



هماهنگ‌سازی استانداردها در کشورها

و

دلایل به‌کار نرفتن بخشهایی از استانداردها

دکتر رافیک باغومیان
نوید جوادی

ارائه اطلاعات مالی با ویژگی‌های مزبور، تدوین استانداردهای حسابداری و رعایت آن در عمل است. تدوین استانداردها به‌طور معمول مبتنی بر شرایط سیاسی، وضعیت اقتصادی و روابط فرهنگی است. تدوین استانداردهای حسابداری در کشورهای پیشرفته از اواسط قرن بیستم میلادی شروع شد و با سازوکارهای مختلفی رشد و گسترش یافت و اجرای آن الزامی گردید. در حال حاضر نیز بیشتر کشورهای جهان مراحل از وضع و تدوین استانداردهای مالی یا پذیرش استانداردهای بین‌المللی و حسابداری را می‌گذرانند. در کشور ایران نیز تدوین استانداردهای حسابداری براساس قانون تشکیل و اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی بر عهده

مقدمه

پیشرفت‌های سریع فعالیتهای واحدهای انتفاعی در دهه‌های اخیر به‌همراه پیچیدگی‌های نظام‌های اطلاعاتی و اطلاع‌رسانی، لزوم تهیه و ارائه اطلاعات مالی مربوط، کامل و درخور اتکار از سوی واحدهای انتفاعی تشدید کرده است. نبود اطلاعات یا وجود اطلاعات گمراه‌کننده، باعث تصمیم‌گیری اقتصادی نامطلوب و در نتیجه اتلاف منابع اقتصادی، تخریب بازارهای سرمایه و سرانجام عقب‌ماندگی و فقر اقتصادی و کاهش سطح رفاه عمومی می‌شود. بنابراین وجود اطلاعات مربوط، درخور اتکا و درخور فهم یکی از ابزار اصلی توسعه اقتصادی کشورها است. یکی از مهم‌ترین الزام‌های تهیه و

استانداردهای حسابداری ضوابط شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها را مشخص می‌کند و در نتیجه دارای آثار و پیامدهای اقتصادی می‌باشد.

معیارهای تدوین استانداردهای حسابداری

مواردی که در استانداردهای حسابداری باید در نظر گرفته شود، عبارتند از:

الف- سودمندی در تصمیم‌گیری

استانداردهای حسابداری باید تأثیر بدی بر فرایند تصمیم‌گیری نداشته باشند. استانداردهای حسابداری باید اطلاعات سودمندی را برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران ارائه کنند. استانداردهای حسابداری باید آن‌گونه تدوین شوند که اطلاعات حسابداری حاصل از آن برای پیش‌بینی جریانهای نقدی سودمند باشد. هر چند سودمندی در تصمیم‌گیری یک شرط لازم برای استاندارد حسابداری است، اما شرط کافی نیست؛ شرط کافی آن است که معیار سودمندی در تصمیم‌گیری را باید با سایر معیارها به‌کار گرفت.

ب- کاهش نابرابری اطلاعاتی

استانداردهای حسابداری باید به‌گونه‌ای تدوین شوند که نابرابری اطلاعاتی^۱ را به حداقل کاهش دهند. نابرابری اطلاعاتی در

سازمان حسابرسی به‌عنوان مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی گذارده شده است.

تاریخچه مختصر تدوین استانداردهای حسابداری در ایران

از سال ۱۳۷۱، کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری مأمور شد تا بر مبنای جدیدترین استانداردهای بین‌المللی حسابداری و استانداردهای سایر مجامع حرفه‌ای معتبر و با در نظر گرفتن شرایط داخلی و به‌ویژه قوانین و مقررات آمره کشور، استانداردهای مالی را تصویب کند. این کمیته نشریه ۹۶ را با ۹ بیانیه و نشریه شماره ۱۰۹ را با ۵ بیانیه طی سالهای ۱۳۷۳ و ۱۳۷۵ منتشر کرد. در سال ۱۳۷۶، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری نشریه ۱۱۳ با عنوان «مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران» را تهیه و منتشر کرد که بعدها بنا به دلایلی کار هیئت مذکور کنار گذاشته شد. طی سال ۱۳۷۷، کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری نشریه ۱۲۲ را شامل ۱۸ بیانیه و یک متن پیوست با عنوان «مفاهیم نظری گزارشگری مالی» منتشر کرد که از اول سال ۱۳۷۸ به‌صورت آزمایشی لازم‌الاجرا شد. سرانجام سازمان حسابرسی استانداردهای حسابداری را شامل ۲۲ استاندارد و پیوست آن «مفاهیم گزارشگری مالی» را در نشریه ۱۴۵ منتشر کرد و استانداردهای مذکور از ابتدای سال ۱۳۸۰ لازم‌الاجرا شد. در پی آن با توجه به افزایش تعداد استانداردها از ۲۲ به ۲۵، نشریه ۱۶۰ منتشر شد و تاکنون تعداد استانداردهای حسابداری به ۳۳ استاندارد افزایش یافته است. همچنین، سازمان حسابرسی در حال حاضر استانداردهای حسابداری بخش عمومی را نیز تدوین می‌کند. تاکنون تعداد شش مورد از استانداردهای بخش عمومی تدوین و منتشر شده و استانداردهای شماره ۷ و ۸ نیز در مرحله پیش‌نویس است.

تعریف استاندارد حسابداری

استاندارد در لغت به معنی اصل، مقیاس و نمونه تصویب‌شده و هر چیزی است که از طرف عموم به‌عنوان مبانی برای مقایسه پذیرفته شود (عمید، ۱۳۷۶).

در مقدمه استانداردهای حسابداری ایران، استاندارد حسابداری به‌صورت زیر تعریف شده است:

هماهنگ‌سازی

به معنای کاهش

تفاوت‌های میان

استانداردهای حسابداری ملی کشورها به

حداقل

ممکن است

وجود استانداردهای مختلف

باعث کاهش

کیفیت استانداردها

می‌شود

واحدهای اقتصادی هستند. محصول پردازش اطلاعات مالی به وسیله هر نظام حسابداری، گزارشهای متعدد و متنوعی است که گزارشهای حسابداری نامیده می‌شود. گزارشهای حسابداری به دو دسته برون سازمانی و درون سازمانی تقسیم می‌شود. واحدهای اقتصادی به عنوان تهیه‌کننده اطلاعات مالی و گزارشهای مالی باید اصول و استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی را رعایت کنند؛

۲- استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی: استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی به طور غیرمستقیم با استانداردهای حسابداری سروکار دارند؛ مانند سرمایه‌گذاران، سهامداران، وام‌دهندگان، فروشندهگان، مشتریان، دولت، سازمان بورس و اوراق بهادار، کارگزاران بورس و اوراق بهادار، تحلیلگران مالی، پژوهشگران و مراکز پژوهشی؛

۳- مراجع تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری و مطالعات مالی و اقتصادی؛ و

۴- حسابرسان مستقل.

هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری

هماهنگ‌سازی به معنای کاهش تفاوت‌های میان استانداردهای حسابداری ملی کشورها به حداقل ممکن است. امروزه شاهد تلاش‌های روزافزون برای هماهنگ‌سازی حسابداری در سطح بین‌المللی هستیم. در دنیای امروز بین‌المللی شدن بازارهای سرمایه و افزایش روزافزون سرمایه‌گذاری‌های شرکتی چندملیتی در کشورهای مختلف، ضرورت ویژگی مربوط بودن، به‌موقع بودن، درخور مقایسه بودن اطلاعات و گزارشهای مالی شرکت‌های چندملیتی را دوچندان کرده است. دلایل اقتصادی اولیه در مورد مطلوب بودن هماهنگ‌سازی حسابداری این است که تفاوت‌های مهم در شیوه‌های حسابداری به‌عنوان مانعی برای سرمایه‌گذاران در استفاده مؤثر از سرمایه‌های آنهاست (خوش‌طینت و رحیمیان، ۱۳۸۳).

تعریف هماهنگ‌سازی استانداردها

هماهنگ‌سازی فرایندی است که براساس آن تفاوت‌های حسابداری با اهمیت و مؤثر بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان خارجی شناسایی و مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد و در صورتی که منافع حاصل از هماهنگی بیشتر از هزینه‌های آن باشد، به‌وقوع می‌پیوندد. این امر موجب تسهیل

بازار سرمایه ناکارآمد نسبت به بازارهای سرمایه کارآمد بیشتر است. در بازارهای سرمایه ناکارآمد، سهامداران عمده در مقایسه با دیگر سهامداران به دلیل نزدیک بودن به اطلاعات شرکتها، اطلاعات بیشتری درباره شرکت و فعالیت‌های آینده آن دارند. بنابراین، اطلاعات در این گونه بازارها به‌درستی میان همه مشارکت‌کنندگان جریان ندارد. مشخص است که استانداردهای حسابداری مورد نیاز دو بازار برای کاهش نابرابری اطلاعاتی باید متفاوت باشد (شباهنگ، ۱۳۸۱).

ج- توجه به پیامدهای اقتصادی استانداردها

اجرای قوانین و مقررات، پیامدهای نامساعد و مساعدی را برای اقتصاد و جامعه به‌همراه دارد. تدوین و پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری نیز همانند دیگر قوانین پیامدهایی را برای اقتصاد و جامعه دارد. پیامدهای اقتصادی استانداردهای حسابداری یعنی تأثیر گزارشهای حسابداری بر تصمیم‌گیری و ثروت واحدهای تجاری، استفاده‌کنندگان صورتهای مالی و جامعه. به‌طور کلی، کمتر استاندارد را می‌توان یافت که پیامد اقتصادی و اجتماعی نداشته باشد. از اینرو در تدوین استانداردها باید سعی کرد پیامدهای منفی آنها به حداقل کاهش یابد (Solomonz, 1978).

د- اجتناب از سیاسی شدن

سیاست موضوعی است که تقریباً در همه جا می‌توان نفوذ آن را مشاهده کرد. نفوذ سیاست در حوزه‌های علوم انسانی در مقایسه با علوم دیگر بیشتر بوده است. همواره حوزه‌هایی مانند ورزش، فرهنگ، ادبیات، تاریخ، حقوق، فلسفه، جامعه‌شناسی و اقتصاد، نسبت به دیگر حوزه‌ها بیشترین تأثیر سیاسی را به خود دیده است. رشته حسابداری نیز جدا از این تأثیر نبوده است. تدوین استانداردهای حسابداری نمی‌تواند از سیاست و فشارهای سیاسی رهایی یابد؛ زیرا استانداردگذاری فرایندی است که با منافع گروه‌های ذینفع در استانداردگذاری گره خورده است (Zeff, 1978).

همچنین، استانداردگذاری تصمیمی اجتماعی و محصول یک فرایند سیاسی است؛ بنابراین استاندارد مناسب است که فارغ از موضوعهای سیاسی تدوین شده باشد.

استفاده‌کنندگان از استانداردهای حسابداری

۱- واحدهای اقتصادی: مخاطبان اصلی استانداردها،

منفرد در سطح بین‌الملل وجود دارد، پس می‌توان انتظار داشت نظامهای اقتصادی و سیاسی به‌عنوان مانعی برای هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری عمل کنند؛

• انجمنهای حرفه‌ای حسابداری: برخی موانع برای اجرای هماهنگ‌سازی از سوی خود حسابداران و انجمنهای حرفه 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، جامعه اقتصادی اروپا با الهام از تجربه فرانسه مقررات سختی را برای فعالیت

سرمایه‌گذاری‌های خارجی و بین‌المللی شدن بازارهای سرمایه و تجارت بین‌الملل می‌شود.

مزایای هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری

• برای بسیاری از کشورهایی که تا اکنون موفق به تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی نشده‌اند، قبول استانداردهای پذیرفته‌شده بین‌المللی نه تنها هزینه‌های تدوین استانداردها را از بین می‌برد یا کاهش می‌دهد، بلکه به آنها این امکان را می‌دهد تا در فرصت کوتاهی به‌عنوان بخشی از جریان اصلی استانداردهای پذیرفته‌شده حسابداری بین‌المللی درآیند.

• رشد اقتصاد جهانی و وابستگی روزافزون ملتها به‌دنبال بین‌المللی شدن تجارت و سرمایه‌گذاری، برخی استانداردهای حسابداری و حسابرسی پذیرفته‌شده بین‌المللی را می‌طلبد که معامله‌ها، قیمت‌گذاری، تصمیمها و تخصیص منابع در سطح بین‌المللی را تسهیل کند.

• با توجه به عدم‌کفایت منابع داخلی برای تأمین طرحها، نیاز به هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری افزایش یافته است تا نیاز روزافزون شرکتها از طریق سرمایه‌گذاری خارجی قابل تأمین باشد. در نتیجه، عرضه‌کنندگان سرمایه داخلی و خارجی در صدد هستند تا از گزارشهای مالی برای گرفتن بهترین تصمیمهای سرمایه‌گذاری و اعطای وام استفاده کنند.

• افزایش هماهنگ‌سازی در بازارهای سرمایه فرصتهای مهمی را برای شرکت‌های بزرگ و چندملیتی فراهم می‌کند.

• در صورتی که صورتهای مالی در سطح جهان و براساس روش یکنواخت و ثبات رویه ارائه شود، مقایسه فرصتهای سرمایه‌گذاری برای سرمایه‌گذاران بین‌المللی به‌سهولت انجام می‌شود (نمازی، ۱۳۷۲).

مشکلات هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری

• نظام وصول مالیات: وصول مالیات در همه کشورها یکی از بزرگترین منابع تقاضای خدمات حسابداری بوده و از آنجا که نظامهای وصول مالیات در کشورهای مختلف متفاوت است، نظامهای حسابداری در سطح بین‌الملل نیز متنوع هستند؛

• نظام اقتصادی و سیاسی کشور: خطمشی حسابداری به‌طور معمول برای دستیابی به هدفهای سیاسی و اقتصادی متناسب با نظام اقتصادی و سیاسی کشورها تدوین می‌شود. از آنجا که احتمال بسیار کمی در برقراری یک نظام سیاسی و اقتصادی

در تفاوت

روشهای حسابداران

در بین کشورها

یک متغیر عمومی مهم

ارزشهای فرهنگی است

حسابداران خارجی در کشورهای عضو وضع کرد؛

• تفاوت قوانین و مقررات در مبادله سهام بورس اوراق بهادار: یکی از بزرگترین مشکلات شرکت‌های بزرگ و شرکت‌های چندملیتی، تفاوت قوانین و مقررات و الزامهای مبادله سهام در بازارهای بورس اوراق بهادار جهان است؛

• ضرورت تدوین استانداردهای قابل ترجمه و فرایندهایی که ترجمه مناسب آنها را تسهیل کند تا به‌گونه‌ای مؤثرتر با نیازهای کشورهای غیرانگلیسی‌زبان همخوانی و سازگاری داشته باشند؛

• پیچیدگی ساختار استانداردها؛

• کثرت، حجم و پیچیدگی تغییرها در استانداردها؛

شده است. آنها معتقدند هیئت‌های تدوین استانداردهای حسابداری می‌توانند از طریق ایجاد نظامی یکپارچه در سطح بین‌المللی، پیچیدگی استانداردهای حسابداری را کاهش و آنها را ساده کنند.

آنها ادعا دارند که استانداردهای یکپارچه و ساده حسابداری موجب کاهش هزینه‌های مرتبط با گزارشگری مالی شده و تقاضا برای آن استانداردها را افزایش می‌دهد. در نبود استانداردهای یکپارچه حسابداری، اگر شرکتی بخواهد از یک بانک خارجی وام بگیرد، باید صورتهای مالی خود را دوباره براساس استانداردهای مورد تأیید آن بانک تهیه و به تأیید

- چالش‌های واحدهای تجاری کوچک و متوسط و مؤسسه‌های حسابداری و حسابرسی؛
- ناکافی بودن دانش افراد به کارگیرنده استانداردها؛ و
- نبود درک عمومی از معنای «همگرایی بین‌المللی».

جهانی‌سازی استانداردهای حسابداری

در دو دهه گذشته، سرمایه‌گذاری بین‌المللی به‌ویژه در ایالات متحده گسترش بسیاری یافته است. این موضوع باعث رشد انگیزه‌هایی برای یکنواخت کردن استانداردهای حسابداری در سطح بین‌المللی شده است. در این راستا، هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی و ایالات متحده ایده جدیدی را برای تجدیدنظر در چارچوب مفهومی حسابداری و گزارشگری مالی آغاز کرده‌اند. هدف این ایده، تدوین چارچوب مفهومی مشترکی برای گردآوری استانداردهای مشترک در سطح بین‌المللی است. در اینجا، مزایا و معایب جهانی‌سازی استانداردهای حسابداری از طریق بیان نظرهای موافقان و مخالفان مورد بررسی قرار می‌گیرد.

دیدگاه موافقان

بسیاری از شرکتهای چندملیتی در ایالات متحده، درآمد عمده خود را از خارج از آن کشور به دست می‌آورند. به عقیده طرفداران رویکرد یکپارچه‌سازی استانداردهای حسابداری، مدیران شرکتهای مزبور نیازمند اطلاعات مربوط و درخور اتکایی برای تصمیم‌گیری در خصوص تخصیص منابع هستند. تخصیص منابع نیز همواره با محدودیتهایی مانند محدودیتهای زمانی و بودجه‌ای همراه است. از اینرو به باور آنها این شرکتهای باید تفاوت‌های گزارشگری مالی خود را در اتخاذ تصمیمهای تخصیص منابع در نظر داشته باشند. همچنین آنها اذعان می‌کنند که جهانی شدن اقتصاد و ظهور سازمان‌ها و اتحادیه‌های جهانی نظیر اتحادیه اروپا، سازمان تجارت جهانی و همچنین روند روبه‌شد نوآوری‌ها در مبادلات تجاری بین‌المللی، ایجاب می‌کند تا تفاوت‌های استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی میان کشورهای برطرف شود (نیکومرام و بنی‌مهد، ۱۳۸۵).

به نظر موافقان، گسترش و پیچیدگی مبادلات در بازارهای جهانی موجب پدیدار شدن استانداردهای حسابداری پیچیده



حسابرس برسانند. این خود باعث می‌شود که هزینه‌های مرتبط با تهیه و ارائه صورتهای مالی افزایش یابد. همچنین در نظر طرفداران، رویه‌های متفاوت حسابداری در سطح جهان، درک و فهم اطلاعات صورتهای مالی را کاهش می‌دهد؛ لذا یکنواختی رویه‌های حسابداری، ریسک مربوط به فهم اطلاعات مالی ناشی از عدم افشای اطلاعات کامل و یکنواخت را کاهش می‌دهد و بر سودمندی تصمیمها می‌افزاید و در نتیجه هزینه سرمایه کاهش می‌یابد.

به عقیده آنها، وجود استانداردهای مختلف باعث کاهش کیفیت استانداردها می‌شود. استانداردهای یکپارچه بین‌المللی، فرایند شناخت و اندازه‌گیری را آسان و قابلیت مقایسه اطلاعات صورتهای مالی در سطح بین‌المللی را

مشخص می‌کند. در حسابداری نیز چنین قواعدی وجود دارد که مشخص می‌کند اطلاعات چگونه باید تهیه شود. هدف از صحبت کردن و نوشتن در هر زبانی، انتقال مفاهیمی به مخاطبان و تأثیرگذاری بر آنهاست و در حسابداری نیز با به‌کارگیری قواعدی معین، اطلاعاتی گردآوری، گزارش و توضیح داده می‌شود؛ با این هدف که بر استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی و تصمیم‌گیری‌های آنها تأثیرگذار باشد (عبده تبریزی، ۱۳۸۱).

بنابراین به باور مخالفان، تجربه ظهور و افول زبان اسپرانتو برای حسابداری مفید است. اسپرانتو در سال ۱۸۸۷ به‌عنوان زبان بین‌المللی در نظر گرفته شد تا مشکلات ارتباطی میان ملل مختلف را حل کند؛ اما اجرای آن ناکام ماند. زبان‌ها سرشار از معانی و واژه‌هایی هستند که به‌طور پیوسته وارد زبان می‌شوند و تکامل می‌یابند. این تکامل از پایین به بالا است یعنی تکامل زبان از استفاده‌کنندگان ناشی می‌شود و نه از بالا به پایین توسط فرهنگ‌نویسان و کارشناسان زبان. تکامل زبان اسپرانتو به شکست انجامید؛ زیرا ترویج‌کنندگان آن در یکپارچه‌سازی جهانی آن، به ماهیت بنیادی و اساسی تکامل زبان که همانا تکامل از پایین به بالا است، توجه نداشتند. به‌نظر مخالفان، ایجاد استانداردهای حسابداری بین‌المللی و هماهنگی آن با استانداردهای ایالات‌متحد می‌تواند به‌مثابه تکرار اشتباه‌های زبان اسپرانتو باشد؛ زیرا براساس رویکرد بالا به پایین بنا نهاده شده است (نیکومرام و بنی‌مه‌د، ۱۳۸۵).

هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در ایران

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران به رویکرد هماهنگ‌سازی توجه داشته و در تدوین استانداردها از استانداردهای بین‌المللی استفاده می‌کند. در عین حال، در این استانداردها برخی تعدیلهای در راستای بومی‌سازی اعمال شده که از جمله مهمترین این موارد، تعدیلهای مربوط به استاندارد شماره ۲ با عنوان «صورت جریان وجوه نقد» و استاندارد شماره ۲۶ با عنوان «فعالیت‌های کشاورزی» است. در پاره‌ای از موارد نیز استانداردهایی مانند استاندارد شماره ۲۸

افزایش می‌دهد. به‌علاوه، این امر باعث تشویق جریان سرمایه‌گذاری بین‌المللی شده و کارایی بازارهای بین‌المللی را افزایش می‌دهد. همچنین، انتخاب و استفاده از استانداردهای یکنواخت گزارشگری مالی برای شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس‌های اتحادیه اروپا، گامی مهم به‌سوی بازسازی واحد اروپا تلقی می‌شود و پذیرش آن استانداردها از سوی کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات‌متحد (US SEC) باعث خواهد شد تفاوتی بین اصول پذیرفته‌شده حسابداری آمریکا و دیگر کشورها وجود نداشته باشد.

دیدگاه مخالفان

اما به عقیده مخالفان، تصمیم استفاده از استانداردهای خارجی از سوی برخی کشورها، بدون توجه به شرایط محیطی موجود در آن کشورها اتخاذ شده است. از اینرو تهیه گزارش‌های درخور مقایسه میان واحدهای تجاری، صنایع و اقتصاد کشورهای مختلف براساس استانداردهای حسابداری یکسان و متحدالشکل، امکان‌پذیر نیست؛ زیرا طبقه‌بندی اطلاعات حسابداری شرکتهای و انتشار آن، به محیط فعالیت آنها بستگی دارد. این محیط شامل چارچوب حقوقی و قانونی است و بستگی به شرایط اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی دارد که شرکت در آن فعالیت می‌کند. برای مثال، قواعد تلفیق شرکتهای تجاری که در بازارهای سرمایه ایالات‌متحد فعالیت می‌کنند، نتایج معنی‌داری برای شرکتهای چینی به‌همراه نخواهد داشت که روابط تجاری و عملیاتی آنها به عوامل سیاسی، اجتماعی و اقتصادی چین وابسته است. به‌علاوه، هرگز دو مبادله و یا دو رویداد در دو کشور، مشابه نخواهد بود. ممکن است درباره مبادلات در کشورهای مختلف، تفسیرهای متفاوتی ارائه شود؛ بنابراین طبقه‌بندی یکسان حسابداری را مورد آنها بی‌معنی بوده و ممکن است نتایج گمراه‌کننده‌ای را به‌همراه داشته باشد.

مخالفان در رویکرد یکپارچه‌سازی استانداردهای حسابداری، مقایسه حسابداری به‌عنوان زبان تجارت را با سایر زبانها جالب و مفید می‌دانند. آنها می‌گویند در هر زبان برای به‌کارگیری واژه‌ها در جمله‌بندی‌ها، قواعدی وجود دارد. در زبان انگلیسی گرامر، در عربی صرف و نحو و در زبان فارسی دستور زبان، چگونگی استفاده از واژه‌ها را

شدن استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در تهیه صورتهای مالی میان دوره‌ای و سالیانه‌ای که دوره مالی آنها از تاریخ اول ژانویه ۲۰۱۱ و بعد از آن شروع می‌شد را تأیید کرد. به‌کارگیری این استانداردها در تهیه صورتهای مالی شرکتهای انتفاعی پاسخگو به عموم از جمله شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس و دیگر مؤسسه‌های انتفاعی که در مقابل تعداد زیادی سهامدار یا گروه‌های مختلفی از سهامداران مسئول هستند، الزامی است. مؤسسه‌های خصوصی دیگر و مؤسسه‌های غیرانتفاعی نیز مجاز به به‌کارگیری این استانداردها هستند، ولی به‌کارگیری آنها الزامی نیست.

شرکت‌های کانادایی از یک مزیت عمده برخوردارند و آن این است که استانداردهای بومی آنان به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نزدیک است. هر دو گروه این استانداردها مبتنی بر اصول هستند که در مقایسه با استانداردهای مبتنی بر قواعد، انعطاف‌پذیری بیشتری دارند و نیز فضای بیشتری را برای انجام قضاوت حرفه‌ای فراهم می‌آوردند. افزون‌بر این، چارچوب مفهومی شکل و قالب نتیجه‌گیری نیز دارد. تغییر جهت به سوی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به‌طور اساسی تمام تصمیم‌های مهم هر شرکت از جمله تصمیم‌هایی درباره فناوری اطلاعات، ارزیابی عملکرد، برنامه‌ریزی و انگیزه‌های مرتبط با طرح‌های مزایای کارکنان را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

رویدادهای دیگر کشورها که از سال ۲۰۰۲ تاکنون ادامه دارد، عبارتند از:

ژوئیه سال ۲۰۰۲: تصمیم اتحادیه اروپا در به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSs) از سال ۲۰۰۵؛

سال ۲۰۰۶: تعهد و اعلام چین به همگرایی اساسی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی؛

سال ۲۰۰۶: اعلام کشورهای کانادا، هند و کره برای به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تا سال ۲۰۱۱؛ و

سال ۲۰۰۷: توافقنامه توکیو در استفاده زاین از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تا سال ۲۰۱۱.

به‌نظر می‌رسد که

مزایای هماهنگ‌سازی و به‌کارگیری

استانداردهای بین‌المللی

گزارشگری مالی

بیشتر از

کاستی‌های اشاره‌شده

از سوی

مخالفان است

با عنوان «فعالیت‌های بیمه عمومی» و استاندارد شماره ۲۹ با عنوان «فعالیت‌های ساخت املاک» وضع شده است که معادل بین‌المللی ندارد (بزرگ اصل، ۱۳۸۸).

هماهنگ‌سازی استانداردها در ایران برای مراجع قانونگذاری و سیاستگذاری مانند سازمان حسابرسی، سازمان بورس و اوراق بهادار و دیگر نهادهای تجاری، بازرگانی و مالی مرتبط با استانداردهای حسابداری، می‌تواند سودمند باشد.

مهمترین موانع شناسایی‌شده در مسیر پذیرش هماهنگ‌سازی استانداردها را می‌توان فراهم نبودن آموزش استانداردهای بین‌المللی در دانشگاهها، نداشتن حضور مؤثر در مجامع حرفه‌ای حسابداری و بازارهای مالی و گسترش نداشتن بازار سرمایه به‌عنوان یک بورس بین‌المللی و موانع سرمایه‌گذاری خارجی در ایران معرفی کرد.

هماهنگ‌سازی استانداردها در برخی از کشورها

به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در

کانادا

هیئت تدوین استانداردهای حسابداری کانادا، لازم‌الاجرا

استانداردهای بین‌المللی را برای شرکت‌های آمریکایی پذیرفته شده در این بورس، مدّ نظر قرار داد و یک نظرخواهی عمومی را در به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی یا آمریکایی منتشر کرد.

بین ژانویه سال ۲۰۰۹ تا سال ۲۰۱۰: اجرای اختیاری و داوطلبانه استانداردهای بین‌المللی برای شرکت‌های آمریکایی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار آمریکا.

بین ژانویه سال ۲۰۱۳ تا سال ۲۰۱۵: اجرای اجباری استانداردهای بین‌المللی برای شرکت‌های آمریکایی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار آمریکا.

شایان ذکر است که حمایت‌های کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحده نشان داد که این سازمان به هماهنگی و همگرایی استانداردهای آمریکایی و بین‌المللی توجهی ویژه دارد. اما موفقیت در این امر، تنها به همکاری مؤثر دو هیئت بستگی ندارد؛ بلکه به همکاری نهادهای قانونگذار دیگر کشورها نیز وابسته است تا با این دو هیئت همکاری کرده و رهنمودها و استانداردهایی مغایر با استانداردهای بین‌المللی تدوین نکنند و در دستیابی به پذیرش این استانداردها گام بردارند.

هماهنگ‌سازی استانداردها بین اروپا و آمریکا

هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری، مرجع تدوین و انتشار استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، با چالش‌های مهمی در زمینه پذیرش استانداردها به‌وسیله کشورهای مختلف روبه‌روست. یکی از مهمترین آنها، همگرایی استانداردهای حسابداری بین اروپا و ایالات متحده است.

به‌ظاهر چنین به‌نظر می‌رسد که برنامه همگرایی استانداردهای حسابداری بین اروپا و ایالات متحده به‌خوبی در حال پیشرفت است. در ماه ژوئن سال ۲۰۰۸، کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحده به پیشنهادی رأی داد که به شرکت‌های غیرآمریکایی اجازه می‌داد صورتهای مالی خود را با استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و بدون آنکه لازم باشد آنها را با اصول پذیرفته‌شده حسابداری تطبیق دهند، منتشر کنند. تنها چند سال پیش از آن، رسیدن به چنین چشم‌اندازی بسیار طولانی‌تر از این به‌نظر می‌رسید.

براساس نقشه راه توافق‌شده بین کمیسیون یادشده و

به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در آمریکا

ژورنال او اکانتنسی (Journal of Accountancy) در مصاحبه‌ای با آقای رابرت هرز رئیس هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی ایالات متحده (FASB)، نظرهای وی و نهاد مزبور را درباره چند موضوع مطرح در حرفه حسابداری، جویا شده است. بخش عمده‌ای از سخنان وی به موضوع هماهنگ‌سازی استانداردهای بین‌المللی و استانداردهای حسابداری مالی ایالات متحده اختصاص یافته است. وی با اشاره به تفاهم‌نامه مشترک میان این هیئت و هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) به‌منظور گزارشگری مالی مشترک و با کیفیت بالا در بازارهای سرمایه جهان، معتقد است که این امر باید حداقل در سطح شرکت‌های سهامی عام و در صورت امکان در واحدهای پاسخگوی عام دیگر مانند بانکها، شرکت‌های بیمه و واحدهای مشابه، صورت پذیرد.

وی به این موضوع اشاره کرده است که کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحده در نظرخواهی عمومی خود عدم‌الزام شرکت‌های خارجی پذیرفته‌شده در بورس آمریکا برای ارائه صورت تطبیق با اصول پذیرفته‌شده حسابداری (GAAP) را مد نظر قرار داده است. از اینرو، ایجاد مجموعه‌ای از الزامهای گزارشگری مالی آمریکایی که در سراسر دنیا لازم‌الاجرا باشد، در دستور کار این هیئت قرار نگرفته است. به اعتقاد وی، این موضوع در مورد استانداردهای بین‌المللی نیز صادق است. استانداردهای بین‌المللی نیز باید اصلاح و تعدیل شوند تا بهبود یابند. وی ضمن اعلام پشتیبانی از استانداردهای بین‌المللی، خواهان تقویت این نهاد از جنبه مالی، استقلال و منابع در اختیار آن شده است.

برآورد زمانی انتقال از استانداردهای حسابداری و گزارشگری آمریکایی به استانداردهای بین‌المللی

ژوئیه سال ۲۰۰۷: بورس اوراق بهادار آمریکا، پیشنهاد داد الزام تطبیق برای شرکت‌های خارجی پذیرفته‌شده در این بورس حذف شود.

اوت سال ۲۰۰۷: بورس اوراق بهادار آمریکا، مسئله استفاده از

کمیسیون اروپا (EC)، این کمیسیون پس از آن موافقت خود را با شناسایی اصول پذیرفته‌شده حسابداری امریکا برای استفاده در اروپا اعلام خواهد کرد. این نقشه، برنامه‌ای کوتاه‌مدت برای همگرایی را در برمی‌گیرد که طبق آن استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای همسویی بیشتر با اصول پذیرفته‌شده حسابداری ایالات متحده و برعکس، اصلاح می‌شوند.

به‌علاوه، این برنامه شامل پروژه‌های مشترک و مستمری برای بهبود درازمدت استانداردها است. زمانبندی انجام کار به‌وسیله دو مرجع استانداردگذار هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری و هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی ایالات متحده مورد توافق قرار گرفته است که چندان دور از دسترس به نظر نمی‌رسد.

به این ترتیب، مسئله در کجاست؟ آشکارترین شواهد مربوط به طرف اروپایی است و محور آن هم بر محتوا و هم بر فرایند پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تجدیدنظرشده قرار دارد.

پروژه همگرایی از سوی طرف امریکایی تغییرهایی را در مورد استانداردهایی مطرح ساخته که تنها همین اواخر به‌وسیله شرکت‌های اروپایی به‌کار گرفته شده است؛ شرکت‌هایی که بیشتر آنها در بورس امریکا در فهرست شرکت‌های پذیرفته‌شده قرار ندارند و چنین قصدی نیز ندارند. آنها باید هزینه تغییرها را تحمل کنند، ولی به‌طور آشکار از مزایای حذف الزام‌های تطبیق صورتهای مالی با اصول پذیرفته‌شده حسابداری ایالات متحده، بهره‌ای نخواهند برد.

مواردی از اقدامها به‌منظور هماهنگ‌سازی استانداردها

هنوز چندین موضوع مرتبط با همگرایی مطرح است که باید از مسیر دستورعمل یادشده عبور کند و شواهدی دال بر مخالفت با آنها آشکار است، از جمله:

موارد اصلاحی استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲۳ (IAS 23) که برخلاف رویه‌های جاری غالب، منظور کردن هزینه‌های بهره به حساب دارایی را الزامی کرده است، خاتمه دادن به ادغام نسبی مشارکتها و استاندارد جدید در مورد

ترکیبهای تجاری.

استاندارد «ترکیبهای تجاری» که اغلب بزرگترین رویداد تجاری است که به‌وسیله شرکتها انجام می‌شود، مهمترین موضوع است. پیش‌نویس استاندارد تجدیدنظرشده زمانی که برای اظهارنظر منتشر شد، تقریباً در سراسر جهان با کم‌توجهی روبه‌رو شد و هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری نیز اصلاح‌هایی را در مورد آن انجام داده است. مفهوم ناروشن «سرقفلی کامل» حذف شده، اما الزام به هزینه منظور کردن فوری مخارج عملیات تحصیل و همچنین الزام ارائه مجدد سرمایه‌گذاری در شرکتها قبل از تحصیل به ارزش منصفانه در تحصیل مرحله‌ای و از طریق سود و زیان، حفظ شده است.

چه عواملی باعث به‌کار نرفتن بعضی استانداردها می‌شود؟

گری (Gray) یکی از صاحب‌نظران حسابداری، متذکر شده است تفاوت روشهای حسابداران در بین کشورها فقط ناشی از تفاوت خرد و کلان نیست، بلکه یک متغیر عمومی مهم دیگری نیز وجود دارد و آن ارزشهای فرهنگی است (نمازی، ۱۳۷۲). اگر نظریه گری به‌صورت تجربی صحت داشته باشد، باید در مسائلی مانند هماهنگی در بین حسابداران بین‌المللی، متغیرهای فرهنگی را نیز مدنظر قرار داد. به‌طور معمول آزمون مستقیم متغیرهای فرهنگی ممکن نیست؛ چون اعمال حسابداری ملی ناشی از تعداد زیادی متغیر است که بعضی از آنها متغیر فرهنگی هستند.

حسابداری و ارزشهای فرهنگی در ایران

در رابطه با فرهنگ، همیشه نیروهای متضاد با همدیگر در کشمکش هستند. در یک طرف مردم کوشش می‌کنند تا به حمایت و حفظ کردن فرهنگ و ارزشها پرداخته و مجموعه قوانینی را وضع کنند که افراد از آن هنجارها خارج نشوند (تعصب فرهنگی) و از طرف دیگر، محیطی که در آن فرهنگ وجود دارد به‌طور مداوم تغییر می‌کند و فرهنگ نیز باید برای دوام تغییر یابد. در هر موقعیتی، ارزشهای فرهنگی ملتی وابسته به این تغییرها است و اغلب اوقات محققان جامعه‌شناسی نظامهای جامعه‌شناسی را پویا می‌خوانند. ایران نیز به‌عنوان

مؤسسه‌های انتفاعی و عمومی، دریافت مالیاتها و عوارض و دیگر حقوق دولتی و کنترل قیمت‌ها استفاده می‌کند. بنابراین به‌طور معمول در تهیه صورتهای مالی، تمام نیازهای دولت به‌عنوان استفاده‌کننده در نظر گرفته می‌شود.

تضاد با قوانین آمره

نظام حقوقی ایران بر حقوق موضوعه مبتنی است و قوانین از سوی قوه قانون‌گذاری وضع شده و همچنین مقررات مبتنی بر قوانین بوده و بر انواع شکل‌های تشکیل و دامنه فعالیت‌های اقتصادی، حاکم است. عرف تجاری و قواعد عرفی در محدوده مقرر در قوانین موضوعه و احکام مراجع قضایی، بر روابط اشخاص و مؤسسه‌ها حاکمیت دارد.

شرایط اجتماعی و محیطی

در تدوین هر نوع ضابطه، مبنا و استاندارد، باید موازین اسلامی و ارزشهای اخلاقی و اجتماعی در نظر گرفته شده و رعایت شود.

تأکید بر سود

با توجه به اینکه در بیشتر موارد میزان پاداش مدیران رابطه مستقیمی با سود واحد تجاری دارد و یا اینکه واحد تجاری برای دریافت وام و اعتبار به‌طور معمول سعی می‌کند با بیشتر نشان دادن سود خود، میزان دارایی‌های واحد تجاری را بیشتر نشان دهد، بنابراین در نحوه استفاده از استانداردها برای نشان دادن سود بیشتر، توجه بیشتری می‌شود.

عوامل مهم دیگری که در راه دستیابی به چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری دشواری‌هایی را ایجاد کرده‌اند:

- ۱- دسترسی نداشتن به اطلاعات کافی در زمینه انواع گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از صورتهای مالی،
- ۲- یکسان نبودن و تنوع هدفها در میان طبقه‌های مهم استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی،
- ۳- وجود تضاد بین منافع استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی و مدیران و مسئولان تدوین استانداردها،
- ۴- نداشتن شناخت دقیق از ساختار اقتصادی، اجتماعی سیاسی جامعه،
- ۵- کافی نبودن تحقیقها در زمینه مسائل مختلف حسابداری،
- ۶- وجود موانع و مشکلات در راستای اخذ موافقت یا پذیرش استانداردهای حسابداری از سوی عموم حسابداران، و
- ۷- تغییرهای زمان و فناوری.

یکی از کشورهایی است که دارای تعصبات فرهنگی می‌باشد.

عوامل به‌کارنگرفتن بخشهایی از استانداردها

کنترل حرفه‌ای در مقابل کنترل قانونی

پس از انقلاب، نقش انجمن‌های حرفه‌ای که قبل از انقلاب تشکیل شده بودند، کمرنگ شد و یا از بین رفت و تأثیرهای حرفه‌ای محدود به افرادی شد که در دولت شاغل بودند و یا محدود به سازمان‌هایی شد که از سوی دولت اداره می‌شدند. در نتیجه می‌توان گفت که پس از انقلاب درجه کنترل حرفه‌ای در مقابل کنترل قانونی کاهش یافت.

یکنواختی در مقابل انعطاف‌پذیری

در چند دهه اخیر، در ایران اعمال حسابداری نسبت به گذشته یکسان‌تر شده است. گسترش شرکت‌هایی که از سوی دولت اداره می‌شوند و موظف بوده‌اند اطلاعات یکسانی را در اشکال یکسان افشا کنند، در این امر تأثیر داشته است.



محافظه‌کاری در مقابل خوش‌بینی

به‌دلیل وضعیت اقتصادی در چند دهه اخیر، حرفه حسابداری به‌نسبت محافظه‌کارانه‌تر شده و اولویتهایی برای اندازه‌گیری محافظه‌کارانه به‌وجود آمده که می‌تواند علل مختلف داشته باشد؛ از جمله پرداخت مالیات کمتر یا برای مقابله با رویدادها یا عدم اطمینانی که با آن مواجه بوده است.

دولت به‌عنوان مهمترین استفاده‌کننده

یکی از مهم‌ترین استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی واحدهای اقتصادی، دولت است و از اطلاعات مزبور برای برنامه‌ریزی و هدایت اقتصاد کشور، اداره امور و نظارت بر عملیات

نتیجه‌گیری

در حال حاضر بیشتر کشورهای جهان استفاده از استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را پذیرفته‌اند یا آن را مجاز شناخته‌اند. نیاز به هماهنگ‌سازی استانداردها از مدت‌ها پیش مطرح بوده و یکی از گزینه‌هایی که برای حل این مسئله اندیشیده شده، به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بوده است. از سوی دیگر، سازمانهای بین‌المللی مانند سازمان ملل متحد و اتحادیه اروپا نیز برای بررسی طرحها و اعطای وام، بورس‌ها برای پذیرش و عرضه سهام شرکت‌های خارجی و دست‌آخر سرمایه‌گذاران خارجی برای درک بهتر از صورتهای مالی کشورهای مختلف و امکان مقایسه آنها بدون صرف هزینه و زمان زیاد به یک معیار مشترک و هماهنگ نیاز دارند که استانداردهای بین‌المللی توانسته است این نیاز را برطرف کند. این در حالی است که صورت‌های مالی تهیه‌شده در ایران به‌علت نداشتن قابلیت مقایسه و درخور فهم نبودن اطلاعات مندرج در آنها برای استفاده‌کنندگان خارجی، کارایی لازم برای تصمیم‌گیری‌های مربوط را ندارند.

اطلاعات مالی زمانی قابل اتکا و سودمند خواهد بود که براساس مبانی یکسان و هماهنگی تهیه شده باشد. به بیان دیگر، استانداردهای حسابداری ایران باید با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی هماهنگ باشند؛ زیرا در غیر این صورت و در درازمدت، ریسک استفاده‌کنندگان خارجی در تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری و اقتصادی مبتنی بر اطلاعات ارائه‌شده در صورتهای مالی، افزایش خواهد یافت.

از دیدگاه موافقان هماهنگ‌سازی و به‌دلیل روند روبه‌رشد نوآوری‌ها در مبادلات تجاری بین‌المللی، گسترش و پیچیدگی مبادلات در بازارهای جهانی، افزایش قابلیت مقایسه، افزایش کارایی بازارهای بین‌المللی و ...، هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری ملی با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی ضروری است. در مقابل، مخالفان نیز به‌دلیل اینکه برخورد حسابداری یکسان و یکنواختی با صنایع و اقتصاد کشورهای مختلف میسر نیست و ممکن است در مورد مبادلات در کشورهای مختلف، تفسیرهای متفاوتی ارائه

شود، و همچنین در یکپارچه‌سازی استانداردهای حسابداری به اندازه و بزرگی شرکتها توجهی نشده است، فرایندهای استانداردگذاری را همواره یک فرایند سیاسی می‌دانند. با این حال به‌نظر می‌رسد که مزایای هماهنگ‌سازی و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، بیشتر از کاستی‌های اشاره‌شده از سوی مخالفان است. بدین ترتیب به‌نظر می‌رسد که به‌تدریج و در یک بازه زمانی میان‌مدت تا درازمدت و نیز با فراهم‌سازی زیرساخت‌های لازم باید به سمت هماهنگ شدن و انطباق هرچه بیشتر با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی پیش برویم تا در این حوزه از قافله جهانی بیش از پیش عقب‌نمانیم. 

پانوشت:

1- Information Asymmetry

منابع:

- بزرگ اصل موسی، استانداردهای حسابداری، بررسی استانداردهای ۳۰ و ۳۱ حسابداری، همایش گزارشگری نوین مالی، دانشگاه شهید بهشتی، دی‌ماه ۱۳۸۸
- خوش‌طینت محسن و نظام‌الدین رحیمیان، هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری، مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۶، تابستان ۱۳۸۳
- شباهنگ رضا، تئوریهای حسابداری، جلد اول، مرکز اطلاعات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، نشریه ۱۵۷، ۱۳۸۱
- عبده‌تیریزی حسین، چارچوب نظری حسابداری: مجموعه مقالات، تهران پیشبرد، انجمن حسابداران خبره ایران، ۱۳۸۱
- عمید حسن، فرهنگ فارسی عمید، تهران، انتشارات امیرکبیر، ۱۳۷۶
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، نشریه ۱۲۵، سازمان حسابرسی، ۱۳۷۷
- نمازی محمد، عوامل مؤثر بر تدوین استانداردهای حسابداری، مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، شماره ۱۷، پاییز ۱۳۷۲
- نیکومرام هاشم و بهمن بنی‌مهد، جهانی‌سازی استانداردهای حسابداری و بایدها و نبایدها، حسابدار، شماره ۱۷۸، ۱۳۸۵
- Solomonz D., **Investigating International Accounting Standard Setting**, 2010, ISI- No.10227, 1978
- Zeff S.A., **Political Lobbying on Proposed Standards: A Challenge to the IASB**, American Accounting Association, Vol. 16, No. 1, 1978