

حسابداری بین‌المللی: نقش و جایگاه آن

دکتر محسن خوش‌طینت
عضو هیات علمی دانشگاه علامه طباطبائی

مقدمه

حسابداری بین‌المللی شاخه‌ای از اقتصاد کاربردی است که اطلاعاتی درباره رویدادهای مالی و تجاری برای استفاده‌کنندگان فراهم می‌کند. وجه تمایز حسابداری بین‌المللی در ارائه اطلاعاتی درباره یک موسسه چندملیتی با عملیات و مبادلات خارجی است و با استفاده‌کنندگانی متفاوت از استفاده‌کنندگان بومی مواجه می‌باشد. تفاوت‌های در فرهنگ، عملیات تجاری، سیاست، مقررات حقوقی، ارزش پول، نرخ مبادلات ارزی، نرخ تورم، ریسک‌های تجاری و دستورالعمل‌های مالیاتی از جمله مواردی است که در تصمیم‌گیری‌های مربوط به سرمایه‌گذاری‌ها باید مورد توجه قرار گیرد. از سوی دیگر، درک صورتهای مالی و موارد افشای آن بدون اطلاع از ضوابط و اصول حسابداری بین‌المللی و فرهنگ تجاری امکان‌پذیر نیست.

امروزه بیشتر موضوعات مورد علاقه در حسابداری ناشی از ابعاد بین‌المللی آن است. رشد انفجاری معاملات فرامرزی و افزایش سریع شرکتهای علاقه‌مند به سرمایه‌گذاری در بازارهای بین‌المللی، باعث ایجاد مشکلات زیادی شده است. برای آشنایی با حسابداری بین‌المللی باید از سه دیدگاه اندازه‌گیری^۱، افشاء^۲ و حسابرسی^۳ به مقوله حسابداری توجه کرد. (چوی و همکاران، ۱۹۹۹).

اندازه‌گیری عبارت از فرایند تعیین، دسته‌بندی و مقدار فعالیت اقتصادی یا مبادلات است و در این راستا، هدف سیستم حسابداری فراهم کردن اطلاعات برای سهولت اندازه‌گیری اقتصادی توسط استفاده‌کنندگان می‌باشد.

افشاء فرایندی است که بر اساس آن اندازه‌گیری‌های حسابداری به افرادی منتقل شود که آنها را مورد استفاده قرار می‌دهند. موضوع افشاء در برگزیده افشای اطلاعات حسابداری برای استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی و درون‌سازمانی است و مواردی از قبیل اینکه چه موضوعاتی، چه وقت و چگونه افشاء می‌شود و چه کسانی باید در این سطح دقت داشته باشند را شامل می‌شود.

حسابرسی نیز فرایندی است که حساب‌برسان در آن کفایت سیستمهای کنترلی و مالی و صحت ثبت سوابق و مدارک مالی را آزمون، بررسی و تأیید می‌نمایند. در برخی کشورها (مثل ایالات متحده) توجه حساب‌برسان معطوف به تأیید صورتهای مالی می‌باشد که وضعیت مالی شرکت را بنحو منصفانه نشان می‌دهد و نتیجه عملیات در آن بر اساس اصول پذیرفته شده و متداول حسابداری تنظیم شده است. در سایر کشورها (مثل فرانسه) در حسابرسی بر تأیید روبه‌ها و ثبتهای انجام شده توسط شرکت و بر انطباق آن با قوانین تأکید می‌شود.

با توجه به پیشرفت و ترقی بازار سرمایه و حرکت آن به سمت جهانی شدن حسابرسی بین‌المللی اهمیت خاصی می‌یابد. مروری بر فعالیتهای تأمین مالی بین‌المللی

در فاصله سالهای ۱۹۹۳ تا ۱۹۹۷ نشان می‌دهد که سرمایه سهامداران بین‌المللی در بازار سرمایه برخی کشورهای جهان از رشد چشمگیر و دو برابر برخوردار بوده است. (نیروفرانک، ۱۹۸۰).

بنابراین، در شرکتهای دارای فعالیتهای تامین مالی بین‌المللی یا دارای رقبای تجاری خارجی باید صورتهای مالی به گونه‌ای اندازه‌گیری، افشاء و حسابرسی شود تا نیازهای اطلاعاتی کلیه استفاده‌کنندگان برآورده گردد. برای روشن شدن موضوع، فرض می‌کنیم شرکت آلفا در کشور ایران به ثبت رسیده و دارای سرمایه‌گذاری خارجی می‌باشد. در این شرایط برای یک سرمایه‌گذار یا شریک تجاری خارجی، جهت استفاده موثر از اطلاعات مندرج در گزارش سالانه شرکت آلفا سوالات مختلفی مطرح می‌شود. پرسشهایی از قبیل اینکه، از چه رویه‌های حسابداری در این شرکت استفاده شده است؟ آیا اگر صورتهای مالی بر اساس مجموعه‌ای متفاوت از اصول و رویه‌های حسابداری تجدید ارائه شود، بیشتر قابل استفاده و مفید نخواهند بود؟ شرکت آلفا چه نوع اطلاعاتی را افشاء نکرده که ممکن است در صورتهای مالی سایر کشورها یافت شود؟ چگونه می‌توان از شرکت آلفا به لحاظ افشای احتمالا محدود برای جبران خسارات غرامت گرفت؟ آیا گزارش حسابرسان، سطح کیفی حسابرسی را معلوم و مشخص می‌کند؟ چه استانداردهای حسابرسی مورد استفاده قرار گرفته است؟ آیا آنها قابل قبول می‌باشد؟ آیا نظر حسابرس در ایران درست مانند نظر حسابرس کشور ثالث در رابطه با صورتهای مالی مورد استفاده می‌باشد؟ شرکت آلفا چگونه ارزش اوراق بهادار قابل دادوستد را محاسبه می‌کند؟ آیا این روش با روش حسابداری مورد استفاده در مورد صورتهای مالی کشور ثالث مشابه است؟

