

هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری

دکتر محسن خوش طینت

عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

نظام الدین رحیمیان

دانشجوی دوره دکتری حسابداری دانشگاه علامه

طباطبائی

چکیده

هماهنگ‌سازی به معنی کاهش تفاوت‌های میان استانداردهای حسابداری ملی کشورها به حداقل ممکن است. امروزه شاهد تلاش‌های روز افزون برای هماهنگ‌سازی حسابداری در سطح بین‌المللی هستیم. این مقاله، پس از ارائه تعریف و پیشینه هماهنگ‌سازی، موضوعات مختلف مزایا، مشکلات، متغیرهای کلیدی، عوامل شتاب‌دهنده فرایند هماهنگ‌سازی را مورد بحث و بررسی قرار می‌دهد و به معرفی کمیته‌ها، سازمان‌ها، گروه‌ها و اتحادیه‌هایی می‌پردازد که برای هماهنگ‌سازی بین‌المللی حسابداری تلاش می‌کنند.

واژه‌های کلیدی

هماهنگ‌سازی، استانداردسازی، حسابداری بین‌المللی، شرکت‌های چند ملیتی، کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری، اتحادیه اروپا

مقدمه

حسابداری بین‌المللی شاخه‌ای از اقتصاد کاربردی است که اطلاعاتی درباره رویدادهای مالی و تجاری برای استفاده کنندگان فراهم می‌کند. وجه تمایز حسابداری بین‌المللی در ارائه اطلاعاتی درباره شرکت‌های چند ملیتی با عملیات و مبادلات خارجی است و با استفاده کنندگانی متفاوت از استفاده کنندگان بومی مواجه می‌باشد. تفاوت‌های در فرهنگ، عملیات تجاری، سیاست، مقررات حقوقی، ارزش پول، نرخ مبادلات ارزی، نرخ تورم، ریسک‌های تجاری و قوانین و مقررات 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. (چوی و همکاران، ۱۹۹۹، ۱).

در دنیای امروز، بین‌المللی شدن بازارهای سرمایه و افزایش روزافزون سرمایه‌گذاران بین‌المللی شرکت‌های چند ملیتی در کشورهای مختلف. ضرورت ویژگی مربوط بودن، به موقع بودن و قابل مقایسه بودن اطلاعات و گزارشهای مالی شرکت‌های چند ملیتی را دوچندان کرده است. (جعفری، ۱۳۷۳، ۸۳). بحث در مورد نیاز به هماهنگ‌سازی حسابداری و مطلوبیت آن از دهه ۱۹۶۰ آغاز شد و تا کنون نیز ادامه دارد. دلایل اقتصادی اولیه در مورد مطلوب بودن هماهنگ‌سازی حسابداری این است که تفاوت‌های مهم در شیوه‌های حسابداری به عنوان مانعی برای سرمایه‌گذاران در استفاده مؤثر از سرمایه‌های آنهاست. سرمایه‌گذاران برای کسب حداکثر مطلوبیت خود تمایل دارند تا سرمایه خود را به سوی کارترین و بهره‌ورترین شرکت‌های جهان هدایت کنند و این در حالی است که آنان توانایی درک اعداد و ارقام حسابداری آن شرکت‌ها را نیز ندارند. بنابراین، یک دلیل و منطق عمده برای هماهنگ‌سازی این است که قابلیت مقایسه صورتهای مالی شرکت‌ها را افزایش می‌دهد و استفاده از آن را در سراسر کشورهای جهان آسان‌تر می‌سازد. (سوداگران، ۲۰۰۱، ۳۲)

استانداردسازی در برابر هماهنگ سازی

کارایی جریان کالاها و خدمات، سرمایه و منابع موجب می شود که فعالیتهای تجاری به فراتر از مرزهای ملی گسترش یابد و وضعیت عملیات تجاری و مالی در بیش از یک کشور، ایجاب می کند که استانداردها صرفا محدود به یک کشور خاص نباشد. تسعیر ارز، نرخ تورم و نیاز صورتهای مالی تلفیقی، موضوعاتی هستند که در این فرآیند، انگیزه بین المللی شدن^۱ استانداردهای حسابداری را بیشتر می کنند.

یکی از اولین گفته ها در خصوص بین المللی کردن استانداردهای حسابداری، سخنان یک مدیر اجرایی اروپایی برجسته و رئیس شرکت نفت دوچ رویال^۲ در سال ۱۹۷۹ است که می گوید: "اطلاعات مالی، زبانی است که با استفاده از آن می توانیم تصمیم گیریهای اعتباری و سرمایه گذاری بهتری اتخاذ کنیم. من فکر می کنم تفاوت های بین المللی در استانداردهای حسابداری باید کم شود. اگر چه این موضوع ممکن است غیر ممکن به نظر برسد، اما در صورت تمایل کشورهای کافی به آن، دست یافتنی است،" (دی بریان، ۱۹۸۰، ۳۳)

وجود روشهای حسابداری متفاوت برای یک نوع معاملات و رویدادها، تجزیه و تحلیل و مقایسه صورتهای مالی را با مشکلات زیادی مواجه کرده است. این موضوع نشان می دهد که چرا حمایت رو به گسترشی برای تدوین استانداردهای حسابداری بین المللی وجود دارد. " یک مجموعه استانداردهای حسابداری بین المللی این امکان را فراهم می کند تا زمینه کاری در سطح بالاتری بوجود آید زیرا نسبت های صورتهای سود و زیان و ترازنامه در بین کشورهای رقیب، یکنواختی بیشتری خواهند یافت." (آندرسون، ۱۹۹۳، ۵۲)

در این مورد، آرتور وایت (۱۹۹۳، ۸۲) اعتقاد دارد که: "ارتباط بازارهای سرمایه در سراسر جهان، نوعی حرکت به سوی مجموعه یگانه ای از مقررات حسابداری است."

1- International

2- Royal Dutch petroleum Company

مقایسه‌پذیری اطلاعات حسابداری برای سرمایه‌گذاری و تجارت بین‌المللی امری حیاتی است. اما سوال این است که این کار چگونه باید انجام شود؟ *استاندارد سازی*^۳ یعنی الزام به داشتن استانداردهای حسابداری یکسان در سراسر جهان، به هر حال، بسیاری در امکان پذیر بودن استانداردسازی کامل مقررات حسابداری تردید دارند. در بسیاری از کشورها، نیازهای خاص ناشی از فرهنگ ملی، وجود استانداردهای حسابداری ملی را ضروری ساخته است. در این راستا، به عنوان یک راه حل، مفهوم *هماهنگ سازی*^۴ در میان استانداردهای حسابداری ملی مقبولیت گسترده‌ای به دست آمده است.

