

# مقایسه کاربرد استانداردهای حسابداری در ایران و چند کشور برگزیده دنیا

حمیدرضا شماخی

مهدی رضا قاسمیان

دانشجویان دوره کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران

مقدمه

امروزه بسیاری از کشورهای دنیا دارای استانداردهای حسابداری می‌باشند. در یک کشور پیشرفته و با ثبات وجود یک سیستم مالی در سطح کلان از جهت فراهم شدن زمینه کنترل و ارزیابی امور اقتصادی جامعه بسیار مفید است. ایجاد یک ساز و کار صحیح و کارای حسابداری ملی که از چندین سیستم فرعی حسابداری در سطح خرد تشکیل شده باشد، موجبات بهبود هر چه بیشتر وضعیت هر واحد اقتصادی و در نهایت پیشرفت اقتصاد کل جامعه می‌گردد. ایجاد یک سیستم مناسب حسابداری در سطح خرد (هر واحد اقتصادی) موجبات حفظ داراییها، کنترل و هدایت امور واحد اقتصادی را فراهم می‌کند و در سطح کلان موجب حفظ منافع عمومی، کنترل و ارزیابی امور کلان اقتصادی و پویایی هر چه بیشتر اقتصاد جامعه می‌شود. ایجاد یک سیستم مناسب و پویای حسابداری چه در سطح خرد و چه در سطح کلان، نیازمند یک یا چندین معیار سنجش در عملیات مالی و

حسابداری می‌باشد. استانداردهای حسابداری مبنای اولیه عملیات سیستمهای مالی و حسابداری است. در دنیای امروز که شیوه تفکر و استدلال منطقی بیش از هر دوران دیگری رواج دارد، حسابداری هرگز نمی‌تواند بدون توجه به چارچوب نظری و مبنای تئوریک در جرگه علوم دنیا باقی بماند. اگر مشاهده می‌شود که علوممانند فیزیک و شیمی گوی سبقت و پیشرفت را از سایر علوم گرفته‌اند، به دلیل مبنای استدلالی و منطقی این علوم می‌باشد و حسابداری برای اینکه بتواند در زمره علوم زنده دنیا باقی بماند چاره‌ای جز ساماندهی مبنای پیدایش خود به صورتی نظری و علمی ندارد. از طرف دیگر با وجود ضرورت ایجاد چارچوب نظری در حسابداری، در کشور ما هنوز مبنای نظری مناسبی برای حسابداری وجود ندارد و به تازگی (از ابتدای سال ۷۸) رهنمودهای حسابداری ارائه شده است و یک دانشجوی حسابداری نمی‌تواند تفکیک صحیحی بین اصول، مفروضات و

مفاهیم اساسی حسابداری قائل شود. در این مقاله سعی بر آن است که علاوه بر تشریح مختصر اهمیت استانداردهای حسابداری، وضعیت تنظیم استانداردهای حسابداری در ایران و چند کشور دنیا نیز بررسی شود.

وضعیت استانداردهای حسابداری در چند کشور برگزیده دنیا  
زمانی که حسابداری به‌عنوان زبان تجارت تعریف می‌شود، معانی آن از یک کشور به کشور دیگر متفاوت است. به‌عنوان مثال استانداردهای حسابداری در ایالات متحده براساس نیازهای تجاری این کشور ایجاد شده است و هیئتهای تنظیم‌کننده استانداردهای حسابداری مفروضات متفاوت استانداردها و روشهای حسابداری که در اقتصاد موثر می‌باشند را منعکس می‌کنند. اما استانداردهای حسابداری در کشورهای مختلف چگونه تعیین می‌شوند و کاربردهای استانداردهای متفاوت حسابداری چیست؟

جدول شماره ۱

نام کشور	به روش تسهیم طی ۴۰ سال	روش حذف مستقیم
استرالیا	بله - حداکثر ۲۰ سال	خیر
برزیل	بله	خیر
کانادا	بله - حداکثر ۴۰ سال	خیر
فرانسه	بله	* بله
آلمان	بله	* بله
ژاپن	بله - حداکثر ۵ سال	خیر
مکزیک	بله	بله
هلند	بله - حداکثر ۱۰ سال	خیر
نیجریه	بله	بله
انگلستان	بله	**بله
ایالات متحده	بله - حداکثر ۴۰ سال	خیر

\* محدود به سرفقلى در صورتهای تلفیقی می باشد.  
\*\* بدون نمایش در صورت سود و زیان، مستقیماً به ارزش ویژه منظور می گردد.

جدول شماره ۲

نام کشور	حداکثر دوره استهلاک	
	الزامی	اختیاری
استرالیا	دوره معینی ندارد	بله
برزیل	۱۰ سال	بله
کانادا	کاربرد ندارد	بله
فرانسه	۵ سال	بله
آلمان	دوره معینی ندارد	بله
ژاپن	۵ سال	بله
مکزیک	کاربرد ندارد	بله
هلند	۵ تا ۱۰ سال	بله
نیجریه	کاربرد ندارد	بله
انگلستان	کاربرد ندارد	بله
ایالات متحده	کاربرد ندارد	بله

