



اقدامات بین‌المللی برای هماهنگ‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

آرمین وجودی نویخت*

عباس محمدی**

مقدمه

استانداردگذاری حسابداری برای جهانی شدن با استانداردهای حوزه‌های دیگر دانش مانند استاندارد کیفیت محصول، استانداردهای ایمنی حرفه‌ای، استانداردهای زیست محیطی، قانون اوراق بهادار، اصلاح امور مهاجرت، هم سو و هم جهت شده است. این موضوع موجب شده به شکل تلویحی، انتظاری از حسابداری در جامعه شکل گیرد تا آن را به عنوان خط مقدم جهانی سازی بر شمارند. از سال ۲۰۱۰، حدود ۱۰۰ کشور، شامل تمام

اقتصادهای بزرگ جهان، یا به صورت کامل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی^۱ را پذیرفته اند یا برنامه هماهنگ سازی با این استانداردها را آغاز نموده‌اند یا هماهنگی با بعضی از استانداردها را، به عنوان راهبرد ملی در دستور کار خود قرار داده‌اند. کشورها، در طول سال‌های ۲۰۰۱ الی ۲۰۱۰، با درجه و زمانبندی متفاوتی، تعهد خود را به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تغییر دادند. فرضیه‌های احتمالی برای این تغییر وجود دارد که از جمله آنها می‌توان به تفاوت‌های

فرهنگی، تفاوت‌های موجود در محیط راهبری شرکت‌ها، تفاوت‌های فناوری و اختلاف در منابع طبیعی کشورها، اشاره کرد. در این مقاله، به بررسی برخی از این تفاوت‌های اساسی در حوزه‌های جغرافیایی^۲ پرداخته شده است. اگر چه عمق این مطالعات در حوزه‌های جغرافیایی، کانادا، چین و هند است اما چارچوبی تهیه شده است که می‌تواند به توصیف پویایی سیاسی بین‌المللی به منظور جهانی‌سازی استانداردهای حسابداری در تمام کشورها کمک کند و در آن، یکی از ابعاد نشان‌دهنده

نزدیکی حوزه‌های جغرافیایی به قدرت سیاسی موجود در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌باشد که دلیل اصلی پیدایش هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۳ است و بعد دیگر آن نشان‌دهنده قدرت سیاسی بالقوه خود این حوزه‌ها در هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری می‌باشد. این چارچوب می‌تواند به توضیح و پیش‌بینی تصمیمات کشورها در هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی کمک کند و همچنین می‌تواند بینش ما از ماهیت استانداردهای بین‌المللی شده و ساختار بالقوه در آینده را افزایش دهد.

نقش انگلستان و اتحادیه اروپا در هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری

توسعه «استانداردهای حسابداری بین‌المللی»^۴ به خودی خود، پدیده‌ای نسبتاً جدید است و به بعد از جنگ جهانی دوم بر می‌گردد، بنابراین جهانی کردن استانداردهای حسابداری، مسئله جدیدتری می‌باشد. نخستین تلاش‌های نظام‌مند در جهان برای هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری توسط گروه مطالعاتی بین‌المللی حسابداران صورت پذیرفت که در سال ۱۹۶۷ تأسیس شده بود. مقایسه کشورها از نظر روش‌های حسابداری و حسابرسی، بخشی از تلاش‌های آنها برای کاهش این تفاوت‌ها بود. همسو با گسترش گروه مطالعاتی بین‌المللی حسابداران، تلاش‌هایی در جامعه اقتصادی اروپا برای هماهنگی استانداردهای حسابداری انجام شد. این تلاش‌ها، پیشرفت‌های قابل توجهی داشت تا اینکه در سال ۱۹۷۳، انگلستان به جامعه اقتصادی اروپا پیوست. در این جا بود که انگلستان دستور شروع به کار انجمن جدیدی با عنوان «کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی»^۵ را صادر کرد. سال ۱۹۷۳، همزمان با تأسیس کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری، نخستین سال فعالیت

«هیئت استانداردهای حسابداری مالی»^۶ در ایالات متحده آغاز شد. هدف اصلی «کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری» توسعه استانداردهای حسابداری به شکل هماهنگ بود. این کمیته از حسابداران حرفه‌ای، در کشورهای استرالیا، کانادا، فرانسه، آلمان، ژاپن، مکزیک،

هلند، انگلستان، ایرلند و ایالات متحده تشکیل شده بود. کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری صراحتاً در تلاش برای محدود کردن تفاوت‌های رویه‌های عمل حسابداری در کشورهای عضو گروه بود و این موضوع با افزایش معاملات در سطح بین‌المللی اهمیت بیشتری یافت. کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری فاقد دستور خاصی از دولت‌های عضو گروه و همچنین فاقد الزام قانونی برای فعالیت بود. شاید به خاطر این محدودیت‌ها، کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی به جای ایجاد استانداردهای حسابداری بین‌المللی، تأکید خود را بر گسترش گسترده اصول حسابداری با در نظر گرفتن تأثیرات مقررات حسابداری در حوزه‌های جغرافیایی مختلف گذاشته بود.

در دهه ۱۹۹۰، اجماع نظرها در این مورد افزایش یافت که رویکرد غیرمستقیم کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری در جهانی‌سازی استانداردهای حسابداری ناکافی است. سپس ایده ایجاد نهاد حرفه‌ای، برای استانداردگذاری با هدف مستقیم ایجاد قواعد حسابداری جهانی شکل گرفت. در اوایل هزاره جدید، «هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی» متولد شد. کمیسیون اروپا^۷ که قبل از این موضوع نیز فشارهایی را برای وضع استانداردهای حسابداری

..... ● در دهه ۱۹۹۰، اجماع نظرها در این مورد افزایش یافت که رویکرد غیرمستقیم کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری در جهانی‌سازی استانداردهای حسابداری ناکافی است

واحد، در بازارهای مشترک بر نهادهای استانداردگذار آورده بود، تمایل به ایفای نقش مهمتری در همگرایی گزارشگری مالی و همچنین کاهش نفوذ ایالات متحده در این روند داشت. در سال ۲۰۰۰، کمیسیون اروپا عملاً هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی را به عنوان نهاد استانداردگذار برگزید و در

سال ۲۰۰۲، پارلمان اروپا، همه شرکت‌های عضو اتحادیه اروپا را ملزم به گزارشگری مالی بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از سال ۲۰۰۵ نمود. دیوید تونیدی^۸ نخستین رئیس هیئت مدیریت هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بود که پس از آن رئیس استانداردگذاری حسابداری شد. با توجه به این حقیقت که منافع اتحادیه اروپا و بطور خاص منافع انگلستان در مرکزیت نهاد هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری قرار داشت، این منافع در شکل‌گیری و توسعه هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در دهه اول ایجاد آن ادامه داشت. نمونه واضحی از نفوذ اتحادیه اروپا در هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری را می‌توان در بحران مالی طی سال‌های ۲۰۰۸ و ۲۰۰۹ مشاهده کرد. در آن زمان، موضوع مورد بحث، استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۹ و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۷ بود که درباره اندازه‌گیری، شناسایی و افشای اطلاعات ابزارهای مالی مسائلی را بیان می‌نمود. این استانداردها، انعطاف‌پذیری لازم برای تجدید طبقه‌بندی ابزار مالی که تاکنون بر مبنای ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شدند را بر مبنای بهای تمام شده برای شرکت‌ها ارائه نمی‌کردند. زمانی که ارزش منصفانه دارایی‌ها ناشی از بحران

وجود آمده کاهش یافت، این موضوع بطور قابل ملاحظه‌ای باعث در دسر چند بانک بزرگ اروپایی در اوج بحران مالی شد. بانک‌ها استدلال نمودند، کاهش ارزش منصفانه دارایی‌های خاصی مانند دارایی‌های رهنی که انتظار می‌رود برای دوره بلندمدتی نگهداری می‌شوند نباید بر روی ترازنامه تاثیر بگذارد.

