

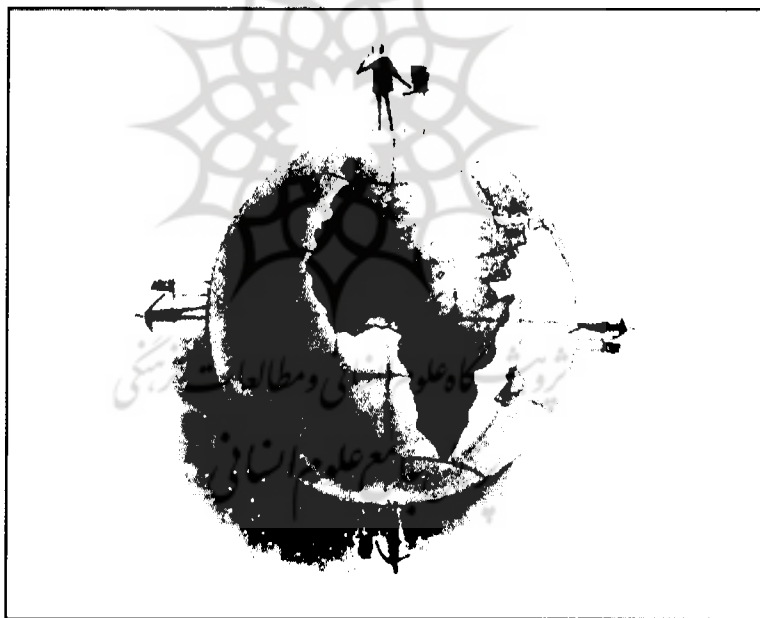
جهانی سازی استانداردهای حسابداری: بایدها و نبایدها

دکترهاشم نیکومرام

بهمن بنی مهد

اعضای هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی کرج

تاریخی در گزارش های مالی است. از این رو، در ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری در چارچوب مفهومی مشترک، محافظه کاری یا احتیاط حذف شده است. همچنین به جای ویژگی قابلیت اتکا از واژه بیان صادقانه استفاده می شود. گزارش دهی دربارۀ وظیفه مباشرت مدیر،



از اهداف گزارشگری مالی حذف و به جای آن بر دیدگاه "سودمندی برای تصمیم گیری"، تاکید شده است. این نوشتار سعی دارد تا مزایا و معایب جهانی سازی استانداردهای حسابداری را، از طریق بیان نظرات موافقان و مخالفان، مورد بررسی قرار دهد.

در دو دهه گذشته، تجارت و سرمایه گذاری بین المللی به ویژه توسط شرکت های آمریکایی، گسترش بسیاری یافته است. این در حالی است که سرمایه گذاری شرکت های خارجی در آمریکا نیز، افزایش یافته و این موضوع باعث ایجاد انگیزه هایی برای یکساخت کردن

استانداردهای حسابداری در سطح بین المللی شده است. در این راستا، هیات تدوین استانداردهای بین المللی و آمریکا، پروژه جدیدی را برای تجدیدنظر در چارچوب مفهومی حسابداری و گزارشگری مالی آغاز کرده اند. هدف این پروژه، تدوین چهارچوب مفهومی مشترک برای گردآوری استانداردهای حسابداری مشترک در سطح بین المللی است. یکی از موضوعات مطرح در این تجدیدنظر، جایگزین کردن هر چه بیشتر ارزش های متعارف به جای بهای تمام شده

عمده خود را از خارج از آن کشور کسب می‌کنند. به عقیده طرفداران رویکرد یکپارچه‌سازی استانداردهای حسابداری، مدیران شرکت‌های مزبور نیازمند اطلاعات مربوط و قابل اتکا برای تصمیم‌گیری در خصوص تخصیص منابع هستند. تخصیص منابع نیز همواره با محدودیت‌هایی نظیر محدودیت‌های زمانی و بودجه‌ای همراه است. لذا به باور آنها، این شرکت‌ها باید تفاوت‌های گزارشگری مالی خود را در اتخاذ تصمیم‌های تخصیص منابع در نظر داشته باشند. همچنین آنها اذعان می‌کنند که جهانی شدن اقتصاد و ظهور سازمان‌ها و اتحادیه‌های جهانی نظیر اتحادیه اروپا، سازمان تجارت جهانی، نفتا و آپک و همچنین روند روبه‌رشد نوآوری‌ها در مبادلات تجاری بین‌المللی، ایجاب می‌کند تا تفاوت‌های استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی میان کشورها برطرف شود.