در آستانه قرن بیست و یکم، دولتها به شدت به فکر اتحاد اقتصادی هستند. به عنوان مثال توافقنامه تجارت آزاد امریکای شمالی<sup>۱</sup> که بین کشورهای کانادا، ایالات متحده و مکزیک منعقد شده یک اتحاد تجاری بااهمیت است و یا اتحاد اخیر کشورهای اروپایی به دنبال پیمان ماستریخ نیز از جمله پیمانهای مهم اقتصادی است. اروپای شرقی نمونه جالبی در زمینه استانداردهای حسابداری است. تغییر از یک اقتصاد برنامه‌ای به اقتصادی مبتنی بر بازار نیازمند تحولی کیفی و اساسی در چارچوب نظری و حرفه‌ای حسابداری جهت فراهم شدن اطلاعات مورد نیاز برای تصمیمگیری اقتصادی است. در یک اقتصاد برنامه‌ای هدف حسابداری کمک به ارائه تصویری مناسب از برنامه‌های اقتصادی است. اما اقتصاد مبتنی بر بازار نیازمند اطلاعاتی درباره عملکرد مالی شرکتها، وضعیت مالی و جریانهای نقدینگی آنهاست. کشورهای اروپای شرقی و آسیایی، با شتابی متفاوت در حال حرکت به سوی هدفهای خود، به دلیل سیاستهای نامعلومی که اتخاذ می‌کنند، هستند. همچنین شرایط فرهنگی در میزان سرعت سیستمهای گزارشگری سود نیز موثرند. اگر بازرگانان امیدوارند که از تجارت بین‌المللی منتفع شوند باید از اختلافات جزئی استانداردهای حسابداری در کشورهای مختلف آگاهی داشته باشند و حسابداران نیز باید تلاش کنند که این تفاوتها را برای بازرگانان مشخص و به آگاهی آنها کمک کنند.

استانداردهای حسابداری متأثر از عوامل با اهمیت فرهنگی، اجتماعی، اقتصادی و سیاسی در درون یک ملت می‌باشد که این استانداردها می‌تواند به عنوان معیاری برای دولت در اقتصاد قرار گیرند. تمام اقتصادهای دنیا بین دو قطب بی‌نهایت قرار دارند یک طرف اقتصاد کاملاً

کنترل شده و طرف دیگر اقتصاد کاملاً مبتنی بر بازار. در کشورهای با اقتصاد دولتی و با مالکیت عمومی، دولت نقش اول را در تنظیم استانداردهای حسابداری برعهده دارد و هم‌اکنون روشهای متفاوتی در تنظیم استانداردهای حسابداری، تنوع و تفاوت روشهای مورد پذیرش در عملیات حسابداری وجود دارد که منجر به تفاوت زیادی بین استانداردهای حسابداری کشورهای مختلف گردیده است. در ادامه به مثالهایی از این تنوع و تفاوتها اشاره می‌شود.

ترازنامه در مقابل صورت سود و زیان استانداردهای حسابداری براساس نیازهای استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری شکل می‌گیرد. به‌عنوان مثال اگر بانکها اصلیت‌ترین تامین‌کننده سرمایه واحد تجاری باشند، آنگاه استانداردها بر ترازنامه تاکید می‌کنند چرا که بانکها نیازمند اطلاعاتی در مورد میزان نقدینگی کوتاه‌مدت و بلندمدت واحد تجاری می‌باشند. اما اگر سهامداران منبع اصلی تامین سرمایه یک واحد تجاری باشند، اطلاعات مربوط به سود شرکت سهامی بیشتر مورد نظر می‌باشد و تاکید بر صورت سود و زیان است.

### صورت‌های مالی تلفیقی

صورت‌های تلفیقی اطلاعات مالی شرکت اصلی و شرکت فرعی را به‌صورت یکجا نشان می‌دهد. تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در بسیاری از کشورها اجباری نمی‌باشد. در ایالات متحده صورت‌های مالی تلفیقی تنها نزدیک به ربع قرن است که متداول شده و تهیه این صورت‌ها تا قبل از دهه ۱۹۳۰ اجباری نبود. در بعضی از کشورهای اروپایی نیز صورت‌های تلفیقی پدیده بعد از جنگ جهانی دوم بود و در ژاپن تا سال ۱۹۷۵ از این صورت‌ها استفاده نمی‌شد. در حال حاضر تقریباً در ۲۵ کشور تهیه صورت‌های تلفیقی اجباری است.

### سرقفلی

سرقفلی عبارت است از مبالغ پرداختی جهت سودهای نهفته و مبالغ مازاد بر سود معمولی یک واحد تجاری. حسابداری سرقفلی در اغلب کشورها متفاوت است. در حسابداری سرقفلی می‌توان به روش حذف مستقیم یا تسهیم طی ۴۰ سال عمل کرد که این دو روش به‌طور جدا یا توأم در ۱۱ کشور دنیا به شرح جدول شماره ۱ مورد استفاده قرار می‌گیرد.

### هزینه‌های تحقیق

حسابداری هزینه‌های تحقیق براساس استانداردها در اغلب کشورها متفاوت است. جدول شماره ۲ حاکی از تفاوت روش حسابداری هزینه‌های تحقیق در ۱۱ کشور دنیا است.

### وضعیت تنظیم استانداردها و قوانین گزارشگری در ۱۱ کشور دنیا

در این بخش جهت اطلاع خوانندگان وضعیت استانداردهای حسابداری و تاثیر آن بر فرایند تنظیم صورت‌های مالی اساسی، صورت‌های مالی تلفیقی و افشای اطلاعات در ۱۱ کشور دنیا مورد بررسی قرار می‌گیرد.

### مکزیک

تنظیم استانداردهای حسابداری در مکزیک انستیتو حسابداران رسمی وظیفه تنظیم استانداردها را برعهده دارد. استانداردهای حسابداری مکزیک به ۴ گروه عمده تقسیم می‌گردد:

- ۱- اصول پذیرفته شده حسابداری<sup>۲</sup>؛
- ۲- استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی<sup>۳</sup>؛
- ۳- آیین رفتار حرفه‌ای<sup>۴</sup>؛
- ۴- استانداردهای حرفه‌ای متداول.

انستیتو برای هر چهار گروه کمیته ویژه‌ای را ایجاد کرده است.