آنان پیگیر این موضوع شدند، این دارایی‌ها را بر اساس بهای تمام شده، تجدید طبقه‌بندی نمایند و پشتوانه این ادعای بانک‌ها، تشابه این موضوع با تجدید طبقه‌بندی ذخایر طبق استانداردهای حسابداری ایالات متحده بود. کمیته امور مالی و اقتصادی کمیسیون اروپا در ۷ اکتبر سال ۲۰۰۸ بدلیل فشارهای وارده از طرف بازیگران اصلی در صنعت بانکداری اروپا، از هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری درخواست کرد تا به این موضوع رسیدگی کند. در ۸ اکتبر، رئیس کمیسیون اروپا، استانداردها را تهدید به این موضوع کرد که باید یک استثنا برای اروپا درباره تجدید طبقه‌بندی در استانداردهای بین‌المللی حسابداری مالی قائل شوند. کاری که توانست مشروعیت و قانونی بودن هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری را در میان بحران مالی زیر سؤال ببرد. در ۱۳ اکتبر همان سال، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در اقدامی سریع به بانک‌ها اجازه تجدید طبقه‌بندی دارایی‌هایی را داد که قبلاً به ارزش منصفانه ارزش‌گذاری شده بودند و اعلام نمود که آنان می‌توانند این دارایی‌ها را بر مبنای بهای تمام شده اندازه‌گیری نمایند. شواهد تاریخی، سیاسی و تجربی، بیانگر ثابت قدم بودن اتحادیه اروپا و به خصوص انگلستان در پیدایش و توسعه

● شخصیت و هویت اروپایی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، خط مبنایی در مقابل سایر کشورها (حوزه‌های قدرت) برای هماهنگ‌سازی آنها با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است ●

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری است. این نتیجه، یک جدل نبود اما تشریح آن برای تجزیه و تحلیل ذیل بسیار اهمیت دارد. شخصیت و هویت اروپایی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، خط مبنایی در مقابل سایر کشورها (حوزه‌های قدرت) برای هماهنگ‌سازی آنها با

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است که می‌تواند مورد ارزیابی قرار گیرد.

کشور کانادا

منطق و دلیل اقتصادی برای جهانی‌سازی استانداردهای حسابداری کانادا در ژانویه سال ۲۰۰۶، هیئت استانداردهای حسابداری کانادا، اعلان کرد که فرایند رسمی همگرایی استانداردهای حسابداری کانادا با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را به راه خواهد انداخت، بنابراین شرکت‌های کانادایی از ژانویه سال ۲۰۱۱ برای گزارشگری مالی بر اساس استانداردهای حسابداری بین‌المللی اقدام نمودند. این تصمیم، تعهد و الزام اصلی کانادا به هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و استانداردهای آن بود. نکته منحصر به فرد مربوط به تصمیم کانادا، پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از صمیم قلب بود؛ بدین معنا که بدون هرگونه اعتراض و استثنا قائل شدن یا محدودیتی آن را پذیرفت. پائول گری، رئیس وقت هیئت استانداردهای حسابداری کانادا، به نکته زیر اشاره کرد (Ramanna and Cheng, 2009)، «هنگامی که از تغییر سخن می‌گوئید، ناحیه‌های مبهم این تغییر با در نظر گرفتن کل تغییرات، اهمیتی نخواهد داشت» در کشور کانادا، شروع استفاده از

استانداردهای بین‌المللی، بلافاصله بعد از شرکت‌های عضو اتحادیه اروپا و قبل از بسیاری از کشورهای غیر عضو اتحادیه اروپا بود که تعهدی مشابه داشتند. دوره و زمان تعهد کشور کانادا به استانداردهای بین‌المللی حسابداری قابل توجه است زیرا نشان از تأیید استانداردهای حسابداری بین‌المللی دارد در حالی که آینده آن در هاله‌ای از ابهام می‌باشد.

نکته قابل توجه دیگر در تصمیم به الزام شرکت‌های کانادایی به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی این بود که آنان از استانداردهای نزدیکترین همسایه و بزرگترین طرف تجاری و شریک سرمایه‌گذاری خود، یعنی ایالات متحده چشم پوشی کردند. تصمیم کانادا مبنی بر جهانی‌سازی نظام حسابداری خود از زمانی شکل گرفت که آنها نگران عدم وجود شاخص یا میزان حمایت‌کننده از نظام قانون‌گذاری حسابداری منحصر به فرد بودند. آقای چری در بیانات خود به این نکته اشاره می‌کند (Ramanna and Cheng, 2009)، «تصمیم ما برای پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی بر مبنای تفکر ما از وضعیت اقتصاد فعلی و پیش‌بینی آینده آن می‌باشد. بازارهای کانادا، با نگاهی خوش‌بینانه حدود ۳ درصد بازار جهانی را به خود اختصاص می‌دهد. این موضوع حتی با توجه به سیستم حسابداری فعلی کانادا برای جلب اعتماد سرمایه‌گذاران خارجی مشکل‌تر خواهد شد و از طرفی، آموزش دادن این سیستم حسابداری به دیگران بسیار پر هزینه است. بنابراین ما تنها دو راه: «پذیرش استانداردهای حسابداری ایالات متحده و یا پذیرش استانداردهای بین‌المللی» را پیش روی خود داریم.

ایالات متحده، بزرگترین شریک تجاری و سرمایه‌گذاری کانادا است، به طوری که در سال ۲۰۰۵ تقریباً ۸۴ درصد کل صادرات، ۵۶ درصد کل واردات و نزدیک

به دو- سوم کل سرمایه‌گذاری خارجی کانادا متعلق به ایالات متحده بوده است و اگر چه وابستگی کانادا به ایالات متحده در چند سال اخیر کاهش یافته است (این موضوع تا درجه زیادی به دلیل رشد روابط اقتصادی کانادا با اتحادیه اروپا و چین بوده است)، تحمل متکی بودن به ایالات متحده هر چند برای مقدار کم برای مردم کانادا سخت و طاقت فرساست. به دلیل نقش قابل توجه ایالات متحده در اقتصاد کانادا، گزینه انتخاب استانداردهای حسابداری ایالات متحده به عنوان جایگزین جهانی برای استانداردهای کانادا، برای سال‌های طولانی محبوب و مردم پسند بود.