هماهنگ سازی یعنی اینکه تفاوت‌های میان استانداردهای حسابداری ملی باید به حداقل ممکن کاهش یابد. این کار، مفاهیم و ذات مقررات یا عملیات حسابداری در کشورهای مختلف را با هم تطبیق می‌دهد به گونه‌ای که با هم هماهنگ شده و وجوه افتراق آنها از بین برود. (ظفر اقبال، ۲۰۰۲، ۲۰۲)

امروزه شاهد تلاش‌های روزافزون برای هماهنگ‌سازی حسابداری در سطح بین‌المللی هستیم. هدف اساسی این تلاش‌ها، حل مسایل تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران از طریق وضع استانداردهای بین‌المللی حسابداری است. البته این فرآیند دارای موافقان و مخالفانی نیز می‌باشد. به نظر موافقان، هماهنگ‌سازی حسابداری، اجباری کردن رعایت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، تنها راه منطقی برای افزایش قابلیت مقایسه صورتهای مالی و موجب افزایش حمایت از سرمایه‌گذاران خارجی و گسترش بازارهای مالی بین‌المللی است. اما مخالفان هماهنگ‌سازی حسابداری استدلال می‌کنند که با وجود تفاوت‌های فرهنگی، حقوقی، سیاسی و اقتصادی در میان کشورها، این امر امکان پذیر نیست. (زرزسکی، ۲۰، ۱۹۹۶) از سوی دیگر، برخی از مخالفان نیز ابراز نگرانی می‌کنند که نظام‌های حسابداری در کشورهای پیشرفته غربی، تلاش‌های هماهنگ‌سازی جهانی را زیر سلطه خود قرار می‌دهد. آنان می‌گویند که تأثیر نفوذ شیوه‌های حسابداری غربی در کشورهای در حال توسعه

3 - Standardization

4 - Harmonization

احتمالاً دارای مخارجی بیش از منافع آن است. مخالفان حتی در مورد هماهنگ سازی بین کشورهای پیشرفته غربی نیز تردید دارند. (سوداگران، ۲۰۰۱:۳۵)

پیشینه تاریخی هماهنگ سازی

حرکت به سوی هماهنگ سازی فعالیت های حسابداری، به سال ۱۹۰۴ و به برگزاری اولیه کنفرانس حسابداری بین المللی در شهر سنت لوئیس در ایالت میسوری در ایالت متحده باز می گردد. (ساموئلز و پایپر، ۱۹۸۵، میولر، ۱۹۷۹، ۷). پس از این کنفرانس، کنفرانس های بعدی با فاصله زمانی حدود پنج سال برگزار شد و در آنها، موضوعات مورد بحث در کنفرانس های قبلی مورد توجه قرار گرفت. در این کنفرانس ها، درباره موضوعات مهم حسابداری بین المللی دیدگاه های متفاوتی وجود داشت. اما میولر اعتقاد دارد که به رغم آرای متفاوت، توجه به هماهنگ سازی بین المللی حسابداری همواره به عنوان یک هدف اصلی در این کنفرانس ها مطرح بوده است.

در دهه ۱۹۵۰ تلاش های بیشتری برای هماهنگ سازی آغاز شد. در سال ۱۹۶۶، سه کشور کانادا، انگلستان و ایالات متحده در تلاشی مشترک گروه مطالعات بین المللی حسابداران^۵ را تشکیل دادند.

هدف از ایجاد این گروه، انجام مطالعات مقایسه ای درباره تفکرات و عملیات حسابداری در این کشورها بود تا گزارش های آن پس از تصویب توسط مجامع حرفه ای این سه کشور، بین اعضای آن منتشر شود. (نوماس، ۱۹۷۰، ۶۰). گروه مطالعه بین المللی حسابداران در دوران فعالیت خود، ۲۰ گزارش در موضوعات حسابداری و حسابرسی منتشر کرد.

پس از آن، در دهمین کنفرانس در سال ۱۹۷۲ در شهر سیدنی استرالیا، شرکت کنندگان پیشنهاد کردند که تلاش های واقعی برای هماهنگ سازی بین المللی صورت گیرد که این موضوع به تصویب رسید و مقرر شد سازمانی تأسیس شود تا به تدوین استانداردهای حسابداری یکسان در سراسر جهان بپردازد. در این راستا، کمیته استانداردهای بین المللی حسابداری^۶ در ژوئن سال ۱۹۷۳، اولین جلسه خود را در شهر لندن برگزار کرد. در سال ۱۹۷۷، قبل از تشکیل کنفرانس بین المللی بعدی، گروه

5 - The Accounting International study Group(AISG)

6 - The International Accounting standards committee

مطالعات بین‌المللی حسابداران منحل شدو فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۷ در شهر نیویورک در ایالات متحده تشکیل شد.

مزایای هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری

الف. در سطح اقتصاد خرد و کلان

هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری، مزایای متعددی دارد. برخی از مهمترین این مزیت‌ها به شرح زیر است:

- برای بسیاری از کشورهایی که تا کنون موفق به تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی نشده‌اند قبول استانداردهای پذیرفته شده بین‌المللی نه تنها هزینه‌های تدوین استانداردها را از بین می‌برد یا کاهش می‌دهد، بلکه به آنها این امکان را می‌دهد تا در فرصت کوتاهی به عنوان بخشی از جریان اصلی استانداردهای پذیرفته شده حسابداری بین‌المللی درآیند.
- رشد اقتصاد جهانی و وابستگی روز افزون ملتها به دنبال بین‌المللی شدن جریان تجارت و سرمایه‌گذاری، برخی از استانداردهای حسابداری و حسابرسی پذیرفته بین‌المللی را می‌طلبد که معاملات، قیمت‌گذاری‌ها و تصمیمات تخصیص منابع در سطح بین‌المللی را تسهیل کند.
- با توجه به عدم کفایت منابع داخلی برای تأمین مالی طرح‌ها، نیاز به هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری افزایش یافته است تا نیاز روزافزون شرکت‌ها از طریق سرمایه خارجی قابل تأمین باشد. در نتیجه عرضه کنندگان سرمایه‌های داخلی و خارجی درصدد هستند تا از گزارش‌های مالی برای اتخاذ بهترین تصمیمات سرمایه‌گذاری و اعطای وام استفاده کنند. (صالح‌نژاد، ۱۳۷۶، ۱۱۵)

ب. برای گروههای مختلف

افزایش هماهنگ‌سازی دارای مزیت‌هایی برای گروههای مختلف زیر است:

۱. شرکت‌های بزرگ و چند ملیتی - افزایش هماهنگ‌سازی در بازارهای سرمایه، فرصت‌های مهمی را برای شرکت‌های چندملیتی فراهم می‌کند. تندرک و همکاران (۱۹۸۹، ۱۴۵) برخی از مزیت‌های تجاری، مالی و راهبردی شرکت‌های بزرگ را معرفی کرده‌اند. علاوه بر شرکت‌های چند ملیتی، سامونلز و پایپر (۱۹۸۵، ۷۵) اعتقاد دارند که گروه‌های زیر نیز از فواید استانداردهای بین‌المللی بهره‌مند می‌شوند.
۲. سرمایه‌گذاران بین‌المللی - در صورتی که صورتهای مالی در سطح جهان براساس روشی یکنواخت و باثبات رویه ارائه شوند، مقایسه فرصت‌های سرمایه‌گذاری به سهولت انجام می‌شود.
۳. موسسات حرفه‌ای بین‌المللی - در صورت مشابه بودن نحوه ارائه آموزش‌های لازم و ارتقای مهارت‌های و دانش حرفه‌ای افراد در کشورهای مختلف، امکان استخدام و نقل و انتقال کارکنان موسسات حرفه‌ای بین‌المللی در سطح کشورهای مختلف جهان به سهولت امکان‌پذیر می‌شود.
۱. متخصصان حسابداری انفرادی - در صورتی که الزامات آموزشی و استاندارد تخصصی و حرفه‌ای هماهنگ شود فرصت‌های شغلی زیادی برای متخصصان حسابداری خلق می‌شود.
۲. انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری (به خصوص در کشورهای در حال توسعه) - این انجمن‌ها از صرف هزینه‌های مجدد برای تحقیق و تلاش‌های استانداردگذاری و تطبیق شرایط ملی خود با استانداردهای تدوین شده و پذیرفته شده در سطح بین‌المللی رهایی می‌یابند زیرا برخی این کار را انجام داده‌اند.
۳. قانون‌گذاران - در صورتی که تفاوت‌های ملی در گزارش‌های مالی و حسابداری کاهش یابد. هر دو گروه قانون‌گذاران مالیاتی و اوراق بهادار، قواعد اجرا و نظارت خود را با سهولت به دست می‌آورند. (سوداگران ۲۰۰۱: ۳۵)

مشکلات فرآیند هماهنگ‌سازی

اگر چه سازمان‌های بین‌المللی و منطقه ای بسیاری با هدف حذف تنوع، پیشرفت‌های قابل توجهی داشته‌اند، اما هنوز استانداردها و رویه‌های متنوع حسابداری در بخش زیادی از کشورهای جهان وجود دارد. برخی از مهمترین مشکلات موجود در فرآیند هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری عبارتند از:

۱. سیستم‌های وصول مالیات

وصول مالیات در همه کشورها، یکی از بزرگترین منابع تقاضا برای خدمات حسابداری است و از آنجا که سیستم‌های وصول مالیات در کشورهای مختلف، متفاوت است، بنابراین منجر به تنوع در سیستم‌های حسابداری در سطح بین‌المللی می‌شود.