همچنین صورتهای مالی شرکت آلفا، موضوعات مالیاتی و مدیریتی بسیاری را با ابعاد بین‌المللی مطرح می‌سازد. سئوالاتی از قبیل اینکه، مبادلات خارجی با چه ابزارهای مالی محاسبه می‌شود؟ چه موضوعاتی به موارد افشای اطلاعات صورتهای مالی مربوط می‌شود؟ آیا گزارش مالی این اقلام، اطلاعات مفیدی را به مدیران جهت

مدیریت و ساماندهی رویدادهای مالی در این زمینه ارائه می‌کند؟ آیا هزینه مالیات شرکت آلفا فقط شامل مالیاتهای داخلی کشور ایران است؟ انجام تجارت خارجی توسط شرکت آلفا چه پیامد و نتایج مالیاتی برای آن در بردارد؟ بنابراین صورتهای مالی شرکت آلفا باید بتواند به وضوح پاسخگوی سؤالات هر استفاده کننده غیربومی باشد.

توسعه و طبقه‌بندی

حسابداری چرا و چگونه توسعه می‌یابد؟ پاسخ آن سؤال را باید در توسعه جستجو کرد. اگر بتوان علل توسعه حسابداری را مشخص کرد شاید بتوان تاثیر یا جهت و نرخ تغییر آن را نیز پیش‌بینی نمود. بنابراین، با شناخت عوامل موثر بر توسعه حسابداری می‌توان دریافت که چرا حسابداری یک ملت خاص ویژگی‌های همان ملت را دارد زیرا حسابداری در محیط خود به تفاوت‌های فرهنگی، اقتصادی، قانونی و سیاسی پاسخ می‌گوید و سیستمهای متفاوتی ایجاد می‌کند، هماهنگونه که محیطهای مشابه، سیستمهای مشابه ایجاد می‌کند.

تنوع و توسعه سیستمها موجب ارتقای اهمیت طبقه‌بندی شده است. در پاسخ این سؤال که چرا باید به طبقه‌بندی (مقایسه) ملی یا محلی در سیستمهای حسابداری علاقه‌مند باشیم؟ باید گفت که طبقه‌بندی سیستمهای حسابداری کمک می‌کند تا درباره تفاوت‌های سیستمها و اینکه چگونه سیستمها در طی زمان از یکدیگر جدا و به همدیگر نزدیک می‌شوند بررسی‌های لازم به عمل آید. طبقه‌بندی، معیارها و مشخصه‌هایی را نشان می‌دهد که هر گروه از کشورها را از گروه دیگر متمایز می‌سازد. برخی از فواید عملی طبقه‌بندی به شرح زیر است:

۱- کشورهای یک گروه خاص در شرایط یا روشهای مشابه، واکنش یکسان نشان می‌دهند. در این راستا، کشورهای کم‌تجربه از تجربیات کشورهای دیگر در همان گروه استفاده می‌کنند بعنوان مثال، استانداردهای تدوین شده در کانادا و آمریکا نشانگر آن است که بیانیه‌های خاص حسابداری در موارد عمومی عمدتاً مشابه است.

۲- الگوهای ارائه شده برای طبقه‌بندی سیستم حسابداری کشورها، خود موجب می‌شود تا به اختلافهای موجود پی‌برد و کوشش‌هایی در سطح جهانی و منطقه‌ای برای رفع این تفاوتها بکار بست. تدوین استانداردهای بین‌المللی را می‌توان از جمله این اقدامات تلقی کرد.

۳- کشورها اغلب در طول زمان از الگوی ثابتی پیروی می‌کنند، برخی از آنها بعد از تدوین استانداردها به لحاظ توسعه کشور در ابعاد گوناگون، مجدداً الگوسازی می‌کنند. کشور چین و تعدادی از کشورهای اروپای شرقی بعد از تغییرات در ساختار اقتصادی و سیاسی، اقداماتی در این مورد به عمل آورده‌اند.

عوامل توسعه در حسابداری

همان‌طور که اشاره شد، فعالیتها و استانداردهای حسابداری هر ملتی نتیجه عکس‌العمل پیچیده ناشی از عوامل اقتصادی، تاریخی، فرهنگی و سازمانی آن است. بعید است که ترکیب این عوامل در دو کشور یکسان باشد. وجود تنوع و اختلاف از عواملی است که در سطح ملی بر توسعه حسابداری تأثیر می‌گذارد و متقابلاً به تشریح تنوع حسابداری در کشورها کمک می‌کنند. طبق تحقیقات انجام شده هشت عامل موثر در توسعه حسابداری شناخته شده است:

۱- نظام حقوقی^۱: قوانین رفتار انسانها را تنظیم می‌کند. نظام حقوقی تعیین‌کننده واکنش افراد و ارتباط آنان با مقررات هر کشوری است. قوانین، مجموعه‌ای از نیازهای اجتماعی می‌باشد که مورد قبول همگان است. رویه‌ها و استانداردهای حسابداری جزء مقرراتی است که در هر کشور به تصویب می‌رسد و به مرور زمان بر اساس آئین‌نامه‌ها، توسعه می‌یابد.

۲- منابع مالی^۲: در کشورهای دارای بازار سرمایه قوی مانند ایالات متحده و بریتانیا، هدف حسابداری تأکید بر اداره مطلوب مدیریت منابع مالی و قابلیت سوددهی

شرکت‌ها می‌باشد و همواره اطلاعاتی جهت سرمایه‌گذاران در رابطه با تضمین جریان نقدی آتی همراه با ریسک مرتبط با آن افشاء می‌کند. اصولاً افشای اطلاعات بطور گسترده بر مالکیت عمده تمرکز دارد مثلاً در برخی جوامع مانند آلمان که بانکها منبع اصلی تامین مالی به شمار می‌رود افشای اطلاعات متناسب با نیاز بانکها و موسسات مالی صورت می‌گیرد.