فرهنگ و تاثیر آن در پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توسط کانادا

کانادا، سیستم حسابداری و اصول راهبری شرکت‌های قدرتمندی را دارد که به اوایل قرن بیستم بر می‌گردد. عموماً برقراری سیستم حسابداری کانادا را با کیفیت عالی قلمداد می‌کنند: برای نمونه، گزارش موسسه بین‌المللی توسعه مدیریت^۹ در سال ۲۰۰۵ کانادا را به عنوان دارنده سیستم حسابداری با کیفیت بالا معرفی کرد که این سیستم بسیار مورد احترام جهان است. منشأ این سیستم‌ها در وضعیت کانادا به زمانی برمی‌گردد که از مستعمرات انگلستان

بود. ساختار اولیه حرفه حسابداری در کانادا تحت تاثیر ساختار سنتی حرفه حسابداری در انگلستان بود. نفوذ این کشور در سازوکارهای اصول راهبری شرکت‌های کانادا، آشکار است؛ برای نمونه، در ابتدا، اصول افشای اطلاعات شرکت‌ها در کشور کانادا با پذیرش

به دلیل نقش قابل توجه ایالات متحده در اقتصاد کانادا، گزینه انتخاب استانداردهای حسابداری ایالات متحده به عنوان جایگزین جهانی برای استانداردهای کانادا، برای سال‌های طولانی محبوب و مردم پسند بود

قانون شرکت‌های سهامی انگلستان مصوب سال ۱۸۴۴، توسعه پیدا کرد (Gray and Kitching, 2005).

در مقابل، در مورد رابطه کانادا با ایالات متحده با وجود روابط اقتصادی قویتر، اختلافات کمی نسبت به رابطه آن با انگلیس دیده می‌شود. در صورتی که کانادا و ایالات متحده از تبادل فرهنگی قابل توجه قانون اساسی مشترک برخوردارند، برخی از مفسران، عدم تقارن در قدرت بین کانادا و همسایه بسیار بزرگ آن ایالات متحده را باعث ایجاد عقده حقارت در کانادا در مقابل ایالات متحده تفسیر کرده‌اند. بنابراین، با وجود دلایل اقتصادی قوی برای کانادا برای انتخاب استانداردهای حسابداری ایالات متحده در مقابل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی دلایلی مانند فشارهای سیاسی داخلی ناشی از یک سری از شرکت‌های کانادایی، عوامل فرهنگی، روابط طولانی مدت انگلستان و کانادا و احساسات مردم کانادا نسبت به تسلیم بودن در برابر قدرت مطلق ایالات متحده، باعث محبوبیت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نزد مردم کانادا شد. اما توجه به این نکته خالی از لطف نیست که بدانیم تعدادی از شرکت‌های بزرگ کانادایی عضو بازار بورس ایالات متحده بر اساس استانداردهای حسابداری ایالات متحده گزارشگری می‌نمایند (Johnson, 2010).

کشور چین: به سوی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری چند قطبی اقتصاد خاص چین، محرکی برای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

شروع حرکت چین به سوی پذیرش استانداردهای

بین‌المللی گزارشگری مالی به اواخر دهه ۱۹۷۰ برمی‌گردد، مجموعه‌ای از اصلاحات توسط دولت مرکزی چین اعلام شد تا کشور را از اقتصاد سوسیالیستی برنامه‌ریزی شده به موتور محرک صادراتی با نرخ رشدی بالغ بر میانگین سالانه ۱۵ درصد تبدیل کند. از نتایج این رشد که می‌توان خاطرنشان کرد، کسب مقام دوم (بعد از ایالات متحده) در اقتصاد در سال ۲۰۱۰ بود. صادرات چین در سال بالغ بر ۱۵۰۰ میلیارد دلار می‌باشد که از او، بزرگترین کشور صادرکننده را ساخته است، در حالی که این مبلغ در سال ۱۹۹۹، ۱۹۵ میلیارد دلار بوده است. در سال ۲۰۰۱، چین توسط سازمان تجارت جهانی پذیرفته می‌شود که نشان‌دهنده ضرورت تغییر از اقتصاد کمونیستی و منزوی به بهترین تاجر و اقتصاد جهانی است.

از دلایل طرح‌های همگرایی استانداردهای حسابداری چین با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در سال ۲۰۰۵ عدم کارایی در بازار سرمایه داخلی آن بود. تعدادی پژوهش و مطالعه درباره حرکت به سمت توسعه بازارهای سرمایه در چین به علت وجود نگرانی‌ها درباره مؤسسات حسابداری ضعیف چینی و عدم شفافیت گزارشگری توسط شرکت‌ها انجام شد پیش بینی می‌شد با پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، کیفیت حسابداری بهبود یابد. در سال ۲۰۰۶، چین از استانداردهای حسابداری جدید مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، خبر داد که تفاوت‌های مهمی با استانداردهای قبلی داشت. در سال ۲۰۰۸، شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار چین، شروع به استفاده از استانداردهای جدید کردند که اغلب آنها به اندازه شرکت‌های دولتی بزرگ بودند. در سال ۲۰۱۱، انتظار می‌رفت همه شرکت‌های چینی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را بپذیرند.

به هر حال سرعت قابل توجه چین در پذیرش استانداردهای بین‌المللی

گزارشگری مالی به این اشاره دارد که چین انگیزه بسیاری برای پذیرش این استانداردها دارد. یکی از این انگیزه‌ها، که منحصر به فرد اما برای صادرات چین بحران‌زا بوده است، دعوی‌های ضد رقابت مکارانه (دامپینگ: سیاست تبعیض قیمت در تجارت بین‌الملل) در سطح بین‌المللی علیه چین می‌باشد. گاهی اوقات صادرکنندگان از وضعیت بد بهای تمام شده محصولات چینی، به سازمان تجارت جهانی^{۱۰} برای سیاست تبعیض قیمت در تجارت بین‌المللی محصولات خود دادخواهی و شکایت کرده‌اند. معمولاً این دعوای ضد دامپینگ، توسط دولت‌های بازارهای مقصد آورده شده است، جایی که صادرکننده محصولات خود را در بازار مقصد به کمتر از بهای تمام شده می‌فروشد تا در بازارهای جدید حضوری ابدی داشته باشد. صادرکننده باید برای مجادله بر سر دعوای ضد دامپینگ، شواهد عینی از درست بودن بهای تمام شده ارائه نماید. فراهم آوردن چنین شواهدی مخصوصاً برای صنعتگران چینی دشوار بود زیرا کشور چین در پروتکل سازمان تجارت جهانی، در بخش اقتصادهای بسته طبقه‌بندی شده است، بنابراین اطلاعات مربوط به بهای تمام شده شرکت‌های چینی، در دعوای بین‌المللی غیر قابل اتکا تلقی می‌گردید (سازمان تجارت جهانی، ۲۰۰۱). در نتیجه، موفقیت چین در دعوای ضد دامپینگ چشمگیر نبود.

طبق پروتکل سازمان تجارت جهانی درباره چین، صادرکننده طرف دعوی معمولاً ملزم به ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌باشد که بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تهیه شده‌اند (کمیسون اروپا، ۲۰۰۹، ۵۵). بنابراین، پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌تواند سودمندی قابل توجه برای صادرکنندگان چینی و تحولی عظیم در اقتصاد چین داشته باشد.