۲. سیستم اقتصادی و سیاسی کشورها

خط مشی‌های حسابداری معمولاً برای دستیابی به هدف‌های سیاسی و اقتصادی، متناسب با سیستم اقتصادی و سیاسی کشورها تدوین می‌شوند. از آنجا که احتمال بسیار کمی در برقراری یک سیستم سیاسی و اقتصادی منفرد در سطح بین‌المللی وجود دارد. پس می‌توان انتظار داشت سیستم‌های اقتصادی و سیاسی به عنوان مانعی برای ایجاد هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری عمل کنند.

۳. انجمن‌های حرفه ای حسابداری

برخی از موانع برای اجرای فرآیند هماهنگ‌سازی، توسط خود حسابداران و انجمن‌های حرفه‌ای آنان ایجاد می‌شود، برای نمونه در سال ۱۹۷۶، وقتی حرفه حسابداری در فرانسه، حسابداران خارجی فعال در آن کشور را ملزم به گذراندن یک امتحان شفاهی کرد و جامعه اقتصادی اروپا نیز با الهام از تجربه فرانسه، مقررات سختی را برای فعالیت حسابداران خارجی در کشورهای عضو، وضع کرد.

۴. نبود خط مشی صریح و روشن

خط مشی صریح و روشنی برای تشویق هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری وجود ندارد. از آنجا که چنین خط مشی باید براساس یک تئوری جهت تشریح انگیزه‌ها، نیازها و شرایط هماهنگ بنا شده باشد و تئوری خاصی نیز برای هماهنگی در ادبیات حسابداری وجود ندارد.

از این رو، امید زیادی برای ایجاد هماهنگ سازی در آینده نزدیک وجود ندارد. (سالج‌نژاد،

۱۳۷۶، ۱۱۷)

۵. تفاوت قوانین و مقررات در مبادله سهام در بورس‌های اوراق بهادار

یکی از بزرگترین مشکلات شرکت‌های بزرگ، و شرکت‌های چند ملیتی تفاوت قوانین و مقررات و الزامات مبادله سهام در بازارهای بورس اوراق بهادار جهان است.

متغیرهای کلیدی فرآیند هماهنگ سازی

وقوع پدیده هماهنگ سازی به تعامل برخی از شرایط داخلی و خارجی بستگی دارد که باید مورد توجه خط مشی گذاران حسابداری و تدوین کنندگان تئوری هماهنگ سازی قرار گیرد. این شرایط عبارتند از:

۱. تا چه میزان یک کشور یا یک منطقه به سمت بین‌المللی کردن بازار سرمایه حرکت می‌کند؟

اگر چه جهانی شدن بازارهای سرمایه در دنیا در حال رشد است اما این مسئله در همه جا یکسان نیست و از کشوری به کشور دیگر واز ناحیه‌ای به ناحیه دیگر متفاوت است. بدیهی است در این فرآیند، در صورتی که کشوری محدود به بازار سرمایه خود باشد. دلیلی برای تغییر استانداردها و ایجاد هماهنگی ندارد.

به نظر می‌رسد که هماهنگ سازی حسابداری تابعی از توسعه سطح عمومی اقتصاد و جهانی شدن بازارهای سرمایه باشد. چرا که جهانی شدن نیاز بیشتری به برطرف کردن موانع

تفاوت‌های حسابداری دارد و براساس این نگرش همواره تصور میشود که هماهنگ سازی احتمالاً در کشور یا ناحیه‌ای به وجود می‌آید که توسعه اقتصادی زیادی در آن وجود دارد.

۲. تا چه میزان استفاده کنندگان خارجی در استفاده از صورتهای مالی محلی با مشکل مواجه هستند؟

به طور کلی، تفاوت‌های حسابداری را می‌توان به دو دسته کلی تقسیم کرد. دسته اول، تفاوت‌هایی هستند که ممکن است تصمیمات استفاده کنندگان خارجی را تحت تأثیر قرار دهند و دسته دیگر تفاوت‌هایی هستند که ممکن است تصمیمات استفاده کنندگان خارجی را تحت تأثیر قرار ندهند. این مسأله بستگی به اهمیت ایجاد اشکال برای استفاده کنندگان خارجی دارد و این اهمیت بستگی به این دارد که تا چه میزان، تنوع میان قواعد و رویه‌های حسابداری و گزارشگری مالی تصمیمات تجاری اکثریت استفاده کنندگان خارجی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. اگر تفاوت، اثرات جدی بر بازار سرمایه دارد، چنین مشکلی باید از طریق فرآیند هماهنگ‌سازی حل شود.

۱. تا چه میزان، نیاز استفاده کنندگان خارجی از طرف قانون‌گذاران و متصدیان امور محلی شناخته شده است؟

عوامل زیادی مانند بازاریابی، مالیات، تأمین مالی، قیمت‌های انتقالی و بازارهای کار، می‌تواند تجارت و سرمایه‌گذاری بین‌المللی را تحت تأثیر قرار دهد و توجه قانون‌گذاران و متصدیان امور محلی را به خود جلب کند. اما موضوعات حسابداری ممکن است به آسانی توجه آنان را به خود جلب نکند و یا اینکه حاضر به قبول تغییرات مقررات حسابداری نشوند. نکته اساسی این است که چگونه باید تفاوت‌های حسابداری با اهمیت و مؤثر بر تصمیم‌گیری استفاده کنندگان خارجی با سایر موضوعاتی ارتباط داده شود که به بین‌المللی کردن بازار سرمایه مربوط هستند. در بسیاری از موارد، این امکان وجود ندارد که متصدیان امور محلی موضوعات حسابداری را فوراً در دستور کار خود قرار دهند.

۲. تا چه میزان، گروه‌های محلی تمایل به تحمل هزینه تغییر در استانداردهای حسابداری دارند؟

۳. تا چه میزان گروه‌های محلی تمایل به تحمل عواقب اقتصادی نامطلوب تغییر در استانداردهای حسابداری دارند؟

به طور کلی، برخی از انواع هماهنگ‌سازی به مفهوم تغییر در استانداردها و رویه‌های محلی است. در این حالت، متصدیان امور محلی و شرکت‌ها، استانداردها و رویه‌های خودشان را به نفع الگوها و استانداردهای سایر کشورها از دست می‌دهند. تغییر دارای هزینه است و معمولاً عواقب اقتصادی نامطلوب دارد. هماهنگ‌سازی در حسابداری زمانی ایجاد می‌شود که گروه‌های محلی تشخیص دهند این کار به نفع آنهاست و آنان نیز نیاز به تغییر دارند. (صالح‌نژاد، ۱۳۷۶، ۱۲۱)

عوامل شتاب دهنده فرآیند هماهنگ‌سازی

اگر چه تلاش‌های اولیه در هماهنگ‌سازی عمدتاً از طریق مجامع سیاسی و سازمان‌های حرفه‌ای حسابداری قوت گرفته است ولیکن این فشارها به وسیله گروه‌های دیگر به شرح زیر تداوم یافته است.