۳- مالیات: در بیشتر کشورها، مانند آلمان و سوئد قوانین مالیاتی استاندارد های حسابداری را تحت تاثیر قرار می‌دهد. زیرا شرکتها باید هزینه‌ها و درآمدهای خود را به منظور اهداف مالیاتی ثبت کنند. در کشورهای دیگر مانند هلند، حسابداری مالیاتی و مالی جدا هستند و اساساً سود مشمول مالیات متفاوت از سود حسابداری است که بر مبنای قوانین مالیاتی تعدیل شده است. البته حتی در کشورهایی که حسابداری مالیاتی و مالی جدا هستند، گاهی اوقات قانون مالیات‌ها نیز شرکت‌ها را ملزم به کاربرد رویه‌های معین حسابداری می‌کند. ارزیابی موجودی مواد و کالا به روش اولین صادره از آخرین وارده^۱ در ایالات متحده نمونه‌ای از این قوانین است.

۴- ابعاد سیاسی و اقتصادی^۲: عقاید حسابداری و پیشرفت فن‌آوری اصولاً بر اثر گسترش امور تجاری و بازرگانی تکامل می‌یابد. دفترداری دوطرفه ابتدا در سده ۱۴۰۰ در ایتالیا شروع و بتدریج بعد از رنسانس در اروپا گسترش یافت. بریتانیا مفاهیم حسابداری را به تمام متسعمرات خود صادر کرد. ایالات متحده، سبک حسابداری نظارتی را برای ژاپن بعد از جنگ جهانی دوم وضع کرد. امروزه، کشورهای اروپای شرقی، دیدگاههای مشترک و متفاوتی بعد از اتحادیه اروپا یافته‌اند. بطور کلی، یکپارچگی اقتصادی همراه با رشد تجارت بین‌المللی و جریان سرمایه‌گذاری خارجی را می‌توان انگیزه قوی برای هماهنگی در استانداردهای حسابداری دانست.

۵- تورم: در هر کشوری، تورم در حسابداری، روی بهای تمام شده تاریخی و تغییرات

در سطح عمومی قیمت‌ها اثر می‌گذارد. اسرائیل، مکزیک و کشورهای در امریکای جنوبی از حسابداری تغییر سطح قیمت‌ها استفاده می‌کنند زیرا تجربیات آنها در شرایط فوق تورمی^۱ قابل تأمل است. در اواخر دهه هفتاد، ایالات متحده و بریتانیا نیز در پاسخ به نرخهای غیرمنتظره تورم از گزارشگری آثار تغییر قیمت‌ها استفاده کرده‌اند.

۶- سطح توسعه اقتصادی^۲: این عامل به انواع مبادلات تجاری در یک نظام اقتصادی مربوط است و برپایه‌های حسابداری تدوین شده تأثیر می‌گذارد. به عنوان نمونه، سهام اعطایی به مدیران اجرایی یا دارایی‌های به وثیقه گذاشته شده در بازار سرمایه کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه اثرات متفاوتی دارد. امروزه، بحث دارایی‌های ثابت و استهلاک در واحدهای تولیدی، اهمیت خود را از دست داده و چالشهای جدیدی در حسابداری مانند ارزیابی دارایی نامشهود و منابع انسانی مطرح شده است.

۷- سطح آموزش: سطح آگاهی و آموزش از مسائل مهم هر کشوری به شمار می‌آید. بالا بودن سطح دانش حسابداری موجب می‌شود تا استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب به کار رود و معنی و مفهوم واقعی آن مشخص شود. استانداردهای حسابداری و نتایج واقعی اگر اشتباه تعبیر شود و اشتباه به کار رود، مفید نخواهد بود. به عنوان مثال، ارائه گزارش جامع انحرافات در بحث رفتار هزینه، تا زمانی که خواننده، حسابداری بهای تمام شده را درک نکرده باشد بی‌معنی خواهد بود و یا افزایش ریسک اوراق بهادار تا زمانی که مفاهیم آن روشن نباشد مفید نخواهد بود.

۸- فرهنگ: فرهنگ در جامعه بستگی به نحوه تفکر در ارزشها و نگرشها دارد. متغیرهای فرهنگی خود موجب نهادینه شدن برخی توافقات می‌شود. هافستد (۱۹۸۰) چهار بعد ارزشهای اجتماعی را بصورت فردگرایی^۳، فاصله قدرت^۴، اجتناب از عدم اطمینان^۵، مردانگی^۶ بیان می‌کند. نتایج تحقیقات، او از کارمندان

1- Hyperinflation

2- Level of economic development

3- Individualism

4- Power distance

5- Uncertainty avoidance

6- Masculinity

شرکتهای چندملیتی آمریکا در ۴۰ کشور به شرح زیر است.

● فردگرایی (در مقابل جمع‌گرایی) یا وابستگی در مقابل استقلال (من در مقابل ما) یک برتری است.

● فاصله قدرت، دامنه‌ای از هرم سازمانی و تقسیم نابرابر قدرت در موسسات و سازمانها می‌باشد که پذیرفته شده است.

● پرهیز از تردید و اشتباه، خصوصیت و مشخصه جوامعی است که نسبت به آینده احساس نامساعد و توأم با شبهه دارند.

