

تحلیلی بر فرآیند هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری و نقد‌گرایش به آن در ایران



علی اکبر نونهال‌نهر

عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی بستان‌آباد

چکیده

به وقوع می‌پیوندد؛ ولی اندازه‌گیری دقیق و قابل قبول این منافع و هزینه‌ها و عواقب اقتصادی آن، در حال حاضر امکان‌پذیر به نظر نمی‌رسد.

در این مقاله، ابتدا علل و ضرورت استانداردگذاری در حسابداری و سپس فرآیند هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. تدوین‌کنندگان استانداردها در ایران نیز از رویکرد هماهنگ‌سازی استانداردها پیروی نموده‌اند که با توجه به اوضاع خاص حاکم بر ایران، ادامه همیشگی این رویه مناسب به نظر نمی‌رسد.

واژه‌های کلیدی

استانداردهای حسابداری، هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری، استانداردهای بین‌المللی حسابداری، هیات

استانداردهای حسابداری روش‌های عملی اجرای حسابداری مالی می‌باشند. هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری فرآیندی است که سعی در شناسایی و رفع مغایرات حسابداری (مالی) موجود در کشورها و جوامع مختلف دارد؛ این اقدام در حال حاضر توسط هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) از طریق تدوین استانداردهای حسابداری قابل بکارگیری در سطح بین‌المللی صورت می‌گیرد. فرآیند هماهنگ‌سازی استانداردها توسط بسیاری از صاحب‌نظران حسابداری مورد حمایت و توسط بسیاری از اندیشمندان این دانش مورد انتقادات تندی قرار گرفته است. هماهنگ‌سازی استانداردها فرآیندی سیاسی می‌باشد و در صورتی که منافع حاصل از آن بیشتر از هزینه‌ها و عواقب اقتصادی آن باشد،

تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری، استانداردهای ملی حسابداری.

مقدمه

«حسابداری، فرایند شناسایی، اندازه‌گیری و نیز گزارش اطلاعات اقتصادی درباره یک واحد تجاری به نحوی است که استفاده‌کنندگان را در امر تصمیم‌گیری منطقی و نیز اعمال قضاوت‌های آگاهانه یاری دهد» (AAA، ۱۹۶۶). تعریف فوق از حسابداری، در واقع اولین تعریفی از حسابداری بود که استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری را مورد توجه قرار داد. امروزه پس از گذشت چندین دهه از ارائه تعریف فوق، دیگر مفید بودن اطلاعات حاصل از سیستم حسابداری برای استفاده‌کنندگان آنها (در راستای تصمیم‌گیری و پاسخگویی) مورد توافق همگانی بوده و هیچگونه اختلافی در این مورد وجود ندارد؛ ولی سوالی که مطرح می‌شود، آن است که اطلاعات مفید، چه اطلاعاتی هستند؟ هر نوع اطلاعاتی می‌تواند مفید واقع گردد؟ این امر در هنگام تدوین هر نوع چارچوب نظری برای حسابداری مورد توجه و تاکید قرار گرفته و در گزارش مذکور (ASOBAT)^۱ در بیانیه شماره ۴ هیات اصول حسابداری (APB#4) و گزارش تروبلاد^۲ و نهایتاً در بیانیه شماره ۲ هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی (SFAC#2) کاملاً مورد بحث واقع شده است. در بیانیه اخیر (SFAC#2) دویژگی اصلی اطلاعات مفید و موثر، مربوط بودن^۳ و قابل اعتماد بودن^۴ ذکر شده است. اطلاعات مربوط، به اطلاعاتی اطلاق می‌شود که بتوانند در تصمیم‌گیری‌ها موثر واقع شوند و اطلاعاتی قابل اعتماد می‌باشند که قابل تایید^۵ بوده، به طور منصفانه^۶ ارائه شده باشند و بی‌طرفانه^۷ تهیه شده باشند.

هر واحد تجاری، در هر جامعه‌ای که فعالیت می‌کند باید در اطلاعاتی که تهیه می‌کند و در اختیار استفاده‌کنندگان (ذی‌نفعان) می‌گذارد، ویژگی‌های فوق را مورد تأکید قرار دهد. علاوه بر این، اطلاعات تهیه شده باید قابلیت مقایسه (هم در بین واحدهای تجاری و هم در میان ادوار مالی مختلف در یک سازمان) نیز داشته باشند. در این راستا، یعنی تأمین ویژگی‌های فوق، جوامع مختلف اقدام به تدوین استانداردهایی نموده‌اند. در واقع، استانداردهای حسابداری روش‌هایی می‌باشند که شرکت‌ها باید در گزارشگری مالی خود از آنها پیروی نمایند. به عبارت دیگر، ارایه منصفانه (مطلوب) صورت‌های مالی اساسی در