۱. گروه‌های سرمایه‌گذار که از صورت‌های مالی استفاده می‌کنند

رشد سریع و جهانی شدن بازارهای سرمایه از دهه ۱۹۸۰، موجب تغییر عقیده استفاده کنندگان صورت‌های مالی شده و آنها را به تلاشی سازمان یافته برای هماهنگ‌سازی اصول حسابداری فراخوانده است. همچنین تلاش برای پذیرفته شدن در بورس اوراق بهادار فراملی و برون مرزی موجب افزایش تعداد استفاده کنندگانی شده است که از گزارش‌های مالی کشورهای خارجی استفاده می‌کنند. اما از آنجا که صورت‌های مالی در هر کشوری براساس استانداردهای حسابداری همان کشور تهیه می‌شود همواره استفاده کنندگان صورت‌های مالی مانند سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران مالی درباره قابلیت اتکا و قابلیت مقایسه صورتهای مالی تهیه شده در سایر کشورها به غیر از کشور خودشان نگران هستند. بنابراین، این سرمایه‌گذاران هماهنگ‌سازی را مطلوب می‌دانند زیرا برای آنان دو مزیت عمده دارد.

- کاهش هزینه‌های سرمایه‌گذاری برون مرزی.
- افزایش توانایی سرمایه‌گذاران برای اتخاذ تصمیمات کارا تر سرمایه‌گذاری.

۲. شرکت‌های چند ملیتی که صورتهای مالی را تهیه می‌کنند

به موازات رشد سریع جهان در بازارهای کار، سرمایه و تولید، شرکت‌های بزرگ دریافته‌اند که برای رقابت مؤثر با دیگران باید در صادرات و واردات خود تنوع جغرافیایی لازم را ایجاد کنند. افزایش سرمایه‌گذاری‌های خارجی به وسیله شرکت‌های چند ملیتی بدین معنی است که آنها روی درصد بیشتری از سهم تجارت جهانی حساب می‌کنند. تفاوت‌های موجود در نیازهای گزارشگری دارای آثار مطلوبی نسبت به تلاش‌های شرکت‌های چند ملیتی برای جذب سرمایه‌گذاران خارجی است و این موضوع عامل مهمی در حمایت آنان از هماهنگ سازی حسابداری است. در صورت هماهنگ‌سازی، شرکت‌های چند ملیتی از مزایای زیر بهره‌مند می‌شوند:

- کاهش هزینه‌های تهیه صورتهای مالی تلفیقی.
- تسهیل اداره شرکت‌های فرعی خارجی.
- معنی دارتر شدن گزارشهای حسابداری.
- قابل اعتماد تر بودن روش‌های ارزیابی عملکرد.

۳. قانون‌گذارانی که بازارهای سرمایه را اداره می‌کند

پذیرش شرکت‌ها در بورس خارجی، موجب افزایش هزینه‌های قانون‌گذاران می‌شود. زیرا آنها نه تنها باید شرکت‌های ملی را از نظر رعایت قوانین و مقررات کنترل کنند بلکه باید شرکت‌های خارجی وارد شده به بورس خود را تحت نظارت‌های لازم قرار دهند. یکی از راههای حل این موضوع، این است که شرکت‌های خارجی، صورتهای مالی خود را مطابق نیازهای کشور میزبان

تهیه کنند. این چه مباحث زیادی درخصوص منطقی بودن این روش وجود دارد ولیکن با اجرای هماهنگ سازی، دو مزیت زیر بوجود می آید:

- هزینه های کنترلی قانون گذاران کاهش می یابد.
- سرمایه گذاران در داخل کشورها می توانند بدون تحمل هزینه های معاملاتی بیشتر، در شرکت های خارجی سرمایه گذاری کنند.

۴. سازمان بورس اوراق بهادار

در سالهای اخیر شاهد پذیرفته شدن بیش از پیش شرکت های خارجی در بورس های اوراق بهادار کشورهای میزبان هستیم. برای نمونه، تعداد شرکت های غیر امریکایی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نیویورک از ۵۹ شرکت در سال ۱۹۸۶ به ۳۹۱ شرکت در سال ۱۹۹۸ افزایش یافته است. همچنین تعداد شرکت های غیر امریکایی پذیرفته شده در بازار خارج از بورس از ۲۴۴ شرکت در سال ۱۹۸۶ به ۴۴۱ شرکت در سال ۱۹۹۸ رسیده است. این رشد در معاملات سهام و فعالیت های بورس اوراق بهادار در امریکا نقش به سزایی داشته و ارزش مجموع معاملات در شرکت های غیر امریکایی به وسیله سرمایه گذاران امریکایی بیش از دهها برابر شده است. طبق شواهد موجود، تفاوت های حسابداری موجب افزایش هزینه های شرکت هایی می شود که به دنبال پذیرش در بورس های خارجی هستند. در نتیجه این سازمان ها ومعامله گران سهام در آنها از کاهش تفاوت های موجود در نیازهای گزارشگری مالی حمایت می کنند.

۵. کشورهای در حال توسعه

در سالهای اخیر، فروپاشی نظام کمونیستی در اتحاد شوروی و در کشورهای اروپای شرقی، موجب ایجاد هر چه بیشتر سیاست های اقتصادی بازارگرایانه شده است. این کشور همواره از

استانداردهای حسابداری به عنوان ابزاری برای اطمینان بخشیدن به سرمایه‌گذاران خارجی استفاده می‌کنند. پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی، راه‌کار کم هزینه ای برای کشورهای در حال توسعه است که منابع کافی برای تدوین یک مجموعه استانداردهای حسابداری مالی را ندارند. آنها با اقتباس از استانداردهای بین‌المللی می‌توانند در هزینه تدوین استانداردها صرفه جویی کنند و از هزینه های زیاد تطبیق استانداردهای خود با سایر کشورهای جلوگیری کنند. (سوداگران، ۲۰۰۱، ۴۵)

تلاشهای بین‌المللی برای هماهنگ‌سازی استانداردها

تلاش برای هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در سطح بین‌المللی، زمانی قرین موفقیت خواهد بود که در خصوص پذیرش و اجرای آن اطمینان لازم به وجود آید. چنین تلاشهایی مستلزم کسب شناخت لازم در خصوص دیدگاههای مراجع تدوین کننده استانداردهای ملی در کشورهای مختلف است. تنوع دیدگاههای موجود در بین استانداردگذاری کشورهای مختلف، وظیفه هماهنگ‌سازی را به موضوعی چالش برانگیز تبدیل کرده است. تلاشهای هماهنگ‌سازی بین‌المللی در میان سه گروه عمده شامل مراجع تدوین کننده استانداردها تعیین شده از طرف دولتها، حرفه حسابداری یا سایر گروههای ذینفع تقسیم شده است.

کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری

این کمیته، فعال‌ترین و مهمترین مرجع بین‌المللی است که مسئولیت تدوین و انتشار استانداردهای حسابداری بین‌المللی را به عهده دارد. این استانداردها به گونه‌ای است تا برای همه محیطهای تجاری بدون توجه به اندازه یا نوع فعالیت تجاری آنها مورد استفاده قرار گیرد. کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری تنها مرجع تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی است و دارای فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری می‌باشد که با پیشنهاد و مطالعه آغاز و نهایتاً به انتشار چنین استانداردهای خاتمه می‌یابد.

این کمیته در سال ۱۹۷۳ براساس توافق صورت گرفته بین سازمان‌های حرفه‌ای حسابداری ده کشور جهان (استرالیا، کانادا، فرانسه، آلمان، ایرلند، ژاپن، مکزیک، هلند، انگلستان، و ایالات متحده) ایجاد شده است. در حال حاضر، اعضای کمیته شامل ۱۳۸ سازمان حرفه‌ای حسابداری از ۱۱۲ کشور جهان می‌باشد و سازمان‌های عضو، دو میلیون نفر حسابدار در سراسر جهان را در بر می‌گیرد.