● در جوامع، نقش جنسیت (مرد بودن یا زن بودن) باعث تفاوت است، چون با توجه به ارزشهای سنتی که بر آنان حاکم است تاکید بر روی برتری مردان در احراز موفقیت، بارز است و به تبع همان نگرش سنتی، برای زنان نقش محدودتری (از قبیل مراقبت از خانه، کودک، بیمار و غیره) قائل‌اند.

گری (۱۹۸۸) با ترسیم تحلیل‌های هافستد چارچوبی را عرضه کرد که پیوند دهنده فرهنگ و حسابداری است. او چهار بعد ارزشی زیر را برای حسابداری پیشنهاد می‌کند و معتقد است این ابعاد ارزشی، اعمال گزارشگری مالی را در سطح ملی، به هم مرتبط می‌سازد.

۱- حرفه‌گرایی (بکارگماردن افراد حرفه‌ای) در مقابل کنترل قانونی^۱

قضاوت حرفه‌ای توسط فرد حرفه‌ای و خودتنظیمی او با خواستها و انتظاراتی که از وی به عنوان عضو حرفه انتظار می‌رود، بر انجام و اجرا بر طبق دستورات و الزامات قانونی رجحان دارد. رجحان دادن به قضاوت حرفه‌ای مستقل، موافق و سازگار با ترجیح جامعه‌ای با بافت واجد تسامح می‌باشد، در جامعه‌ای که در آن تاکید بیشتر بر استقلال، احترام به قانون و وجود کمترین مقررات در حد امکان است، تنوع در قضاوت‌های حرفه‌ای منجر به تحمل آسانتر آن می‌گردد. انتظارات از افراد حرفه‌ای، در جوامعی تبلور

می‌یابد که فاصله قدرت اندک است. در جامعه‌ای که علاقه بیشتری برای داشتن حقوق مساوی در بین مردم وجود دارد، مردم آن در هر سطحی از قدرت (اجتماعی و سیاسی)، احساس ترس و ارباب‌کمتری دارند و زمینه‌های بیشتری برای شرکت مردم در سرنوشت‌شان فراهم شده است و وضع قوانین و مقررات مورد تصدیق و تأیید (مردم) می‌باشد و قوانین و مقررات واقعاً برای پاسخگویی به نیازهای مردم وضع می‌گردد.

۲- متحدالشکل (یکنواخت) بودن در مقابل تغییرپذیری^۱

تمایل به پرهیز از اشتباه در افراد موجب ایجاد علاقه و نگرانی در خصوص رفتار قانونی و نظام‌مند می‌شود و این موضوع زمینه را برای رجحان و برتری قائل شدن در متحدالشکل (یکنواخت) بودن فراهم می‌سازد. همچنین نیاز به قوانین و مقررات مکتوب، احترام و رعایت برابری و مساوات و جستجو برای حقایق و ارزشهای مطلق و غائی با برتری و رجحان قائل شدن برای اصالت زندگی اجتماعی، مطابقت و سازگاری دارد. جامعه با بافت بدون مسامحه و اغماض، معتقد به اجرای نظم و ترتیب و احترام قائل شدن برای قواعد و اصول مسلم گروهی است و در جامعه‌ای با "فاصله قدرت زیاد در هرم سازمانی" متحدالشکل (یکنواختی) به آسانی قابل اجرا است.

۳- محافظه‌کاری در مقابل خوش‌بینی^۲

در برخی مواقع در اندازه‌گیری و سنجش به جای ریسک‌پذیری خوش‌بینانه، جانب احتیاط گرفته می‌شود تا بتوان از عهده حوادث نامعلوم و مبهم آینده برآمد. محافظه‌کاری با تلاش در جهت اجتناب از ابهام و اشتباه (مانند دیدگاه محتاطانه در اندازه‌گیری سود) سازگاری دارد. انتظار می‌رود هرگاه اجرای امور به صورت انفرادی (نه کار گروهی و اجتماعی) صورت گیرد، دیدگاه محافظه‌کارانه در خصوص سنجش و اندازه‌گیری کمتر ترویج یابد.

۴- رازداری در مقابل شفافیت^۱

در برخی موارد بجای تمایل برای افشاء اطلاعات به عموم ترجیح داده می‌شود اطلاعات مالی و تجاری محرمانه تلقی می‌گردد و ارائه اطلاعات فقط در حدی انجام می‌شود که دانستن آن لازم است. رجحان و برتری برای رازداری با اجتناب از مرتکب اشتباه شدن، مطابقت و سازگاری دارد و این موضوع بدنبال محدودسازی افشاء اطلاعات برای جلوگیری از اختلاف در اثر تضاد منافع، رقابت و تامین اطمینان و امنیت صورت می‌گیرد. از مشخصه‌های جوامع با فاصله قدرت زیاد در هرم سازمانی، می‌توان به محدود بودن اطلاعات به منظور فراهم آوردن زمینه تداوم نابرابریهای قدرت نام برد. رازداری، با رجحان قائل شدن برای اصالت زندگی اجتماعی سازگاری دارد. همچنین رازداری باید در خصوص مسائل مربوط به شرکت و نه به بخشهای خارجی لحاظ گردد. در جوامعی که تاکید بیشتری بر کیفیت زندگی مردم و محیط می‌شود، تمایل بیشتری وجود دارد تا به اطلاعات بیشتری خصوصاً در رابطه با مسائل اجتماعی، دسترسی وجود داشته باشد. جدول زیر بیانگر خلاصه نکات تحقیق گری (۱۹۸۸) می‌باشد.

جدول ۱: روابط میان ارزشهای حسابداری ارائه شده توسط گری و ابعاد

فرهنگی ارائه گردیده توسط هافشند

ارزشهای حسابداری گری				ابعاد فرهنگی
رازداری	محافظة کاری	یکنواختی	حرفه گرایی	هافشند
-	-	-	+	فردگرایی
+	؟	+	-	فاصله قدرت
+	+	+	-	اجتناب از عدم اطمینان
-	-	؟	؟	مردانگی

در این جدول، علامت + ارتباط مستقیم متغیرها، علامت - ارتباط معکوس متغیرها و علامت؟ وجود ارتباط نامعین بین متغیرها را نشان می‌دهد.