### صورت‌های مالی

صورت‌های مالی اساسی در کشور مکزیک شامل ترازنامه، سود و زیان، صورت تغییرات در ارزش ویژه سهامداران، صورت تغییرات در وجه نقد و یادداشتهای همراه می‌باشد. در تهیه صورت‌های مالی این کشور اصل قابلیت مقایسه از اصول مهم تلقی می‌شود و حساب خاصی جهت منظور نمودن سود و زیان حاصل از نگهداری موجودیها و داراییهای ثابت نگهداری می‌شود. وجه نقد پرداختی - وجه نقد قابل پرداخت

= سود (زیان) حاصل از نگهداری داراییها

### تلفیق

اگر شرکت اصلی کنترل مستقیم یا غیرمستقیم برابر یا بیشتر از ۵۰ درصد مشارکت سهام شرکت فرعی را در اختیار داشته باشد صورت‌های تلفیقی تهیه می‌شود. فقط در حالت‌های زیر صورت‌های تلفیقی تهیه نمی‌شود:

- ۱- کنترل شرکت اصلی موقت باشد.
- ۲- کنترل شرکت اصلی محدود باشد.
- ۳- عملیات تجاری شرکت‌های اصلی و فرعی کاملاً متفاوت باشند.
- ۴- شرکت اصلی یا شرکت فرعی ورشکست شوند.

### طبقه‌بندی اطلاعات

هیچ الزام و قانون خاصی جهت طبقه‌بندی اطلاعات به منظور افشا در صورت‌های مالی وجود ندارد.

### استرالیا

#### تنظیم استانداردهای حسابداری

استانداردهای حسابداری استرالیا متشکل از قوانین شرکتها، قواعد گزارشگری سالانه، استانداردهای صادره توسط هیئت استانداردهای حسابداری استرالیا<sup>۴</sup> و بسیاری‌های رهنمودهای حسابداری<sup>۵</sup> می‌باشد.

استانداردهای حسابداری استرالیا توسط بنیاد تحقیق حسابداری استرالیا<sup>۶</sup> به نمایندگی از طرف انستیتو حسابداران رسمی استرالیا و انجمن حسابداران حرفه‌ای استرالیا صادر می‌شود. مدیران و حسابرسیانی که عضو این سازمانها هستند لازم است استانداردهای حسابداری استرالیا را رعایت کنند. استانداردهای حسابداری که توسط هیئت استانداردهای حسابداری استرالیا صادر می‌شود قوانین یکسانی را بین شرکتها

می‌شوند و مفروضات مهم از قبیل فرض تداوم فعالیت، ثبات رویه، فرض تعهدی، نیز در تهیه صورتهای مالی رعایت می‌گردد.

#### تلفیق

تهیه صورتهای تلفیقی در صورت وجود شرایط تلفیق و توانایی کنترل شرکت اصلی و تعیین سیاستهای استراتژیک شرکت فرعی الزامی است.

#### طبقه‌بندی اطلاعات

اطلاعات مالی به صورت طبقه‌بندی شده براساس موقعیت جغرافیایی بازارها و وضعیت صنعت گزارش می‌شوند.

#### فرانسه

##### تنظیم استانداردهای حسابداری

دو سازمان مسئول تنظیم استانداردهای حسابداری در فرانسه می‌باشند:

- ۱- انستیتو حسابداران مستقل
- ۲- کمیسیون اوراق بهادار

اعضای سازمان اول از طریق تهیه رهنمودها و آیین‌نامه‌های اجرایی نحوه کاربرد صحیح استانداردهای حسابداری را مشخص می‌کند و کمیسیون اوراق بهادار بیانیه‌هایی را صادر می‌کند که موجب تشویق شرکتها و حساب‌برسان، در پیروی از موازین حسابداری و روشهای حسابرسی می‌شود.

اصول پذیرفته شده حسابداری با توجه به منابع زیر تنظیم می‌شود:

- ۱- کد تجاری<sup>۱۰</sup>
- ۲- برنامه عمومی حسابداری<sup>۱۱</sup>

برنامه عمومی حسابداری برنامه‌ای است شامل نمودار حسابهایی که باید توسط تمام واحدهای خدماتی و تولیدی پیروی شود که این برنامه حسابداری منطبق با چهارمین دستور ۲۳ ملتهای اروپا<sup>۱۲</sup> است.

ایجاد می‌کند. بیانیه‌های رهنمودهای حسابداری توسط بنیاد تحقیق حسابداری استرالیا صادر می‌شود. این رهنمودها یا جهت تفسیر استانداردهای معین یا در ارتباط با استانداردهای جدید می‌باشد.

#### صورتهای مالی

تهیه ترازنامه، سود و زیان، گردش وجوه نقد و یادداشتهای همراه که دیدگاهی کلی به استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی ارائه می‌کند، اجباری است.

#### تلفیق

#### تلفیق

تهیه صورتهای مالی تلفیقی برای شرکتهای اصلی واجد شرایط الزامی است و در صورت تهیه نشدن صورتهای تلفیقی باید دلیل آن و همچنین دامنه گروه حسابهایی که به وسیله معاملات بین شرکت اصلی و فرعی تحت تاثیر قرار گرفته افشا شود.

#### طبقه‌بندی اطلاعات

اقلام صورتهای مالی براساس موضوع، اهمیت اقلام و موقعیت جغرافیایی و صنعتی طبقه‌بندی می‌شوند.

#### برزیل

##### تنظیم استانداردهای حسابداری

مسئولیت تنظیم استانداردهای حسابداری با کمیسیون اوراق بهادار برزیل<sup>۷</sup> بوده که به نوبه خود این وظیفه به انستیتو حسابداران برزیل<sup>۸</sup> تفویض شده است.

مبنای اولیه اندازه‌گیری بهای تمام شده تاریخی است. از زمانی که برزیل دچار تورم شده است در مواردی بهای تمام شده به میزان خرید عمومی (بهای جاری) تعدیل می‌شود که این تعدیل در داراییهای غیرپولی و حقوق صاحبان سهام صورت می‌گیرد. از جمله مفروضات مهم و متداول فرض تداوم فعالیت، فرض تعهدی، اصل محافظه‌کاری، اهمیت و ثبات رویه

می‌باشد.

