

فصلنامه علمی و پژوهشی «بررسی‌های حسابداری»

سال دوم - شماره ۶ و ۷ - زمستان ۱۳۷۲ و بهار ۱۳۷۳

ص ص ۹۴ - ۸۳

# همگونی بین‌المللی گزارشهای مالی

محمد رضا جعفری

## مقدمه

بین‌المللی شدن بازارهای سرمایه و افزایش روزافزون سرمایه‌گذاران 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 نموده است. در این مقاله پیشرفتهای حاصله در زمینه همگونی استانداردهای حسابداری در سطح ملی، منطقه‌ای و بین‌المللی مورد بررسی قرار گرفته و نیاز به اطلاعات قابل مقایسه در گزارشهای مالی شرکتهای چند ملیتی و نیز خلاصه‌ای از تلاشهای صورت گرفته توسط سازمانهای منطقه‌ای و بین‌المللی جهت همگونی بین‌المللی، تشریح شده است. در این مقاله همچنین تغییرات در الزامات کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا در مورد شرکتهای مشمول قانون بورس سال ۱۹۳۳ و قانون مبادله سهام سال ۱۹۳۴ مورد بررسی قرار گرفته و نهایتاً پیشنهاداتی جهت بهبود کیفی افشاجری اطلاعات گزارشهای مالی شرکتهای چند ملیتی ارائه شده است.

## تاریخچه

اولین تلاشهایی که جهت همگونی عملیات حسابداری صورت گرفته به سال ۱۹۰۴ که

اولین کنگره بین‌المللی حسابداری در ایالت میسیوری برگزار شد، برمی‌گردد. موضوع این کنگره گسترش دامنه عملیات حسابداری بود. نظرات مختلفی در مورد اهمیت بین‌المللی نمودن حسابداری ارائه گردید. ساموئلز و پیپر اظهار داشتند که موضوعات بین‌المللی فاقد چنین اهمیتی است. مولر عقیده داشت توجه به همگونی بین‌المللی هدف مهم و اساسی این کنگره‌ها باید باشد. به دنبال این جریان‌ها، در دهه ۱۹۵۰ تلاش‌های بیشتری جهت همگونی بین‌المللی صورت گرفت. کمیته سه جانبه‌ای از کشورهای آمریکا، انگلیس و کانادا در سال ۱۹۶۶ ایجاد شد و گروهی مأمور تحقیق در زمینه حسابداری بین‌المللی گردید. هدف این کمیته، گردآوری مطالعات تطبیقی در مورد تئوری و عمل حسابداری کشورهای عضو بود. این کمیته بیش از بیست گزارش در زمینه حسابداری و حسابرسی منتشر کرد. انتشار این گزارش‌ها حاکی از این بود که حتی در مورد موضوعاتی که تدوین‌کنندگان استانداردهای ملی ممکن است مشکل داشته باشند، می‌توان به توافق رسید. در دهمین کنگره بین‌المللی در سیدنی در سال ۱۹۷۲ با مصوبات این کنگره به عنوان ابزاری جهت همگونی بین‌المللی نگریسته شد. پیشنهاداتی جهت ایجاد یک سازمان مسؤول تدوین استانداردهای یکسان برای کشورهای عضو ارائه شد و بدین ترتیب کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری با مرکزیت لندن در ژوئن سال ۱۹۷۳ اولین گردهمایی خود را برگزار کرد.

### چرا استانداردهای هماهنگ نیاز داریم؟

طبق بیانیه شماره دو مفاهیم حسابداری مالی «ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی»، هیأت استانداردهای حسابداری اعلام نموده که:

اطلاعات در مورد سودهای یک واحد تجاری هنگامی سودمند است که بتوان آن را با اطلاعات مشابه سایر واحدهای تجاری و واحدهای تجاری مشابه در دوره‌های زمانی یکسان، مقایسه نمود. قابلیت مقایسه اطلاعات، همگونی روشهای مورد استفاده طی دوره‌های مختلف و ارزش و بار اطلاعاتی تصمیمات متخذه را افزایش خواهد داد. اهمیت و ارزش اطلاعات بخصوص از بُعد کمی، بستگی به این دارد که استفاده‌کنندگان مختلف بتوانند با زبان