گری فرض می‌کند که فردگرایی و اجتناب از عدم اطمینان بیشترین تاثیر را بر حسابداری خواهد گذاشت و پس از آن، به ترتیب فاصله قدرت و سپس مردانگی، حسابداری را تحت تاثیر قرار می‌دهد.

الگوهای توسعه

در خصوص توسعه حسابداری، در بین ملل غربی و سیستمهای اقتصادی مشرق زمین چهار نوع نگرش وجود دارد. مفاهیمی که این الگوهای توسعه را برجسته می‌سازد، اولین بار توسط مولر (۱۹۶۷) مطرح شد و کار برجسته او غالباً در طبقه‌بندی‌های جهانی سیستمهای حسابداری مورد استفاده قرار می‌گیرد.

الگوی اقتصاد کلان^۱

موضوعات و مسائل اصلی در تجارت و اقتصاد عبارتند از:

الف - یک واحد اقتصادی ابتدا اهداف رسمی و غیررسمی خود را وضع می‌کند و سپس وسایل و سازوکار لازم را برای اجرای مطلوب اهداف فراهم می‌آورد.

ب - ملتها ابتدا سیاستهای ملی رسمی و غیررسمی خود را وضع می‌کنند و سپس به اتخاذ روشهای حکومتی و اجرائی برای پیاده‌سازی این سیاستها می‌پردازند.

بنابراین، یک واحد اقتصادی اهداف ویژه بیشتری دارد که باید به آن پردازد و به گروه‌های ذیعلاقه بیشتری پاسخگو باشد. به عبارت دیگر، اهداف واحد اقتصادی، تابع سیاستهای اقتصاد ملی است. تحت الگوی اقتصاد کلان، اعمال حسابداری شرکتها به منظور ارتقا و نیل به اهداف کلان در سطح ملی، توسعه می‌یابد و بر مبنای این سه موضوع خلاصه می‌شود:

- ۱- واحد تجاری، جزئی ضروری در اقتصاد ملی است.
 - ۲- واحد تجاری، اهداف خود را به نحو مطلوب از طریق هماهنگی نزدیک فعالیتهایش با سیاستهای اقتصاد ملی، اجرا می‌کند.
 - ۳- اگر حسابداری واحد تجاری، ارتباطی تنگاتنگ با سیاستهای اقتصاد ملی داشته باشد، منافع عموم به بهترین وجه تامین می‌گردد.
- در سوئد، الگوی توسعه اقتصاد کلان در خصوص حسابداری به طور کامل مبنای عمل قرار گرفته است.

الگوی اقتصاد خرد^۱

- تحت این الگو، حسابداری با تبعیت از اصول اقتصاد خرد توسعه می‌یابد. در چارچوب اقتصاد خرد در خصوص حسابداری:
- الف - واحدهای اقتصادی انفرادی، نقاط کانونی فعالیتهای تجاری است.
 - ب - هدف عمده واحد اقتصادی، تداوم فعالیت است.
 - ج - بهترین استراتژی یک واحد اقتصادی برای بقاء بهبود اوضاع اقتصادی است.
 - د - حسابداری به عنوان شاخه‌ای از اقتصاد بازرگانی، مفاهیم و کاربردهای خود را از تحلیل‌های اقتصادی، اتخاذ و اقتباس می‌کند.
- مفهوم اصلی حسابداری در الگوی اقتصاد خرد این است که فرایند حسابداری باید در دوره‌های سرمایه‌گذاری در واحد اقتصادی ثابت باشد. این مفهوم به سه دلیل ضروری است:

- ۱- بقای واحد اقتصادی، اگر سرمایه اولیه آن نقصان یابد، غیرممکن است.
- ۲- مادامی که فعالیتهای تجاری سرلوحه اهداف واحد اقتصادی است باید توجه زیادی به سرمایه‌گذاری دائمی داشته باشد.
- ۳- تفکیک موثر عاملان سود و سرمایه ضروری است تا فعالیتهای تجاری واحد

اقتصادی مورد ارزیابی قرار گرفته و کنترل شود.

بیشتر حامیان الگوی اقتصاد خرد در خصوص توسعه حسابداری، چنین استنباط می‌کنند که یک سیستم اندازه‌گیری حسابداری مبتنی بر جایگزینی اقلام بهای تمام شده، مفاهیم اقتصاد خرد را به نحو مطلوب برآورد می‌سازد و در تمام گزارشهای حسابداری بر جنبه مدیریتی آن تکیه می‌گردد.

حسابداری در هلند بهترین نمونه عملی، در خصوص این دیدگاه است.

رویکرد نظام مستقل^۱

قضاوت و تخمین در تجارت دو عنصر مکمل یکدیگرند و برای فائق شدن بر پیچیدگیهای دنیای واقعی و ابهامات همیشگی، ضروری می‌باشند. بازرگانان موفق، بینش و تعقل خویش را بهبود می‌بخشند و آزمون و خطا تنها راهی است که می‌توان به کمک آن با تغییرات مستمر در محیط تجاری، مواجه شد. تجارت، مفاهیم و روش‌های مربوط به خود را از طریق تجربه و عمل بدست می‌آورد. اگر فایده عمده حسابداری متوجه تجارت باشد و حسابداری خدمت موثری برای تجارت فراهم می‌آورد. حسابداری و اعمال تجاری آن باید از الگوی مشابهی برای توسعه تبعیت کند. طبق این رویکرد، حسابداری به عنوان خدمتی در نظر گرفته می‌شود که مفاهیم و اصول خود را از چرخه تجاری که در خدمت آن است، و نه از یک رشته علمی مانند اقتصاد اتخاذ می‌کند. در این رویکرد، حسابداری به یک رشته علمی مستقل تبدیل می‌شود که توسعه آن بر اساس مبنای غیررسمی، از طریق قضاوت، آزمون و خطا انجام می‌شود. انگلستان و ایالات متحده کشورهایی هستند که حسابداری در آنها به عنوان یک رشته علمی، توسعه یافته است.