اقتصاد سیاسی بین‌المللی چین و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری

منافع قابل توجه ضد دامپینگ حاصل از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، اقتصاد صادراتی چین را بهبود بخشیده و موجب شده همگرایی با استانداردهای بین‌المللی برای کشور دارای اولویت باشد. اما همان‌طور که قبلاً بیان گردید، پیدایش و توسعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از منافع اتحادیه اروپا و به طور خاص منافع انگلستان، تبعیت می‌کند. بنابراین، بعید به نظر می‌رسد که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مبتنی بر منافع لندن، برای کشوری مانند چین به طور کامل رضایت‌بخش باشد. بنابراین، تعجب‌آور نیست که کشور چین با دقت زیادی، تعدادی از استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی مورد نظر خود را انتخاب و سازماندهی کند و حتی در یک مورد خاص دیده شده است که چین همراه با هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای تعدیل استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی در جهت منافع خود اقدام نموده است. در این مورد، برخی از این استثنائات به این شرح می‌باشد:

- نخستین مورد به برگشت کاهش ارزش دارایی مربوط است که عموماً بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مجاز است. استانداردهای حسابداری چین مانند ایالات متحده از برگشت این کاهش ارزش‌ها جلوگیری می‌کرد زیرا سرمایه‌گذاران چینی به صورت سود و زیان نسبت به ترازنامه توجه بیشتری دارند. انجام این کار می‌تواند به

عنوان ابزاری برای دستکاری سود توسط شرکت‌ها با استفاده از فرصت‌ها و برگشت دادن کاهش ارزش‌ها به کار رود و این موضوع باعث نگرانی‌های مقامات چینی شده است.

- دومین استثنای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در استانداردهای حسابداری چین، استفاده از برآوردهای ارزش منصفانه به عنوان مبنایی برای حسابداری است. چین به تعهد خود درباره ارزش منصفانه به طور آزمایشی عمل کرد. استدلال برخی از قانون‌گذاران چینی برای این تردید، این است که تأثیرپذیری اقتصاد از دارایی‌های تولیدی بیشتر از دارایی‌های مالی است. برای دارایی‌های تولیدی به سهولت نمی‌توان ارزش جاری را برآورد کرد. علاوه بر این، به دلیل کنترل‌های سخت‌گیرانه بازارهای سرمایه چین و اطلاعات ضعیف و مداخله‌گرانه مؤسسات، قیمت‌های بازار، در صورت وجود، بعید است که بتوانند ارزش‌های پایه‌ای را به خوبی به نمایش بگذارند. یک مقام ارشد قانون‌گذار چینی استدلال کرد، اگر ارزش‌های منصفانه لجام گسیخته رها شوند، می‌توانند مسیر گزارش‌دهی متقلبانه را هموار نمایند. برخی قانون‌گذاران استدلال می‌کنند که در واقع کمترین نقش ایفا شده توسط ارزش منصفانه در سیستم کشور آنها

- این است که باعث شد چین به طور جدی زیر بار بحران مالی طی سال‌های ۲۰۰۸ و ۲۰۰۹ نرود.
- سومین و شاید منفعت طلبانه‌ترین استثنای در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای چین به خودی خود تنها یک استثنا نیست بلکه موفقیت چینی‌ها در تلاش با هیئت

- استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مبتنی بر منافع لندن، برای کشوری مانند چین رضایت‌بخش نیست. بنابراین، چین با دقت زیادی، تعدادی از استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی مورد نظر خود را انتخاب و سازماندهی می‌کند

استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای سازمان دادن استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در مورد معاملات با اشخاص وابسته برای منافع کشور چین می‌باشد. زمانی که چین در سال ۲۰۰۵ سند همگرایی با هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری را امضا کرد، مسئله اصلی برای وزارت دارایی چین در رابطه با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موضوع افشای معاملات با اشخاص وابسته بود. بر اساس مفاد سخت‌گیرانه استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲۴، بعضی از بزرگترین شرکت‌های چینی که مورد توجه شرکت‌ها و نهادهای دولتی هستند و بسیاری از شرکت‌های دولتی باید اشخاص وابسته و معاملات با آنان را در نظر بگیرند. میزان الزام به افشای اطلاعات بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، در چین به راحتی عملیاتی نمی‌شود. در شرکت‌های دولتی برای افشای اطلاعات همه معاملات با اشخاص وابسته، نیاز به هزاران صفحه می‌باشد. یکی از قانون‌گذاران چینی می‌گوید بیش از ۴ سال تا سال ۲۰۰۹، کارمندان چینی در وزارت دارایی به همراه هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای انتشار استاندارد جدید برای افشای معاملات با اشخاص وابسته تلاش کردند که در نتیجه باعث شد استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۴ اصلاح و توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در نوامبر ۲۰۰۹ منتشر گردد که در آن تعریف جدیدی از اشخاص وابسته ارائه شده است و از طریق آن، معافیت جزئی برای شرکت‌های دولتی در سطح جهان فراهم شده است (IASB, ۲۰۰۹).

افشای معاملات با اشخاص وابسته برای حفظ فرض شخصیت حسابداری می‌باشد که نظریه بنیادین آن بر پایه این واقعیت

است که تمام منافع و تعهدات مالی واحد تجاری متعلق به آن واحد می‌باشد. این مهم نشان می‌دهد کشوری دارای واحدهای دولتی صنعتی بسیار بزرگ می‌تواند تعریف مجددی از استانداردهای حسابداری جهانی بر سر یک موضوع ارائه نماید و شاخصی از رشد قدرت چین در استانداردگذاری بین‌المللی می‌باشد. این رویداد می‌تواند منادی بیشتر شدن نقش قدرت سیاسی در استانداردگذاری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی؛ به شکل رشدهای جهانی چند قطبی فزاینده باشد. در این نقطه، به دولت مرکزی قوی چین توجه داشته باشید که اجازه داد کشور با یک صدا از حقوق خود در محکمه‌های بین‌المللی مانند هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری دفاع کند. کشورهای دیگر دارای بازارهای سرمایه جوان مانند هند احتمال کمتری دارد که در قدرت‌های سیاسی بین‌المللی موفقیتی کسب نمایند.

کشور هند

حسابداری و جهانی‌سازی در شرکت فولاد تاتا

در این قسمت، به چالش‌های حسابداری بزرگترین شرکت بین‌المللی کشور هند می‌پردازیم. تجربه شرکت فولاد تاتا^۱، نمونه‌ای از پیچیدگی‌هایی است که می‌تواند به عنوان عملیات تجاری، استانداردهای حسابداری و خط مشی اقتصادی ملی جهانی شده در گام‌های متفاوت پدیدار شود. شرکت فولاد تاتا، توسط نخستین وزیر هندی آقای منموهان سینگ به این شکل توصیف می‌گردد. مانند یک "معبد بی نظیر هند جدید" از با قدمت‌ترین، بزرگترین؛ و قابل احترام‌ترین شرکت‌ها است. قدمت آن به قرن ۱۸۰۰ میلادی برمی‌گردد جایی که خود را با گسترش صنایع در هند همراه کرد و شرکت و صاحبان آن، را از وضعیت خوبی در شبه قاره برخوردار