صورتی می‌باشد که با رعایت استانداردهای حسابداری تهیه شده باشند. از دیدگاهی دیگر، استانداردهای حسابداری مهمترین عامل و ویژگی مشترک حسابداری و حسابرسی می‌باشد، زیرا استانداردهای حسابداری معیار حسابرس در اظهارنظر نسبت به منصفانه بودن صورت‌های مالی اساسی می‌باشد. عوامل متعددی در تدوین استانداردهای حسابداری موثر می‌باشند که عبارتند از اوضاع اقتصادی، شرایط سیاسی و تئوری‌های حسابداری (شباهنگ، ۱۳۸۱). به اعتقاد بریستون، هر کشوری مشخصه‌های سیاسی، اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی خاص خودش را دارد و به احتمال زیاد، هدف‌ها و نیز نیازهای اطلاعاتی مدیران اقتصادی هر کشور نسبت به کشورهای دیگر متفاوت می‌باشد؛ بنابراین هر کشور باید تشویق شود تا به جای تقلید از ساختار و مشخصات نظام‌های اطلاعاتی، سیستم متناسب با نیازهای خودش را طراحی و اجرا نماید. برخی از کشورها از قبیل امریکا، انگلستان و کانادا توانسته‌اند استانداردهای متناسب با نیازهای خودشان را تدوین نمایند، ولی بسیاری از کشورها نیز توانسته‌اند به این مهم دست یابند و بنابراین، سعی در رفع نیاز خود از سایر طرق برآمده‌اند (زیرا وجود استانداردها امری انکارناپذیر می‌باشد) یکی از این روش‌ها، استفاده از استانداردهای حسابداری تدوین شده توسط هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۸ می‌باشد. به این امر، یعنی استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری «هماهنگ‌سازی»^۹ استانداردهای حسابداری» اطلاق می‌شود. در کشور ما نیز مسئولیت تدوین استانداردهای حسابداری بر عهده سازمان حسابرسی می‌باشد. این سازمان نیز از سال‌های پیش اقدام به ایفای مسئولیت حساس خویش (با توجه به اوضاع و شرایط خاص حاکم بر ایران) نموده است که نتایج این تحقیقات و مطالعات، ابتدا در قالب رهنمودهای حسابداری و سپس با عنوان استانداردهای حسابداری منتشر و تا پایان سال ۱۳۸۶، تعداد ۳۰ استاندارد و یک چهارچوب مفهومی ارائه شده است و پیش‌نویس چند استاندارد نیز آماده آرایه می‌باشد. کمیته تدوین استانداردها در ایران در انجام مسئولیت خود در واقع به رویکرد هماهنگ‌سازی استانداردها متوسل شده و از استانداردهای تدوین شده توسط IASB اقتباس می‌نماید. به عبارت دیگر، استانداردهای حسابداری ایران ترجمه‌ای از استانداردهای بین‌المللی حسابداری می‌باشند که در ابتدا، برخی تعدیلات شکلی در راستای به اصطلاح بومی‌سازی در آنها اعمال

شدیدی دامنگیر حرفه حسابداری گردید. در همین سال‌ها بود که کنگره آمریکا با تصویب قانونی، کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (SEC) را تاسیس کرد و این کمیسیون را مسئول نظارت بر نحوه اجرای قوانین تصویب شده پس از بروز بحران ۱۹۲۹^{۱۱} و نیز مسئول تدوین سیاست‌های حسابداری نمود؛ زیرا در آن زمان اعتقاد بر این بود که نبود ثبات رویه و یکنواختی در اعمال روش‌های حسابداری و عدم قابلیت مقایسه اطلاعات مالی شرکت‌ها و عدم افشای روش‌های مورد استفاده توسط شرکت‌ها؛ علل اصلی بحران در حسابداری می‌باشند.

از سویی دیگر در صورت عدم وجود استانداردهای حسابداری مناسب، معیاری جهت اظهار نظر و تشخیص ارایه منصفانه (مطلوب) صورت‌های مالی اساسی وجود نخواهد داشت؛ همچنین این استانداردها مانع از توانایی مدیریت در هموارسازی و مدیریت سود و سایر ارقام صورت‌های مالی اساسی خواهند شد.

پیشینه استانداردگذاری در حسابداری

همانطور که در بخش قبلی ارائه گردید، به منظور ایجاد یکنواختی در اعمال روش‌های حسابداری و قابلیت مقایسه در اطلاعات مالی ارایه شده توسط شرکت‌های سهامی و نیز الزام شرکت‌ها به افشای روش‌های مورد استفاده و سایر عوامل، کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا مسئول تدوین اصول و استانداردهای لازم الاجرا گردید. این کمیسیون در نهایت و پس از بحث‌های فراوان، وظیفه استانداردگذاری در حسابداری را در سال ۱۹۳۶ به حرفه حسابداری تفویض نمود. این وظیفه ابتدا به کمیته رویه‌های حسابداری^{۱۱} محول شد و سپس در سال ۱۹۵۹، این مسئولیت به هیات تدوین اصول حسابداری^{۱۲} محول شد. هیات مذکور تا سال ۱۹۷۳ اقدام به انتشار چندین اظهار نظر^{۱۳} و چند بیانیه^{۱۴} نمود (پوریانسنب و مهرانی، ۱۳۷۵). این هیئت نیز در سال ۱۹۷۳ جای خود را به هیات تعیین استانداردهای حسابداری مالی^{۱۵} داد. هیات اخیر، این مسئولیت را تا به امروز بر عهده داشته است (البته این سیر تاریخی در آمریکا می‌باشد و این اقدام در سایر کشورها از جمله انگلیس، کانادا و... دارای مسیری متفاوت بوده است). «هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری» نیز در سال ۱۹۷۳ توسط انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری کشورهای آمریکا، انگلیس، کانادا، استرالیا، فرانسه، آلمان، ژاپن، مکزیک، هلند و ایرلند تأسیس گردید. در حال حاضر، اعضای هیات شامل ۱۳۸

شده بود که اکثر این تعدیلات نیز در سال‌های اخیر حذف شده‌اند. در این مقاله، سعی شده که ابتدا علل و ضرورت استانداردگذاری در حسابداری و خلاصه‌ای از پیشینه این امر در جهان بحث شود و سپس، فرآیند هماهنگ‌سازی استانداردها و مزایا و معایب آن بررسی گردد و در نهایت، به تحلیل و نقد گرایش به رویکرد هماهنگ‌سازی استانداردها در ایران پرداخته شود. در انتهای مقاله نیز تلاش گردیده است تا پیشنهاداتی در ارتباط با اصلاح و بهسازی روش استانداردگذاری در ایران و در راستای تدوین استانداردهای متناسب با شرایط و اوضاع و احوال خاص ایران ارائه شوند.