رویکرد حسابداری متحدالشکل^۱

تحت این رویکرد، حسابداری به صورت استاندارد شده درآمده و به عنوان ابزاری برای کنترل اداری، توسط دولت مورد استفاده قرار می‌گیرد. یکنواخت بودن اندازه‌گیری، افشاء و ارائه، این امکان را فراهم می‌آورد تا از اطلاعات حسابداری برای کنترل تمام ابعاد تجاری توسط برنامه‌ریزان دولتی، مقامات مالیاتی و حتی مدیران استفاده شود. به طور کلی، این رویکرد در کشورهایی نمایان و آشکار است که دولت نقش قدرتمندی در برنامه‌ریزی اقتصادی دارد. در این کشورها، از حسابداری برای سنجش عملکرد، تخصیص منابع، وصول مالیات، کنترل قیمت‌ها و غیره استفاده می‌شود. فرانسه با برخوردی از "حسابداری یکنواخت ملی" کشوری است که به بهترین وجه، دیدگاه مذکور را تداعی می‌کند.

طبقه‌بندی

طبقه‌بندی اعمال، سیستم‌ها و مفاهیم حسابداری، جنبه مهمی را گستره حسابداری بین‌المللی است. طبقه‌بندی حسابداری بین‌المللی همواره از دو طریق صورت گرفته است. گرچه روشهای تحلیلی برای این دو دیدگاه متفاوت است، اما نتیجه‌ای که بدست آمده، عموماً با هم مطابقت و سازگاری دارد.

طبقه‌بندی‌های قضاوتی^۲

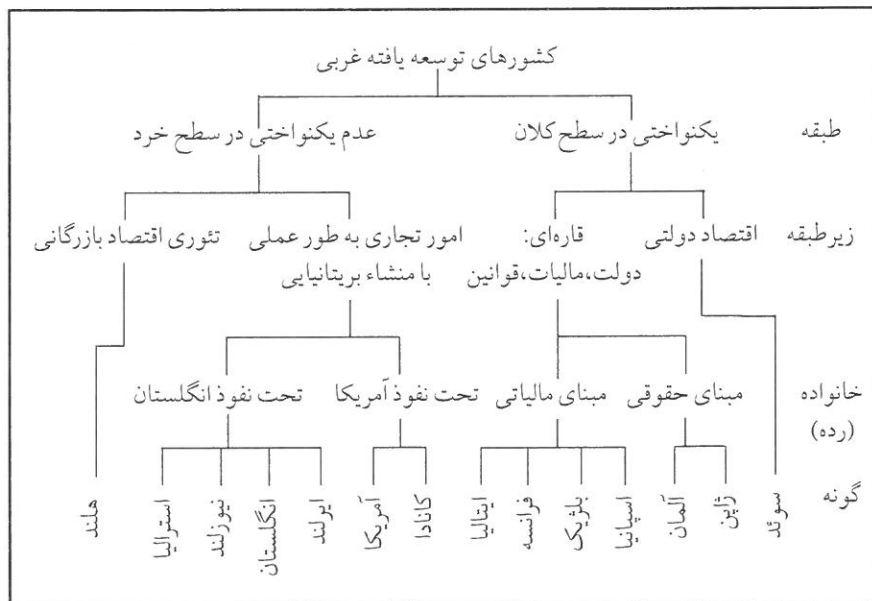
شروع کار طبقه‌بندی اعمال حسابداری را می‌توان در کارهای مولر (۱۹۶۸) ردیابی نمود. او عنوان کرد که بر اساس اعمال حسابداری، ده مجموعه می‌توان مشاهده نمود و منشأ این ده گروه را به محیط‌های تجاری نسبت داد که کشورها در آن محیط قرار دارند. هر کدام از این ده گروه کشورها به شرح زیر، حداقل در یک جنبه مهم با سایرین اختلاف دارند.

- ۱- آمریکا/کانادا/هلند.
 - ۲- کشورهای مشترک المنافع بریتانیا (غیر از کانادا).
 - ۳- آلمان/ژاپن.
 - ۴- قاره اروپا (غیر از آلمان، هلند و کشورهای اسکاندیناوی).
 - ۵- کشورهای حوزه اسکاندیناوی.
 - ۶- اسرائیل/مکزیک.
 - ۷- آمریکای جنوبی.
 - ۸- کشورهای در حال توسعه خاور دور و نزدیک.
 - ۹- آفریقا (غیر از آفریقای جنوبی)
 - ۱۰- کشورهای کمونیستی
- جدول طبقه‌بندی مولر به نحو گسترده‌ای توسط سازمانهای مختلف بین‌المللی، مجامع حرفه‌ای برای شناخت سیستمهای حسابداری سراسر جهان مورد استفاده قرار گرفته است. ولی شاید ماهرانه‌ترین گزارش راجع را به موضوع طبقه‌بندی را، گزارش کمیته حسابداری بین‌المللی انجمن حسابداران آمریکا در سالهای (۱۹۷۶-۱۹۷۵) دانست که در آن الگوهای حسابداری در جهان، با توجه به مناطق تحت نفوذ آن الگوها طبقه‌بندی می‌شوند. آنها نتیجه‌گیری خود را بر مبنای مطالعات تاریخی، فرهنگی و اقتصادی - اجتماعی اتخاذ نموده‌اند که بر اصول اندازه‌گیری مالی حسابداری و گزارشگری در کشورها و مناطق مختلف تاثیر می‌گذاشت. پنج منطقه‌ای که طبقه‌بندی الگوهای حسابداری در جهان با آن نواحی مطابقت دارد عبارتند از:
- ۱- بریتانیایی
 - ۲- فرانسوی/اسپانیایی/پرتغالی
 - ۳- آلمانی/هلندی
 - ۴- ایالات متحده
 - ۵- کمونیستی