#### صورتهای مالی

تهیه ترازنامه، سود و زیان، صورت تغییرات در حقوق صاحبان سهام، صورت تغییرات در وضعیت مالی و یادداشتهای همراه الزامی است و به همراه آن صورتهای مالی گزارش هیئت مدیره و گزارش حسابرسی نیز ضمیمه می‌باشد.

#### تلفیق

شرکت اصلی که مالک بیشتر از ۳۰ درصد خالص داراییهای شرکت فرعی می‌باشد صورتهای تلفیقی تهیه می‌نماید البته استثنائاتی نیز به شرح زیر وجود دارد که در آن صورتهای تلفیقی تهیه نمی‌گردد:

- ۱- اگر کنترل موقت باشد.
- ۲- شرکت فرعی منحل شود.
- ۳- تلفیق موجب گمراهی استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی شود.

#### طبقه‌بندی اطلاعات

قواعد و الزامات ویژه‌ای در این زمینه جهت افشا اطلاعات وجود ندارد. البته کمیسیون اوراق بهادار برزیل رهنمودهایی در ارتباط با طبقه‌بندی اطلاعات ارائه نموده است و افشا اطلاعاتی در مورد تولیدات، خدمات، مقدار و مبلغ فروش دوسال قبل الزامی است.

#### کانادا

##### تنظیم استانداردهای حسابداری

انستیتو حسابداران رسمی کانادا<sup>۹</sup> مسئول تنظیم و صدور استانداردهای حسابداری می‌باشد.

#### صورتهای مالی

تهیه ترازنامه، سود و زیان، سود(زیان) انباشته و صورت تغییرات در وضعیت مالی و یادداشتهای همراه الزامی است. صورتهای مالی برمبنای بهای تمام شده تاریخی تهیه

## صورت‌های مالی

تهیه ترازنامه، سود و زیان و یادداشتهای همراه الزامی است. ولی تهیه صورت تغییرات در وضعیت مالی ضروری نمی‌باشد. در تهیه صورت‌های مالی اساسی مفروضات تداوم فعالیت و تعهدی، اصل بهای تمام شده تاریخی، ثبات رویه و اصل محافظه کاری کاملاً رعایت می‌شود.

## تلفیق

تهیه صورت‌های تلفیقی در صورتی که شرایط تلفیق محرز باشد الزامی است.

## طبقه‌بندی اطلاعات

تهیه اطلاعات طبقه‌بندی شده فروش به تفکیک صنعت و موقعیت جغرافیایی الزامی است و اطلاعاتی که بیشتر از ۱۰ درصد فروش، سود یا داراییها را شامل شود جداگانه گزارش می‌شود.

## آلمان

## تنظیم استانداردهای حسابداری

استانداردهای حسابداری بر مبنای کد تجاری آلمان، روشهای پذیرفته شده حسابداری، قوانین مالیاتی، بیانیه‌های انستیتو حسابداران رسمی آلمان و قوانین شرکت‌های سهامی ایجاد می‌شود. موثرترین اصول پذیرفته شده حسابداری در آلمان قوانین شرکت‌های سهامی مصوب سال ۱۹۶۵ و بازنگری شده در سال ۱۹۸۷ می‌باشد.

## صورت‌های مالی

تهیه ترازنامه، سود و زیان، یادداشتهای همراه الزامی است و تهیه صورت تغییرات در وجه نقد یا وضعیت مالی اختیاری است. مفروضات اساسی حسابداری از قبیل فرض تداوم فعالیت، فرض تعهدی و اصولی از قبیل اصل بهای تمام شده تاریخی و اصل احتیاط نیز باید در تهیه

## صورت‌های مالی رعایت شود.

## تلفیق

شرکت اصلی در صورت وجود شرایط زیر باید صورت‌های مالی تلفیقی تهیه کند:

- ۱- شرکت اصلی کنترل منافع را در دست داشته باشد.
- ۲- شرکت اصلی حق انتخاب یا رد اکثریت مدیران شرکت فرعی را داشته باشد.
- ۳- شرکت اصلی توافقنامه‌ای که موجب کنترل موثر شود با شرکت فرعی منعقد کند.

و در زمانی که فعالیت شرکت فرعی نامتشابه باشد و تهیه صورت‌های تلفیقی موجب گمراهی شود و یا زمانی که نسبت سودآوری و خالص داراییهای شرکت فرعی بی‌اهمیت باشد و یا کنترل شرکت اصلی در شرکت فرعی به مخاطره بیفتد و یا امکان تحصیل اطلاعات لازم جهت تهیه صورت‌های تلفیقی وجود نداشته باشد و یا این اطلاعات با تاخیر تحصیل گردد صورت‌های مالی تلفیقی تهیه نمی‌گردد.

## طبقه‌بندی اطلاعات

افشای اطلاعات فروش به تفکیک صنعت و منطقه جغرافیایی لازم است.

ژاپن  
تنظیم استانداردهای حسابداری

استانداردهای حسابداری بر مبنای قوانین و بیانیه‌های رسمی که به شرح زیر می‌باشند، مقرر می‌گردد:

- ۱- قوانین مالیات بر درآمد<sup>۱۳</sup>؛
- ۲- استانداردهای حسابداری مالی برای واحدهای تجاری؛
- هیئت بررسی حسابداری بازرگانی<sup>۱۴</sup>
- این استانداردها را صادر می‌کند. این هیئت سازمانی مشاوره‌ای برای مدیران مالی است.
- ۳- بیانیه‌های کمیته حسابرسی انستیتو

## حسابداران رسمی ژاپن

## صورت‌های مالی

تهیه ترازنامه، سود و زیان، گزارش تجاری تغییرات در سود و زیان انباشته و جداول و یادداشتهای همراه الزامی است و تهیه صورت جریانات نقدی فقط برای شرکت‌های بین‌المللی اجباری است.