علل و ضرورت استانداردگذاری در حسابداری

با نگاهی به پیشینه حسابداری می‌توان دریافت که حسابداری در گذشته، در واقع حسابداری مدیریت بوده است، زیرا همه شرکت‌ها (واحدهای تجاری) توسط مالکان آنها که همان مدیران شرکت نیز بودند اداره می‌شدند و همین مالکان (مدیران)، مهمترین استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری به‌شمار می‌آمدند. شواهد موجود بیانگر این امر می‌باشد که حسابداری در آن زمان در ایفای نقش خود، کاملاً موفق بوده است (هندریکسن و ون بردا، ۱۹۹۲)؛ ولی وقوع انقلاب صنعتی و رشد روز افزون سازمان‌های تجاری - تولیدی باعث گردید تا مدیریت شرکت‌ها از مالکیت آنها تفکیک گردد. از این تاریخ بود که شرکت‌های سهامی نیز به وجود آمدند.

پس از این رویداد، وظیفه حسابداران خطیر و حساس گردید، زیرا هم باید اطلاعاتی را درباره مباشرت مدیریت ارائه می‌نمودند و هم اطلاعاتی را برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی سرمایه‌گذاران منطقی منتشر می‌کردند. تا قبل از سال ۱۹۲۹، هیچ روش یا رویه یکنواختی برای ارایه گزارش‌ها و اطلاعات اقتصادی توسط شرکت‌ها وجود نداشت و هر شرکت بنا به خواست و اهداف مدیریت، گزارش‌های خود (که عمدتاً گزارش سود بودند) را دستکاری و ارایه می‌نمود. بدین سبب، این اطلاعات چندان صحیح و قابل اعتماد نبود. این امر، در نهایت (به گفته برخی از صاحب‌نظران) منجر به بروز بحران اقتصادی بی‌سابقه بازار نیویورک در تاریخ ۲۹ اکتبر سال ۱۹۲۹ پنجمین سیاه آمریکا) گردید که در آن شب حدود ۱۵ میلیارد دلار زیان به سهامداران تحمیل شد و عواقب اقتصادی بسیاری به بار آمد که هنوز هم آثار آنها باقی مانده است (هندریکسن و ون‌بردا، ۱۹۹۲). پس از این واقعه هولناک، انتقادات بسیار

و امکان‌ناپذیر می‌باشد. در بخش‌های بعدی، با بیان برخی موانع و معایب این امر، این عقیده و نظر مورد تحلیل و بررسی قرار خواهد گرفت.

موانع هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری

جهت تدوین استانداردهای حسابداری، سه عامل نقش اصلی و اساسی دارند که عبارتند از اوضاع اقتصادی، شرایط سیاسی و تئوری حسابداری. هر کشور و جامعه‌ای، دارای اوضاع اقتصادی و شرایط سیاسی متفاوتی می‌باشد. بسیاری از کشورهای جهان نیز در این زمینه، دارای تئوری مشخصی نیستند. در ادبیات حسابداری، مشکلاتی در راستای هماهنگ‌سازی مطرح می‌باشد که از جمله آن جمله می‌توان به موارد زیر اشاره نمود (صالح‌نژاد، ۱۳۷۶):

۱- وصول مالیات در همه کشورها یکی از بزرگترین منابع تقاضا برای خدمات حسابداری است و بخاطر اینکه سیستم‌های وصول مالیات در سطح بین‌المللی از کشوری به کشور دیگر متفاوت است، بنابراین نمی‌توان انتظار برقراری یک سیستم واحد مالیاتی را در سطح جهان داشت.

۲- خطی‌مشی‌های حسابداری، معمولاً جهت دستیابی به هدف‌های سیاسی و یا اقتصادی متناسب با سیستم اقتصادی و سیاسی کشورها تدوین می‌شوند. امید بسیار ضعیفی جهت برقراری یک سیستم اقتصادی و سیاسی واحد در سطح بین‌المللی وجود دارد.

۳- برخی از موانع برای اجرای فرآیند هماهنگ‌سازی توسط خود حسابداران و انجمن‌های حرفه‌ای آنان ایجاد می‌شود. مانند برگزاری امتحاناتی از حسابداران خارجی در برخی کشورها.

۴- نبود خط مشی صریح و روشنی برای تشویق هماهنگ‌سازی که این امر ناشی از عدم وجود تئوری خاص برای هماهنگ‌سازی در ادبیات حسابداری می‌باشد. چنین تئوری باید یک خطی‌مشی عملی را در جهت اجرای هماهنگ‌سازی فراهم نماید.