اهداف اولیه کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری به شرح زیر است:

- تدوین و انتشار استانداردهای حسابداری برای استفاده از آنها در ارائه صورتهای مالی و ارتقای پذیرش آنها در سطح جهان.
- کار برای پیشرفت و هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری و روشهای مربوط به تهیه و ارائه صورتهای مالی.

نیازهای مالی فعالیتهای کمیته از طریق وجوهی که سازمانهای حرفه‌ای حسابداری، شرکتهای چند ملیتی، نهادهای مالی، مؤسسات حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی و سایر سازمانها پرداخت می‌کنند و از محل فروش کتب و نشریات آن تأمین می‌شود و تأمین منابع مالی آن از طریق دولتها و یا سازمانهای بین‌دولتی^۸ صورت نمی‌گیرد.

کمیته اخیراً ساختار خود را تغییر داده است. کمیته تجدید ساختار یافته دارای ۱۴ نفر عضو (۱۲ نفر آن تمام وقت) می‌باشد، به هر حال، هیأت امنای کمیته، مسئولیتهای آگاهی رسانی عمومی، تأمین مالی و اداره کمیته تجدید ساختار شده را به عهده دارد. کمیته پس از تجدید ساختار، به وسیله یک مدیر فنی اداره و توسط یک ستاد تخصصی حمایت می‌شود.

گروه مشورتی کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۹

به منظور گسترش نقش سازمانهای ذینفع در گزارشگری مالی، کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری اقدام به تأسیس یک گروه مشاوره بین‌المللی نموده است. این گروه شامل نمایندگی

از استفاد کنندگان و تهیه کنندگان صورتهای مالی، مراجع تدوین استانداردها و ناظرانی از سازمانهای بین دولتی است و جلسات آن به طور منظم درباره سیاستها، اصول و موضوعات مربوط به کار کمیته برگزار می‌شود. برخی از سازمانهای عضو گروه مشورتی عبارتند از:

- بنیاد بین‌المللی انجمن‌های مدیران اجرایی مالی^{۱۰}
 - اتاق بازرگانی بین‌المللی^{۱۱}
 - سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های بورس و اوراق بهادار^{۱۲}
 - انجمن بانکی بین‌المللی^{۱۳}
 - بانک جهانی^{۱۴}
 - هیأت استانداردهای حسابداری مالی ایالات متحده^{۱۵} (ناظر)
 - کمیسیون اروپا^{۱۶}
 - سازمان همکاریهای اقتصادی و توسعه (ناظر)
- کمیته راهبردی کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری^{۱۷} شامل نمایندگانی برای گروه مشورتی است.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران

پیکره فدراسیون بین‌المللی حسابداران از سازمان‌های حرفه‌ای حسابداری تشکیل شده است. این فدراسیون در سال ۱۹۷۷ به منظور گسترش حرفه و هماهنگ‌سازی استانداردها در سراسر جهان به وجود آمد تا به تجهیز حسابداران برای ارائه خدمات مستمر و با کیفیت بالا به عموم مردم بپردازد.

10 - International Association of Financial Executives Institute
 11 - International Chamber of Commerce(ICC)
 12 - International Organization of Securities Commission(IOSCO)
 13 - International Banking Association
 14 - The World Bank
 15 - U.S. Financial Accounting Standards Board(FASB)
 16 - European Commission (EC)
 17 - The IASC Steering Committee

در سالهای اخیر، فدراسیون بین‌المللی حسابداری دارای ۱۵۰ سازمان عضو است که از ۱۰۳ کشور جهان در آن عضویت دارند و نماینده ۲ میلیون نفر حسابدار می‌باشند. اهم فعالیت‌های فدراسیون بین‌المللی حسابداران را می‌توان به شرح زیر خلاصه کرد.

- انتشار استانداردهای حسابداری در سطح بین‌المللی به منظور هماهنگ‌سازی شیوه‌های حسابداری در سطح جهان.
- تدوین آیین رفتار حرفه‌ای که در آن موضوعاتی مانند استقلال، درستکاری و بیطرفی مطرح شده است.
- تدوین استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی که در سطح دولت‌های مرکزی، ایالتی و محلی کاربرد دارد. هدف این استاندارد فراهم کردن ابزارهایی برای دولت‌ها به منظور پیشرفت امور مالی و شیوه‌های گزارشگری آنهاست.
- تلاش برای حفظ استقلال حسابرسان در محیط تجاری رقابتی پیچیده امروز.
- انجام بررسی‌های لازم در مورد نقش حسابداران در کاهش فساد. (سوداگران، ۲۰۰۱،

۴۹)

سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های بورس اوراق بهادار

این سازمان بین‌المللی در سال ۱۹۸۸ شکل گرفت و دبیرخانه آن در شهر مونترال کانادا است. سازمان بین‌المللی کمیسیون بورس اوراق بهادار شامل ۱۱۵ سازمان قانونگذار بورس اوراق بهادار در سراسر جهان است که ۸۵ درصد بازار سرمایه جهان را پوشش می‌دهند. سازمان بین‌المللی کمیسیون بورس اوراق بهادار اهداف زیر را دنبال می‌کند:

۱. ایجاد استانداردهای با کیفیت به منظور سالم و کارا نگهداشتن بازارهای سرمایه
۲. ایجاد استاندارد‌ها و داشتن نظارت مؤثر بر مبادلات اوراق بهادار بین‌المللی
۳. تلاش در سالم‌سازی بازارها به وسیله هدایت آنها به اجرای استانداردها

این سازمان به منظور هماهنگ‌سازی شرکت‌هایی فعالیتی می‌کند که در بورس اوراق بهادار خارجی به صورت جهانی پذیرفته می‌شوند. علاوه بر فعالیت‌های فوق، سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های بورس اوراق بهادار در زمینه تدوین استانداردهای بین‌المللی افشا هم کار میکند که مورد توجه بورس‌های اوراق بهادار و قانون‌گذاران بورس قرار گرفته است. (سوداگران، ۲۰۰۱، ۵۱)

این سازمان علاقمند به فهرست کردن سهام خارجی در بورس‌های سهام کشورهای مختلف است.

در انجام این تلاشها، هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری و حسابرسی در بازارهای سرمایه جهانی هر روزه اهمیت بیشتری می‌یابد. در جولای ۱۹۹۵، این سازمان و کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری به توافقاتی برای کار مشترک روی هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری دست یافتند. در این راستا، کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری به منظور خشنود کردن سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های بورس اوراق بهادار به تجدیدنظر در استانداردهای خود پرداخت. شرکت‌های عضو سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های بورس اوراق بهادار، با رعایت استانداردهای بین‌المللی حسابداری می‌توانند اوراق بهادار خود را در بازارهای سرمایه جهانی فهرست کنند. (ظفر اقبال، ۲۰۰۲، ۲۰۶)

روال هماهنگ‌سازی جهانی استانداردهای حسابداری تا این اواخر به این گونه بوده است که این استانداردها توسط کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری تهیه و توسط سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های بورس اوراق بهادار تایید شده است. بزرگترین مانع برای پذیرش همگانی استانداردهای بین‌المللی حسابداری تأیید آن توسط سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های بورس اوراق بهادار می‌باشد، زیرا پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری توسط این نهاد بستگی زیادی به پذیرش آن توسط کمیسیون بورس اوراق بهادار ایالات متحده، حمایت خود را از تلاش‌های کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری در بهبود استانداردهای حسابداری در بورس اوراق بهادار اعلام کرده است.