در سال ۱۹۸۳ نوبز یک سیستم طبقه‌بندی را مطرح نمود که در شکل ۲ مشخص گردیده است. وجه تمایز این سیستم طبقه‌بندی با کارهای قبلی، افزودن سلسله مراتب بدانها بود. طبقه‌بندی نوبز طبقات مختلف کشورها را از نظر سنجش اعمال گزارشگری مالی نشان می‌دهد و همچنین میزان نزدیکی یا دوری این طبقات را از یکدیگر مشخص می‌سازد (برای مثال، حسابداری استرالیا به عنوان عضوی از خانواده گروه انگلستان نسبت به حسابداری کانادا یا آمریکا به حسابداری انگلستان نزدیک‌تر است. با وجود این نظر به اینکه حسابداری کانادا و آمریکا و همچنین حسابداری انگلستان هر دو منشعب از یک طبقه هستند، پس نسبت به حسابداری هلند به یکدیگر نزدیک‌ترند. با همین استدلال چون حسابداری هلند و حسابداری کانادا و آمریکا و انگلستان تحت یک زیرطبقه هستند بنابراین نسبت به حسابداری کشورهای چو فرانس و آلمان که به طور کلی در طبقه دیگری می‌باشند به هم نزدیک‌ترند. طبقه‌بندی نوبز دارای دو طبقه اصلی "یکنواختی در سطح کلان" و "عدم یکنواختی در سطح خرد" می‌باشد که ریشه هر دو در نظام‌های حقوقی کشورها قرار دارد. همچنین چهار زیرطبقه نوبز با چهار الگوی توسعه مولر مرتبط می‌باشد.

شکل ۲: طبقه‌بندی سیستمهای حسابداری نوبز
 یک طبقه‌بندی فرضی از سنجش اندازه‌گیری گزارشگری مالی در
 کشورهای توسعه یافته غربی در سال ۱۹۸۰

مآخذ: نوبز ۱۹۸۳



گری طرح طبقه‌بندی قضاوتی دیگری بر اساس رابطه میان فرهنگ و ارتباطات حسابداری را مطرح کرد. او ده حوزه فرهنگی را بر اساس ویژگی‌های اجرایی و رسمی و ویژگی‌های اندازه‌گیری و افشاء طبقه‌بندی کرده است.

شکل ۳ طرح پیشنهادی او را در رابطه با سیستمهای حسابداری نشان می‌دهد. طرح پیشنهادی گری هم مانند طرح نوبز درجاتی از تشابه و تفاوت را در بر می‌گیرد. در این شکل مناطقی که در یک ربع مختصات قرار گرفته‌اند شباهتهای بیشتری با هم دارند.

شکل ۳: چارچوب فرهنگی گری برای طبقه‌بندی سیستم‌های حسابداری

مآخذ: گری ۱۹۸۸



طبقه‌بندی به روش تجربی^۱

روش دیگر طبقه‌بندی، تحلیل صورت‌ها و گزارش‌هایی است که روش‌ها و ملاک مورد استفاده را بررسی می‌کند. در دهه ۱۹۷۰، عده‌ای از محققان بر آن شدند تا با بکارگیری تجزیه و تحلیل‌های عوامل مختلف، روش‌های حسابداری موجود را بر اساس اطلاعات آماری طبقه‌بندی کنند. نتایج حاصل از این مطالعات که بر اساس اصول داده‌های حسابداری انجام شده‌اند تا به حال سه مرتبه در سالهای ۱۹۷۳ و ۱۹۷۵ و ۱۹۷۹ توسط مؤسسه بین‌المللی پرایس واترهاوس^۲ به چاپ رسیده‌اند.

نتایج حاصل از تحقیقاتی که فرانک (۱۹۷۹) انجام داد، چهار گروه از مدل‌های حسابداری به عنوان نمونه اصلی بر اساس روش‌های تجربی حاصل گردید: کشورهای مشترک المنافع بریتانیا (گروه اول)، آمریکای لاتین (گروه دوم)، قاره اروپا (گروه سوم) و ایالات متحده (گروه چهارم). فرانک این کشورها را بر اساس عوامل اجتماعی و اقتصادی نیز گروه‌بندی کرد. نتایج حاصل نشان داد کشورهایی که با توجه به عوامل اجتماعی و سیاسی در یک گروه قرار می‌گیرند، شیوه‌های حسابداری یکسانی دارند. به عبارت دیگر می‌توان بیان کرد که حسابداری مالی و عوامل محیطی با یکدیگر در ارتباط هستند.

مطالعات بعدی فرانک و نیر (۱۹۸۰) تحقیقات قبلی فرانک را در دو جهت گسترش داد. اول اینکه اطلاعات منتشر شده توسط مؤسسه پرایس واترهاوس در سال ۱۹۷۵ را به اطلاعات مورد استفاده در سال ۱۹۷۳ افزوده و از این طریق ثابت کرد که طبقه‌بندی انجام شده توسط او بدون تغییر باقی مانده است. دیگر اینکه داده‌های اولیه به دو بخش اندازه‌گیری و افشاء تقسیم شدند که این تقسیم‌بندی متداولی در امر حسابداری است. متمایز بودن شیوه‌های اندازه‌گیری از شیوه‌های افشاء یکی از نتایج مطالعات فرانک و نیر بود. عوامل متفاوتی بر این دو جنبه مطرح حسابداری تاثیر می‌گذارند و موجب توسعه آنها در جهات متفاوتی می‌شوند. یکی دیگر از نتایج بدست آمده نشان می‌دهد که

شیوه‌های اندازه‌گیری حسابداری نسبت به افشاء از ثبات بیشتری برخوردارند و از این جهت است که نتایج حاصل از اندازه‌گیری به ندرت دچار تغییر می‌شوند.