ویلسون در مقاله‌ای که در سال ۱۹۶۹ منتشر نمود، در ارتباط با هماهنگ‌سازی استانداردها بیان می‌دارد که «هماهنگ‌سازی برخلاف استانداردسازی، بر رفع مغایرات دیدگاه‌های مختلف تاکید دارد». ولی می‌توان بیان داشت که این گفته نمی‌تواند کاملاً منطقی و عملی باشد، چراکه اصولاً دیدگاه‌های موجود در هر جامعه‌ای از عوامل فرهنگی، سیاسی، اجتماعی، اقتصادی و مبانی نظری خاصی نشأت می‌گیرند که در هر جامعه‌ای متفاوت می‌باشند. براساس

سازمان حرفه‌ای از ۱۱۲ کشور جهان می‌باشد. این هیات اقدام به تدوین و انتشار استانداردهای حسابداری به منظور بکارگیری در سطح بین‌المللی و در راستای ایجاد و افزایش قابلیت مقایسه اطلاعات در سطح بین‌المللی نموده است. به گفته رئیس این هیات، در سپتامبر سال ۲۰۰۵ حدود ۱۰۰ کشور جهان استانداردهای بین‌المللی را پذیرفته و یا بکارگیری آنرا مجاز دانسته‌اند. کشور ایران نیز یکی از کشورهای می‌باشد که مبادرت به اقتباس و ترجمه و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری و حسابرسی نموده است.

هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری

پس از اینکه در اقتصاد جهانی بحث‌هایی از قبیل بین‌المللی شدن بازارها، سرمایه‌گذاری‌های بین‌المللی و ضرورت الحاق کشورها به بازارهای جهانی مطرح گردید، شرکت‌هایی با سطح فعالیت بین‌المللی بوجود آمدند؛ پس از این امر، مساله هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری به منظور افزایش قابلیت مقایسه صورت‌های مالی شرکت‌های بین‌المللی مطرح شد. هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری فرآیندی است که براساس آن، تفاوت‌های حسابداری با اهمیت و موثر بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان خارجی شناسایی و مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد و در صورتی که منافع حاصل از هماهنگ‌سازی بیشتر از هزینه‌های آن باشد؛ این امر به وقوع می‌پیوندد (صالح‌نژاد، ۱۳۷۶).

به منظور دستیابی به فرآیند هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری، «هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری» که در بدو تشکیل یک کمیته بود، در سال ۱۹۷۳ تشکیل گردید. در واقع، در حال حاضر منظور از هماهنگ‌سازی استانداردها، بکارگیری استانداردهای منتشر شده از سوی این هیات می‌باشد. تاکنون، دیدگاه‌های متعددی درباره مزایای هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در سطح بین‌المللی ارائه شده است که مرکز ثقل این دیدگاه‌ها، تئوری فرهنگ آزاد^{۱۶} می‌باشد؛ بر این اساس، تمام استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در تمام کشورها دارای نیازهای یکسانی هستند (!) و معاملات اقتصادی را می‌توان برحسب واژه‌های حسابداری در هر شرایطی و با استفاده از روش‌های مشابهی اندازه‌گیری کرد (مهرانی و نساظمی، ۱۳۸۶). به نظر می‌رسد که هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در سطح بین‌المللی، امری آرمانی

انعطاف‌پذیری، محافظه‌کاری در برابر خوش‌بینی و پنهان‌کاری در مقابل آشکارسازی تاثیر می‌گذارد و به همین جهت، استانداردهای حسابداری در برخی از کشورها در متن قانون (توسط نهادهای دولتی)، در بعضی دیگر از کشورها توسط نهادهای حرفه‌ای و با پشتیبانی قانون و در پاره‌ای دیگر صرفاً توسط انجمن‌های حرفه‌ای تدوین شده‌اند (تقفی، ۱۳۷۱) و سایر کشورهایی هم که امکان و توانایی تدوین استانداردهای حسابداری را ندارند، معمولاً استانداردهای سایر کشورها و عمدتاً استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IAS) را پذیرفته و بکار می‌گیرند.

مسئولیت استانداردگذاری در ایران بر طبق اساسنامه سازمان حسابرسی برعهده این نهاد حرفه‌ای وابسته به دولت قرار دارد. مسئولیت سازمان حسابرسی با توجه به اوضاع و احوال خاص حاکم بر ایران امری دشوار و بسیار خطیر می‌باشد. سازمان حسابرسی در تدوین استانداردها در واقع رویکرد هماهنگ‌سازی استانداردها را در پیش گرفته و به جای تلاش در راستای تدوین استانداردهای متناسب با شرایط ایران، به ترجمه و اقتباس کامل از استانداردهای بین‌المللی حسابداری روی آورده است. این سازمان در راستای بومی‌سازی استانداردها در ابتدا اندک تغییراتی (شکلی و نه ماهوی) در آنها اعمال کرده بود که این تغییرات در سال‌های اخیر از طریق تجدید نظر و رایحه مجدد استانداردهای تدوین شده، حذف گردیده است.^{۱۸} در این بخش از مقاله، به‌طور خلاصه به تحلیل و نقد بکارگیری و پیروی از این رویکرد در ایران پرداخته می‌شود.