سازمان ملل^{۱۸}

در دهه ۱۹۷۰، گروه کارشناسان سازمان ملل در زمینه استانداردهای حسابداری بین‌المللی و گزارش‌های تهیه شده، فهرستی از اطلاعات مالی و غیرمالی افشا شده توسط شرکت‌های چند ملیتی ارائه کردند. این تلاش‌ها به منظور کنترل بهتر فعالیت‌های شرکت‌های چند ملیتی برای امور تجاری در کشورهای در حال توسعه بود. در گزارش تهیه شده، نیاز به افشای اطلاعات مربوط به قیمت‌های انتقالی، اطلاعات قیمت‌های واحد تجاری، هزینه‌های تحقیق و توسعه مورد تأکید قرار گرفته بود. اما به دلیل عدم نیاز به افشای این اطلاعات در بسیاری از کشورها و از آنجا که اجرای آنها نیز توسط سازمان ملل اجباری نشده بود، توصیه‌های آن به وسیله بسیاری از کشورهای صنعتی مورد قبول واقع نشد. سایر فعالیت‌های سازمان ملل را می‌توان به صورت زیر خلاصه کرد:

- تلاش در زمینه رشد و هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری از طریق حمایت از استانداردهای تدوین شده توسط کمیته استاندارد بین‌المللی حسابداری
- افشای اطلاعات مربوط به محیط زیست
- کمک‌های فنی و مالی به تعدادی از کشورهای کمونیستی سابق به منظور تسریع در استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری و جذب موفقیت آمیز سرمایه خارجی (سوداگران، ۲۰۰۱، ۵۲)

سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه^{۱۹}

این سازمان در سال ۱۹۶۱ تشکیل گردیده و ۳۰ کشور عضو آن هستند. اگر این سازمان دارای اعضای محدودی است اما بسیاری از شرکت‌های چند ملیتی بزرگ دنیا در کشورهای عضو این سازمان فعالیت می‌کنند. کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه، دو سوم ستانده اقتصادی جهان را تولید می‌کنند.

18- United Nation (UN)

19- The Organization for Economic cooperation and development (OECD)

هدف این سازمان بدست آوردن رشد اقتصادی و توسعه کشورهای عضو، ارتقای تجارت بین‌المللی بین اعضای آن و ارائه‌کننده خدمات در زمینه اطلاعات به اعضای خود میباشد. این سازمان سعی دارد:

- اطلاعات اقتصادی حیاتی را در اختیار کشورهای عضو خود قرار دهند.
- موضوعات مشترک بین اعضا را مورد بحث قرار دهد و
- برای ارائه راه‌حلهایی در زمینه مسایل مشترک تلاش کند.

تلاشهای این سازمان برای هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری بین‌المللی صرفاً سازمان‌هایی را در بر می‌گیرد که روی رشد اقتصادی و توسعه تمرکز می‌کنند. بخش با ارزشی از کار این سازمان، بررسیهایی است که روی نوع و میزان تنوع عملیات حسابداری کشورهای عضو به منظور یکنواخت کردن آنها انجام می‌دهد.

گروه جی چهار بعلاوه یک

جی چهار بعلاوه یک^{۲۰} اساساً شامل سازمانهای استانداردگذار حسابداری چهار کشور استرالیا، کانادا، انگلستان و ایالات متحده است که کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری نیز برای مشارکت در این بحث‌ها به آن دعوت شده است. به این دلیل، این گروه، جی چهار بعلاوه یک نامیده می‌شود و اگر چه نیوزلند نیز به آن پیوسته ولی هنوز نام آن تغییر نکرده و جی چهار بعلاوه یک باقیمانده است. این گروه شاید یکی از موثرترین گروههایی است که در رابطه با هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری فعالیت می‌کند. پنج کشور عضو این گروه که قبلاً از تلاش‌های کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری حمایت می‌کردند در سالهای اخیر از همکاری با این کمیته صرف نظر کرده و فعالیتهای خود را با مراجع تدوین‌کننده استانداردهای ملی افزایش داده‌اند.

تلاشهای منطقه‌ای برای هماهنگ‌سازی استانداردها

تلاشهای منطقه‌ای برای هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری را می‌توان در سه عنوان زیر طبقه بندی کرد:

- اتحادیه اروپا^{۲۱}
- موافقت‌نامه تجارت آزاد آمریکای شمالی^{۲۲}
- سایر تلاشهای منطقه‌ای

با توجه به اثرات استاندارد کردن قوانین و مقررات عمده در جهان، انتظار می‌رود تا با افزایش منطقه‌های گوناگون، فعالیت‌های تجاری در میان کشورهای مختلف افزایش یابد.

اتحادیه اروپا

نام کمیسیون اروپا در اول ژانویه ۱۹۹۴، به اتحادیه اروپا تغییر یافت. فعالیت‌های تجاری این اتحادیه شامل ۱۵ کشور می‌باشد. کشورهای عضو اتحادیه اروپا احساس می‌کنند که فعالیت‌های تجاری در درون مرزهای ملی، خشنود کننده نیست و سهامداران از طریق هماهنگ‌سازی قوانین و مقررات با سایر کشورهای عضو در مورد جریان آزاد کالاها، خدمات، سرمایه و منابع، منافع بیشتری را کسب خواهند کرد. این فرآیند شامل موارد زیر است:

- حذف مقررات گمرکی بین کشورها برای تسریع در حمل و نقل کالاها و خدمات.
 - استانداردسازی تعرفه‌ها و محدودیتهای تجاری برای کشورهای غیر عضو.
 - همانند کردن خط مشی‌های اقتصادی با ایجاد محیط یکنواخت در اتحادیه اروپا.
- این موضوع شامل هماهنگ‌سازی دوره مالی، اقلام پولی، مالیات و قوانین شرکتهاست و هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری نیز در بر می‌گیرد.

21- European Union (EU)

22- North American Free Trade Agreement (NAFTA)

گسترش استانداردهای اتحادیه اروپا

وظایف اتحادیه اروپا از فعالیتهای کمیسیون اروپا به وجود آمده است. کمیسیون اروپا استانداردهای و هماهنگ‌سازی مقررات حسابداری و شرکت‌های سهامی را از طریق انتشار منشورهای و مقررات به وجود آورد. منشورهای اتحادیه اروپا^{۲۳} باید در قوانین کشورهای عضو در نظر گرفته شوند و مقررات اتحادیه اروپا باید برای تمام کشورهای عضو بدون نیاز به تصویب در سطح ملی به صورت قوانین لازم به اجرا درآید. در جدول (۱-۶) منشورهای انتخاب شده اتحادیه اروپا و مقررات مربوط به استانداردهای حسابداری اتحادیه اروپا و قانون شرکتهای سهامی نشان داده شده است. منشورهای چهارم و هفتم به طور گستردهای با موضوعات حسابداری و استانداردها سر و کار دارد.

جدول (۱): منشورهای اتحادیه اروپا و مقررات مربوط به حسابداری شرکتهای سهامی

تاریخ اجرا	موضوع	شماره منشور	
۱۹۶۸	انتشار حسابها	اولین	
	تفکیک شرکتهای خصوصی و عمومی، حداقل	سومین	
۱۹۷۶	سرمایه محدودیت آورده‌ها		
۱۹۷۸	شکل و مقررات حسابهای سالانه و نحوه ارائه آنها	چهارمین	
۱۹۸۳	حسابهای تلفیقی شامل شرکتهای وابسته	پنجمین	
۱۹۸۴	کیفیت و کار حساب‌رسان	هفتمین	
۱۹۸۹	افشای اطلاعات شعب	هشتمین	
تاریخ اجرا	تاریخ انتشار	عنوان مقررات	موضوع مقررات
۱۹۸۵	۱۹۷۳ و ۱۹۷۸	شکل تجاری برای مشارکتهای خاص بین‌المللی	گروه بندی منافع اقتصادی اروپا

فرآیند تدوین منشورهای اتحادیه اروپا مشابه فرآیند سایر مراجع تدوین استانداردها مانند کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری است. اجرای منشور پیشنهادی یا مقررات نیاز به تصویب وزیران اتحادیه اروپا دارد. همانطور که گفته شد، کشورهای عضو باید مفاد منشورها و مقررات را در مقررات و قوانین خود بگنجانند.