فرض تعهدی و اصل بهای تمام شده تاریخی از اصول اساسی و مهم حسابداری ژاپن می‌باشد که در تهیه صورت‌های مالی الزاماً رعایت می‌شود.

## تلفیق

طبق قانون مبادله اوراق بهادار ژاپن، شرکت‌های اصلی که سرمایه آنها بیش از ۱۰۰ میلیون یمن می‌باشد و جزو فهرست شرکت‌های پذیرفته شده در بورس هستند باید صورت‌های مالی تلفیقی را تهیه نمایند و روشهای مورد استفاده در تلفیق را نیز کاملاً افشا کنند.

## طبقه‌بندی اطلاعات

تهیه اطلاعات طبقه‌بندی شده به تفکیک موقعیت جغرافیایی و صنعتی برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار الزامی است.

## هلند

## تنظیم استانداردهای حسابداری

مصوبات پارلمان مبنای گزارشهای سالانه شرکتها را تشکیل می‌دهد و در حال حاضر کمیته‌ای در حال کار بر روی پیشنویس اصول پذیرفته شده حسابداری می‌باشد که این کمیته مرکب از مصرف‌کنندگان، تهیه‌کنندگان و حساب‌برسان صورت‌های مالی می‌باشد.

## صورت‌های مالی

تهیه ترازنامه، سود و زیان و یادداشتهای

همراه الزامی است و اطلاعات مربوط به نقدینگی و توان پرداخت بدهی نیز باید تهیه و ارائه شود. همچنین فرض تطابق، فرض تحقق، فرض تعهدی، اصل دوراندیشی و اصل بهای تمام شده تاریخی از مهمترین اصول حسابداری این کشور می‌باشند.

#### تلفیق

برای شرکتهای اصلی و شرکتهای فرعی صورتهای تلفیقی تهیه می‌گردد. البته استثناهایی به شرح زیر نیز وجود دارد:

- ۱- تفاوت در فعالیتهای شرکت اصلی و فرعی
- ۲- اگر گروه شرکتها در مجموع بی‌اهمیت باشند.
- ۳- اگر اطلاعات مالی مورد نیاز تحصیل نشود یا با تاخیر تحصیل شود.
- ۴- اگر گروه شرکتها در حال تسویه باشند.

#### طبقه‌بندی اطلاعات

طبقه‌بندی اطلاعات مربوط به فروش به تفکیک نوع صنعت و منطقه جغرافیایی در زمانی که حداقل ۱۰ درصد کل فروش خالص را تشکیل دهد ضروری است.

#### نیجریه

##### تنظیم استانداردهای حسابداری

هیئت استانداردهای حسابداری نیجریه<sup>۱۵</sup> بیانیه‌های استانداردهای حسابداری را صادر می‌کند. مبنای تنظیم استانداردهای حسابداری در نیجریه، استانداردهای بین‌المللی می‌باشد و در جایی که هیچ استاندارد توسط هیئت استانداردهای حسابداری نیجریه صادر نشده باشد، استانداردهای بین‌المللی به کار می‌رود.

#### صورتهای مالی

تهیه ترازنامه، سود و زیان، صورت تغییرات در وضعیت مالی، خلاصه

وضعیت پنجساله و یادداشتهای همراه صورتهای مالی الزامی است. همچنین صورتهای مالی باید شامل فهرست روشهای حسابداری، گزارش حسابرسی و گزارش هیئت مدیره باشد. در تهیه صورتهای مالی رعایت فرض تعهدی و اصل بهای تمام شده تاریخی و ثبات رویه به منظور ایجاد قابلیت مقایسه الزامی است.

#### تلفیق

به غیر از موارد زیر تمامی شرکتهای فرعی باید ترکیب شوند و صورتهای مالی تلفیقی باید تهیه گردد:

- ۱- افزایش ارزش ویژه (خالص داراییها) متعلق به شرکت اصلی نباشد. (روش بهای تمام شده مورد استفاده قرار می‌گیرد).
- ۲- کنترل موقت باشد.
- ۳- کنترل شرکت اصلی بر شرکت فرعی به شدت کاهش یابد. (روش بهای تمام شده مورد استفاده قرار می‌گیرد)
- ۴- عملیات شرکتهای فرعی آنقدر نامتشابه باشند که تهیه صورتهای تلفیقی اطلاعات مفید را ارائه نکنند.

#### طبقه‌بندی اطلاعات

هیچ استاندارد گزارشگری در مورد افشا و طبقه‌بندی اطلاعات مالی وجود ندارد و استاندارد بین‌المللی شماره ۱۴ در این مورد پیروی می‌شود.

#### انگلستان

##### تنظیم استانداردهای حسابداری

هیئت استانداردهای حسابداری انگلستان<sup>۱۶</sup> استانداردهای حسابداری را صادر می‌کند. اصول پذیرفته شده حسابداری شامل موارد زیر است:

- ۱- روشهای ارزیابی، حسابداری تلفیقی، الزامات افشا و شکل صورتهای مالی که در بیانیه شرکتهای سهامی ۱۹۸۵ تجدید نظر

شده در سال ۱۹۸۹ ارائه شده است.

۲- بیانیه استانداردهای گزارشگری مالی<sup>۱۷</sup> که توسط هیئت استانداردهای حسابداری انگلستان صادر می‌شود.

۳- بیانیه‌های مربوط به روشهای استانداردهای حسابداری استانداردهای گزارشگری مالی. این بیانیه‌ها توسط کمیته استانداردهای حسابداری انگلستان هیئت استانداردهای حسابداری انگلستان تاسیس شود صادر شد. هیئت استانداردهای حسابداری انگلستان جایگزین کمیته استانداردهای حسابداری شده است.

