت در محیط فرهنگی، قانونی و اقتصادی به طور کامل عملی نیست. در عین حال مشکلات و هزینه‌های بکارگیری هر دو استاندارد، قابل تحمل نیست؛ و

۴- استانداردهای بین‌المللی، موجب کارایی و صرفه‌جویی در هزینه واحدهای تجاری می‌شود: هر روز تعداد بیشتری از واحدهای تجاری امریکایی، با هدف افزایش کارایی و

صرفه‌جویی در هزینه‌ها آمادگی دارند به سوی استانداردهای بین‌المللی حسابداری حرکت کنند.

کیفیت بالای چارچوب گزارشگری مالی بین‌المللی موجب شد تا بورس اوراق بهادار آمریکا در جولای سال ۲۰۰۷، پیشنهاد کند تا الزامی بودن تبدیل صورت‌های مالی منطبق با استانداردهای بین‌المللی حسابداری به استانداردهای حسابداری امریکایی برای شرکت‌های خارجی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار آمریکا حذف شود. گام بعدی در این مرحله این است که آیا به شرکت‌های امریکایی نیز اجازه داده خواهد شد که از استانداردهای بین‌المللی حسابداری استفاده کنند؟ در مستندی جداگانه که در اگوست سال ۲۰۰۷ منتشر شد، بورس اوراق بهادار آمریکا نظر عموم را در مورد این امر جویا شد. حذف لزوم تطبیق صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی و امریکایی اقدام درستی خواهد بود. بسیاری از فعالان بازار سرمایه اعتقاد دارند حذف الزام به تطبیق، به برداشته شدن بار غیرضروری و صرفه‌جویی در هزینه نگهداری دو مجموعه استاندارد منجر خواهد شد. در عین حال این اقدام، بازار سرمایه آمریکا را رقابتی‌تر و آن را برای شرکت‌های خارجی جذاب‌تر می‌نماید.

محیط گزارشگری مالی آمریکا بسیار پیچیده است و خطراتی برای رقابت در بازار سرمایه آمریکا ایجاد می‌کند. در حالی که استانداردهای بین‌المللی بسیار ساده‌تر از استانداردهای امریکایی است و تعداد کمی معتقدند که این استانداردها تمام مسائلی که شرکت‌های امریکایی با آن مواجهند را حل می‌کند، اما بیشتر افراد اتفاق نظر دارند که این استانداردها سکوی جهانی مقبولی برای پیشرفت‌های آینده فراهم می‌آورد. گزارشگری مالی نمی‌تواند برای همیشه ساده باشد، چون در طول زمان معاملات پیچیده می‌شوند. اما، می‌تواند برای همیشه شفاف و آگاهی‌دهنده باشد. در پاسخ به نیازهای گزارشگری سرمایه‌گذاران، استانداردهای بین‌المللی موارد زیر را بیان می‌کند:

چارچوب نظری مبتنی بر اصول و همراه با کیفیت بالا؛



● وضوح و شفافیت مبادلات اقتصادی؛

● قوانین و استثنائات کمتر که مشکلات کمتری در اجرای این

استانداردها نسبت به استانداردهای امریکایی در بردارد؛ و

● توانایی اعمال قضاوت بیشتر در

اجرای استانداردهای بین‌المللی.

از دیدگاه قانونی، بورس اوراق

بهادار امریکا مسئولیت تدوین

استانداردهای حسابداری برای

واحدهای تجاری امریکایی که سهام

آنها در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده

است را به عهده دارد. سازمان یاد شده،

هیئت تدوین استانداردهای حسابداری

مالی را به ایفای این مسئولیت گماشته

است و خود بر آن نظارت دارد.

در نتیجه تعاملات بورس اوراق بهادار

امریکا با هیئت تدوین استانداردهای

بین‌المللی، بی‌شک با تعاملات آن با

هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی متفاوت است.

یکی از هدف‌های بسیار مهم هیئت تدوین استانداردهای

حسابداری مالی در امریکا در دستیابی به ایفای مسئولیت

بورس اوراق بهادار در محافظت و حمایت از سرمایه‌گذاران،

تدوین استانداردهای گزارشگری مالی با کیفیت بالا است.

بورس اوراق بهادار امریکا می‌خواهد همراه با یک سازمان

بین‌المللی متشکل از اعضا و نهادهای بین‌المللی، به هدف

فوق دست یابد و از این طریق تسهیلاتی برای بورس اوراق

بهادار امریکا ایجاد کند.

