

بررسی تطبیقی هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در سطح بین‌المللی

چون بر اساس مفهوم دانش- قدرت فوکو، قدرت و دانش نباید جدای از هم مورد مطالعه قرار گیرند و به سهولت قابل تفکیک از یکدیگر نیستند. قدرت نه در کار جلوگیری از دانش، بلکه در راستای ایجاد آن است. فوکو معتقد است که سیستم‌های اعتقادی که مورد پذیرش عموم قرار می‌گیرند، قدرت می‌یابند تا به دانش مشترک تبدیل شوند و تعیین کنند که چه چیزی درست، غلط، عادی یا اشتباه است. فوکو دغدغه فرایند بهنجارسازی، عقلانیسازی، سازماندهی و همگونسازی فرایند جامعه در دوران مدرن را دارد. در عرصه حسابداری ادعا میشود که «دانش» گزارشگری مالی در سطح بین‌المللی به قدرتی جدی تبدیل می‌شود. زیرا اتحادیه اروپا، شرکت‌های بزرگ چند ملیتی و سایر گروه‌های ذینفع آن را به عنوان یک واقعیت می‌پذیرند و معتقدند پذیرش آن موجب بهبود وضعیت موجود می‌شود (مهرانی و ناظمی، ۱۳۸۱). در این مقاله بعد از بیان تاریخچه پیدایش استانداردهای بین‌المللی، ضرورت‌های به کارگیری و مزایای این استانداردها، سعی شده است تا ضمن تشریح محیط اقتصادی، سیستم‌های قانونگذاری و نحوه ارائه استانداردهای حسابداری کشورهای چین، آلمان، ژاپن، مکزیک، بریتانیا، ایران و نیز اتحادیه اروپا، به بررسی برخی تفاوت‌های موجود بین استانداردهای ملی کشورهای مورد بررسی و استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، پرداخته شود. ●

ایمان داداشی
دانشگاه آزاد اسلامی
گروه حسابداری واحد بابل
مهران فضل‌الهی پور نقارچی
کارشناس ارشد حسابداری
دانشگاه علامه طباطبائی

هماهنگ‌سازی استانداردهای ملی با IFRS

به عنوان بخشی از راهبرد هماهنگ‌سازی، استانداردهای بین‌المللی را به گروه‌های زیر تقسیم می‌کنیم:

گروه ۱: استانداردهای بین‌المللی که با توجه به تفاوت اندک یا بدون تفاوت می‌توانند به سرعت یا در آینده نزدیک مورد استفاده قرار گیرند (مانند پیمانکاری، هزینه تامین مالی، موجودی کالا، سود هر سهم).

گروه ۲: استانداردهای بین‌المللی که معادل ملی ندارند (اکتشاف و ارزیابی منابع معدنی، مالیات بر درآمد)

گروه ۳: استانداردهای بین‌المللی که تجدیدنظر شده‌اند (مانند نحوه ارائه صورت‌های مالی، ترکیب‌های تجاری)

گروه ۴: استانداردهای حسابداری که اختلاف قابل توجه با استانداردهای ملی دارند (حسابداری قراردادهای بیمه)

واکنش استانداردهای ملی در برابر استانداردهای بین‌المللی

به طور کلی راهبرد تدوین استانداردهای بین‌المللی و رویکردهایی که برای تغییر استاندارد در سطح ملی وجود دارند، شامل موارد زیر هستند.

■ پذیرش یا فرزندخواندگی (Adoption)

راهبرد پیش‌روی این کشورها همانند کشور کویت است که به کمیته استانداردهای بین‌المللی بپیوندند. پذیرش استانداردهای بین‌المللی به جای استانداردهای ملی باعث کاهش هزینه‌های راه‌اندازی و تدوین سیستم‌های حسابداری شده و هماهنگ‌سازی را منجر می‌شود.

■ پذیرش پس از فرایند تصویب یا گروه (Endorsement)

درج استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی با تعدیل یا بدون تعدیل در استانداردهای ملی یا اطلاق آنها به عنوان استاندارد ملی.

■ همگرایی (Convergence)

تلاش برای نزدیک کردن استانداردهای ملی به استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی و ایجاد امکان مقایسه‌پذیری. در این روش عوامل محیطی هر کشور مانند نسبت‌گرای فرهنگی، زبان‌شناختی، موارد قانونی و مالیاتی مورد توجه قرار می‌گیرند.

■ همگروش (Condorsement)

از ترکیب دو اصطلاح همگرایی و گروش به وجود می‌آید. طبق این رویکرد که آمریکا تا حدودی به آن روی آورده، استانداردگذار برای استانداردهای وضع شده

کنترل می‌کند که بیش از ۲۵ درصد از دارایی‌های ژاپن را تشکیل می‌دهد. روش سازماندهی کسب‌وکار در ژاپن، بیانگر فرهنگ جمع‌گرایی آنهاست. بر خلاف آمریکا، سرمایه‌گذاری در بازار سهام خارجی نسبتاً اندک است. بانک‌ها علاوه بر ارائه اعتبار، بر مقدار بیشتری از سرمایه سهام شرکت‌ها نظارت و کنترل دارند و به خاطر دسترسی به اطلاعات مشتریان فشار کمتری برای افشای اطلاعات وجود دارد.