۴- رهنمودهای روشهای حسابداری<sup>۱۹</sup> که توسط کمیته استانداردهای حسابداری انگلستان صادر می‌گردد. این رهنمودها زمانی که هیچ استاندارد برای موارد خاصی وجود نداشته باشد مورد استفاده قرار می‌گیرد.

۵- آیین‌نامه‌های مربوط به رهنمودهای روشهای حسابداری که در ارتباط با صنایع خاصی صادر می‌گردد و توسط هیئت استانداردهای حسابداری انگلستان به تصویب می‌رسد.

۶- قوانین ورود به بازار مبادلات بین‌المللی سهام انگلستان مربوط به افشای اطلاعات مالی شرکتهای سهامی فهرست شده در بورس اوراق بهادار.

۷- سایر بیانیه‌هایی که توسط هیئت استانداردهای حسابداری انگلستان صادر می‌شود که اصطلاحاً تکنیکال<sup>۲۰</sup> نامیده می‌شود.

#### صورتهای مالی

صورتهای مالی شامل ترازنامه، سود و زیان، صورت جریانهای نقدی، صورت شناسایی سود و زیانهای غیرعملیاتی، صورت روشهای حسابداری و یادداشتهای همراه می‌باشد. صورتهای مالی بر مبنای بهای تمام شده تاریخی تنظیم می‌شود و در مواردی نیز از بهای جاری<sup>۲۵</sup> استفاده می‌گردد.

## تلفیق

تهیه صورت‌های تلفیقی برای شرکت‌های اصلی و فرعی الزامی است و استثناهایی به شرح زیر نیز وجود دارد:

- ۱- سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی با اهمیت نباشد.
- ۲- محدودیت‌هایی برای شرکت اصلی وجود داشته باشد.
- ۳- اطلاعات شرکت فرعی قابل دسترس نباشد.
- ۴- شرکت فرعی برای فروش گذاشته شده باشد.
- ۵- عملیات شرکت یا شرکت‌های فرعی آنقدر نامتشابه باشند که تهیه صورت‌های تلفیقی موجب گمراهی شود.

## اطلاعات طبقه‌بندی شده

افشای اطلاعات براساس موقعیت جغرافیایی و تجاری الزامی است. اطلاعاتی که الزاماً باید افشا شوند شامل اطلاعات فروش، سود و زیان، اقلام غیر مترقبه و بهره می‌باشند. شرکت‌هایی که حداقل سهام سرمایه آنها ۵۰۰۰۰ پوند باشد و ۲۵ درصد آن نقداً پرداخت شده باشد در شمار شرکت‌های عمومی<sup>۲۱</sup> دسته‌بندی می‌شوند که الزاماً باید اطلاعات خود را به صورت طبقه‌بندی شده ارائه کنند.

## ایالات متحد

## تنظیم استانداردهای حسابداری

کنگره، مسئولیت ایجاد استانداردهای حسابداری را به سازمان اوراق بهادار<sup>۲۲</sup> تفویض کرده است و سازمان اوراق بهادار، این مسئولیت را به حرفه واگذار کرده است. سازمان‌های دست‌اندرکار تنظیم استانداردهای حسابداری در ایالات متحد به شرح زیر می‌باشند:

- ۱- هیئت تنظیم استانداردهای حسابداری مالی<sup>۲۳</sup>، اصلیترین مقام مسئول برای تنظیم استانداردها در ایالات متحد می‌باشد که در

سال ۱۹۷۳ جایگزین هیئت تنظیم اصول حسابداری<sup>۲۴</sup> شد. بیانیه‌های هیئت تنظیم استانداردهای حسابداری مالی شامل موارد زیر می‌باشد:

## الف - مفروضات حسابداری مالی

این مفروضات پایه و بنیان حسابداری و استانداردهای گزارشگری است.

## ب - استانداردهای حسابداری مالی

این دسته بیانیه‌های اصلی هستند که توسط هیئت تنظیم استانداردهای حسابداری مالی صادر می‌شود و مبنای اولیه برای اصول پذیرفته شده حسابداری می‌باشد.

۲- هیئت استانداردهای حسابداری دولتی<sup>۲۵</sup>

این هیئت در سال ۱۹۸۴ تاسیس شد و مسئولیت آن تنظیم اصول حسابداری برای سازمان‌های دولتی و واحدهای غیرانتفاعی می‌باشد.

۳- انستیتو حسابداران رسمی آمریکا<sup>۲۶</sup>

این انستیتو تاکنون ۳ مجموعه را عهده‌دار مسئولیت تهیه و تدوین استانداردهای حسابداری نموده است و این مجموعه‌ها برای استنباط و استنتاج استانداردهای حسابداری ناگزیر به یکی از سه سطح تئوری ساختاری یا دستوری، معنایی یا تفسیری، رفتاری یا انعکاسی روی آورده‌اند. (در ادامه این سه سطح تئوری توضیح داده خواهد شد) اولین آنها کمیته روش‌های حسابداری<sup>۲۷</sup> بود که در سال ۱۹۳۹ تشکیل و تا سال ۱۹۵۹ که هیئت اصول حسابداری جایگزین آن شد، ۵۱ بیانیه استاندارد و چندین بولتن تحقیقاتی منتشر کرد. اعضای کمیته مزبور اکثراً طرفدار تئوریهای معنایی یا تفسیری بودند و به همین دلیل در بولتن‌های خود بیشتر درصدد تفسیر و معنی‌شناسی وقایع مالی برآمدند و شاید عمده‌ترین دلیل انحلال آن پافشاری بیش از حد بر روی تفسیر وقایع مالی بود. در سال ۱۹۵۹، انستیتو