پرسش مهمی که مطرح می‌شود این است که آیا امریکا

می‌تواند در مدت طولانی به استانداردهای بین‌المللی اتکا

کند؟ البته شایان ذکر است که حرکت امریکا به سمت

استانداردهای بین‌المللی کار ساده‌ای نیست و گاهی نیاز

به تغییر در قوانینی دارد که تغییر آنها چندان ساده نیست.

در نتیجه، پیش از پذیرش اجباری استانداردهای بین‌المللی

حسابداری در امریکا، باید درباره چنین مسایلی گفتگو و راه

حل آن یافته شود. استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی

فرایندی در حال پیشرفت است. همانند استانداردهای امریکا، به

بهبود نیاز دارد و هر دو هیئت با پروژه‌های

چالش برانگیزی در رسیدن به هدف

هماهنگی، مواجه هستند. برخی عقیده

دارند که الزام به تطبیق با استانداردهای

حسابداری امریکایی برای استانداردهای

بین‌المللی حسابداری یک مسئله

انگیزشی است و تا زمانی که این تطبیق

صورت می‌گیرد، انگیزه برای بهبودهای

آینده در حداقل است و سرعت پیشرفت

استانداردهای بین‌المللی، کند خواهد بود.

برخی دیگر اعتقاد دارند که هنوز فاصله

بین استانداردهای امریکایی و بین‌المللی

در زمینه‌های حساس بسیار زیاد است

و تا زمانی که فاصله‌ها از بین نرفته‌اند،

نمی‌توان استانداردهای بین‌المللی را جایگزین استانداردهای

امریکایی کرد.

برآورد زمانی انتقال از استانداردهای

حسابداری و گزارشگری امریکایی به

استانداردهای بین‌المللی

جولای ۲۰۰۷: بورس اوراق بهادار امریکا، پیشنهاد داد الزام

تطبیق برای شرکت‌های خارجی پذیرفته شده در این بورس

حذف شود.

آگوست ۲۰۰۷: بورس اوراق بهادار امریکا، مسئله استفاده از

استانداردهای بین‌المللی را برای شرکت‌های امریکایی پذیرفته

شده در این بورس، مدنظر قرار داد و یک نظرخواهی عمومی را

در به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی یا امریکایی منتشر کرد.

بین ژانویه ۲۰۰۹ تا ۲۰۱۰: اجرای اختیاری و داوطلبانه

استانداردهای بین‌المللی برای شرکتهای امریکایی پذیرفته شده

در بورس اوراق بهادار امریکا.

بین ژانویه ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۵: اجرای اجباری استانداردهای بین‌المللی برای شرکت‌های امریکایی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار امریکا.

شایان ذکر است که حمایت‌های بورس اوراق بهادار امریکا نشان داد که این سازمان به هماهنگی و همگرایی استانداردهای امریکایی و بین‌المللی توجهی ویژه دارد. اما موفقیت در این امر، تنها به همکاری موثر دو هیئت بستگی ندارد، بلکه به همکاری نهادهای قانونگذار دیگر کشورها نیز وابسته است تا با این دو هیئت همکاری کنند و رهنمودها و استانداردهایی مغایر با استانداردهای بین‌المللی تدوین نکنند و در دستیابی به پذیرش این استانداردها گام بردارند.

۲۰۰۵: انتشار برنامه‌ای (با عنوان نقشه راه) توسط بورس اوراق بهادار امریکا که اجرای برنامه فوق تطبیق با استانداردهای حسابداری امریکا را تا سال ۲۰۰۹ موجب می‌شود؛

۲۰۰۶: دو هیئت یادداشت تفاهمی منتشر کردند (MPU)؛ و
۲۰۰۷: بورس اوراق بهادار امریکا هم‌چنان بر طبق برنامه خود در جهت حذف نیاز به تطبیق حرکت می‌کند. در این سال، بورس اوراق بهادار هم پیشنهاد داد که الزام تطبیق در خصوص شرکت‌های خارجی پذیرفته شده در این بورس حذف شود و مجوز آن را صادر کرد، هم‌چنین بیانیه‌ای درباره چرایی اجازه شرکت‌های امریکایی در انتخاب استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی صادر نمود.

وضعیت پذیرش استانداردهای بین‌المللی

حسابداری در کشورهای مختلف

حسابداری و انقلاب دو واژه‌ای هستند که شاید نتوان آن دو را در یک جمله با یکدیگر به کار برد. اما با توجه به گسترش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در سراسر دنیا، می‌توان گفت که این پدیده چیزی کمتر از یک انقلاب نیست.

این استانداردها را اولین بار اتحادیه اروپا، آفریقای جنوبی و استرالیا پذیرفتند. استانداردهای کنونی را بیش از صد کشور از جمله کشور کانادا در مرحله پذیرش قرار داده یا پذیرفته‌اند.