همان‌گونه که بیان شد، استانداردهای حسابداری با توجه به سه عامل تئوری حسابداری، اوضاع اقتصادی و شرایط سیاسی تدوین می‌شوند (شباهنگ، ۱۳۸۱). استانداردهای بین‌المللی حسابداری توسط کشورهای تدوین شده‌اند که از لحاظ اقتصادی، تورم حاکم بر آنها دارای نرخ کمتر از ۲ درصد می‌باشد، اقتصاد آنها اقتصادی خصوصی است که نقش دولت در آن بسیار کم‌رنگ می‌باشد؛ از لحاظ سیاسی نیز سرمایه‌گذاران فعال در بازارهای آنان افرادی تا حدودی منطقی هستند که تحت برخی از شرایط، واکنش‌های منطقی آنها قابل پیش‌بینی می‌باشد، مخاطبین صورت‌های مالی نیز در اتخاذ تصمیمات منطقی خود و نیز اعمال قضاوت‌های خود به اطلاعات مالی توجهی خاص دارند و از لحاظ تئوری نیز آنها برای خود دارای تئوری محکم و پایدار و با سابقه‌ای می‌باشند. حال این در حالی است که در مقایسه‌ای تطبیقی مشخص می‌شود که

نظریه محدودیت‌های محیطی، حسابداری محصول محیط آن است و نه آن چه که باید باشد. تفاوت‌های اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی میان کشورها منجر به سیستم‌های حسابداری متفاوتی می‌شود و هماهنگ‌سازی به تلاش بی‌ثمری تبدیل می‌گردد (مهرانی و ناظمی، ۱۳۸۶). ویلسون در بیان دیدگاه خود، چگونگی رفع مغایرات در دیدگاه‌های مختلف را مشخص نکرده است.

نکته مهم دیگر اینکه، هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در واقع تغییر و تعدیل استانداردهای محلی به نفع استانداردهای سایر کشورها می‌باشد و زمانی صورت می‌گیرد که منافع حاصل از آن، بیشتر از هزینه‌ها و عواقب اقتصادی نامطلوب آن باشد.

هوو^{۱۹} با انتقاد از هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری، چنین می‌نویسد که اهداف حسابداری هر کشور در حال توسعه، باید به‌طور جداگانه و دقیق تعیین شود. علاوه بر این، این اهداف نباید توسط هیات بین‌المللی تدوین استانداردهای حسابداری (IASB)، انجمن حسابداری آمریکا (AAA) و یا سازمان ملل تدوین و تبیین شوند. برای مثال، این اهداف باید توسط مردم کشورهای در حال توسعه و براساس شرایط قانونی، اقتصادی و اجتماعی حاکم بر آنها و مطابق با درک و دریافت مردم از واقعیت‌های اقتصادی و زیربنایی کسب و کار و تجارت هر کشور تبیین و تدوین شوند. در واقع، طرفداران بین‌المللی کردن رویه‌های حسابداری نمی‌توانند این مشکل را حل نمایند و تنها خود ملت‌های کشورهای در حال توسعه قادرند و باید روش‌های اصلاح وضع موجود را بیابند (محمدزاده نوین، ۱۳۷۱). همچنین، بنا به اعتقاد بندیو و دیگران (۱۹۹۸)، استانداردهای حسابداری مشترک (بین‌المللی) معمولاً از سوی (و برای استفاده) کشورهای توسعه یافته طراحی شده است و در عین حال، در کشورهای در حال توسعه مورد استفاده قرار می‌گیرد. بنابراین، اعمال این چنین استانداردهایی نمی‌تواند نیازهای آنان را برآورده سازد (مهرانی و ناظمی، ۱۳۸۶).

تحلیل و نقد گرایش به هماهنگ‌سازی استانداردها در ایران همان‌طور که در بخش‌های قبلی مقاله اشاره گردید، نیاز به استانداردگذاری در حسابداری امری اجتناب‌ناپذیر می‌باشد. ساختار اجتماعی و فرهنگی هر کشور دارای ارزش‌هایی است که بر ارزش‌های حسابداری همانند کنترل حرفه‌ای در مقابل کنترل قانونی، یکنواختی در مقابل

استفاده‌کننده اصلی از صورت‌های مالی و اطلاعات مالی در نظر گرفته شود. این در حالی است که در مورد اخیر، در استانداردهای ایران تناقضی وجود دارد. بدین ترتیب که در چارچوب نظری استانداردهای حسابداری ایران، تنها سرمایه‌گذاران به‌عنوان استفاده‌کنندگان اصلی از صورت‌های مالی مطرح شده‌اند؛ ولی با تاملی بر خود استانداردهای حسابداری، به نظر می‌رسد که عمدتاً سعی در تهیه اطلاعات مورد نیاز دولت (عمدتاً در راستای افزایش مالیات) شده است.

از سوی دیگر، تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری در ایران در توجیه‌گرایش به هماهنگ‌سازی استانداردها، نیاز به تهیه اطلاعات مالی قابل مقایسه و قابل استفاده در سطح بین‌المللی و ضرورت الحاق به بازارهای جهانی و سازمان تجارت جهانی^{۲۰} (WTO) را مطرح می‌نمایند. در اینجا سوالی که مطرح می‌شود آن است که شرکت‌های ایرانی بر فرض الحاق به بازارهای جهانی، چقدر توانایی رقابت را خواهند داشت و در حال حاضر، چه تعداد از شرکت‌های ایرانی در سطح بین‌المللی فعالیت می‌کنند که تامین نیاز آنان تا این حد مورد تاکید قرار می‌گیرد. با در نظر گرفتن این عوامل، آیا باز هم منافع حاصل از هماهنگ‌سازی در مقایسه با هزینه‌ها و عواقب اقتصادی نامطلوب آن و نیز سایر عواقب ناشی از هماهنگ‌سازی (عواقب اجتماعی، فرهنگی، سیاسی و...) توجیه‌پذیر می‌باشد؟ آیا در حال حاضر اقدامی در راستای تدوین استانداردهای متناسب با شرایط خاص ایران انجام می‌گیرد و یا در نظر است که در آینده‌ای نزدیک انجام گیرد؟ در همین راستا، توجه به این نکته نیز ضروری می‌باشد که حسابداری نوین و نظام‌مند در ایران سابقه چندانی ندارد و انتظار این که کشور ما در مدت زمانی اندک بتواند استانداردهای کاملاً بومی تدوین نماید؛ چندان منصفانه به نظر نمی‌رسد.

نتیجه‌گیری

هدف اصلی دانش حسابداری در هر جامعه، تهیه اطلاعات مفید (عمدتاً اطلاعات مالی) برای استفاده‌کنندگان از این اطلاعات می‌باشد. اطلاعات مفید به اطلاعاتی اطلاق می‌شود که مربوط و موثر در تصمیم‌گیری‌ها و قابل اعتماد و نیز قابل مقایسه باشد. در همین راستا، وجود قوانین و رویه‌های یکنواخت در حسابداری الزامی است. قوانین و رویه‌هایی که به همین منظور تدوین می‌شوند، استانداردهای حسابداری نام دارد. بکارگیری و اعمال یکنواخت

تقریباً هیچیک از عوامل و شرایط فوق‌الذکر، در ایران مصداق عینی ندارند. برای مثال، اقتصاد ایران اقتصادی عمدتاً دولتی می‌باشد که اکثر واحدهای عمده تجاری توسط دولت کنترل می‌شوند، اقتصاد ایران دارای تورمی بسیار حاد بوده و تصمیمات سرمایه‌گذاران عمدتاً مقلدانه و احساسی می‌باشد^{۱۹}. دولت حاکم دولتی اسلامی و نظام بانکی نیز نظام بانکداری اسلامی بدون ربا می‌باشد. اغلب در جوامع دارای حاکمیت مذهبی، عقاید حاکم بر قواعد کسب و کار نیز تاثیر می‌گذارد و مذهب، عامل مهمی در مقابل هرگونه تغییرات محسوب می‌شود.

از طرفی در اکثر کشورهای توسعه یافته جهان، عامل تورم مهار شده است (یا بسیار اندک می‌باشد) و براین اساس، پارادیم پذیرفته شده برای آنها همان بهای تمام شده تاریخی می‌باشد و این امر چون برای آنها مشکل ساز نیست، هیچ نقدی ندارد. این در حالی می‌باشد که در کشورهای دارای تورم حاد مانند ایران، حسابداری مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی کاملاً اشتباه و ناکار و غیرواقعی می‌باشد. همان گونه که بروز بحران تورم در دهه ۷۰ در کشورهای آمریکا منجر به این گردید تا آنها اقدام به طراحی و الزام بکارگیری حسابداری تورمی در راستای تهیه اطلاعات صحیح و مفید نمایند؛ پس از مهار بحران مزبور، استفاده از حسابداری تورمی اختیاری گردید.

در نظام اقتصادی اسلام، ربا کاملاً حرام می‌باشد؛ ولی در کشورهای غیرمسلمان که استانداردهای بین‌المللی حسابداری تحت تاثیر فرهنگ و آیین و عقاید این کشورها تدوین می‌شوند، بهره پایه و ستون اقتصاد می‌باشد. از این رو، اعمال و بکارگیری استانداردهای حسابداری بین‌المللی در جوامع اسلامی بعید و غیرممکن و حتی نامناسب به نظر می‌رسد. در نظام اقتصادی اسلام، باید بر عقود اسلامی از قبیل مضاربه، جعاله، مشارکت و... تاکید گردد (گنابادی، ۱۳۷۲)، که متأسفانه در نظام حسابداری فعلی حاکم بر ایران که تحت تاثیر تفکرات و روش‌های جوامع غیرمسلمان (و عمدتاً غربی) می‌باشد؛ هیچیک از موارد یاد شده مشاهده نمی‌شوند. همانطور که قبلاً نیز بیان شد، هدف دانش حسابداری تهیه اطلاعات مفید برای استفاده‌کنندگان می‌باشد؛ ولی با توجه به توضیحات ارایه شده فوق، انتظار مفید بودن اطلاعات مالی تهیه شده براساس استانداردهای حسابداری فعلی در ایران، دشوار و به دور از واقعیت به نظر می‌رسد. بیان شد که نظام اقتصادی فعلی ایران نظامی دولتی است. بنابراین چنین به نظر می‌رسد که دولت باید به‌عنوان

استانداردهای حسابداری، منجر به ارائه منصفانه (مطلوب) صورت‌های مالی اساسی می‌شود تدوین استانداردها در حسابداری، متأثر از اوضاع اقتصادی، شرایط سیاسی و تئوری حسابداری می‌باشد. ماهیت پیچیده دانش حسابداری از یک سو و تاثیر تغییر ارزش‌های اجتماعی بر ارزش‌های حسابداری از سوی دیگر، کار پژوهشگران و استانداردها را مشکل و خطرناک می‌سازد.

در این مقاله، هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری مورد بررسی و تحلیل قرار گرفته و نتایجی به شرح زیر حاصل گردیده است:

۱- هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری، فرآیندی سیاسی است که طی آن اختلافات حسابداری با اهمیت و موثر بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان خارجی شناسایی و مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد و در صورتی که منافع حاصل از هماهنگ‌سازی، بیشتر از هزینه‌ها و عواقب اقتصادی و اجتماعی، فرهنگی و سیاسی نامطلوب آن باشد؛ این امر به وقوع خواهد پیوست.

۲- در توجیه فرآیند هماهنگ‌سازی بیان می‌شود که هماهنگ‌سازی استانداردها باعث افزایش قابلیت مقایسه اطلاعات مالی و تفسیر بهتر آنها در سطح بین‌المللی می‌شود و این امر می‌تواند منجر به بین‌المللی شدن بازارهای سرمایه، جذب سرمایه‌های خارجی و بین‌المللی شدن برخی واحدهای تجاری موفق گردد.

۳- هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در سطح بین‌المللی به‌طور قطع امری امکان‌ناپذیر می‌باشد؛ زیرا عواملی از قبیل نظام‌های مالیاتی متفاوت و اوضاع اقتصادی و شرایط سیاسی گوناگون حاکم بر کشورها و وجود برخی قوانین و مقررات در برخی از کشورها و نهایتاً نبود یک تئوری مستحکم هماهنگ‌سازی در ادبیات حسابداری، مانع از تحقق این امر می‌شوند. این در حالی است که حل و فصل تمامی این موارد نیز کاملاً بعید به نظر می‌رسد.

۴- لازم است هر کشوری (مخصوصاً کشورهای در حال توسعه) با توجه به ساختار اقتصادی و اجتماعی و سیاسی و فرهنگی حاکم، مبانی نظری و استانداردهای حسابداری مناسب خود را تدوین نماید.

۵- اهمیت تدوین استانداردهای خاص و مناسب و مستحکم حسابداری برای هر کشور به اندازه‌ای می‌باشد که باید نسبت به فزونی منافع بر هزینه‌های این امر بی‌تفاوت بود؛ زیرا در غیر این صورت، اطلاعات تهیه شده جهت استفاده‌کنندگان داخلی نامربوط و غیر قابل اعتماد خواهد

بود (البته در بلندمدت، منافع حاصل نیز افزایش می‌یابند). تدوین‌کنندگان استانداردها در ایران نیز به فرایند هماهنگ‌سازی کامل استانداردهای حسابداری گرویده‌اند که این امر، به شرح زیر نقد می‌شود:

۱- شرایط اقتصادی، سیاسی و اجتماعی حاکم بر ایران، کاملاً متفاوت با شرایط حاکم بر کشورهای تدوین‌کننده استانداردهای بین‌المللی می‌باشد.

۲- استانداردهای بین‌المللی در ایران را می‌توان به فیلم‌های خارجی تشبیه کرد که در ایران نمایش داده می‌شوند، ولی هیچ سنخیتی با جامعه ایران و فرهنگ و رسوم مردم ایران ندارند و فقط برخی نکات مثبت آنها قابل برداشت می‌باشد.

۳- بکارگیری استانداردهای بین‌المللی در ایران که مبتنی بر اصل بهای تمام شده تاریخی می‌باشد، با توجه به تورم حاد حاکم بر اقتصاد ایران، باعث می‌شود که اطلاعات حسابداری تهیه و ارائه شده چندان مربوط و قابل اعتماد نباشند.

۴- اقتصاد ایران، اقتصادی دولتی است، سرمایه‌گذاران بازارهای سرمایه نیز سرمایه‌گذاران نه چندان با تجربه و منطقی (مقلدان و احساسی) می‌باشند. بنابراین، توصیه می‌شود که دولت، اعتباردهندگان و سرمایه‌گذاران به‌عنوان استفاده‌کنندگان اصلی از اطلاعات مالی تلقی گردند.

۵- نظام اقتصادی اسلام، نظامی کاملاً عادلانه، مستحکم و از هر لحاظ تکمیل می‌باشد. در این نظام، اعتقاد بر این است که باید منافع اجتماعی بر منافع شخصی ترجیح داده شوند و در عین حال، منافع شخصی نیز کنار گذاشته نمی‌شوند. در این نظام، بهره حرام می‌باشد و عقودی از قبیل اجاره، جعاله، مضاربه و مشارکت تنظیم و توصیه شده‌اند. بکارگیری این نظام در کلیه کشورهای اسلامی از جمله ایران، الزامی و ضروری می‌باشد. در این راستا، و برخی از کشورهای مسلمان اقدامات جدی و قابل تقدیری انجام داده‌اند.

۶- باید همه نیروهای علمی و متخصص و متعهد کشور باید دست در دست یکدیگر و به‌صورت متعهدانه (نه برحسب وظیفه) سعی در نیل به استانداردها و نظام اقتصادی و حسابداری متناسب با کشور اسلامی و بزرگ ایران نمایند و در این راه مقدس، از هیچ تلاشی فروگذاری نکنند.

این مقاله، با نیت و هدف اینکه نیازهای واقعی جامعه حسابداری کشور را بررسی و آرایه نماید به رشته تحریر در آمده و اعتقاد بر این است که باید تا زمانی که تمامی مشکلات مطرح شده حل و فصل نشده‌اند و نیز نیازی‌های واقعی جامعه حسابداری ایران کاملاً مرتفع نگردیده‌اند،

مصرا نه به تلاش ادامه داده و در این راه همه سختی ها به جان خریده شوند و به امید چنین روزی، به حمایت جدی از تلاش های صادقانه پرداخته شود.

پی نوشت ها:

بررسی های حسابداری، سال چهارم، شماره ۱۴ و ۱۵، زمستان ۱۳۷۴ و بهار ۱۳۷۵.

۳- ثقفی، علی، "مبانی نظری استانداردهای حسابداری برای واحدهای انتفاعی" فصلنامه بررسی های حسابداری سال اول، شماره ۱، تابستان ۱۳۷۱.

۴- دل واله، "همان سازی جهانی و استقرار استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی"، (مکزیک ۲۰۰۵)، ترجمه حمیدرضا علمشاهی، فصلنامه حسابرس شماره ۳، صص ۴۴-۴۹.

۵- داعی، رضا و سعید فلاح پور، "مالیه رفتاری، رویکردی متفاوت در حوزه مالی" فصلنامه تحقیقات مالی شماره ۱۸، پاییز و زمستان ۱۳۸۳، صص ۷۷-۱۰۶.

۶- رودرینگر و کرایک "بررسی هماهنگ سازی حسابداری در سطح بین المللی با استفاده از دیدگاه های دیالکتیک هگل، هم ریختی و دانش قدرت فوکو"، ترجمه دکتر ساسان مهرانی و امین ناظمی، مجله حسابدار، شماره ۱۸۷، مهرماه ۱۳۸۶، صص ۳۵-۴۴.

۷- شهابنگ، رضا، "نظری حسابداری"، سازمان حسابرسی، مرکز تحقیقات حسابداری و حسابرسی، جلد اول، ۱۳۸۱.

۸- صالح نژاد، سید حسن، «هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری»، فصلنامه بررسی های حسابداری، سال پنجم، شماره ۱۸ و ۱۹، زمستان ۱۳۷۵ و بهار ۱۳۷۶.

۹- کمیته فنی سازمان حسابرسی، "استانداردهای حسابداری"، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۶۰، چاپ اول، ۱۳۸۲.

۱۰- گناپادی، محمود، «تکنیک های تامین مالی در اسلام و استانداردهای حسابداری»، فصلنامه بررسی های حسابداری، سال اول، شماره ۳ بهار ۱۳۷۲.

۱۱- محمدزاده نوین، عادل، ترجمه رضاعلی رویایی "آیا استانداردهای مناسب حسابداری برای ایران دست یافتنی است؟"، فصلنامه بررسی های حسابداری، سال اول، شماره ۱، تابستان ۱۳۷۱.

۱۲- مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، "مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی، سازمان حسابرسی"، نشریه شماره ۱۱۳، چاپ دوم، دی ۱۳۸۳.

13- Hary, Mike & keer, Fred. "Financial Accounting Theory & standards", Prentice-Hall International, 1983.

14- Hendriksen, Eldon S. & F.Van Breda. "Accounting Theory", Richard Irwin, (1992).

15- Imhoff, E. and J. Thomas, "Economic consequences of Accounting standards: The Lease Disclosure Rule change", Journal of Accounting & Economics, 10, 1998, pp.277-310.

16- R.K. Mautz and Hussein A. Sharaf. "The philosophy of Auditing", American Accounting Association, 1961.

17- Riahi- Belkaoui, Ahmed. "Accounting Theory", (2000), Business Press.

1- A Statement of Basic Accounting Theory(ASOBAT)

2- True Blood Report

3- Relevance

4- Reliability

5- Verifiable

6- Faithfulness

7- Neutrality

8- International Accounting Standards Board (IASB)

9- Harmonization

۱۰- قانون "حقیقت در اوراق بهادار" مصوب ۱۹۳۳ و قانون "مبدانه اوراق بهادار" مصوب ۱۹۳۴ سایر قوانین مصوب.

11- Committee on Accounting Procedure (CAP)

12- Accounting Principles Board (APB)

13- APB Opinion

14- APB Statement

15- Financial Accounting Standards Board (FASB)

16- Free Culture Theory

17- Hove

۱۸- اگرچه در این ارتباط، مدیر تدوین استانداردهای حسابداری (بزرگ اصل، ۱۳۸۵) بیان می کند که به رغم اینکه رویکرد استانداردهای ملی ایران در جهت [ترجمه و اقتباس از] استانداردهای بین المللی است، اما در ایران مطابق با نیاز، استانداردهای بین المللی تعدیل (مثل استاندارد شماره ۲ با عنوان صورت جریان وجوه نقد و به استاندارد شماره ۲۶ با عنوان فعالیت های کشاورزی) و در پاره ای موارد استانداردهای جدید وضع شده است (مثل استاندارد شماره ۲۸ عنوان فعالیت های بیمه عمومی).

۱۹- برای کسب اطلاعات بیشتر در زمینه واکنش های متفاوت سرمایه گذاران در بازارهای اوراق بهادار و علل روانشناختی آنها به منبع راعی و فلاح پور ۱۳۸۳ رجوع شود.

20- World Trade Organization (WTO)

منابع و مآخذ:

۱- بزرگ اصل، موسی، "فرایند تدوین استانداردهای حسابداری مالی و تفاوت استانداردهای ملی با بین المللی"، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۴۸، تیر ۱۳۸۱.

۲- بزرگ اصل، موسی، "هماهنگ سازی مبانی گزارشگری مالی"، فصلنامه حسابرس، سال اول، شماره ۱، زمستان ۱۳۷۷، پوریانس، امیر، مهرانی، ساسان، "مسائل و مشکلات اجرایی هدف های گزارشگری مالی"، فصلنامه