کرد. این شرکت در ۲۰ سال گذشته، به سمت جهانی‌شدن حرکت کرده و در حفظ وضعیت رقابتی خود، اقتصاد هند را تبدیل به اقتصاد آزاد نمود. شرکت فولاد تاتا در سال ۲۰۰۷ شرکت انگلیسی فولاد کروس^۲ را به ارزش ۱۲/۱ میلیارد دلار را تحصیل کرد که بزرگترین تحصیل توسط یک شرکت هندی بود. شرکت کروس موجب شد تارتبه جهانی شرکت فولاد تاتا از رتبه ۵۶ به رتبه ۱۰ شرکت بزرگ فولاد ارتقا یابد. شرکت فولاد تاتا برای تحصیل شرکت کروس به منظور تامین اعتبار اقدام به انتشار اوراق قرضه به ارزش ۶/۲ میلیارد دلار توسط یکی از شرکت‌های فرعی انگلیسی خود نمود. به آن شرکت دستور داده شد که از طریق جریان‌های نقد عملیات اروپایی خود، اقدام به انتشار اوراق بدهی نماید. بنابراین، شرکت فولاد تاتا به منظور استفاده از راهبرد مصون‌سازی معامله (پوشش مخاطره تسعیر ارز) قسمت عمده‌ای از بدهی خود را مصون‌سازی کرد (فولاد تاتا، ۲۰۰۸). اما، صورت‌های مالی تلفیقی فولاد تاتا، تحت استانداردهای حسابداری هند که با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هماهنگ شده بود، نتوانست عملیات مصون‌سازی را شناسایی نماید. استانداردهای حسابداری هند، مشابه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به منظور اهداف گزارشگری آزادی عمل را برای تسعیر ارز بدهی خارجی به واحد پول گزارشگری را در پیش گرفته اند و هیچ الزامی را متوجه شرکت‌ها نکرده‌اند. بنابراین، بدهی شرکت کروس به رویه هند در صورت‌های مالی تلفیقی شرکت فولاد تاتا به نمایش گذاشته شده بود. با شروع بحران مالی طی سال‌های ۲۰۰۸ و ۲۰۰۹ متعاقب آن افزایش قدرت خرید یورو در مقابل رویه، این روش حسابداری بدهی ارزی را به میزان ۶۳۰ میلیون دلار بیش از واقع در ترازنامه شرکت فولاد تاتا نشان

داد که این مبلغ حدود ۶/۴ درصد خالص بدهی شرکت فولاد تاتا برای منتهی به سال ۲۰۰۹ و حدود ۶۴ درصد سودخالص آن را نشان می داد.

الزام استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به تسعیر بدهی ارزی به واحد پول واحد گزارشگری، زحمت کمتری برای شرکت های اروپایی و ایالات متحده دارد زیرا آنها می توانند از افزایش ارز داخلی تخصیص یافته به بدهی در بازارهای جهانی به طور اثربخش اجتناب کند. اما شرکت فولاد تاتا، به عنوان شرکت چند ملیتی هندی، دچار مشکلاتی ناشی از افزایش تخصیص روپیه به بدهی ارزی شد زیرا روپیه هند، به دلیل کنترل های اعمال شده توسط دولت، مانند سایر ارزها از آزادی عمل برخوردار نبود. این الزام برای تسعیر ارز شرکت فولاد تاتا را با مشکلاتی رو به رو می سازد. آنان در این مورد، می توانند اقداماتی را به شرح زیر انجام دهند:

- ۱- تغییر ارز عملیاتی شرکت به یورو، اما این کار، نوسانات ارزی را در عملیات شرکت نشان می دهد؛
- ۲- نادیده گرفتن آثار تسعیر ارز و چشم امید بستن به حقوق مالکانه و تعهد به سرمایه گذاران، اما این رویکرد کمکی به کاهش اثر ناشی از نوسانات ارزی نمی کند؛
- ۳- ایجاد ائتلاف و رابطه پرهزینه با هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری؛
- ۴- ائتلاف استانداردگذاران هندی برای ایجاد معافیت برای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در استانداردهای حسابداری هند برای این چنین وضعیتی.

موارد ۱ و ۲ از نظر اقتصادی برای شرکت فولاد تاتا بعید است که دوام داشته باشند. به هر حال، این شرکت، به عنوان یکی از بزرگترین شرکت های هندی، دارای سابقه نفوذ در قانون شرکت ها، از جمله

استانداردهای حسابداری هند می باشد. پس موارد (۳) و (۴) احتمالاً بیشتر به مزاج این شرکت خوش می آید. اما با مورد (۳) شرکت فولاد تاتا، احتمالاً به سرعت در مقابل منافع چند قدرت بزرگ مانند منافع اتحادیه اروپا، ایالات متحده و چین قرار می گیرد (کسب انتفاع ناشی از تغییر نرخ دلار که به شکل دستوری تغییر کرده است)، بنابراین بعید به نظر می رسد منافع آن در نظر گرفته شود. این فرایند حذف، از مورد (۴) قابل اجراترین عمل یا رویکرد برای شرکت فولاد تاتا را فراهم می سازد. مفاهیم مورد (۴) برای هماهنگ سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در هند، در بخش فرعی ذیل متمرکز شده اند.

استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در هند

هیئت استانداردهای حسابداری هند، حداقل تا اوایل هزاره سوم، استانداردهای حسابداری را منتشر می کرد که مبتنی بر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی هستند. زمانی فرمول بندی استانداردها مبتنی بر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی توسط هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری صورت می پذیرفت که موارد اجتناب ناپذیر مانند ناسازگاری هایی با چارچوب قانون یا قانون گذاری متداول در کشور به وجود می آمد. در سال ۲۰۰۷، کشور هند اعلان کرد که در راستای دستیابی به موفقیت هایی در همگرایی با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی تا سال ۲۰۰۱ گام خواهد برداشت (هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری ۲۰۰۷). مانند بحث کشورکانادا، مؤسسات حسابرسی بزرگ جهان از این تصمیم حمایت نمودند. کومار داسگوپا، از شرکای مؤسسه حسابرسی پرایس واتر هاوس کوپرز^۳ در هند، منطق این تصمیم را این گونه تبیین می نماید. "اگر مشتریان ما، استانداردهای بین المللی

گزارشگری مالی را به کار گیرند، شواهد عینی حکایت از وجود راحتی بیشتر برای آنها به منظور تأمین مالی گسترده متقابل دارد؛ زیرا صداقت گفتار استانداردهای حسابداری هند به عنوان معیار اندازه گیری مستقل می تواند مورد پرسش واقع شود." (Ramanna and tahilyani, 2010)