حسابداران رسمی آمریکا، هیئت اصول حسابداری را بنا نهاد. این هیئت نگرش ساختاری به وقایع مالی داشت و آنقدر افراط کرد تا سرانجام در سال ۱۹۷۳ منحل شد و مسئولیت به هیئت استانداردهای حسابداری مالی واگذار شد. هیئت اصول حسابداری ۳۱ استاندارد و با عنوان بیانیه‌های هیئت اصول حسابداری<sup>۲۸</sup> و نیز ۴ بیانیه غیراستاندارد و با عنوان بیانیه‌های هیئت اصول حسابداری<sup>۲۹</sup> منتشر کرد در واپسین سال‌های فعالیت هیئت اصول حسابداری (۱۹۷۱)، انستیتو حسابداران رسمی آمریکا احساس کرد که علت ناکامیهای کمیته اصول حسابداری و هیئت اصول حسابداری این بود که آنها به خواسته‌های استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی وقعی ننهادند. از این رو دو کمیته تحقیقاتی موسوم به کمیته ویت<sup>۳۰</sup> و کمیته تروبلاد<sup>۳۱</sup> را شکل داد تا اولی فرایند استانداردگذاری را بهبود بخشد و دومی هدفهای صورت‌های مالی را معین کند. گزارش هدفهای تروبلاد در سال ۱۹۷۳ زمینه تشکیل هیئت استانداردهای حسابداری را هموار کرد و به عنوان اساس کار برای پروژه چارچوب مفهومی این هیئت به کار گرفته شد. پروژه‌ای که به گمان حسره‌ایها و تئوری پردازها به رجم کاستیهایش، موفقترین چارچوب مرجع برای استنتاج استانداردهای حسابداری به‌شمار می‌رود. بنابراین هیئت استانداردهای حسابداری اساس کار خود را بر تئوریهای رفتاری بنا کرد.

## صورت‌های مالی

تهیه ترازنامه، سود و زیان، سود و زیان انباشته، صورت جریان‌ات نقدی، صورت تغییرات در ارزش حقوق صاحبان سهام و یادداشتهای همراه الزامی است. سازمان بسورس اوراق بهادار تهیه اطلاعات مقایسه‌ای را برای شرکت‌های سهامی عام

جدول شماره ۳- الزامات افشای اطلاعات

طبقه بندی اطلاعات		نام کشور
موقعیت جغرافیایی	موقعیت صنعتی	
اجباری	اجباری	استرالیا
اختیاری	اختیاری	برزیل
اجباری	اجباری	کانادا
اجباری	اجباری	فرانسه
اجباری	اجباری	آلمان
اجباری	اجباری	ژاپن
اختیاری	اختیاری	مکزیک
اجباری	اجباری	هلند
اجباری	اجباری	نیجریه
اجباری	اجباری	انگلستان
اجباری	اجباری	ایالات متحده

## تلفیق

زمانی که شرکت اصلی کنترل سهام دارای حق رای شرکت‌های فرعی را دارد تهیه صورت‌های مالی تلفیقی الزامی است. سازمان بورس اوراق بهادار تهیه اطلاعات مقایسه‌ای را برای شرکت‌های سهامی عام ضروری کرده است.

## طبقه بندی اطلاعات

تفکیک اطلاعات بر مبنای نوع صنعت هنگامی که درآمد، داراییها و سود و زیان عملیاتی ۱۰ درصد یا بیشتر از کل درآمد، دارایی و سود کل صنعت باشد، الزامی است.

جدول شماره ۴- میثاقها و مفروضات اساسی حسابداری

نام کشور	ارزش	تداوم فعالیت	فرض تعهدی
استرالیا	H.P	اجباری	اجباری
برزیل	H.P	اجباری	اجباری
کانادا	H.C	اجباری	اجباری
فرانسه	H.R	اجباری	اجباری
آلمان	H.C	اجباری	اجباری
ژاپن	H.C	اجباری	اجباری
مکزیک	C.C/H.P	اجباری	اجباری
هلند	H.R	اجباری	اجباری
نیجریه	H.R	اجباری	اجباری
انگلستان	H.R	اجباری	اجباری
ایالات متحده	H.C	اجباری	اجباری

C.C : بهای جاری  
H.C : بهای تمام شده تاریخی  
H.P : بهای تمام شده تاریخی که متناسب با سطح قیمتها تعدیل شود  
H.R : بهای تمام شده تاریخی با اختیار تجدید ارزیابی

## توضیح

طبقه بندی اطلاعات ۳۲ عبارت است از تجزیه اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی برحسب صنعت یا منطقه جغرافیایی. در صورت‌های مالی اطلاعاتی که درباره یک فعالیت یا گروهی از فعالیتهای مربوط به یک منطقه جغرافیایی خاص می‌باشد و اطلاعاتی که درباره یک فعالیت یا گروهی از فعالیتهای متمایز برای تولید یک کالا یا خدمت یا گروهی از کالاها و خدمات مربوط به هم می‌باشند جداگانه طبقه بندی می‌شوند.

به طور خلاصه می‌توان نحوه طبقه بندی اطلاعات در کشورهای مختلف را به شرح جدول شماره ۳ نشان داد:

همچنین می‌توان خلاصه اصول و مفروضات حسابداری مورد استفاده در چند کشور منتخب فوق را به شرح جدول شماره ۴ طبقه بندی کرد.

در جدول شماره ۵ به طور اجمالی انواع صورت‌های مالی مورد استفاده در کشورهای فوق ارائه می‌گردد.