تمامی شرکت‌ها در کانادا تا سال ۲۰۱۱ باید گزارش‌های خود را براساس استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی تهیه و ارائه کنند. شرکت‌های کانادایی از یک مزیت عمده برخوردارند و آن این است که استانداردهای بومی آنان به استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی نزدیک است. هر دوی این استانداردها مبتنی بر اصول هستند که در مقایسه با استانداردهای مبتنی بر قواعد دارای انعطاف پذیری بیشتری است و نیز فضای بیشتری را برای انجام قضاوت حرفه‌ای فراهم می‌آورد. علاوه بر این، چارچوب مفهومی شکل و قالب نتیجه‌گیری نیز دارد.

سیر تکاملی استانداردهای حسابداری

بین‌المللی

۱۹۷۳: شکل‌گیری کارگروه استانداردهای بین‌المللی حسابداری؛

۱۹۹۴: سازمان بین‌المللی بورس اوراق بهادار (IOSCO) بررسی خود را درباره استانداردهای بین‌المللی کامل و نتایج را به هیئت تدوین استانداردهای حسابداری ارسال نمود؛

۱۹۹۴: شکل‌گیری کمیته تفسیر استانداردهای بین‌المللی (SIC)^{۱۸}؛

۱۹۹۹: تغییر ساختار کارگروه استانداردهای حسابداری و تبدیل آن به هیئت استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی؛

فوریه ۲۰۰۲: کمیته تفسیر گزارشگری مالی بین‌المللی (IFRIC)^{۱۹}، مسئولیت تفسیر استانداردهای هیئت گزارشگری مالی بین‌المللی را به عهده گرفت؛

جولای ۲۰۰۲: تصمیم اتحادیه اروپا در به‌کارگیری استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی از سال ۲۰۰۵؛
سپتامبر ۲۰۰۲: توافق دو هیئت به‌منظور همگرایی استانداردها؛

تغییر جهت به سوی استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، به‌طور اساسی تمامی تصمیم‌های مهم هر شرکت از جمله تصمیم‌هایی درباره فناوری اطلاعات، ارزیابی عملکرد، برنامه‌ریزی و انگیزه‌های مرتبط با طرح‌های مزایای کارکنان را تحت تاثیر قرار می‌دهد.

۲۰۰۵: استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی؛ (IFRSs) از سال ۲۰۰۶: تعهد و اعلام چین به همگرایی اساسی با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی؛

۲۰۰۶: اعلام کشورهای کانادا، هند و کره برای به‌کارگیری استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی تا سال ۲۰۱۱؛ و

۲۰۰۷: توافقنامه توکیو در استفاده ژاپن از استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی تا سال ۲۰۱۱.

تغییر جهت به سوی استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، به‌طور اساسی تمامی تصمیم‌های مهم هر شرکت از جمله تصمیم‌هایی درباره فناوری اطلاعات، ارزیابی عملکرد، برنامه‌ریزی و انگیزه‌های مرتبط با طرح‌های مزایای کارکنان را تحت تاثیر قرار می‌دهد.

رویدادهای دیگر کشورها که از سال ۲۰۰۲ تا کنون ادامه دارد عبارتند از:

جولای ۲۰۰۲: تصمیم اتحادیه اروپا در به‌کارگیری



■ کارشناس ارشد حسابداری
■ کارشناس ارشد حسابداری

پانویس‌ها

- 1.Divergence
- 2.Absence
- 3.Institutional Factors
- 4.legal Origin
- 5.Common Low
- 6.Code Low
- 7.Ownership Concentration
- 8.Economic Development
- 9.Importance of Accounting Profession
- 10.Importance of Equity Markets
- 11.Power Distance
- 12.Individualism
- 13.Uncertainty Avoidance
- 14.Professionalism Versus Statutory Control
- 15.Uniformity Versus Flexibility
- 16.Conservatism Versus Optimism
- 17.Secretcy Versus Transparency
- 18.Standard Interpretation Committee
- 19.International Financial Reporting Interpretations Committee(IFRIC)

منابع:

- Barth marry, lang mark, **International Accounting Standards and Accounting quality**, 2005
- Diaconou, P, **Harmonization of the International Accounting System**,2003
- Diaconou, P, **Impact of Globalization on International Accounting Harmonization**, 2004
- Ding yung , jeanjean Thomas , stolowy herve , **why Do National GAAP Differ From IAS : The Rule of Culture**, 2004
- Petreski, M, **The Impact of International Accounting Standards on Firms**, 2006
- Shyam, S. , **Uniform Financial Reporting Standards**, 2007
- Tweedie, D, **Can Global Standards Be Principle Based** , 2007