و علائم یکسان از آن استفاده نمایند.<sup>۱</sup>

اطلاعات حسابداری قابل مقایسه، نتیجه‌گیری در خصوص قوتها و ضعفهای نسبی و نیز موفقیت‌های نسبی که بین دوره‌های مختلف یک واحد تجاری و یا حتی در چند واحد تجاری پدید می‌آید را امکان‌پذیر می‌سازد. بطور کلی تفاوت‌هایی که در ماهیت فعالیت‌های واحدهای مختلف تجاری وجود دارد و تنوع در اوضاع و شرایط حاکم بر عملیات آنها، اجرای این امر را بسیار مشکل می‌سازد. به همین جهت قابل مقایسه بودن از ویژگی‌های اولیه اطلاعات مالی بوده و سعی بر این است که تا حد ممکن این تفاوتها به حداقل برسد. این موضوع در مورد شرکتهای چند ملیتی که در کشورهای مختلف فعالیت دارند، مصداق بیشتری دارد. سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی در هر کشور به اطلاعات قابل مقایسه در محدوده شرایط واحدهای تجاری کشورشان نیاز دارند. از دیگر سو، پیشرفتهای سریع تکنولوژیک ایجاب کرده که تبادل اطلاعات، مبادلات تجاری و سایر مبادلات بین‌المللی در حداقل زمان ممکن صورت گیرد. این پیشرفتها همچنین وابستگی متقابل جوامع و کشورهای مختلف را در بازارهای پولی و تجاری به دنبال آورده است. بنابر این سرمایه‌گذاران جهت تصمیمات سرمایه‌گذاری و غیر سرمایه‌گذاری به بررسی ملاحظات بین‌المللی و اطلاعات فراگیر نیازمندند و نمی‌توانند فقط به اطلاعات داخلی اتکاء کنند. کشورهای در حال توسعه نیز که شاهد بیشترین حجم سرمایه‌گذاری از سوی شرکتهای چند ملیتی بوده‌اند به این نتیجه رسیده‌اند که اطلاعات موجود آنها برای نظارت مؤثر بر سرمایه‌گذاران خارجی کافی نبوده و تقاضای کمک از سازمان ملل و سایر سازمانهای بین‌المللی کرده‌اند. با این وجود تنها کشورهای در حال توسعه به دنبال اطلاعات مربوط و قابل مقایسه شرکتهای چند ملیتی نیستند. برای مثال، جامعه اقتصادی اروپا<sup>۲</sup> برای ایجاد یک سیستم انشاءگری هماهنگ تلاشهای زیادی کرده است. سازمان همکاری و توسعه

1- Statment of Financial Concepts No 2, Qualitative Characteristics of Accounting Information, Financial Accounting Standards Board (May 1980).

2- The European Economic Community.

اقتصادی<sup>۱</sup> نیز تلاش دارد تا کیفیت و کمیت افشاءگری اطلاعات مالی شرکتهای چند ملیتی را بهبود بخشد.

با این وصف، برای قابل مقایسه نمودن اطلاعات نیاز به استانداردهای بین‌المللی هماهنگ داریم. قابل مقایسه بودن و قابل اعتماد بودن دو ویژگی اساسی اطلاعات مالی صرفنظر از ملیت یا مکان جغرافیایی تصمیم‌گیرندگان می‌باشند. با پذیرش عمومی این موضوع، می‌توان امیدوار بود که از طریق اتخاذ روشی واحد در افشاءگری اطلاعات، بتوان به همگونی بین‌المللی دست یافت. از دیگر سو می‌توان اطلاعات را به اطلاعات مالی و غیرمالی تفکیک و قابلیت مقایسه هر کدام از این دو نوع اطلاعات را جداگانه بررسی کرد. اطلاعات غیرمالی، اطلاعاتی است که در گزارشهای عمومی به گروه‌های اجتماعی و عموم مردم ارائه می‌شود و قابل هماهنگی بین‌المللی با توجه به ویژگی‌های فکری و علایق عمومی خاص کشورها، نمی‌باشد. اطلاعات غیرمالی بر اساس نیازهای خاص گروه‌های و سازمانهای ذینفع در هر کشور از قبیل اتحادیه‌های کارگری که مثلاً به سطح دستمزدها و ساعات کار و مسائل ایمنی تأکید دارند، توجه دارد. بنابر این استاندارد کردن نحوه ارائه اطلاعات غیرمالی شرکتهای چند ملیتی امکان‌پذیر نیست. در عین حال با مشاهده کیفیت و کمیت اطلاعات مالی افشاء شده در گزارشهای مالی واحدهای تجاری کشورهای مختلف، به تفاوت‌های مهمی پی می‌بریم که بدلیل الزامات حکومتی هر کشور به حسابداری و نحوه گزارشگری یا بدلیل تفاوت‌های محیطی از نظر فرهنگی و اقتصادی، ایجاد شده‌اند. موارد ذیل از جمله تفاوت‌های مهم است:

- ۱- در برخی کشورها الزامی برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی وجود ندارد و عمدتاً صورتهای مالی شرکت مادر مورد تأکید قرار می‌گیرد. در برخی کشورهای دیگر فقط واحدهای محلی، صورتهای مالی تلفیقی تهیه می‌نمایند. یا اینکه در برخی کشورها سرمایه‌گذارها به روش بهای تمام شده ثبت می‌شوند.
- ۲- در برخی کشورها ارتباطی تنگاتنگ بین گزارشهای مالی و درآمد مشمول مالیات وجود دارد. در چنین شرایطی ارائه بی‌طرفانه اطلاعات مالی نیز ممکن است تحت تأثیر

1- The Organization for Economic Cooperation and Development.

الزامات مالیاتی کم‌رنگ شود. دولتها باید ارتباط بین گزارشهای مالی و محاسبه مالیات را مورد توجه قرار دهند.

۳- در بسیاری از کشورها با همه انواع اجاره‌ها، به عنوان اجاره عملیاتی برخورد شده و بدین ترتیب استحکام اقتصادی اجاره نادیده گرفته می‌شود و هیچگونه دارایی از این بابت در حسابها منظور نمی‌شود. در حالی که در برخی کشورها، اجاره‌های سرمایه‌ای را به عنوان دارایی در حسابها منظور می‌نمایند.

۴- اطلاعاتی جامع از روند فعالیتهای تجاری و اوضاع جغرافیایی شرکتهای چند ملیتی، در همه کشورها مورد نیاز نیست.

۵- مبادلات خارجی تسعیر ارز به انحاء مختلف صورت گرفته و در برخی موارد استفاده کنندگان نمی‌توانند مبنای تسعیر ارز که بر نتایج عملیات و وضعیت مالی تأثیر داشته، را درک نمایند.

۶- در بسیاری از کشورها صورتهای مالی فقط سالانه تهیه می‌شوند و نیازی به گزارشهای میان دوره‌ای احساس نمی‌شود؛ علی‌رغم اینکه تأخیر و تعلل در ارائه اطلاعات ممکن است اطلاعات را نامربوط جلوه دهد.

۷- تهیه صورت منابع و مصارف وجوه یا صورتی مشابه، در برخی کشورها الزامی نیست.

۸- استانداردهای عمومی حسابرسی و آزمونهای حسابرسی صورتهای مالی بطور گسترده‌ای متنوع بوده و بدین ترتیب استفاده کنندگان لزوماً اتکاء یکسانی به اطلاعات مالی ندارند. تمایزات بسیار دیگری نیز وجود دارد. مواردی همچون نحوه برخورد با اقلام غیرعادی و غیر مترقبه و روشهای شناسایی درآمد و روش حسابداری مورد استفاده در ترکیب واحدهای تجاری، از این جمله‌اند. با توجه به جهانی شدن بازارهای سرمایه و گرایش به بین‌المللی شدن، این تمایزات مشکلات اطلاعات مالی قابل مقایسه را بهتر نشان می‌دهند.

### سازمانهای مسؤل تدوین استانداردهای بین‌المللی

طی سالهای اخیر سازمانهای مختلفی در سطح ملی و بین‌المللی جهت کیفیت بهتر و سودمندی اطلاعات قابل مقایسه واحدهای تجاری تلاشهایی را انجام داده‌اند. این سازمانها

شامل کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی سازمان ملل و جامعه اقتصادی اروپاست که جهت استاندارد کردن روشهای حسابداری و گزارشگری مالی اقداماتی را انجام داده و هر کدام نیز در این امر تأثیر بسزایی داشته‌اند. فعالیتهای این سازمانها ذیلاً توضیح داده می‌شود.

### کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری

این کمیته از ابتدای تأسیس در سال ۱۹۷۳ تاکنون ۳۱ استاندارد منتشر کرده است. در مارس سال ۱۹۷۳ چهار طرح تحقیقاتی که به نتیجه نهایی رسیده و چهار طرح تحقیقاتی که در مرحله بررسی اولیه بوده، در دست اقدام داشته است. این کمیته بستر و قالب جامعی از اصول حسابداری را تدوین کرده و با موضوعات گزارشگری و اندازه‌گیری در سطحی ثوریک برخورد نموده است. این کمیته حتی استانداردهایی را برای برخی کشورها تدوین نموده که در سطح ملی فاقد آن بوده‌اند.

در کنگره اکتبر سال ۱۹۸۲ فدراسیون بین‌المللی حسابداران بین‌المللی، کمیته فوق و این فدراسیون به این نتیجه رسیدند که هر دو سازمان در چارچوب مشترکی فعالیت و اهداف واحدی را دنبال می‌کنند؛ بنابراین یک ائتلاف دو جانبه تشکیل دادند. طبق استاندارد شماره ۱۴ این کمیته، هر واحد تجاری باید فعالیتهای صنعتی مشمول گزارشگری را مشخص کند. اطلاعات مالی زیر باید برای هر یک از قسمتهای صنعتی و مناطق جغرافیایی مشمول گزارشگری افشاء شود (که عمدتاً در مورد شرکتهای چند ملیتی کاربرد دارد):

- ۱- درآمد فروش و سایر درآمدهای عملیاتی همراه با تفکیک درآمد حاصل از مبادله با مشتریان خارج از واحد تجاری با درآمد حاصل از مبادله با سایر قسمتهای واحد تجاری.
  - ۲- نتیجه عملیات بخشهای مختلف اقتصادی هر شرکت.
  - ۳- دارائیهایی بکار گرفته شده در هر بخش بر حسب مبالغ پولی یا به شکل درصدهایی از جمع ارقام تلفیق شده.
  - ۴- مبنای قیمت‌گذاری انتقالات داخلی بین قسمتها.
- همچنین واحد تجاری باید صورت مغایرت جمع اطلاعات ارائه شده بر حسب هر یک از

بخشها و مجموع اطلاعات منعکس شده در صورتهای مالی را ارائه کند.

### سازمان همکاری و توسعه اقتصادی

اعضاء این سازمان شامل ۲۴ کشور توسعه یافته بوده که بعضاً عضو جامعه اقتصادی اروپا نیز هستند. اهداف این سازمان عبارت است از:

۱- تلاش برای رشد اقتصادی بلند مدت کشورهای عضو.

۲- حمایت از توسعه تجارت جهانی.

۳- کمک به رشد اقتصادی کشورهای در حال توسعه.

در ژوئن سال ۱۹۷۶، سازمان رهنمودهایی در مورد فعالیتهای و موارد افشاءگری اطلاعات توسط شرکتهای چند ملیتی منتشر کرد. در این رهنمودها، سازمان رسماً نیاز به اطلاعات کیفی بهتر را مطرح کرد. این رهنمودها به شرکتهای چند ملیتی توصیه می‌کردند که به مبادلات تجاری با کشورهای عضو توجه خاص داشته و بخشی از اطلاعات صورتهای مالی را به این امر اختصاص دهند. همچنین مواردی که طبق رهنمودهای این سازمان شرکتهای چند ملیتی در صورتهای مالی باید به عنوان مکمل اطلاعات افشاء نمایند شامل:

۱- نتایج فروش به تفکیک مناطق جغرافیایی در زمینه‌های مختلف تجاری.

۲- سرمایه‌گذاری‌های عمده جدید صورت گرفته در مناطق مختلف.

۳- صورت منابع و مصارف وجوه.

۴- هزینه‌های تحقیق و توسعه.

۵- روشهای حسابداری مورد استفاده در تلفیق صورتهای مالی واحدهای تابعه.

جهت گردآوری و تدوین موضوعات مورد نیاز افشاءگری، سازمان گروه تحقیقی را در سال ۱۹۷۸ بطور مقطعی و گروه تحقیقی را بطور بنیادی مأمور بررسی استانداردهای حسابداری کرد. گروه اخیر هر سال جزئیاتی را در مورد افشاء اطلاعات منتشر کرده و همگونی استانداردهای بین‌المللی حسابداری را از طریق تبادل نظر با دیگر سازمانهای دست‌اندرکار این امر دنبال می‌کرد. این گروه‌های تحقیقی کمیته‌هایی را برای بررسی موضوعات تکنیکی خاص رهنمودهای افشاء تشکیل دادند. کمیته‌ها روابط بین الزامات

گزارشگری مالی و مالیاتی و متدلوژی حسابداری بکار رفته در شعبه ارزشهای خارجی و ترجمه صورتهای مالی خارجی را مورد بررسی قرار می‌دادند.

### سازمان ملل

در سال ۱۹۷۳ مجمع عمومی سازمان ملل گروهی را مأمور بررسی تأثیر فعالیتهای شرکتهای چند ملیتی بر روابط تجاری بین‌المللی و توسعه اقتصادی کرد. نتیجه بررسی این بود که اطلاعات مالی و غیر مالی قابل مقایسه توسط شرکتهای چند ملیتی منتشر نمی‌شود. این گروه توصیه کرد که سیستم حسابداری و گزارشگری بین‌المللی اصلاح گردد. در ژولای سال ۱۹۷۷، این گروه حداقل موارد افشاء اطلاعات مالی و غیر مالی مورد نیاز را اعلام کرد. بخش مشاوره اقتصادی و اجتماعی سازمان نیز بطور جداگانه گروه تحقیق جداگانه‌ای متشکل از کشورهای عضو در مورد استانداردهای بین‌المللی حسابداری تشکیل داد. نکته حائز اهمیت این بود که این گروه کشورهای در حال توسعه را نیز مورد توجه قرار داده بود.

### جامعه اقتصادی اروپا

اعضاء جامعه را عمدتاً کشورهای صنعتی اروپای غربی با اختصاص بیش از یک‌سوم کل تجارت دنیا به خود، تشکیل می‌دهند. این جامعه نیز رهنمودهایی در زمینه استانداردهای بین‌المللی منتشر کرده است. چهارمین رهنمود این جامعه در مورد تهیه صورتهای مالی شرکتهای با مسؤولیت محدود است که می‌توان گفت مهمترین رهنمود این سازمان بوده است. هفتمین رهنمود جامعه در سال ۱۹۷۶ منتشر شد و شرکتهای چند ملیتی را ملزم نمود که طبق قوانین ملی کشورهای خودشان صورتهای مالی تلفیقی تهیه کنند. همچنین شرکتهای مادر غیر عضو جامعه که در کشورهای عضو جامعه فعالیت می‌کنند، ملزم شدند که صورتهای مالی تلفیقی طبق رهنمودهای جامعه تهیه کنند. هشتمین رهنمود جامعه نیز در مورد شرایط و صلاحیت حرفه‌ای حساب‌برسان بود. در مجموع رهنمودها به رسمیت شناخته شدند و بر بازار بورس حاکم شده و شرکتهای پذیرفته شده در بورس کشورهای عضو موظف به اجرای آنها شدند.



**الزامات کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا در مورد شرکتهای خارجی**

افزایش سرمایه‌گذاریهای خارجی در آمریکا باعث شد که کمیسیون بورس اوراق بهادار این کشور ضوابط خاصی برای شرکتهای خارجی تدوین کند. تا قبل از سال ۱۹۷۶، صورتهای مالی این شرکتها به گزارشهای دوره‌ای که طبق قانون بورس سال ۱۹۳۴ تهیه می‌شد و این شرکتها چندان هم ملزم به اجرای آن نبودند، محدود می‌گردید. بعلاوه کمیسیون این شرکتها را ملزم نمی‌کرد که تفاوت‌های بین مبانی بکار رفته در تهیه صورتهای مالیشان و اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا و ضوابط کمیسیون (مقررات S-X)<sup>۱</sup> را افشاء نمایند. در سال ۱۹۷۶، صدور فرم گزارشهای مالی 20-K<sup>۲</sup> الزامات گزارشگری در مورد شرکتهای خارجی را مشابه شرکتهای داخلی اصلاح نمود. نهایتاً به دلیل تفاوت‌هایی که بین اصول پذیرفته شده حسابداری و روشهای مورد استفاده و ضوابط کمیسیون S-X وجود داشت، فرم گزارش 20-F صادر گردید و شرکتهای خارجی ملزم شدند که این تفاوتها را افشاء کنند و در صورت امکان آثار آن را نشان دهند. در نوامبر سال ۱۹۷۹، کمیسیون رسماً فرم 20-K را کنار گذاشته و فرم 20-F را به عنوان چارچوب گزارشگری تلفیقی برای شرکتهای خارجی تابع قانون بورس ارائه کرد. این فرم ابتدائاً توسط شرکتهای خارجی پذیرفته شده در بورس بکار می‌رفت و تأکید خاصی بر همگونی شرکتهای خارجی با شرکتهای داخلی داشت. از جمله مواردی که طبق این فرم شرکتهای خارجی باید افشاء می‌کردند، اطلاعاتی در مورد پادشاهای مدیران به صورت کلی، عایدات عملیاتی (شامل سود عملیاتی) و مشارکتهای واحدهای مختلف تابعه در سودآوری و تفاوت‌های اساسی بین اصول حسابداری بکار رفته و اصول پذیرفته شده آمریکا، بودند. در سیاستگذاریهای انجام شده در سال ۱۹۸۲، کمیسیون، روش گزارشگری و

1- V. S. Security and Exchange Commission.

۲- کمیسیون S-X: کمیسیون فرعی وابسته به کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا می‌باشد.

۳- فرم 20-K: فرمی بوده که شرکتهای خارجی جهت پذیرش در بورس، اطلاعات مورد نیاز را در آن وارد می‌کردند.

افشاه‌گری جداگانه‌ای برای شرکت‌های خارجی غیرکانادایی به موازات الزامات افشاه‌گری شرکت‌های داخلی تدوین کرده و به شرکت‌های خارجی امکان داده شد تا روش‌های خاصی را برای انطباق با قانون بورس بکار گیرند. همچنین شرکت‌های چند ملیتی از طریق ارائه اطلاعات پیش‌بینی شده در فرم 20-F هنگام پذیره‌نویسی به اجرای کامل قانون بورس کمک می‌کنند. در مجموع پیشنهادات کمیسیون بورس اوراق بهادار امکان همگونی را ثابت کرده است و سرمایه‌گذاران خارجی نیز از این امر راضی هستند.

### ملاحظات هملی

در میان سازمان‌های دست‌اندرکار تدوین استانداردهای بین‌المللی، جامعه اقتصادی اروپا تأثیر مهمی بر پیشرفت به سوی همگونی داشته است. نفوذ و اعتبار این جامعه در سطح بین‌المللی از طریق شرکت‌های چند ملیتی کشورهای عضو که در کشورهای مختلف فعالیت دارند و نیز به دلیل حضور فعال نمایندگان کشورهای جامعه در کمیته‌های تحقیقی سازمان ملل و سازمان همکاری و توسعه اقتصادی حاصل شده است. جامعه اقتصادی اروپا باعث شده که بسیاری از استانداردهای ناهماهنگ کشورهای عضو، هماهنگ شده و این امر حتی بر کشورهای میزبان شرکت‌های چند ملیتی تأثیری غیر مستقیم داشته باشد. در عین حال از آنجایی که الزامات جامعه اقتصادی پشوانه قانونی نداشته و نیز با توجه به اینکه تدوین این الزامات پس از طی مراحل تشریفاتی خاصی بوده، در مقابل تغییرات مورد نیاز در آنها، توانایی واکنش سریع و اصلاح بموقع را ندارد. از سوی دیگر مهمترین و جدی‌ترین مشکلی که کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری با آن روبروست، همانطور که در مورد جامعه اقتصادی اشاره شد، فقدان ابزاری مؤثر برای ضمانت اجرایی استانداردهای منتشره است و بنا بر این استانداردهای بین‌المللی قدرت اجرایی ندارند.

مشکل دیگر این است که علی‌رغم اینکه کشورهای عضو این کمیته متعهد به حمایت از استانداردهای بین‌المللی شده و تلاش زیادی در جهت هماهنگی و افزایش قابلیت مقایسه صورتهای مالی می‌کنند، حساب‌رسان مستقل غالباً خود را ملزم نمی‌بینند که در چارچوب استانداردهای بین‌المللی، رسیدگی‌های خود را انجام دهند و اظهار نظر کنند. متشابهاً،

رهنمودهای سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، تنها در صورت رعایت و اجرای دقیق آنها با پشتوانه اجرایی موفق خواهند بود. شرکتهای چند ملیتی نیز می‌توانند متقابلاً مشارکت مؤثری در همگونی بین‌المللی و قابلیت مقایسه صورتهای مالی داشته باشند.

ناگفته نماند که به دلیل تفاوت‌هایی که در شرایط محیطی و اهداف بین جوامع مختلف وجود دارد، همگونی جامعی در زمینه تدوین و بکارگیری استانداردهای حسابداری در حال حاضر دست یافتنی نیست. در عین حال باید به اندازه کافی صبور بود؛ چون فرایند شناخت و درک شرایط و نیازهای دیگران و همزیستی مسالمت‌آمیز و نهایتاً همگونی بین‌المللی حسابداری به زمان بیشتری نیاز دارد.

### دورنمای آینده و پیشنهادات

همانطور که مشاهده شد، سازمانهای متعددی برای تدوین استانداردهای بین‌المللی تلاش می‌کنند و استانداردهای بین‌المللی موجود نیز حاصل تلاشهای این سازمانهاست. برخی از این سازمانها به دنبال تدوین استانداردهایی هستند که با استانداردهای ملی کشورهای مختلف در تضاد نباشد و برخی دیگر از این سازمانها از طریق خدمات مشاوره‌ای در مورد موضوعات پیچیده کشورهای دیگر را یاری می‌کنند. به همراه تلاشهای جدی که جهت همگونی بین‌المللی صورت می‌گیرد، پیشنهاد می‌شود جهت دستیابی به اطلاعات مالی مفهوم‌تر و قابل مقایسه، اقدامات ذیل صورت گیرد:

- ۱- از کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای تدوین استانداردهای حسابداری جامع حمایت کافی صورت گیرد. این استانداردها در عین حال که باید معیاری جهانی شوند باید تفاوت‌هایش با استانداردهای ملی هر کشور مشخص و افشاء گردد.
  - ۲- جامعه اقتصادی اروپا بر تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری نظارت بیشتری اعمال کرده و کشورهای عضو را به مشارکت در گروه‌های تحقیقی جهت شناخت اثرات احتمالی مصوبات بر کشورهای عضو و غیر عضو، ترغیب کند.
- در پایان باید اذعان داشت که همگونی استانداردهای حسابداری در صورتی ارزشمند خواهد بود که توسط کشورهای مختلف بطور ارادی و با رغبت پذیرفته شود و در این حالت

شودمند خواهد بود. در حال حاضر پیشرفت به سوی همگونی استانداردهای حسابداری به کندی صورت می‌گیرد و فرایند تکاملی و بطنی را طی می‌کند ولی باید در نظر داشت که دیر یا زود به دلیل افزایش مبادلات تجاری، فرهنگی و سیاسی، همگونی بین‌المللی حسابداری نیز صورت خواهد گرفت.

### منابع

- 1- Barbara S. Thomas, "International Harmonization-Recent Developments in the Pursuit of comparability in General Purpose Reports of Multinational Enterprises", Accounting Theory & Policy, 1987, By Harcourt Brace Jovanovich, Inc.
- 2- Nasrollah Ahadiat and Barbara R. Stewart, "A Case for the Harmonization of Accounting and Reporting Practices". The International Journal of Accounting, 1992, The Univertisy of Illinois.
- 3- Harry L. Wolk and Patrick H. Heaston, "Toward the Harmonization of Accounting Standards: An Analytical Framework". The International Journal of Accounting, 1992. The University of Illinois.
- 4- Frederick D. S. Choi, "International Standards and Organizations", 1984, Prentice-Hall, Inc.
- 5- Roy A. Chandler, "International Harmonization of Accounting: In Search of Influence", The International Journal of Accounting, 1992, The University of Illinois.
- ۶- «استانداردهای بین‌المللی حسابداری»، انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، تهران، آبان ماه ۱۳۷۱.
- ۷- «استانداردهای حسابداری و حسابرسی»، انتشارات مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه، تهران، اسفند ماه ۱۳۵۹.