به نظر موافقان، گسترش و پیچیدگی مبادلات در بازارهای جهانی، موجب پدیدار شدن استانداردهای حسابداری پیچیده است. آنها معتقدند هیات‌های تدوین استانداردهای حسابداری می‌توانند از طریق ایجاد نظام یکپارچه در سطح بین‌المللی، پیچیدگی استانداردهای حسابداری را کاهش و آن را ساده کنند.

آنها ادعا دارند که استانداردهای یکپارچه و ساده حسابداری موجب کاهش هزینه‌های مرتبط با گزارشگری مالی شده و تقاضا برای آن استانداردها را افزایش می‌دهد. در غیاب استانداردهای یکپارچه حسابداری، اگر شرکتی بخواهد از یک بانک خارجی وام بگیرد، باید صورت‌های مالی خود را مجدداً براساس استانداردهای مورد تایید آن بانک تهیه و به تایید حسابرس برساند. این خود باعث می‌شود که هزینه‌های مرتبط با تهیه و ارائه صورت‌های مالی افزایش یابد. همچنین در نظر طرفداران، رویه‌های متفاوت حسابداری در سطح جهان، درک و فهم اطلاعات صورت‌های مالی را کاهش می‌دهد. لذا یکنواختی رویه‌های حسابداری، ریسک مربوط به فهم اطلاعات مالی ناشی از عدم افشای اطلاعات کامل و یکنواخت را کاهش می‌دهد و بر سودمندی تصمیمات می‌افزاید و در نتیجه هزینه سرمایه کاهش می‌یابد. به عقیده آنها، وجود استانداردهای مختلف باعث کاهش کیفیت استانداردها می‌شود، استانداردهای یکپارچه بین‌المللی، فرآیند شناخت و اندازه‌گیری را آسان و

قابلیت مقایسه اطلاعات صورت‌های مالی را در سطح بین‌المللی افزایش می‌دهد. به علاوه باعث تشویق جریان‌های سرمایه‌گذاری بین‌المللی شده و کارایی بازارهای بین‌المللی افزایش می‌یابد. همچنین انتخاب و استفاده از استانداردهای یکنواخت گزارشگری مالی برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس در اتحادیه اروپا، گامی مهم به سوی بازار سرمایه واحد اروپا خواهد بود و پذیرش آن استانداردها توسط کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا باعث خواهد شد که تفاوتی بین اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا و بقیه کشورها وجود نداشته باشد.

در ربع قرن گذشته، هیات استانداردهای حسابداری مالی آمریکا، استانداردهای حسابداری فراوانی را انتشار داده است. اکثر کشورها نیز آن استانداردها را اقتباس کرده و آن را با شرایط محیطی خود انطباق داده‌اند. از اینرو به نظر طرفداران، اولاً بدون تردید هیات استانداردهای حسابداری مالی آمریکا، رهبری بلامنازع تدوین استانداردها را در سطح جهان به عهده دارد و ثانیاً، پذیرش استانداردهای حسابداری خارجی در کشورهای مختلف، بیانگر آن است که یکنواخت‌سازی استانداردهای حسابداری با مشکلی مواجه نیست.

دستگاه استاندارد

اما به عقیده مخالفان، تصمیم استفاده از استانداردهای خارجی توسط برخی از کشورها، بدون توجه به شرایط محیطی موجود در کشورها، اتخاذ شده است. لذا تهیه گزارش‌های قابل مقایسه میان واحدهای تجاری، صنایع و اقتصاد کشورهای مختلف براساس استانداردهای حسابداری یکسان و متحدالشکل امکان‌پذیر نیست. زیرا طبقه‌بندی یکنواخت اطلاعات حسابداری شرکت‌ها و انتشار آن، به محیط فعالیت آنها بستگی دارد. این محیط شامل چارچوب‌های مقرراتی، شرایط اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی است که شرکت در آن فعالیت دارد. مثلاً قواعد تلفیق واحدهای تجاری که در بازار سرمایه آمریکا فعالیت می‌کنند، نتایج معنی‌داری برای شرکت‌های چینی به همراه نخواهد داشت که روابط تجاری و عملیاتی آنها به عوامل سیاسی، اجتماعی و اقتصادی چین وابسته است. به علاوه هرگز دو مبادله یا دو رویداد در دو کشور، مشابه

نخواهد بود. ممکن است درباره مبادلات در کشورهای مختلف، تفسیرهای متفاوتی ارائه شود. بنابراین طبقه‌بندی یکسان حسابداری در مورد آنها بی‌معنی بوده و ممکن است نتایج گمراه‌کننده‌ای را به همراه داشته باشد.

مخالفان در رد رویکرد یکپارچه‌سازی استانداردهای حسابداری، مقایسه حسابداری به‌عنوان زبان تجارت با سایر زبان‌ها را جالب و مفید می‌دانند. آنها می‌گویند، در هر زبان برای به‌کارگیری واژه‌ها در جمله‌بندی‌ها، قواعدی وجود دارد. در زبان انگلیسی گرامر، در عربی صرف و نحو و در زبان فارسی دستور زبان، چگونگی استفاده از واژه‌ها را مشخص می‌کند. در حسابداری نیز چنین قواعدی وجود دارد که مشخص می‌کند اطلاعات چگونه باید تهیه شود. هدف از صحبت کردن و نوشتن در هر زبانی، انتقال مفاهیمی به مخاطبان و تاثیرگذاری بر آنهاست. در حسابداری نیز با به‌کارگیری قواعد معین، اطلاعاتی را گردآوری، گزارش و آنها را توضیح می‌دهیم، با این هدف که بر استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی و تصمیم‌گیری‌های آنها تاثیر بگذاریم.

بنابراین به باور مخالفان، تجربه ظهور و افول زبان اسپرانتو برای حسابداری مفید است. اسپرانتو در سال ۱۸۸۷ به‌عنوان زبانی بین‌المللی در نظر گرفته شد تا مشکلات ارتباطی میان ملل مختلف را حل کند، اما اجرای آن ناکام ماند. زبان‌ها سرشار از معانی و واژه‌هایی هستند که به‌طور پیوسته وارد زبان می‌شوند و تکامل می‌یابند. این تکامل از پایین به بالا است. یعنی تکامل زبان از استفاده‌کنندگان زبان ناشی می‌شود و نه از بالا به پایین توسط فرهنگ‌نویسان و کارشناسان زبان. تکامل زبان اسپرانتو به شکست انجامید، زیرا ترویج‌کنندگان آن در یکپارچه‌سازی جهانی آن، به ماهیت بنیادی و اساسی تکامل زبان توجه‌ای نداشتند که همانا تکامل از پایین به بالا است، به نظر مخالفان، ایجاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی و هماهنگی آن با استانداردهای حسابداری آمریکا، می‌تواند به مثابه تکرار اشتباهات زبان اسپرانتو باشد زیرا آن براساس رویکرد بالا به پایین بنا نهاده شده است.

اهداف گزارشگری مالی آمریکا بر سودمندی برای تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری تاکید دارد. در آمریکا، سودمندی برای تصمیم‌گیری، خواه از طریق خرید،

نگهداری و یا فروش سهام، به‌عنوان هدف اصلی گزارشگری مالی تحت لوای حسابداری ارزش‌های متعارف، ترغیب و ترویج می‌شود. از سال ۱۹۳۳ که قوانین امنیت فدرال آمریکا تصویب شد، قوانین مزبور برحسبنداری از سرمایه‌گذاران و برپایه دیدگاه سرمایه‌داری تدوین شده‌اند. در این کشور، اگر قیمت سهام سقوط کند، آنگاه سرمایه‌گذاران می‌توانند علیه شرکت‌ها و حساب‌برسان اقامه دعوی کنند. اما در انگلستان و اکثر کشورهای که قانون بورس اوراق بهادار و قانون شرکت‌های آنان مشابه انگلستان است، ارائه اطلاعات درباره مباشرت و پاسخگویی مدیران، هدف اصلی گزارشگری مالی است. اگر در انگلستان، به موجب قانون، سرمایه‌گذاران شرکت‌های زیان‌ده می‌توانند به دلیل زیان، علیه مدیران شرکت اقامه دعوی کنند. در اینجا، تفاوت‌های اساسی بین دو کشور مشاهده می‌شود که به نظر دارای زبان و سیستم اقتصادی و فرهنگی مشابه‌ای هستند. حال چگونه می‌توان الگوی حسابداری یکسانی برای تمام دنیا تدوین و پیاده کرد؟

یکپارچه‌سازی استانداردهای حسابداری به اندازه و بزرگی شرکت‌ها توجه‌ای ندارد. استانداردهای حسابداری برای شرکت‌های بزرگ دارای انحصار بازار و شرکت‌های کوچک دارای توان رقابتی پایین، یکسان در نظر گرفته می‌شود. هزینه استفاده از استانداردهای یکنواخت حسابداری برای شرکت‌های کوچک می‌تواند بیش از منافع آن باشد. همچنین ممکن است، پذیرش آن استانداردها برای جامعه و اقتصاد کشورها، پیامدهای اقتصادی و اجتماعی نامطلوبی داشته باشد. از این‌رو به نظر می‌رسد استانداردهای حسابداری متحدالشکل برای اکثر شرکت‌هایی که فقط عضو بورس اوراق بهادار کشور خود هستند و فعالیت جهانی ندارند، پیامدهای مطلوبی به همراه نداشته باشد.

ارزش‌های متعارف، مستلزم قضاوت مدیر است و توان اجتناب‌ناپذیری برای دستکاری آن وجود داشته و قابلیت اتکای آن پایین است. اگر چه استفاده از ارزش‌های متعارف، مربوط بودن اطلاعات حسابداری را افزایش می‌دهد، اما به نظر می‌رسد قابلیت اتکا، تاییدپذیری و قابلیت حسابرسی را کاهش می‌دهد. چگونه می‌توان اظهار نظر حسابرسی را در زمینه ارقامی ارزیابی کرد که با قضاوت مدیران به دست

آمده است. حذف محافظه کاری و روی آوردن به ارزش های متعارف، این انگیزه را در مدیران به وجود می آورد تا آنها در برآوردهای ارقام حسابداری به طور جانبدارانه عمل کرده و بی طرفی را رعایت نکنند. بنابراین اکثر ارزیابی های برآوردی، قابلیت اثبات و تایید را نخواهند داشت.

یک مجموعه تنها از استانداردهای جهانی، رقابتی را به همراه نخواهد داشت. اگر استاندارد برای مقایسه در مقابل استانداردهای جهانی وجود نداشته باشند، چگونه می توان مطمئن شد که مدل اندازه گیری در استانداردهای جهانی درست است، در حالی که همه درها به سوی تجربه سایر کشورها بسته است؟ در غیاب این مقایسه، چگونه می توان استدلال کرد که استانداردهای جهانی، هزینه سرمایه را کاهش خواهد داد، مبادلات بین المللی را سهل تر خواهد کرد یا منجر به یک بازار سرمایه واحد در اتحادیه اروپا خواهد شد؟

فرآیندهای استانداردگذاری همواره یک فرآیند سیاسی است و دولت ها بیشترین دخالت را در تدوین استانداردهای حسابداری داشته اند. از سویی ممکن است فقدان رقابت در تدوین استانداردهای جهانی، فشارهای سیاسی در تدوین استانداردهای جهانی را افزایش دهد و موجب تنزل کیفیت آنها شود.

به باور مخالفان، امکان ناپذیری مجموعه ای از استانداردهای حسابداری یکنواخت، به مثابه یک موهبت و نعمت است. زیرا مبادلات و رقابت فعال در یک کشور، پرسش ها و مسایلی را در حسابداری به وجود می آورند، این مسائل موجب ایجاد سیستم های گزارشگری مالی سودمند و در نتیجه رشد حسابداری خواهد شد. عدم پذیرش استانداردهای جهانی، عزت نفس و منزلت حرفه را برای حسابداران هر کشور حفظ خواهد کرد و این خود موجب توسعه حرفه در کشورهای مختلف می شود.

حسابداری که می توان به گونه ای آن را زبان تلقی کرد، در یک میثاق و عرف اجتماعی تدوین و توسعه یافته است. قانونگذاران حسابداری هر کشور در مقابل دولت و استفاده کنندگان و اجتماع خود مسئولیت دارند. احتمالاً قانونگذاری حسابداری در سطح جهان، باعث می شود تا قانونگذاران از موکل های خود دور باشند و نسبت به آنها، مسئولیت و پاسخگویی کمتری داشته باشند. همچنین

تغییرات در قوانین جهانی حسابداری باید در لایه های چندگانه به مذاکره گذاشته شود که عبور از آن لایه ها بسیار مشکل است.

یکنواخت سازی استانداردهای حسابداری در سطح بین المللی، مزایا و معایب متفاوتی دارد. اما به نظر می رسد معایب آن بیشتر از مزایای آن است. زیرا اولاً یکپارچه سازی استانداردهای حسابداری براساس رویکرد قیاسی - دستوری است. به عبارت دیگر، استانداردهای یکپارچه حسابداری آن چه که باید باشد را بیان می کنند. ممکن است میان آنچه که هست و آنچه که باید باشد، تفاوت وجود داشته باشد. در شرایط ایده آل، استانداردهای توسعه یافته حسابداری، باید آن چه هست و آن چه که باید باشد را توأمأ در برگیرنده. ثانیاً فارغ از تفاوت های فرهنگی، اجتماعی و سیاسی، تفاوت میان محیط اقتصادی آمریکا و سایر نقاط دنیا کاملاً مشهود است. در آمریکا، تامین مالی از طریق بازار سرمایه انجام می شود و مجامع حرفه ای حسابداری، نقش با اهمیتی در تدوین استانداردهای حسابداری دارند. تفکیک مدیریت از مالکیت به طور کامل انجام شده است. اما در سایر کشورها به ویژه کشورهای در حال توسعه، مدیریت به طور محتوایی از مالکیت جدا نیست. بازار سرمایه عمدتاً توسعه نیافته و تامین مالی از طریق استقراض از سیستم بانکی انجام می شود. قوانین و مقررات بر استانداردهای حسابداری مقدم هستند و مجامع حرفه ای نقش کمی در تدوین استانداردهای حسابداری دارند، در عوض نقش دولت در سیاست گذاری حسابداری پررنگ تر است.