مکزیک

سیستم حسابداری مکزیکی متأثر از سیستم حسابداری آمریکاست، به گونه‌ای که استانداردهای مکزیکی در بسیاری از موارد مطابق با استانداردهای حسابداری آمریکاست. در مواردی هم که برای آن استاندارد وجود ندارد شرکت‌های مکزیکی از استانداردهای آمریکا استفاده می‌کنند. موارد اختلاف نظیر استفاده از روش خرید و روش تجمیع منافع به هنگام تلفیق و مستهلک کردن سرفق‌لی در ۲۰ سال است. حسابداری مکزیکی در برخی موارد نظیر حسابداری توری در سال‌های ۱۹۸۰ تا ۱۹۹۰ تحت تاثیر حسابداری کشورهای آمریکا لاتین است. یکی از موارد خاص انجام‌شده در حسابداری مکزیکی، تهیه صورت‌های مالی تعدیل شده براساس قدرت خرید است. همچنین مکزیکی بهای جایگزینی جاری را از رویه‌های حسابداری خود خارج کرده است. این کشور به سمت استانداردهای مبتنی بر اصول حرکت کرده و از استانداردهای بین‌المللی نیز بهره برده است. مکزیکی نیز دارای چارچوب مفهومی است که سه بخش تئوری‌های حسابداری، تعاریف مفاهیم صورت‌های مالی و اهداف صورت‌های مالی را پوشش می‌دهد.

ایران

در ایران به موجب قانون، تدوین استانداردهای حسابداری بر عهده سازمان حسابرسی است. این سازمان نیز ابتدا با انتشار رهنمودهای حسابرسی و سپس استانداردهای حسابداری به این وظیفه خود عمل کرده است که حاصل آن، انتشار ۳۲ استاندارد حسابداری و یک چهارچوب مفهومی بوده است. این استانداردها ترجمه‌ای از استانداردهای بین‌المللی بوده که با برخی تعدیلات شکلی همراه شده و در واقع هماهنگ‌سازی با استانداردهای بین‌المللی رعایت شده است (نونهال‌نهر، ۱۳۸۷). به اعتقاد برخی صاحب نظران، ایران در حوزه حسابداری تابع استانداردهای بین‌المللی بوده و هنوز استاندارد مناسبی برای خود با توجه به شرایط محیطی تدوین نکرده است.

نتیجه‌گیری

براساس فلسفه دیالکتیک هگل، تضادها به عنوان منشاء اصلی همه تغییرات محسوب می‌شوند. وی معتقد است که تغییر، جزء لاینفک و اجتناب‌ناپذیر هستی است و حقیقت یا جزئی از آن به واسطه ایجاد ناسازگاری با ساختار اولیه (تز) جنبه متقابل و مخالف آن را ایجاد می‌کند (آنتی تز). سپس دوره‌ای از ناسازگاری‌ها یا تضادها میان این دو روی می‌دهد و واقعیت جدید (سنتز) ایجاد می‌شود. این فرایند به صورت مستمر و هوشمند ادامه می‌یابد. هر تز جدیدی نشان‌دهنده فرایند مستمری از تزهای قبلی است و این کار تا نقطه پایانی ادامه دارد. هگل و ملاصدرا اعتقاد دارند که ناسازگاری‌ها جنبه سطحی و طفیلی ندارند؛ بلکه نقشی اساسی در عالم داشته و اگر ناسازگاری نبود تنوع، تغییر و تکامل جهان تحقق نمی‌یافت. با توجه به این دیدگاه، وجود استانداردهای متفاوت در سطح بین‌المللی اجتناب‌ناپذیر بوده و با ایجاد ناسازگاری‌های جدید سبب رشد و ارتقای این دانش می‌شوند. از طرف دیگر، وجود استانداردهای بین‌المللی موجب ایجاد منفعت برای شرکت‌های چند ملیتی می‌شود. اجتناب از تهیه گزارش‌های چندگانه و راحتی در تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، موجب پیشگیری از وقوع هزینه‌های مضاعف می‌شود. همچنین اختلاف بیان استانداردهای بین‌المللی و ملی، روز به روز کمتر شده و امکان مقایسه میان عملکرد شرکت‌ها در چندین کشور فراهم خواهد شد. استانداردهای بین‌المللی جایگزین مناسبی برای استانداردهای آمریکایی است و انعطاف‌پذیرتر و بی‌طرفانه‌تر از استانداردهای هر کشور دیگری نظیر آمریکاست.

قبلی از همگرایی و برای استانداردهای جدید از رویکرد گروه استفاده می‌کند.

بررسی تطبیقی تجربیات برخی کشورهای جهان در برابر IFRS

چین

بالاترین قدرت دولتی چین در اختیار کنگره است. در سال ۱۹۴۹ همزمان با شکل‌گیری جمهوری خلق چین، دولت سیاست اقتصاد مالکیت عمومی واحد با مدیریت متمرکز و کنترل همه منابع اقتصادی را پذیرفت. تا سال ۱۹۵۶ همه شرکت‌های خصوصی یا به دولت منتقل شدند یا مالکیت جمعی را پذیرفتند که شکست اقتصادی، عاقبت این شرکت‌های دولتی (State-Owned Enterprise) بود. تجدید ساختار این شرکت‌ها به منظور حرکت به سمت اقتصاد بازار سوسیالیستی بخش مهمی از اصلاحات اقتصادی بود. تحت این برنامه شرکت‌های خصوصی، تعاونی و مشارکت خاص با شرکت‌های دولتی وارد رقابت شدند. برای حرکت به سمت برنامه اصلاحات، چین به سرمایه و فناوری نیاز داشت که این امر به پیدایش سیاست درهای باز برای جذب سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی (FDI) منجر شد. این سیاست به اهمیت توسعه بازار سرمایه تاکید می‌کرد. تغییرات اقتصادی انجام شده در یک دهه گذشته، چین را به یکی از سریع‌ترین و توسعه‌یافته‌ترین اقتصادهای جهان تبدیل کرد. در سال‌های اخیر مقررات حسابداری در چین بیشتر تحت تاثیر تمایل این کشور به هماهنگ‌سازی نحوه عمل حسابداری داخلی بوده و هماهنگ‌سازی حسابداری با IFRS با توجه به الزامات اصلاحات اقتصادی انجام شده است.

آلمان

پس از جنگ جهانی دوم، آلمان به بخش‌های تحت اشغال آمریکا، فرانسه، انگلستان و شوروی تقسیم شد. در سال ۱۳۴۹، جمهوری فدرال آلمان در بخش غرب و جمهوری دمکراتیک آلمان به رهبری کمونیست‌ها در بخش تحت اشغال شوروی تشکیل شد. پس از اتحاد مجدد در اکتبر ۱۹۹۰، جمهوری فدرال آلمان تشکیل و برلین پایتخت شد. برخلاف آمریکا، منبع اصلی تامین مالی شرکت‌های آلمانی وام بانکی است. به لحاظ تاریخی، آلمان تاثیر قابل توجهی بر سیستم‌های حسابداری در بسیاری از کشورها به ویژه ژاپن، اتریش، سوئیس داشته است. این کشورها مفاهیم و ایده‌های تدوین شده توسط آلمان را برای تطبیق با شرایط خود تغییر داده‌اند. این امر در پایه فکری آموزش حسابداری و حسابرسی و منابع قانونی متعدد در این کشورها، منعکس می‌شود. به عنوان مثال قانون تجارت در ژاپن بر اساس الگوی قانون تجارت آلمان است. حسابداری در آلمان به شدت تحت تاثیر مالیات است. ارتباط بین حسابداری مالی و مالیات در آلمان به وسیله اصل حاکمیت که بیان می‌کند، صورت‌های مالی مبنای اخذ مالیات هستند، شرح داده می‌شود. برای پیوند بین گزارشگری مالی و مالیات در آلمان دلیل تاریخی وجود دارد. وظیفه حسابداری و نگهداری حساب‌ها در قانون تجارت آلمان در سال ۱۸۶۲ قید شده است. قانون مالیات بر درآمد شرکت‌ها ۱۲ سال بعد در سال ۱۸۷۴ تصویب شده است. هدف اصلی قانون مدرنیزاسیون قوانین حسابداری آلمان، بروز رسانی قوانین حسابداری در راستای IFRS است.

ژاپن

وضع قوانین در ژاپن بر عهده دو شورا بوده که هر یک متشکل از ۴۸۰ و ۲۴۷ عضو است. اعضای مجلس نمایندگان برای یک دوره ۴ ساله انتخاب می‌شوند. اعضای مجلس شورا نیز هر ۳ سال یک‌بار و نیمی از آنها برای یک دوره ۶ ساله انتخاب می‌شوند. ویژگی جالب ساختار مالکیت ژاپنی، وجود گروه‌های صنعتی مانند میتسوبیشی، شرکت تجاری میتسوی و مجموعه بانکی یاسودای است که به عنوان keiretsu شناخته شده و به صورت خانوادگی اداره می‌شدند. پس از پایان جنگ جهانی اول و در آوریل ۱۹۵۲، وزارت صنعت و تجارت بین‌المللی ژاپن به عنوان بخشی از قانون ضد انحصار، مجوز شکل‌گیری کارتل از میان کسب و کارهای کوچک را صادر کرد. ویژگی خاص کسب و کار در ژاپن مالکیت شرکتی است. حدود ۷۰ درصد از سهام در ژاپن تحت مالکیت سهامدارانی چون نهادهای مالی و شرکت‌های دیگر است. keiretsu در حدود بیش از نیمی از ۲۰۰ شرکت مهم در ژاپن را از طریق سهام شرکتی