دوپنیک و سالتر (۱۹۹۵) شیوه‌های حسابداری موجود در پنجاه کشور را با استفاده از نتایج حاصل از مطالعات متخصصان آن کشورها، طبقه‌بندی کردند. داده‌های آنها طیف گسترده‌ای از شیوه‌های اندازه‌گیری و افشاء را تا سال ۱۹۹۰ در برمی‌گیرد. آنها با روش آماری خود توانستند کشورها را به گروه‌های کوچکتری تقسیم کنند که با شیوه سلسله مراتب نوبز مطابقت داشت. آنها همچنین رابطه بین طبقه‌بندی کشورها را بر اساس شیوه‌های مختلف حسابداری و متغیرهای فرهنگی و محیطی آنها مورد بررسی قرار دارند.

در بررسی نتایج، عوامل محیطی خاصی این گروه‌بندی را توجیه می‌کنند و طبقه‌بندی کشورها نتیجه تداوم تسلط سیستم‌های قانونی بر سر راه شیوه‌های حسابداری است. عوامل موثر در ظهور کشورهای آمریکای لاتین در بین کشورهای دیگر، نرخ بالای تورم و رشد اقتصادی اندک است.

این دو اندیشمند رابطه بین شیوه‌های اندازه‌گیری و افشاء را نیز بررسی کردند و دریافتند که کشورهای دارای روش‌های سنتی حسابداری از سطح افشای پایین‌تری برخوردارند و برعکس. این نتیجه‌گیری با طبقه‌بندی گری مطابقت دارد.

نتیجه

طبقه‌بندی شیوه‌های حسابداری که تاکنون انجام شده نشان می‌دهد که تمایل زیادی برای ثابت نگهداشتن نتایج وجود دارد، اما واقعیت این است که نتایج بدست آمده در پانزده سال اخیر با یکدیگر تفاوت‌هایی داشته‌اند. البته حقایقی در این استنتاجها نهفته است. اول اینکه بیشتر مشاهدات متوجه کشورهای توسعه یافته غربی است. دیگر اینکه، بیان چنین مطلبی بیشتر در مورد شیوه‌های اندازه‌گیری صادق است و نه در مورد افشاء. ضمناً شیوه‌های افشا آسان‌تر تغییر می‌کند و به همین علت، فشار اعمال شده در

تغییر اندازه‌گیری منجر به تغییر افشاء شده است. همچنین، شناسایی روشهای حسابداری در سطح ملی ضروری است. هر روزه شرکتهای بسیاری خارج از کشور خودشان، اقدام به خرید سهام می‌کنند و به این ترتیب بسیاری از شرکتهای بین‌المللی، نقشی دوجانبه برعهده دارند و در سطح داخلی و بین‌المللی سرمایه‌گذاری می‌کنند. نکته مهم اینجاست که سرمایه‌گذاری آنها را در دو سطح متفاوت و کاملاً مجزا انجام می‌شود و نهایتاً باید باور داشت که اتحاد مراکز سرمایه‌گذاری جهانی، موثرترین راه رشد حسابداری در آینده است و این توسعه بسیاری از موارد مطرح شده در این مقاله را دربرمی‌گیرد. اتحاد مراکز سرمایه‌گذاری که محرک اصلی برای شرکتهای بین‌المللی است موجب می‌شود تا حسابداری مالی در عرصه‌های جهانی توسعه یابد و این توسعه، بسیاری از موارد مطرح شده در این مقاله را تکامل خواهد بخشید.

منابع و مأخذ

- 1- American Accounting Association. "Report of The American Accounting Association Committee on International Accounting Operations & Education, 1975-1976, *Accounting Review* 52, 1977.
- 2- Choi, F. D., C. A. Frost, and G. K. Meek, *International Accounting*, printice-Hall, 1999.
- 3- Douppnik T. S. & S. B. salter, "External Environment, culture and Accounting practice: A preliminary test of a General model of Iernational Accounting Development," *International journal of Accounting*, 1995.
- 4- Frank W. G. "An Empirical Analysis of International Accounting principles," *Journal of Accounting Research*, Autumn, 1979.
- 5- Gray S. J., towards a Theory of cultural influence on The development on Accounting systems internationally, *Abacus* 24, 1988.
- 6- Hofstede, Geert, *Culture's consequences: International Differences in work-Related values*, Beverly Hills CA: sage publications, 1980.
- 7- Lee, H. Radebaugh "International Accounting & Multinational Enterprises," sidney, 1997.
- 8- Mueller, Genon, Meek, "*Accounting: An International perspective*" 1997.

- 9- Mueller Gerhard G. "Accounting principles Generally Accounting Accepted in the United States versus Those Generally Accepted Elsewhere", *International Journal of Accounting*, 1968.
- 10- Mueller Gerhard G., *International Accounting*, NewYork: Macmillan, 1967.
- 11- Nair R. D. & W. G. Frank, "The Impact of Disclosure & measurement practices on International Accounting Classification", *Accounting Review*, July 1980.
- 12- Nobes C. W. "A Judgmental International classification of Financial Reporting practice", *Journal of Business Finance & Accounting*. (Spring 1983).