اگر چه طرح همگرایی سال ۲۰۰۸ کشور هند مبنی بر پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی توسط بزرگترین شرکت های کشور تا آوریل ۲۰۱۱ رویایی بود، در میان این دو سال، کشور هند، دو مرتبه مجبور به تعویق طرح همگرایی خود شد. این تأخیرها می توانند نشانه ای برای تفاوت های اساسی بین استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری هند باشند که تطبیق آنها کاری بس دشوار است. یکی از این تفاوت ها، در حوزه استهلاک است. بر اساس استانداردهای حسابداری هند، استهلاک باید با توجه به نرخ مبتنی بر عمر مفید مورد انتظار دارایی یا نرخ قانونی استهلاک تعیین شده توسط نهادهای قانون گذاری کشور، هر کدام بیشتر است محاسبه گردد. این اثر حداقل نرخ استهلاک اجباری است. در مقابل، استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی مفهوم حداقل نرخ استهلاک را ندارد: استهلاک بر اساس تعداد سال های مورد انتظار استفاده از دارایی محاسبه می گردد. سارجو سیماریا، مدیر عامل ادلوپس کپیتال^۴، شرکت بزرگ ارائه دهنده خدمات مالی، متذکر می شود که "در برخی از دستورالعمل ها، ما از جایگاه بهتری نسبت به ضوابط پیشنهاد شده توسط استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برخورداریم و یکی از آنها محافظه کاری^۵ است... محافظه کاری سازوکار خوبی مخصوصاً در محیطی است که شما از بازار کاملی برخوردار نیستید..." تأخیرها در اجرای همگرایی، می تواند

نشانه‌ای از نگرانی‌های سیاسی درباره ماهیت و اولویت‌های استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی باشد. وای. اچ. مالگام، رئیس هیئت مدیره کمیته مشورت ملی هند در استانداردهای حسابداری در بحث حسابداری تسعیر ارز متذکر می‌شود که "اگر ایالات متحده از خارج کشور پول قرض بگیرد، اغلب آن قرض را به دلار تعیین می‌کند، بنابراین مسئله تسعیر ارز خود به خود حذف می‌گردد. اما، اگر هند از خارج کشور پول قرض بگیرد آنها مجبورند به لیره استرلینگ، به دلار، یا یورو قرض بگیرند، پس باید اثر تسعیر ارز و ایجاد نوسان پذیری زائد قیمت را در نظر بگیرند. یک شرکت هندی، که به دلار قرض گرفته است و سود ناشی از تغییر ارزش دلار عاید آن شده است، می‌تواند از محل سود عاید شده حساب وام خود را برگرداند؛ به عبارت دیگر، تغییرات نرخ طی دوره وام باید نامربوط باشد" (Ramanna and tahilyani, 2010).

علاوه بر این، حتی اگر هند تصمیم بگیرد به هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری متعهد باشد، روشن نیست که آیا قدرت بالقوه لازم برای هدایت سیاست خود در سطح بین‌الملل را داراست یا خیر. هند، به رغم رشد اقتصادی قابل توجه، هنوز هم معمولاً از نظر وابستگی در سطح بین‌الملل بعد از چین قرار می‌گیرد (اکونومیست، ۲۰۱۰). مضافاً، برخلاف کشور چین که وزارت دارایی آن در مسائل حسابداری آخرین مقام تصمیم‌گیرنده به شمار می‌رود، دورنمای حسابداری هند منوط به تصمیمات نمایندگان قانون‌گذاری، سازمان‌های حرفه‌ای، توفان‌های فکری و گروه‌های صنعتی می‌باشد. هزینه‌های هماهنگی بالا و منافع مختلف این سازمان‌ها، وضعیت ائتلاف هندی را به منظور داشتن پشتیبان داخلی متحد در صحنه بین‌الملل با مشکل رو به رو می‌سازد (بانک جهانی، ۲۰۰۹).

بنابراین، تا زمانی که استدلال اقتصاد بسته برای کشوری مانند هند برای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی وجود دارد، تفاوت‌های بین اولویت‌های سیاسی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و هند می‌تواند همگرایی را به تعویق بیندازد. راه حل بالقوه دیگری برای وضعیت پیشگفته، پیمان‌ها یا ائتلاف‌های همکاری منطقه‌ای همه‌جانبه در کشور، یا توسط خود کشورها یا توسط شرکت‌ها با مفاهیم مشابه است. چنین ائتلاف‌هایی همیشه در سطح کشور آغاز می‌شوند: گروه استانداردهاگزاران آسیا-اقیانوسیه نمونه برجسته‌ای از این ائتلاف‌های همکاری می‌باشد شناخت و فهم درباره اقتصاد سیاسی گروه استانداردهاگزاران آسیا-اقیانوسیه، فرایند شکل‌گیری گروه‌ها و انتصاب رؤسای آن؛ اثربخشی گروه‌ها در مدیریت منافع متنوع افراد و شکل‌گیری سیاست‌های هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بسیار اندک است. این موضوع احتمالاً مطالعات عمیق‌تر و بیشتری را طلب می‌کند.

ایالات متحده: مورد خاص

ایالات متحده، از قدرتمندترین اجزای تشکیل‌دهنده و بی‌میل‌ترین کشورها در تعهد به هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری است. پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توسط ایالات متحده احتمالاً به دلیل افزایش مشروعیت استانداردها و کاهش انگیزه‌های ملل دیگر برای پذیرش آنها می‌باشد. با توجه به تناقض این دو دلیل، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به شکل دادن خود با توجه به منافع امریکایی خود ادامه می‌دهد (به خصوص، تلاش‌های همگرایی بین هیئت استانداردهای حسابداری مالی و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری از سال ۲۰۰۲ تصدیق‌کننده این موضوع

است)، این در حالی است که استانداردهای حسابداری ایالات متحده، صرفاً جایگزین احتمالی برای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در مرحله بین‌المللی خواهد بود.

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری از نظر سازمانی مشابه هیئت استانداردهای حسابداری مالی طراحی شده است. چنین شباهتی، در نهایت منجر به اصلاح فرصت‌های ایالات متحده در پذیرفتن استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌شود. همچنین امریکایی‌ها، نمایندگانی در ساختارهای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری دارند؛ تا پایان سال ۲۰۱۰، ۴ عضو از اعضای ۱۵ نفره هیئت، ۵ امین از ۲۰ نفر هیئت امناء و کارمندان اداری در سطوح بالای سازمانی، برای نمونه ریاست عملیاتی هیئت، همگی امریکایی بودند. ملل دیگر از این سطح از نمایندگان در هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بهره نمی‌برند. آن دلیلی برای این است که متقاعد شوند ایالات متحده استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را پذیرفته است، بنابراین ایالات متحده در بخش ۲ ماتریس قرار می‌گیرد.

ایالات متحده، موردی منحصر به فرد در مطالعه پویایی‌های سیاسی بین‌المللی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از خود ارائه می‌دهد. ایالات متحده از تاثیرگذارترین کشورها در هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری است (اگر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را بپذیرد به احتمال زیاد صلاحیت قرار گرفتن در بخش ۲ نمودار ۳ را داراست)، اما هنوز هم حس بیگانه برای مخالفت مداوم در متعهد شدن به استانداردهای بین‌المللی دارد. بنابراین، ایالات متحده به طور هم‌زمان به شکل‌دهی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، با ارائه پیشنهاد و به استانداردهای حسابداری ایالات متحده،

نمایه شماره ۱، تاثیر سیاست‌های بین‌المللی
بر راهبردهای هماهنگی‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توسط کشورها



به عنوان نحوه عمل مجاز جایگزین برای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌نگرد.

سیاست‌های بین‌المللی برای هماهنگ‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

بر اساس بررسی صورت گرفته از کشورهای پیشگفته، به صورت استدلال قیاسی، چارچوبی ارائه شده است که به تجزیه و تحلیل این موضوع می‌پردازد که چگونه سیاست‌های بین‌المللی می‌تواند راهبری کشورها را برای همگرایی با استانداردهای بین‌المللی شکل دهد. این چارچوب به شکل ماتریس ۲ در ۲ در نمایه شماره ۱ به نمایش گذاشته شده است. در این ماتریس، محور افقی نشان‌دهنده نزدیکی کشورها به قدرت‌های سیاسی موجود در هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری می‌باشد، منظور از نزدیکی، فاصله ابعاد فرهنگی است.

در اینجا فرهنگ می‌تواند به عنوان اعتقادات و اولویت‌هایی تلقی شود که بین فاصله‌های جغرافیایی با اجتماعی و همچنین

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ثابت نگه داشته می‌شود. این مزایا شامل هزینه کم ترجمه صورت‌های مالی خارجی بوسیله استفاده‌کنندگان با توجه به استانداردهای حسابداری وسیع مشترک می‌باشد.

خانه پایین سمت راست (ربع اول) این ماتریس، کشورهایی را نشان می‌دهد که دارای نزدیکی زیادی به قدرت‌های سیاسی موجود در هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری می‌باشند، اما دارای قدرت بالقوه سیاسی اندکی می‌باشند. علاوه بر کانادا، انتظار می‌رود، کشورهایی مانند استرالیا و نیوزیلند در خانه ۱ طبقه‌بندی شوند. این کشورها از فرهنگ نزدیکی با قدرت‌های موجود در هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری مانند اتحادیه اروپا و به خصوص بریتانیا، برخوردار هستند. اما بعید است که این کشورها بتوانند خود به تنهایی سیاست‌های هیئت استانداردهای بین‌المللی مالی را شکل دهند.

کشورهایی که در خانه بالا سمت راست (ربع دوم) قرار می‌گیرند دارای امتیاز بالایی از هر دو بعد (هم نزدیکی فرهنگی به

در زمان‌های مختلف، متفاوت باشد. در این چارچوب، فرهنگ در سطح کشور مدنظر است که این خود، خرده فرهنگ‌های محلی را مانند شبکه‌های حرفه‌ای و محافل مالی و حسابداری یا سیاسی را نیز دربر دارد. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری کنونی به شدت تحت تأثیر منافع اتحادیه اروپا و به خصوص منافع بریتانیا می‌باشد؛ پس می‌توان قدرت‌های سیاسی کنونی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری را اتحادیه اروپا و بریتانیا دانست. بنابراین، کانادا، با ریشه‌های فرانسوی-بریتانیایی خود، دارای امتیاز بالایی در محور افقی می‌باشد (Fernández, 2008).

محور عمودی در ماتریس پیشگفته، قدرت سیاسی بالقوه هر کشور را نشان می‌دهد، بعبارتی، توانایی کشور را بمنظور شکل‌دهی تصمیمات هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری را به تصویر می‌کشد. باتوجه به قضیه چین در رابطه با معاملات اشخاص وابسته مانند اعضای بزرگ اتحادیه اروپا (مانند فرانسه، آلمان، و بریتانیا) امتیاز بالایی را در محور افقی به خود اختصاص می‌دهد. در ماتریس، مزایای پذیرش

قدرت‌های موجود در هیئت و هم توانایی شکل‌دهی سیاست‌های هیئت) می‌باشند. بنابراین، این کشورها دارای بیشترین انگیزه برای همگرایی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی دارند. این کشورها انتظار دارند، نقش رهبری را در استانداردگذاری، استانداردهای گزارشگری بین‌المللی داشته باشند حال این سؤال مطرح است که آیا در حال حاضر، این کشورها می‌توانند با توجه به فشارهای رقابتی بوجود آمده توسط یکدیگر مانند کشورهای بزرگی مثل چین و یا ائتلاف‌های بین‌المللی مانند گروه استانداردگذاران اقیانوسیه و آسیا، کماکان به تأثیر خود بر هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری ادامه دهند.

خانه بالا سمت چپ (ربع سوم)، کشورهایی را به نمایش می‌گذارد که نزدیکی کمی به قدرت‌های سیاسی موجود در هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری دارند اما دارای قدرت‌های سیاسی بالقوه بالایی برای شکل‌دهی بر سیاست‌های هیئت استانداردگذار بین‌المللی می‌باشند. چین نمونه اولیه چنین کشورهایی است. و ژاپن را نیز می‌توان بعنوان کاندیدای احتمالی برای قرار گرفتن در این ربع ماتریس دانست. طبق دانسته‌های ما، تا کنون ژاپن بطور مستقیم تأثیری بر شکل‌دادن به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به منظور دستیابی به منافع داخلی کشور خود، نداشته است، اما ژاپن بوسیله انجام چنین کاری با برخی از استانداردها در حوزه‌های دیگر، نشان داده است که چنین قابلیت را دارد. برای نمونه ژاپن باید الزامات کفایت سرمایه برای بانک‌ها را رعایت نماید که توسط پیمان سوم باسل تعیین گردیده است. پیمان سوم باسل دارای سه سطح برای کفایت سرمایه بانک‌ها می‌باشد که کشور ژاپن برای وارد کردن مالیات معوق دارایی‌ها در سطح یک وارد لابی شد که موفق نیز

گردید. درعمل، بدون این لابی، بانک‌های بزرگ ژاپن در رعایت حداقل استانداردهای سرمایه تعیین شده توسط باسل با شکست مواجه می‌شدند. کشورهای بخش ۳ دارای بازارهایی می‌باشند که از لحاظ نهادی با سایر کشورهای عضو اتحادیه اروپا فرق دارند؛ بنابراین، همان طور که در بخش چین دیده شد، استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری به طور برجسته بازتابی از وضعیت کشورهای اروپایی می‌باشد و بعید به نظر می‌رسد که این موضوع برای این کشورها (ربع سوم) رضایت‌بخش باشد. واکنش طبیعی این کشورها به این موضوع قرار دادن استثنای مصلحتی در استانداردهای بین‌المللی برای این کشورها خواهد بود. برای نمونه، در مورد چین، ارزش منصفانه و برگشت‌های کاهش ارزش را می‌توان بیان نمود، بعلاوه این کشورها احتمالاً به آرامی از توانایی‌های خود برای شکل‌دهی به استانداردهای بین‌المللی بمنظور حفظ منافع خود استفاده می‌نمایند. این اعمال قدرت‌ها باعث بوجود آمدن استانداردهای بین‌المللی حسابداری چند قطبی می‌شود اما تأثیر آن بر کیفیت استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی به روشنی آشکار نمی‌باشد.