اتحادیه اروپا مشغول کار با سایر مراجع تدوین استانداردهاست تا تلاشهای هماهنگ‌سازی هماهنگ شود. این اتحادیه، یکی از اعضای گروه مشورتی کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری است. *گردهمایی مشورتی حسابداران*^{۲۴} متشکل از تهیه کنندگان و استفاده کنندگان اطلاعات مالی به عنوان گروه مشورتی کمیسیون اروپا و تلاشهای هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری آن خدمت میکند.

چهارمین منشور درباره قوانین شرکتها

چهارمین منشور اتحادیه اروپا حاوی قواعد جامع حسابداری است و صورت‌های مالی، محتوای آنها، روش‌های ارائه، ارزشیابی و افشای اطلاعات را در بر میگیرد. این منشور در سال ۱۹۷۸ منتشر و اجرای آن در مقررات حسابداری ملی بوسیله اعضای اتحادیه اروپا در سال ۱۹۹۱ تصویب شده است. کشورهای عضو اروپا در اجرا و بکارگیری منشورهای اتحادیه اروپا در مقررات حسابداری ملی خود دارای مقداری انعطاف هستند. از اینرو، منشورها به عنوان یک مدل برای تمام کشورهای عضو مورد استفاده قرار میگیرد. کشورهای عضو اتحادیه ممکن است اطلاعاتی بیش از مفاد این منشور را در کشور خود الزامی کنند. آنها همچنین می‌توانند دارای قواعد اندازه‌گیری و افشای اطلاعات متفاوت براساس اندازه و سایر ویژگیهای شرکتها سهامی باشند. بنابراین، نحوه اجرای منشور ممکن است در میان کشورهای عضو اتحادیه اروپا متفاوت باشد.

منشور، ساختار مشخص و گسترده ای از طبقه بندی و ارائه اطلاعات مالی را ارائه می‌کند. آن مستلزم یک ترازنامه، یک صورت سود و زیان و یادداشتهای صورت مالی است. صورتهای مالی باید به نحو مطلوب^{۲۵} نتایج عملیات شرکت و وضعیت مالی آن را نشان دهد.

هفتمین منشور اتحادیه اروپا

هفتمین منشور اتحادیه اروپا در سال ۱۹۸۳ توسط کمیسیون اروپا ارائه شده است. این منشور موضوع صورتهای مالی تلفیقی را مطرح می‌کند. کشورهای عضو اتحادیه اروپا دارای حق انتخاب‌هایی درباره نحوه انعکاس این موضوعات در قوانین شرکتهای خود هستند.

منشور هفتم نقش بسیار گسترده ای در هماهنگ سازی عملیات حسابداری در کشورهای اتحادیه اروپا دارد. همانطور که گفته شد، بسیاری از کشورهای عضو اتحادیه هیچ الزامات قانونی برای صورتهای تلفیقی نداشتند. قبل از ارائه این منشور، در کشور آلمان، صورتهای مالی تلفیقی صرفاً برای واحدهای فرعی داخلی صورت می‌گرفت. در فرانسه هیچ الزامی برای تهیه صورتهای مالی وجود نداشت. منشور هفتم انجام تلفیق در صورتهای مالی را بدون توجه به کشور شرکت مادر یا اصلی، در سراسر جهان الزامی کرد. این منشور همچنین حاوی الزاماتی است که براساس آن داراییهای تحصیل شده باشد به ارزش منصفانه^{۲۶} اندازه گیری شود. الزامات افشای اطلاعات قسمتهای واحد تجاری مستلزم افشای اطلاعات مربوط به فروش هر یک از قسمتهای جغرافیایی تجاری است.

موافقتنامه تجارت آزاد آمریکای شمالی

این موافقتنامه در سال ۱۹۹۲ در بین کشورهای ایالات متحده، کانادا و مکزیک ایجاد شده تا یک بازار مشترک بوجود آورند. آیا این موافقتنامه همان مسیری را طی می‌کند که قبلاً توسط اتحادیه اروپا طی شده و هدف آن دستیابی به همان فرآیند برای یکنواختی اقتصادی بین کشورهای عضو آن است؟ در حال حاضر، بسیار زود است که به این سوال پاسخ بدهیم. موافقتنامه تجارت

آزاد آمریکای شمالی دارای توان بالقوه برای دستیابی به دست آوردهای احتمالی کشورهای اتحادیه اروپا می‌باشد.

به هر حال، برخی عوامل تاریخی، سیاسی و اقتصادی دست به دست هم داده‌اند تا همکاریهای اقتصادی و تجاری این سه کشور افزایش یابد. پیشنهاد اولیه برای گفتگو بین این سه کشور برای موافقت تجاری در سال ۱۹۸۹ توسط ایالات متحده مطرح گردید. در سال ۱۹۹۲، اسناد این موافقتنامه و دو موافقت دیگر همراه آن به امضای نمایندگان دولتها رسید و از اینجا موافقتنامه ایجاد گردید. در انتهای سال ۱۹۹۳، موافقتنامه تجارت آزاد آمریکای شمالی رسمیت قانونی خود را در کشورهای کانادا، مکزیک و ایالات متحده به دست آورد.

این موافقتنامه وظایفی را درباره بیشتر کالاها و خدمات تولید شده در این سه کشور وضع کرده است. آن همچنین در سه موضوع تخصصی و از جمله حسابداری، اقداماتی در سه کشور انجام داد است و یک حسابدار عضو انجمن حسابداران رسمی آمریکا، مجاز است خدمات خود را در دو کشور کانادا و مکزیک نیز ارائه دهد. اهداف موافقتنامه تجارت آزاد آمریکایی شمالی به شرح زیر است:

- حذف موانع برای تجاری و ایجاد تسهیلات برای عبور و مرور کالا و خدمات در بین کشورهای عضو ...
- ایجاد شرایط رقابتی مطلوب در منطقه تجارت آزاد
- افزایش فرصتهای سرمایه‌گذاری در این سه کشور
- حمایت کارا و مناسب و تدوین حقوق اموال در هر کدام از کشورهای عضو
- ایجاد چارچوبی برای همکاری‌های بعدی به منظور گسترش آن و کسب منافع بیشتر برای موافقتنامه

موافقتنامه تجاری آزاد آمریکای شمالی میزان دستیابی به بازار برای کالاها و خدمات تولید شده در هر یک از کشورهای عضو را بهبود بخشیده است. همه تعرفه‌های مربوط به کالاها در کانادا، مکزیک و ایالات متحده باید (تاریخ موثر اول ژانویه ۱۹۹۴) در ۵ یا ۱۰ مرحله مساوی

سالانه حذف شود. این کالاها در چهار گروه طبقه‌بندی شده‌اند و هر کدام دارای تاریخ مشخصی برای حذف تعرفه‌ها هستند. موافقت‌نامه تجاری آزاد آمریکای شمالی به وسیله یک کمیسیون، مشابه اتحادیه اروپا اداره می‌شود. برای هر کدام از مناطق کمیته‌هایی تشکیل شده است. برای مثال، یک کمیته برای خدمات مالی وجود دارد.

طبق این موافقت‌نامه، کشورهای عضو باید ظرف مدت دو سال الزامات لازم درخصوص قوانین شهروندی برای دادن تأییدیه ارائه خدمات حرفه‌ای را حذف کند. به هر حال، این موضوع هنوز تحقق نیافته است ولی وقتی این کار صورت گیرد، گامی در جهت هماهنگ‌سازی عملیات حسابداری و حسابرسی در این سه کشور برداشته می‌شود و این موضوع تأثیر قابل توجهی نیز روی آموزش حسابداری دارد.

طبق بررسی دیویت و توش در سال ۱۹۹۴، در جلسه برگزار شده در دسامبر آن سال، رهبران ۴۳ کشور آمریکای شمالی و جنوبی موافقت کردند تا اقداماتی را در جهت توافق برای تجارت آزاد به عمل آورند. این موضوع موجب خواهد شد بزرگترین منطقه آزاد تجاری در جهان با حضور بیش از ۸۵۰ میلیون نفر و محصولات داخلی ناخالص بالغ بر ۱۳ میلیارد دلار به وجود آید. اگر این توافق صورت گیرد، انتظا می‌رود تا آثار آن در سال ۲۰۰۵ مشاهده شود. (ظفر اقبال، ۲۰۰۲، ۲۱۰)

سایر تلاشهای منطقه‌ای

تلاشهای اقتصادی منطقه‌ای بسیاری وجود دارد، برخی از اینها جدید هستند در حالیکه برخی دیگر از سالهای پیش به وجود آمده‌اند. در این موافقت‌های تجاری همواره به سوی ترکیب اقتصادی گام بر می‌دارند، نیاز به هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری اجباری است. در جدول (۲-۶) نمونه‌هایی از این موافقت‌های اقتصادی و تجاری نشان داده شده است. برخی از این تلاشها از منطقه مورد عمل گسترش یافته و شروع به تلاش برای افزایش در تجارت بین‌المللی شده است.

جدول ۲-۶: نمونه‌هایی از تلاش‌های اقتصادی منطقه ای

- اتحادیه کشورهای جنوب شرق آسیا^{۲۷} شامل کشورهای برونئی، اندونزی، لائوس، مالزی، میانمار، فیلیپین، سنگاپور، تایلند و ویتنام
- بازار مشترک آمریکای مرکزی شامل گواتمالا، هندراس. ال سالوادور، نیکاراگوا، کاستاریکا
- اندین پت^{۲۸} شامل بولیوی، کلمبیا، اکوادور، پرو و ونزوئلا
- مرکوسور^{۲۹} شامل آرژانتین، برزیل، پاراگوئه و اروگوئه
- اتحادیه همکاریهای خلیج فارس^{۳۰} شامل عربستان سعودی، کویت، امارات متحده، عمان، بحرین، و قطر

خلاصه

هر کشوری برای خود مجموعه‌ای از قوانین، آداب و رسوم و هدف‌های ملی منحصر بفرد دارد که درصدد حفظ و کنترل آن است. این جنبه از ناسیونالیسم، قوانین و مقرراتی را ایجاد می‌کند که نهایتاً بر سیستم حسابداری کشورها مؤثر هستند. هماهنگ‌سازی در مرحله اول در جستجوی شناسایی حالت‌های خاص و منحصر به فرد ملی و تلاش برای آشتی دادن با هدف‌های کشورهای دیگر است و در مرحله دوم، تلاش می‌کند برخی از موانع موجود را به منظور دستیابی به یک درجه قابل قبول از هماهنگی تصحیح یا حذف نماید. هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری فرایندی است که موجب تسهیل جذب سرمایه‌های خارجی، بین‌المللی شدن بازارهای سرمایه و تجارت بین‌الملل می‌شود. براساس این فرآیند، به منظور افزایش قابلیت مقایسه اطلاعات مالی، مغایرت‌های موجود در استانداردهای حسابداری در سطح بین‌المللی شناسایی و مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار

27 - Association of South East Asian Nation (AOSEAN)

28 - Andean pact

29 - Mercosur

30 - Gulf Cooperation Council

میگیرد و برای برقراری میزان قابل قبولی از همخوانی رویه های حسابداری و حذف و تصحیح برخی از مغایرت های خاص و منحصر بفرد تلاش می شود. (صالح نژاد، ۱۳۷۶، ۱۱۵)

حرکت به سوی هماهنگ سازی از سال ۱۹۰۴ آغاز گردیده و با توجه به مزایا و معایب آن با پیشرفت هایی همراه بوده است و عوامل شتاب دهنده در تسریع به این فرآیند مؤثر بوده اند. تلاش های هماهنگ سازی استانداردها از طریق دو گروه عمده به صورت تلاش های بین المللی و تلاش های منطقه ای صورت میگیرد. کمیته استانداردهای بین المللی حسابداری، فدراسیون بین المللی حسابداران، سازمان همکاریهای اقتصادی و توسعه و سازمان بین المللی کمیسیون های بورس و اوراق بهادار از مهمترین سازمان هایی هستند که در سطح بین المللی برای هماهنگ سازی تلاش می کنند. از سوی دیگر تلاش های منطقه ای نیز برای هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری همچنان ادامه دارد. اتحادیه اروپا و موافقت نامه تجاری آزاد آمریکای شمالی مهمترین تلاش های منطقه ای را برای هماهنگ سازی تلقی می شدند.

تلاش های هماهنگ سازی استاندارد حسابداری در سطح بین المللی، زمانی قرین موفقیت خواهد شد که درخصوص پذیرش و اجرای آنها توسط مراجع حرفه ای و کشورها، اطمینان لازم به وجود می آید.

منابع و مأخذ

منابع فارسی

۱. جعفری محمدرضا، همگونی بین‌المللی گزارشهای مالی، فصلنامه علمی و پژوهشی "بررسی های حسابداری"، سال دوم، شماره ۶ و ۷، زمستان ۷۲ و بهار ۷۳، صص ۸۳-۹۴
۲. صالح نژاد سید حسن، هماهنگی استانداردهای حسابداری، فصلنامه علمی و پژوهشی "بررسی های حسابداری"، سال پنجم، شماره ۱۸ و ۱۹، زمستان ۷۵ و بهار ۷۶، صص ۱۲۳-۱۱۳.

منابع انگلیسی

- 1- Anderson Nancy. "The Globalization of GAAP." Management Accounting , August 1993.pp.52-54.
- 2.Choi.F.D.,C.A.Frost and G.K. Meek, International Accounting Prince – Hall, 1999,pp.1-49.
- 3.De Bryne D. , "Global Standards: A Tower of Babel?" Financial Executive, Feb 1980, PP.1-49.
4. Mueller G.G. " st. Louis to Munich: The odyssey of the International Congresses of Accountants", International journal of Accounting Education and Research, 1979, 15(1) , pp. 1-12
5. Purves S.E.C.H. Gernon and M.A. Diamond, The IASC and its comparability project:Prerequisites for success. "Accounting Horizons, June , 1991,pp.28-29.
- 6.Samuels, J.M.,piper, A. G. International Accounting. A user perspective, South – Western College publishing. 2001, pp.1-56.

7. Saudagaran Shahrokh M. , “ International Accounting A user perspective, South – Western College publishing. 2001, pp.1-56.
8. Thomas R.D. “ The Accountants International study Group – the First Three Years. “ International journal of Accounting Education and Research , 1970.6,(1), pp.59-65.
9. Tondkar, R.h., Adhikari, A, Coffman, E.N. “ The Internationalization of Equity Markets: Motivation for Foreign Corporate listing and Filing and listing Requirements of five Major stock Exchanges, “ International journal of Accountancy”. 1989. 24(2), pp.143-163
10. Wyatt Arthur R. and Joseph F. Yopes. “ wake – up call to American Bussiness: International ccounting standards are on the way. “Journal of Accountancy, July 1993, pp.80-85.
11. zafar lqbal M. ,”International Accounting , A Global perspective, souh – western, second Edition, 2002, chapter 6. pp.189-240.
12. zarzeski Marilyn, T. “ Spontaneous Harmonization effects of culture and Market Forces on Accounting Discosure practice,”. Accounting Horizons, March . 1996, PP. 18-37.