به نظر می آید تدوین استانداردهای یکپارچه حسابداری بیشتر به نفع شرکت های چند ملیتی آمریکایی و جامعه سرمایه داری آمریکا باشد تا به نفع سایر کشورها. فشار شرکت های چند ملیتی و جامعه سرمایه گذاران آمریکا بر کمیسیون بورس اوراق بهادار آن کشور، علت اصلی یکپارچه سازی استانداردهای حسابداری در سطح دنیا است. در این پروژه به دلیل نقش رهبری هیات استانداردهای حسابداری مالی آمریکا در اجرای سیستم یکپارچه استانداردهای بین المللی، سعی بر آن است تا استانداردهای مذکور در راستای استانداردهای آمریکا

سیستم

انبار و کنترل موجودی

- چندین انبار و محل استقرار
- کنترل دریافت کالا (کیفی و فنی)
- کنترل بچ و تاریخ انقضا
- کنترل ابزار و اقلام چند بار مصرف
- نقل و انتقال اطلاعات انبار فیزیکی
- صدور حواله بر اساس درخت محصول
- روشهای قیمت گذاری متعدد
- انجام عملیات انبارگردانی
- تحلیل ABC

طراحی مبتنی بر تحلیل صحیح نیازها



نرم افزاری سی . اس . دی
موسسه کنترل و طرح سیستمها

دفتر فروش: (۱۰ خط) ۸۸۸۲ ۴۸ ۱۲

دفتر مدیریت: تلفکس ۸۸۸۳ ۶۹ ۹۸

۸۸۸۴ ۶۵ ۹۳

Email: CSD_Company@yahoo.com

تدوین شود. اگر این گونه باشد که هست، جریان سرمایه گذاری به اقتصاد آمریکا سرازیر خواهد شد. اما این موضوع پیامدهای اقتصادی و اجتماعی استانداردهای حسابداری را برای سایر کشورها به ویژه کشورهای در حال توسعه افزایش می دهد. بنابراین تدوین استانداردهای مذکور، نسخه پیچیده شده نظام سرمایه داری آمریکا برای نفوذ و رهبری فرآیند استاندارد گذاری در سطح دنیا بوده و نتایج آن به نفع آمریکا است.

استانداردهای حسابداری همانند نرم افزارهای رایانه ای نیستند که در سطح جهان، بتوان بطور یکسان و به راحتی از آنها استفاده کرد. تدوین برخی از استانداردهای حسابداری مثلاً بیانیه استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۳۳ با عنوان ابزارهای مالی سالها طول کشیده است. حال چگونه می توان استانداردهای بین المللی و یکپارچه در سطح دنیا را آن هم به شکلی ساده، تدوین کرد. گذشت زمان نشان خواهد داد، آنچه که ساده است همواره صحیح نیست و آنچه که صحیح است، همواره ساده نیست.

1- Conceptual Framework-Joint Project of IASB and FASB, Latest Revision: 28 February 2006, www.fasb.org/project/conceptual_framework.shtml.

2- Fearnley Stella and Sunder Shyam, The Headlong Rush to Global Standard, **Financial Times**, Thursday 27 October 2005.

3- Fearnley Stella and Sunder Shyam, Global Reporting Standards: The Esperanto of Accounting, www.som.yale.edu/faculty/Sunder/research.html, 11 April 2006.

4- Smith Lawrence, The FASB's Effort Toward Simplification, www.fasb.org/articles&reports/February 2005.

5- Schroder G.Richard, Clark W.Mytle, Cathey M.Jack, **Financial Accounting Theory and Analysis**, John Wiley & Sons, 2001, PP 184-199.

6- Watts Ross, Conservatism in accounting, Part 1: Explanation and Implications, **Accounting Horizons**, September 2003, PP 207-221.