درنهایت، کشورهایی که در خانه پایین سمت چپ (ربع ۴) این ماتریس قرار می‌گیرند، کشورهایی هستند که از هر دو بعد ذکر شده در ماتریس، به میزان اندکی برخوردارند، در واقع راهبرد سیاسی بسیار پایینی در هماهنگ‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی دارند. کشور هند در بخش پایین محور عمودی به حساب قرار می‌گیرد زیرا هنوز به قدرت سیاسی چین برای شکل‌دادن به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی دست پیدا نکرده است و تا اندازه‌ای به این دلیل است که منافع سیاسی داخلی آنها به خوبی کشور چین به منظور رساندن صدای

آنها به طور قوی در سطح بین‌الملل تنظیم نشده است. اما توضیح بیشتری برای اینکه چرا هند در بخش ضعیف محور افقی قرار گرفته است لازم است بخصوص با درنظر گرفتن اینکه هند زمانی مانند کانادا جز مستعمرات انگلستان بوده است. در حقیقت باتوجه به سابقه طولانی استعمار و این واقعیت که قوانین، حسابداری و دستورالعمل‌های شرکت‌های هندی مشابه با انگلستان می‌باشد، این استدلال که هند کم و بیش به انگلستان نزدیک است، استدلال نامعقولی نیست، اما در سال ۱۹۴۷، هند انحراف معنی‌داری نسبت به سنت‌های موروثی انگلستان داشت، در یکی از آنها می‌توان به نزدیکی هند به تفکر سوسیالیستی در اتحادیه جماهیر شوروی در سال‌های طولانی جنگ سرد اشاره کرد. علاوه بر این، در حالی که دستورالعمل‌های شرکتی هند به طور مختصر مبتنی بر سنت‌های انگلیس می‌باشد، هند قانون و رویه‌های حسابداری بومی خودش را دارد که به هزاران سال قبل بر می‌گردد و بر خلاف کشورکانادا، مردم هند ملتی نیستند که سنت‌های فرهنگی آن به وسیله مهاجران اروپایی تغییر کرده باشد.

کشورهای ربع ۴، مانند کشورهای واقع در ربع ۳، عملاً استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را مناسب با شرایط داخلی خود نمی‌بینند. اما بعید به نظر می‌رسد که این کشورها بتوانند به تنهایی منافع داخلی خود را در هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری پیش ببرند، بنابراین هماهنگ‌سازی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌تواند هزینه‌های واقعی زیادی در اجرای آن برای این دسته از کشورها به همراه داشته باشد. توسعه منطقه‌ای اخیر ائتلاف‌های استانداردگذار را می‌توان به عنوان راه حلی برای حل مشکل قدرت ضعیف این کشورها دانست. اثرگذاربودن این روش در عمل و نیز

هزینه‌های همگرایی هنوز روشن نمی باشد و می‌تواند موضوع تحقیقات پیش رو باشد. بنابراین، اگر پیش‌بینی بر اساس چهارچوب پیشگفته صورت گیرد برای معتبر شدن این پیش بینی باید ملاحظات دیگری هم در نظر گرفته شود. برای نمونه شاید کشورهایی که در ربع چهارم ماتریس ذکر شده قرار دارند، به دلیل قدرت کم سیاسی برای تأثیر بر این استانداردها و همچنین بدلیل فاصله فرهنگی با قدرت‌های موجود در هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، پذیرش استانداردهای گزارشگری بین‌المللی را امری گزاف و پر هزینه بدانند در صورتی که شاید هزینه پذیرش این استانداردها با در نظر گرفتن منافع حاصل از سرمایه‌گذاری‌های خارجی توجیه شود. از این رو پیشنهاد می‌گردد کشوری که قصد پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی را در ذهن خود می‌پروراند علاوه بر جنبه‌های سیاسی و فرهنگی باید بررسی همه جانبه‌ای از روابط خود با کشورهای جهان و شناسایی سرمایه‌گذاران بالقوه بعمل آورد تا منافع پذیرش، مانند هزینه‌های آن به خوبی مشخص شود.

نتیجه‌گیری

در سال‌های ۲۰۰۱ الی ۲۰۱۰، در حدود ۱۰۰ کشور جهان، خود را متعهد به جهانی‌سازی حسابداری از طریق هماهنگ‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نموده‌اند. بسط و توسعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در سراسر جهان، پدیده پیچیده‌ای است که احتمالاً دانش و شناخت بسیاری از قدرت‌های به هم آمیخته سیاسی و اقتصادی را در بر می‌گیرد. در این مقاله، برخی از اقدامات بین‌المللی مبنی بر هماهنگ‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی عرضه شد. البته اقدامات بین‌المللی عاملی با اهمیت اما تنها عنصر تصمیم‌گیری در دانش

و شناخت رشد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیست.

تجزیه و تحلیل این مقاله بر اساس مطالعات میدانی در حوزه‌های جغرافیایی و سیاسی کشورهای کانادا، چین، هند و ایالات متحده صورت گرفته است. در میان این حوزه‌های جغرافیایی، ابتدا عناصر منحصر به فرد اقتصادهای سیاسی داخلی کشورها تشریح شد که رویه‌های استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را شکل می‌دهند. سپس، به شکل استقرایی دو بعد اصلی، به صورت جداگانه بررسی شدند که می‌توانند در مشخص نمودن واکنش این حوزه‌های جغرافیایی و سیاسی نسبت به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مورد استفاده قرار گیرند: نزدیکی به قدرت‌های سیاسی موجود در هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و قدرت سیاسی بالقوه خود در هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری. بر اساس اینکه چگونه کشورها در میان این دو بعد طبقه‌بندی شده‌اند، پیش‌بینی‌هایی بر اساس راهبردهای هماهنگ‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ارائه شد.

تجزیه و تحلیل این مقاله به دانش و شناخت جهانی‌سازی حسابداری کمک می‌کند. علاوه بر این، دانشی از واکنش‌های کشورها نسبت به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر اساس پویایی سیاسی بین‌المللی آنها می‌تواند به منظور استانداردگذاری بین‌المللی در جامعه‌ای به عنوان استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مفید واقع شود که به دومین دهه از حیات آن وارد می‌شود. پرسش‌های اساسی در رویه هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری احتمالاً به وسیله اقدامات بین‌المللی بدون پاسخ باقی مانده‌اند. برای نمونه، آیا در عمل باید هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری با قوت بیشتری در همگرایی و پذیرش کامل به

وسیله ترفیع درجه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نگه داشته شود؟ آیا باید هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری با ساختار سازمانی ایالات متحده به منظور تسهیل در پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی سازگار شود؟ آیا باید هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری مطابقت بیشتری به منظور سازگار کردن هر چه بیشتر رشد خود با حاکمیت آن داشته باشد؟ تجزیه و تحلیل این مقاله مطالبی برای این پرسش‌ها دارد، اما برای فرآیند سیاسی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری پژوهش بیشتری نیاز است.

منبع و مآخذ:

این مقاله، ترجمه آزادی از منبع زیر است:

- Ramanna Karthik, (2012), "The international politics of IFRS harmonization", ssrn.com, working papers

پی‌نوشت‌ها:

1. International Financial Reporting Standards (IFRS)
2. jurisdictions
3. International Accounting Standards Board (IASB)
4. International Accounting Standards (IAS)
5. International Accounting Standards Committee (IASC)
6. Financial Accounting Standards Board (FASB)
7. European Union (EU)
8. David Tweedie
9. International Institute for Management Development (IIMD)
10. World Trade Organization (WTO)
11. Tata Steel
12. Corus Steel
13. PriceWaterhouseCoopers (PWC)
14. Edelweiss Capital
15. Conservatism

* دانشجوی دوره کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی
 ** دانشجوی دوره کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی