

# نقش قانون تجارت

## و گزارشگری مالی

### در انگلیس

ترجمه: مرتضی کاظمی‌یزدی

I.J. Glynn , I. Perrin , M.P. Murphy

انتخاب کشور انگلیس به عنوان کشوری پیشرفته و صنعتی به لحاظ بررسی قانون تجارت آن و شیوه گزارشگری مالی در آن نمونه نسبتاً خوبی خواهد بود. در این کشور قانون تجارت به نیمه‌های سده نوزده میلادی باز می‌گردد. در آن هنگام ثبت قانونی شرکتی با طی کردن مراحل ساده‌ای ممکن بود. تا قبل از قانون، هیئت مؤسس شرکت جهت ثبت آن ناگزیر بود از طریق تصویب قانون خاص در پارلمان به این کار توفیق یابد. از آن هنگام که ضرورت وجود قانون تجارت در این کشور احساس شد، تهیه اطلاعات مالی توسط شرکتها پیرامون فعالیتها و حسابرسی آنها نیز احساس شد. در ابتدا، این اطلاعات بیش از همه به خاطر سرمایه‌گذاران فراهم‌کننده سرمایه در معرض خطر<sup>۲</sup> یعنی سهامداران<sup>۳</sup> اولیه

بنیادین حسابداری رنگ عمل‌گرایی بیشتری پیدا می‌کند. مثلاً در این زمینه مفهوم اصل مطابقت یا تطبیق درآمد و هزینه، و یا مفهوم اصل احتیاط برای بار نخست به‌طور رسمی عنوان می‌شود.

اصولاً الزامهای قانونی در ارتباط با تهیه و تنظیم اطلاعات مالی بیشتر بر ترازنامه ناظر بود. چرا که آن را فراهم‌کننده اطلاعات پیرامون داراییها به عنوان پشتوانه واحد تجاری و به عنوان شاخص فعالیتهای آن و به‌صورتی صحیح و کارآمد می‌دانستند. اما هر چه بیشتر به سمت پایان سده نوزدهم و اوایل سده بیست میلادی پیش می‌رویم، تأکید بیشتری بر صورت سود و زیان را نیز شاهدیم. جدول ۱ به‌طور خلاصه تغییرات

تنظیم می‌یافت. سده نوزده میلادی از نظر اشاعه تقلب و در عین حال پیشرفتهایی که در روشهای مدیریت شرکتها حاصل شد معروفیت دارد. اطلاعات مندرج در صورتهای مالی تهیه شده از سوی شرکتها خیلی زود به ابزاری جهت حمایت و پشتیبانی از بستانکاران شرکت مبدل شد. در دوره‌های پایانی این سده چند نوبت دعوای دادگاهی در ارتباط با مسایل گزارشگری مالی و حسابداری و بویژه موضوع توزیع سود تشکیل گردید. بررسی دقیقتر این مسایل مهم را در تحقیقی به نام تحولات قوانین ناظر بر سود سهام در کشور انگلیس گسترده‌تر می‌توان کاوش نمود. در این دوره از مسیر تحول، مفاهیم

عمده در الزامات قانونی گزارشگری مالی در مقاطع زمانی گوناگون به وسیله قانون تجارت را نشان می‌دهد.

از نیمه‌های سده نوزده میلادی تا اواخر آن، دوره‌ای است که نهادهای حرفه حسابداری یکی پس از دیگری تشکیل می‌شدند. نهادهای مذکور پیش‌کسوت انجمنهای حرفه حسابداری در حال حاضر به‌شمار می‌روند. تشکیل این نهادها گام مهمی در پیشرفت کیفی صورتهای مالی بود زیرا که الزامات گزارشگری مالی ضمن مصوبات نخستین قانون تجارت، به طرق مختلفی بازگوکننده توجه عمیق جامعه به گروههای تخصصی این حرفه در کشور انگلیس بود. قانون تجارت تا این اواخر هم خود را بیشتر در جهت مشخص کردن انواع صورتهای مالی که شرکتها باید ارایه کنند، و نیز نکات مهم از اطلاعاتی که باید افشا کنند معطوف می‌ساخت. رعایت عملی و مفصل چنین الزامات گسترده‌ای به‌طور عمده به‌خود حرفه حسابداری واگذار شده بود. براین اساس، پیدایش و تکامل اصول حسابداری در این کشور تا حد زیادی به‌خود حرفه حسابداری و به حسابداران شاغل در نهادهای بالنسبه آزاد آن محول شده بود. اما آن‌گونه که در سایر کشورهای اروپایی گذشت در کشور انگلیس چنین روندی با تصویب قوانین موضوعه‌ای انجام نگرفت. مثلاً آنچه عملاً در فرانسه بنام پلان کومپتابل<sup>۴</sup> یا در اسپانیا بنام فهرست حسابهای ملی<sup>۵</sup> صورت قانونی یافت، در انگلیس هیچ معادل یا مشابهی وجود نداشت که از آن طریق بنگاهها و واحدهای تجاری بتوانند به تفصیل روشها و شیوه‌های گوناگون فعالیت خود را در چارچوب حسابهایی متعکس کنند. در نتیجه چنین

## از نیمه‌های سده نوزده میلادی تا اواخر آن، دوره‌ای است که نهادهای حرفه حسابداری یکی پس از دیگری تشکیل می‌شدند.

وضعی، میان اصول و روشهای به‌کار رفته در گزارشگری مالی در یکسو و روشها و قواعد مربوط به محاسبه تعهدات مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی اختلاف بروز کرد.

پیامد دیگر واگذاری چنین مسئولیتی به خود حرفه حسابداری موجب پیدایش طسیف وسیعی از روشها و شیوه‌های حسابداری گردید که هر یک با توجه به اصول گوناگون حسابداری توجیه‌پذیر بودند. این اختیار که هر واحد تجاری یا بنگاه اقتصادی از بین روشهای گوناگون می‌توانست یک روش حسابداری را برای خود برگزیند، اثری چشمگیر بر ارزش داراییها و بدهیهای آن واحد هنگام گزارش سود در برداشت. چنین قابلیت انعطاف فوق‌العاده‌ای برای انتخاب روش حسابداری، طی سی سال گذشته و بیش از آن (شاید هم بقول برخی منتقدان و صاحب‌نظران حرفه خیلی پیشتر از سی سال بوده)، به‌نظر می‌رسد سبب بروز یکی از دو مشکل اساسی در گزارشگری مالی بوده و باعث تلاش بسیار زیاد حرفه حسابداری و اشخاص ذی‌نفع دیگر نیز شده باشد که در کاستن از قدرت انتخاب طریق و روشهای حسابداری در برابر واحدها و بنگاههای اقتصادی هنگام تنظیم و ارائه صورتهای

مالی آنها مؤثر بوده است. بعداً ضمن همین بحث کوششهای گرایشی چون روند استاندارد ساختن روشهای حسابداری و سایر تلاشهایی که در جهت افزایش قابلیت مقایسه روشهای حسابداری در صورتهای مالی به‌کار می‌رود نیز بررسی خواهد شد.

موضوع مهم دیگری که به این بحث داغ بیشتر دامن می‌زند، در درجه نخست، اصل منطقی و قانونمند اجبار شرکتها به تهیه و ارایه صورتهای مالی و انواع اطلاعاتی بوده است که در این صورتهای باید گنجانده شوند. تا پیش از ظهور بازارهای جدید سرمایه‌های مالی و دیدگاههای جدید سرمایه‌گذاران و اشخاص ذینفع شرکتها و واحدهای تجاری مبنی بر آن که، همه این گروهها و اشخاص حق دارند به اطلاعاتی پیرامون فعالیت شرکتها زیربط دسترسی پیدا کنند، هدف از تهیه و تنظیم صورتهای مالی سالانه شرکتها عمدتاً به صورت گزارشدهی مسئولان و مجریان به سهامداران و سرمایه‌گذاران تلقی می‌گردید. با چنین دیدگاهی، صورتهای مالی باید به شیوه‌های استفاده و راه‌اندازی اموال یا وجوه سرمایه سپرده به مدیران شرکتها و صحت و درستی این راه‌اندازی و استفاده از وجوه معطوف می‌گردید، و از طریق همین صورتهای قابلیت ارزیابی و سنجش می‌یافت. این موضوع به‌عنوان مثال از طرف انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز<sup>۶</sup> نیز پذیرفته شده بود که به‌صورت سندی به کمیته جنکینز<sup>۷</sup> جهت اصلاحات ساختاری در قانون تجارت در سال ۱۹۴۷ میلادی ارایه شده بود، و هنوز هم عده زیادی از منتقدان حرفه‌ای به آن باور دارند. اما عملاً نظریه طرفداران سرمایه‌گذاری ارجحیت بیشتری یافت. اظهارات هیئت استانداردهای حسابداری را

به شرح زیر استناد می‌کنیم:

هدف از صورتهای مالی، فراهم ساختن اطلاعاتی پیرامون وضعیت مالی، عملکرد، و نیز انعطافپذیری مالی واحد تجاری یا بنگاه اقتصادی است که صورتهای مالی آن برای طیف وسیع استفاده‌کنندگان در تصمیمگیریهای اقتصادی و مهم آنان، مفید و سودمند قرارگیرد.<sup>۲</sup>

امروزه نظری که بسیار عمومیت یافته آن است که صورتهای مالی به‌عنوان وسیله‌ای در فراهم ساختن اطلاعات مالی برای جمعی گسترده از گروه‌های ذی‌نفع محسوب می‌گردد. این نظر به‌طور غیرمستقیم بر الزامات قانون تجارت در مورد شرکتی که حسابهای خود را به اداره ثبت شرکتها باید گزارش دهند و از طریق آن در اختیار کلیه افراد ذی‌نفع قرار گیرد نیز تأکید کرده است. علاوه بر این توزیع نسخه‌های باز هم بیشتری بین سهامداران باید مدنظر قرار گرفته باشد. چنین نظری باز هم به بحث بیشتر دامن زده است که علی‌الاصول آیا صورتهای مالی با همان شکل قدیمی و سنتی که از قبل دارا بوده‌اند می‌توانند اطلاعات مورد نیاز استفاده‌کنندگان را به‌لحاظ کمی و کیفی و حتی نوع اطلاعات برآورده کنند یا نه؟ از نمونه چنین استدلالهایی می‌توان به آثار منتشره انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز از جمله به‌قلم آرنولد کوپر (Arnold Cooper) و نیز دیگران استناد کرد. کانون این قبیل بحث‌ها و مشاجرات به گستره حدودی برمی‌گردد که صورتهای مالی براساس قیمت تمام شده تاریخی تنظیم می‌شود که هم اینک نیز مبنا هستند. آیا اطلاعات مورد نیاز، سهامداران و سایر تصمیمگیرندگان ذی‌نفع واحد تجاری در

## در گزارشگری مالی جایی برای مطلقگرایی و درست یا نادرست بودن موضوعات و مفاهیم نیست بلکه همه چیز بستگی به نحوه موضعگیری هر کس دارد که در کجاست.

چنین صورتی آن است که اصولاً روش قیمتگذاری داراییها به این روش برای عموم مردم قابل فهمتر است.

● صورتی از عملیات واحد تجاری: یعنی صورتی که از پیش معمولاً به‌نام صورت سود و زیان معروف شده است، با این تفاوت که در این صورت از ذکر استهلاک صرف‌نظر شده و فقط اقلامی مثل موجودیها، به ارزش قابل بازیافت آنها را در نظر دارد.

برخی از مفاهیم این صورت از سوی هیئت استانداردهای حسابداری<sup>۹</sup> ضمن استاندارد شماره ۳ گزارشگری مالی<sup>۱۰</sup> پیرامون توقف عملیات<sup>۱۱</sup> اشاره شده است.

● صورت تغییرات در ثروت مالی:<sup>۱۲</sup> این صورت، به تغییراتی که در ثروت مالی واحد تجاری طی دوره مورد نظر روی داده باشد، توجه دارد. هدف از این صورت تعیین عناصر اصلی تغییرات در ثروت مالی واحد تجاری است.

● صورت مالی توزیع<sup>۱۳</sup>: این صورت نشاندهنده ثروت مالی قابل توزیع واحد تجاری یا شرکت (به ترتیبی که قانون معین کرده) در دوره مالی، و نیز چگونگی تخصیص و توزیع این ثروت است. برخی از مفاهیم این صورت ضمن استاندارد شماره ۳ گزارشگری مالی گنجانیده شده است.

نظریات آرنولد و دیگران، پاره‌ای از علایق و نگرانیهای کسانی را نیز منعکس می‌کند که مدرک پژوهشی انجمن حسابداران خبره اسکاتلند را تنظیم کرده بودند. البته در راستای نیاز به چارچوب وسیعتر و قانونمندانه‌تری، مدرک دیگری یعنی سند انجمن حسابداران مدیریت<sup>۱۴</sup> لزوم تلفیق نزدیکتری میان اطلاعات فراهم

حال حاضر یا در آینده را هم راضی می‌کند یا خیر؟ و یا اینکه آیا این صورتهای مالی می‌توان به نحوی تنظیم نمود که این نیازها را برآورند یا نه؟

تهیه و تنظیم گزارشهای مالی به اشکال و صور مختلفی توصیه و پیشنهاد شده است. نظر انجمن حسابداران خبره اسکاتلند<sup>۱۵</sup> چنین است: الف) گزارشهای مالی باید منعکس‌کننده واقعیتهای اقتصادی باشند.

ب) اطلاعات مورد نیاز سرمایه‌گذاران با اطلاعات مورد نیاز مدیریت از نظر کیفی یکسان است هر چند از نظر کمی چنین نیست.

در راستای نکات بالا، انجمن مذکور ضرورت تهیه و تنظیم چهار صورت مالی را به این شرح پذیرفت:

● صورتی از داراییها و بدهیها: این صورت در واقع همان ترازنامه است، با این تفاوت که این صورت ارزش اقلام را برپایه ارزش خالص بازیافتنی نشان می‌دهد، حال آنکه ترازنامه معمولاً برپایه بهای تمام شده تاریخی است. کل مبلغ ارزش خالص بازیافتنی مذکور بر تمام داراییهای شناسایی شده واحد تجاری به نرخ روز آنها در بازار در صورت خرید شامل می‌شود. منظور از تهیه

برای مدیریت واحد تجاری و اطلاعات مالی فراهم برای سایر سرمایه‌گذاران را مورد تأکید قرار داده است. اما واضح است چنین بحثهایی بسیار دشوار خواهد بود. در عین حال بدون شک از نظر سرمایه‌گذاران کنونی و یا سرمایه‌گذارانی که بعداً می‌آیند، بسیار جالب و سودمند است چرا که با اطلاعات ضروری در تصمیمهایی که در آینده خواهند گرفت آنها را کمک کند. اما تهیه و تنظیم این صورتها چقدر عملی و ممکن است؟ می‌توان گفت؛ چنانچه صورتها با توجه به آینده تنظیم شوند در این صورت به‌طور قطع به نیروی قضاوت و برآورد لازم جهت تهیه آنها باید افزود که شاید تا اندازه‌ای بر برخی مشکلات در برابر مدیریت و حساب‌رسان هنگام بررسی و رسیدگی آنها ناگزیر بیفزاید. ولی آن‌گونه که هیئت استانداردهای حسابداری خاطر نشان می‌کند (تاریخ انتشار ۱۹۹۱ میلادی) همواره نوعی اجبار بین این دو ویژگی به‌صورت مانع‌الجمع مشهود است. بخش دشوارتر این بحثها به حدود آزادی عمل بیشتر فراهم‌کنندگان اطلاعات (یعنی شرکتها و نمایندگان آنها و حسابداران) از یکسو و به نقش بسیار ناچیز استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در تهیه و تنظیم آنها از سوی دیگر مربوط می‌شود. و تغییرات هر قدر که سطحی و قشری از کار درآید طبعاً می‌توان گفت که هیچ تغییری روی نداده است. این بحثها اگر چه گستردگی زیادی دارد اما هنوز به هیچ تغییرات بنیادی در الزامات قانونی صورتهای مالی نینجامیده و متحول نشده است. با این وصف، ارتباط و اهمیت آن از سوی هیئت استانداردهای حسابداری پذیرفته شده است. البته بسیار ممکن است استانداردهای حسابداری و

## استفاده‌کنندگان بویژه سهامداران در بخش خصوصی هنگام خواندن صورتها، خیلی کم از مفاد آن را مورد توجه قرار می‌دهند.

گزارشگری مالی کشور انگلیس را در آینده تحت تأثیر قرار دهد. در این‌گونه بحثها همواره نوعی تنش و مشاجره نیز هست و این تا حد زیادی به لحاظ نگرشها و دیدگاههای گوناگون درباره نقش صورتهای مالی است. اما آن‌گونه که تا این زمان شیوه‌های حسابداری در قاره اروپا صرف‌نظر از انگلیس نشان می‌دهد، این روشها قانوناً تا حدود زیادی به روشهای تمام شده تاریخی مبتنی است، و طبعاً بر تصمیمگیریهای مربوط به رهنمودهای حسابداری در جامعه اروپا<sup>۱۵</sup> تأثیر زیادی خواهد بخشید. نظراتی که در کشور انگلیس به صورتهای مالی با دیدی به آینده ابراز می‌شود تا حدود زیادی با آنچه در دیگر کشورهای اروپایی است مغایرت دارد. این موضوع به سهم خود اختلاف عمده‌ای را میان نهادهای حرفه‌ای که بوضوح مشوق نظرات جامعه اروپایی در کشور انگلیس هستند از یکسو، با سایر نهادهای حرفه‌ای این کشور از سوئی دیگر، سبب شده است. این موضوع ضرورت آمادگی برای یکسانی روشهای حسابداری در اروپا را به تعویق انداخته است. اما با تمام این احوال اگر نظرات یکسان‌سازی روشهای حسابداری در اروپا به پیروزی برسند، قطعاً بین بینشهای گوناگون حسابداری در انگلیس

(مثلاً طرفداران روشهای اروپایی یا طرفداران روشهای آمریکایی و یا روشهای بین‌المللی) اختلاف بروز خواهد کرد.

بحث پیرامون هدفها و روشهای گزارشگری مالی شرکتها موضوع کشدار و بسیار پیچیده‌ای است. به تعبیری این بحث مشاجره‌ای است بین عملگرایان (چه باید کرد یا چه می‌توان کرد که درست هم باشد) از یکسو و نظریه‌پردازان (یعنی استفاده‌کنندگان صورتهای مالی چه می‌خواهند و چطور می‌توان به آنها ارائه نمود) از سوی دیگر. بحث مذکور از سالها قبل بوده و هنوز هم هست و همچنان در آینده هم دنبال خواهد شد. در گزارشگری مالی جایی برای مطلقگرایی و درست یا نادرست بودن موضوعات و مفاهیم نیست بلکه همه چیز بستگی به نحوه موضعگیری هرکس دارد که در کجاست و این از بسیاری جهات بدان معنی است که ما باید اصولاً هرگونه دلایل له‌وعلیه آنها را خوب دانسته و گامهای خود را برچنان زمینه محکمی قرار دهیم که الزامات قانونی و شبه‌قانونی را در نظر گرفته و علت یا علت‌هایی را که چرا و چگونه به چنین شکلی درآمده‌اند نیز خوب دانسته باشیم.

در کنار بحث مربوط به شکل و محتوای صورتهای مالی بحث دیگری نیز هست، و آن بحث حدودی است که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بتوانند بخوانند و درست بفهمند. اما با توجه به برخی یافته‌های پژوهشی، از مدتها پیش روشن گردیده که استفاده‌کنندگان بویژه سهامداران در بخش خصوصی هنگام خواندن صورتها، خیلی کم از مفاد آن را مورد توجه قرار می‌دهند؛ وانگهی همان را هم که مورد توجه قرار می‌دهند به‌لحاظ فهم و درک صحیح، دچار

سال	شرح تغییرات
۱۸۴۴	تشکیل شرکتها با ثبت قانونی آنها در اتاق تجارت و ارائه ترانزنامه کامل و درست توسط آنها ممکن گردید.
۱۸۵۵	عنوان با مسئولیت محدود به کلیه شرکتهای به ثبت رسیده اعطاء گردید.
۱۸۵۶	پارهای ضوابط نمونه جهت شرکتها اعلام گردید، و از جمله ارائه نمونه‌ای از ترانزنامه.
۱۸۶۲	پرداخت سود سهام فقط از محل عواید سود شرکتها ممکن گردید.
۱۹۰۰	حسابرسی سالانه الزاماً اجباری گردید.
۱۹۰۷	ترانزنامه‌های حسابرسی شده با الزام به افشای موارد و نکات موجود ابتدا باید به ثبت شرکتها ارائه می‌گردید.
۱۹۲۸-۹	تکثیر و توزیع صورت سود و زیان میان سهامداران (اگر چه هنوز هم رسماً الزامی به حسابرسی و ارائه گزارش آن به ثبت شرکتها در کار نبود). الزامهای بیشتری جهت افشای پارهای نکات خاص مقرر شد.
۱۹۳۷-۸	حسابرسیها الزاماً باید از نظر حرفه‌ای واجد شرایط لازم باشند. ارائه ترانزنامه و صورت سود و زیان در هر سال الزامی شد. تهیه صورت‌های مالی تلفیقی و افشای موارد و نکات خاص آنها نیز الزامی گردید.
۱۹۶۷	تعداد موارد و نکات افشایی ویژه افزایش و ارایه گزارش هیئت مدیره الزامی گردید.
۱۹۷۲	رعایت نخستین دستور عمل جامعه اروپا در خصوص تخطی از حدود اختیارات مدیران شرکتها الزامی شد.
۱۹۸۰	رعایت دومین دستور عمل جامعه اروپا درباره شرکتهای سهام عام الزامی شد.
۱۹۸۱	رعایت چهارمین دستور عمل جامعه اروپا درباره اصول حسابداری و چارچوب حسابها الزامی گردید.
۱۹۸۵	قانون تلفیق تصویب گردید.
۱۹۸۹	رعایت هفتمین دستور عمل جامعه اروپا درباره گروه حسابها و هشتمین دستور عمل جامعه اروپا درباره مقررات مربوط به فعالیت و کار حسابرسیان الزامی گردید.

قابلیت اعتماد اطلاعات صورتهای مالی: قوانین تجارت از همان ابتدا لازم شناخته‌اند که صورتهای مالی شرکتها حسابرسی شده، و به شکل حسابهایی درآمد باشند. طی سالها این قبیل الزامات تفصیلی و معیارهای کیفی حسابرسی دچار تغییرات شده‌اند. وضع کنونی نخستین بار ضمن قانون تجارت سال ۱۹۴۷ میلادی پیشبینی شده است که صورتهای مالی باید نشاندهنده وضعیت مالی و عملکرد شرکت به نحو مطلوب<sup>۱۷</sup> باشند، و این از جمله وظایف مدیران خود شرکت است. اما تعیین آنکه صورتهای مالی مذکور واقعاً نشان‌دهنده وضعیت مالی و عملکرد شرکت به نحو مطلوب باشند یا خیر برعهده حسابرسیان است.

مالی شرکتها عمدتاً به دو روند معطوف بود.  
 ● الزامات خاص موارد و نکات قابل افشا: چنانکه در جدول ۱ آمده است، این روند لازم دانسته مقدار هر چه بیشتر و فزاینده‌تری از موارد و نکات ضروری برای افشا بیان شوند، اعم از اینکه افشای آنها در متن صورتهای مالی انجام گیرد یا ضمن تفصیلهای پیوست صورتهای مالی باشد. تا سال ۱۹۸۱ میلادی، یعنی تا زمان تصویب ماده قانونی ذی‌ربط، قوانین در خصوص مبنا و چگونگی تهیه اطلاعات منتشره مسکوت بود، و این موضوع به خود حسابداران و حسابرسیان مستقل واگذار شده بود.  
 ● تلاش بیشتر جهت اطمینان از

اشکال می‌شوند. یافته‌های پژوهشی دیگری نیز مؤید آن است که سوء تفاهمهای زیادی میان نقش حسابرس در صورتهای مالی شرکتها موجود است. اجمالاً می‌توان سوء تفاهمها را نوعی شکاف در توقعات و انتظارات<sup>۱۶</sup> طرفین دانست. این شکاف بین آرا و نظرات افراد حرفه‌ای (مثلاً حسابرسیان و حسابداران مستقل) که مسئول رسیدگی به صورتهای مالی هستند از یکسو، و استفاده‌کنندگان عادی صورتهای مالی از سوی دیگر است.  
 به‌طور خلاصه باید افزود وضع کنونی گزارشگری مالی در رابطه با سودمندی و نحوه بهبود آن، هنوز هم موضوع بحثها و مشاجره‌های طولانی باقی خواهد ماند. تا این اواخر، برخورد قوانین به صورتهای

حداقل شرایط لازم جهت برخورداری از معافیت گزارشگری مالی طبق جدول ضمیمه ۸ قانون مصوب سال ۱۹۸۵ میلادی:

شرکتهای کوچک	شرکتهای متوسط	
مبلغ به پوند	مبلغ به پوند	
۹۷۵,۰۰۰	۲,۹۰۰,۰۰۰	جمع مبلغ ترانزنامه (خالص دارایی)
۲,۰۰۰,۰۰۰	۸,۰۰۰,۰۰۰	جمع گردش فعالیتها (معادل فروش)
۵۰ نفر	۲۵۰ نفر	تعداد کارکنان

شرکتهای کوچک به ارایه گزارش مدیریت و نیز صورت سود و زیان ملزم نبودند، و از بسیاری الزامهای افشای تفصیلی نکات نیز معاف بودند. این شرکتها مجاز شناخته شدند صورت سود و زیان بسیار خلاصه‌ای تهیه و ضبط کنند. البته شرکتهای کوچک و متوسط هر دو به ارایه گزارش حسابرس ملزم شناخته شدند.

### الزامات قانون تجارت

قانون تجارت سال ۱۹۸۱ میلادی مصوبات رهنمود شماره ۴ جامعه اروپا درباره قانون مذکور را در خود انعکاس داده است. این خود از جهتگیری جدید و مثبتی در مقایسه با آنچه قبلاً بوده حکایت می‌کند و در عین حال الزام اظهار نظر به نحو مطلوب را نیز پایدار ساخت. رهنمود مذکور بخشی از برنامه جامع برای یکسان و یکنواخت سازی بود که کمیسیون جامعه اروپا<sup>۱۸</sup> پیگیری می‌کرد، با این هدف که قابلیت مقایسه بیشتری بین الزامات قانونی شرکتها در کشورهای گوناگون و عضو پدید آورد. تاکنون حدود ۱۳ پیشنویس از رهنمودهای مذکور به تصویب رسیده است، که ۷ رهنمود آن رسماً از جانب کمیسیون اروپایی پذیرفته شده است و از میان آنها برخی هم در چارچوب قوانین کشور بریتانیا گنجانده شده‌اند. اما فرایند ادغام و یکپارچگی بسیار آهسته و کند پیش می‌رود. در سال ۱۹۷۱ میلادی اولین پیشنویس رهنمود چهارم انتشار یافت اما تا سال ۱۹۷۸ میلادی جنبه‌ای رسمی نیافت،

تا سرانجام در سال ۱۹۸۱ میلادی ضمن قوانین کشور بریتانیا در آمد. روند یکسان‌سازی و یکپارچگی قوانین تجارت کشورهای عضو جامعه اروپا با بغرنجیهای فراوانی همراه شد که البته به دلیل حفظ منافع ملی کشورهای عضو جای هیچ شگفتی نیست. اما هنگام ورود کشور بریتانیا به جامعه اروپا در اول ژانویه سال ۱۹۷۳ میلادی روند یکسان‌سازی قوانین شرکتها در این کشور و نیز الزامات قانونی ناظر بر گزارشگری مالی نفوذ و شدت بیشتری یافت. این روند اینک نیز روبه‌فزونی است و عامل عمده آن به این لحاظ است که علی‌الاصول الزامات گزارشگری مالی هر چه بیشتر باید بسوی یکسانی و یکپارچگی پیش رود و هم اینکه چارچوب قانونمندان تری پیدا کنند.

الزامات مذکور در کشور بریتانیا اگر چه نه کاملاً، اما به نحو فزاینده‌ای شبیه الزامات قانونی گزارشگری مالی در بسیاری کشورهای اروپایی گردید، که در آنها قوانین ضروری در این باره به تصویب رسیده و مراعات می‌شود. اینک گرایش به سوی دوری از حسابداری حرفه‌ای، و در مقابل آن

نزدیک شدن به حسابداری رسمی و قانونمندان تری کاملاً مشهود است. چنین گرایشی را باید مورد تأکید و تأیید قرار داد چرا که هر دو گرایش اگر چه ضد هم نیستند اما جای تعجب نیست اگر حسابداری حرفه‌ای هم از خود پایداری نشان دهد و به این سادگیها عرصه را خالی نکند؛ این روند در آینده ممکن است با تنشهای زیادی همراه گردد، بویژه اگر توصیه‌های تنظیم گزارش صورتهای مالی با نگاه به آینده در کشور بریتانیا به نحو وسیعی مقبولیت عامه پیدا کند، زیرا این نگرش از یکسو و شیوه بهای تمام شده تاریخی و توجه به گذشته در حسابداری از سوی دیگر، در اکثر کشورهای اروپایی بشدت در موضع مخالف و متضاد یکدیگر قرار می‌گیرند.

اهم تغییراتی که به وسیله قانون تجارت سال ۱۹۸۱ میلادی وارد گردیده، عبارتند از: ● برای بار نخست و با اعلام قانونی و رسمی، که صورتهای مالی باید بر مبنای بهای تمام شده تاریخی تهیه و تنظیم و گزارش شود. مع‌ذالک همانطور که در حین اجرای مراحل یکسان‌سازی<sup>۱۹</sup> هم دیده شد، پاره‌ای انعطاف‌پذیری و آزادی عمل

ناگزیر برای شرکتها در نظر گرفته شد تا در استفاده از روشهای گوناگون حسابداری به شرط افشای کافی آنها مجاز شناخته شوند.

● برای بار نخست و با اعلام قانونی و رسمی، اصول بنیادین حسابداری (همچون اصل تداوم فعالیت، اصل احتیاط، اصل تطبیق و اصل ثبات رویه) ضمن بیانیه استاندارد روشهای حسابداری از طرف کمیته استانداردهای حسابداری<sup>۲</sup> عنوان شده بود.

● برای بار نخست و همراه با اعلام رسمی و قانونی، شکلها و فرمهایی از ترازنامه و صورت سود و زیان پیشنهاد می‌گردد. اگر چه چندین شکل و قالب مجاز شناخته شده بود، لیکن شرکتها می‌توانستند، هر یک را که مناسب دیدند برای خود برگزینند. این قالبها و شکلها در ضمیمه چهارم قانون پیوست است.

● شرکتهای متوسط و کوچک برای نخستین بار از گزارشگری مالی معافیت پیدا می‌کنند. پیش از این کلیه شرکتها صرف نظر از کوچکی یا بزرگی مجبور به گزارشدهی کاملی از حسابهای خود بودند، اگر چه گاهی هم برخی شرکتها بخش خصوصی از این قاعده مستثنی می‌شدند.

این تغییرات سرانجام کشور بریتانیا را به لحاظ روشهای حسابداری با بقیه کشورهای اروپا یکسان و یکپارچه ساخت. کشورهای اروپایی شرکتها را از ضرورت انعکاس وضع اقتصادی بالنسبه کم اهمیتشان و به لحاظ هزینه‌های انتشار و گزارش کامل صورتهای مالی که شاید قابل توجه بود، معاف ساخته بودند.

در جدول ۲ موارد معافیت از گزارشگری مالی شرکتها را کوچک و متوسط نشان داده شده است.

## روند یکسان سازی و یکپارچگی قوانین تجارت کشورهای عضو جامعه اروپا با بغرنجیهای فراوانی همراه شد که البته به دلیل حفظ منابع ملی کشورهای عضو جای هیچ شگفتی نیست.

چنین گرایشها که از زمان قانون سال ۱۹۸۱ میلادی شروع گردید تا زمان تصویب قوانین تجارت سالهای بعد نیز همچنان ادامه یافت، که از همه مهمتر قانون تجاری سال ۱۹۸۹ میلادی است. در این قانون، هفتمین رهنمود جامعه اروپا در خصوص تعاریف و صورتهای مالی گروه شرکتها و نیز در هشتمین رهنمود آن جامعه مقررات مربوط به فعالیت حسابرسان مستقل گنجانیده شده است. گرایش مذکور همچنین سبب افزودن به تفصیلهای الزامی نکات و موارد افشای صورتهای مالی گردید. اما از همه مهمتر، وزیر داخله در رابطه با محتوای صورتهای مالی در شرکتها اختیارات جدیدی یافت، که این امر موضوعگیری درباره بیانیه‌های حرفه‌ای مربوط به روشهای حسابداری را تغییر داده است و به آنها قوت و استحکام بیشتری بخشید.

خلاصه باید گفت ویژگیهای عام و قانونی ناظر به صورتهای مالی در شرکتها به این صورت است که صورتهای مالی باید با الزامهای ضمیمه قانون تجارت مطابقت داشته و آنها را مرعی دارند، بویژه الزامهای چهارم قانون که الزامات قانونی را مفصلاً به

شرح موارد زیر ذکر کرده است:

● صورتهای مالی وضع شرکت یا واحد تجاری و حسابهای آن را بنحو مطلوب نشان دهند،

● صورتهای مالی به هر شکل یا قالبی که قانون معین کرده است ارایه شوند،

چنانچه رعایت قوانین بهرحال مانع از اظهار نظر بنحو مطلوب گردد، (حتی با افزودن اطلاعات اضافه) در این صورت الزام رعایت قانون باید نادیده گرفته شود، اما تفصیل جزئیات مراتب نادیده‌گیری قانون باید توضیح و گزارش گردد.

معنی و مفهوم به‌نحو مطلوب و کاربرد عملی آن به لحاظ الزامات قانونی گزارشگری مالی در کشور بریتانیا دارای اهمیت فوق‌العاده‌ای است، که نیازمند بحث جداگانه‌ای است.

- 1- Company promoters
- 2- Risk capital
- 3- Shareholders
- 4- Plan Comptable
- 5- The Spanish chart of accounts
- 6- Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW)
- 7- Jenkins committee on company law reform
- 8- Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)
- 9- Accounting Standards Board (ASB)
- 10- Financial reporting standard No.3 (FRS3)
- 11- Discontinued operations
- 12- Statement of changes in financial wealth
- 13- Distributions statement
- 14- Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)
- 15- European Community (EC)
- 16- Expectation gap.
- 17- "Fair and true view"
- 18- European community commission
- 19- Harmonization
- 20- Accounting Standards Committee (ASC)

منبع:

Accounting for Managers.