از مطالعه تمام اطلاعات ارائه شده فوق

در کشورهای مختلف می‌توان به آسانی دریافت که استانداردهای حسابداری به دلیل تفاوت در محیطهای این کشورها متفاوت می‌باشد ولی به رغم وجود تفاوت‌هایی در شکل و فهرست صورت‌های مالی، موارد تشابه بسیاری نیز وجود دارد مثلاً در تمام ۱۱ کشور فوق تهیه ترازنامه و صورت سود و



زیان اجباری است.

۹ کشور از ۱۱ کشور، افزایش اطلاعات طبقه‌بندی شده به تفکیک صنعت و موقعیت جغرافیایی را الزامی کرده‌اند و اکثر کشورها به توافقهایی در مورد استفاده از بهای تمام شده تاریخی، ثبات رویه، اهمیت و فرض تداوم فعالیت رسیده‌اند. مقایسه استانداردهای حسابداری در ایالات متحد و ژاپن

به منظور درک بهتر نقش و تاثیر اساسی استانداردهای حسابداری بر صورتهای مالی اساسی و نسبتهای مالی، تفاوتهای بین اصول حسابداری کشورهای ایالات متحد و ژاپن به طور مختصر بررسی می‌شود. در این قسمت شرکت ژاپنی تاناکوچی با شرکتهای مشابه امریکایی مقایسه می‌شود. نکته جالب از مقایسه شرکت تاناکوچی با شرکتهای مشابه امریکایی این است که به‌رغم پایین بودن اغلب نسبتهای شرکت ژاپنی در مقایسه با شاخصهای شرکتهای امریکایی از قبیل نسبت سریع، نسبت جاری، نسبت سودآوری، نسبت برگشت سرمایه، نسبت برگشت داراییها و بالا بودن ریسک سرمایه‌گذاری، سرمایه‌گذاران داخلی و خارجی مایل به سرمایه‌گذاری در شرکت تاناکوچی می‌باشند که این امر ناشی از تفاوت شرایط محیطی و فرهنگی است که شرکتهای ژاپنی و امریکایی در آن به فعالیت می‌پردازند و هر دو شرکت به‌رغم اینکه از یک صنعت مشابه هستند ولی از آنجا که صورتهای مالی بر مبنای اصول پذیرفته شده حسابداری متفاوتی تهیه شده است دارای تفاوتهایی در مقادیر نسبتهای مالی می‌باشند. هر تفاوت عمده در اصول پذیرفته شده حسابداری بر سه مقوله عمده زیر تاثیر می‌گذارد:

۱- سود خالص

۲- مجموع داراییها

۳- نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام  
اختلاف در سه مقوله فوق منجر به

تفاوت صورتهای مالی شرکت تاناکوچی و شرکتهای امریکایی شده است. در این قسمت جهت جلوگیری از طولانی شدن مطلب صرفاً نتایج حاصل از مقایسه شرکت ژاپنی تاناکوچی (Tanaghuchi) و شاخصهای شرکتهای امریکایی ارائه می‌گردد و از ارائه صورتهای مالی اساسی و نسبتهای مالی و نحوه انجام این مقایسه خودداری می‌شود.

### صورتهای مالی

ایالات متحد: ترازنامه، سود و زیان، صورت گردش وجوه نقد  
ژاپن: ترازنامه، سود و زیان، صورت پیشنهاد تخصیص سود یا واگذاری زیان و یک سری صورتهای مالی مکمل که توسط وزارت دارایی تعیین شده است.

### صورت سود و زیان

ایالات متحد: مبنای تعهدی

ژاپن: مبنای تعهدی

### شناخت درآمد

ایالات متحد: معمولاً در زمان فروش، از روش درصد تکمیل کار برای قراردادهای بلندمدت، روش اقساطی و روش خالص ارزش بازیافتنی در زمانی که از قابلیت وصول وجه نقد اطمینان معقولی وجود نداشته باشد، استفاده می‌شود.

ژاپن: معمولاً در زمان فروش، از روش درصد تکمیل کار برای قراردادهای بلندمدت، روش اقساطی وقتی که مجموع دوره‌ها بیش از دو سال باشد بدون توجه به درجه عدم اطمینان از قابلیت وصول وجه نقد استفاده می‌شود.

### حسابهای غیر قابل وصول

ایالات متحد: روش ذخیره

ژاپن: روش ذخیره

موجودیها و بهای تمام شده کالای فروش رفته

ایالات متحد: موجودیها به اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار ارزیابی می‌شوند. بهای تمام شده با روشهای اولین صادره از

اولین وارده<sup>۳۳</sup> و اولین صادره از آخرین وارده<sup>۳۴</sup>، میانگین موزون یا بهای استاندارد تعیین می‌شوند و بیشتر شرکتهای روشهای اولین صادره از اولین وارده و اولین صادره از آخرین وارده یا ترکیبی از این دو استفاده می‌کنند.

ژاپن: موجودیها به اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار ارزیابی می‌شوند. بهای تمام شده با روشهای اولین صادره از اولین وارده و اولین صادره از آخرین وارده، میانگین موزون یا بهای استاندارد تعیین می‌شوند و بیشتر شرکتهای روشهای میانگین موزون یا شناسایی ویژه استفاده می‌کنند.

### داراییهای ثابت و هزینه استهلاک

ایالات متحد: داراییهای ثابت به بهای خرید ارزیابی می‌شوند. استهلاک به روشهای خط مستقیم، مانده نزولی، مجموع سنوات محاسبه می‌شوند. کاهش ارزش دائمی شناسایی می‌شود. بیشتر شرکتهای روش خط مستقیم برای گزارشگری مالی و مالیاتی استفاده می‌کنند. ژاپن: داراییهای ثابت به بهای خرید ارزیابی می‌شوند. استهلاک به روشهای خط مستقیم، مانده نزولی، مجموع سنوات محاسبه می‌گردد. کاهش ارزش دائمی شناسایی می‌شود و بیشتر شرکتهای روش نزولی برای گزارشگری مالی و مالیاتی استفاده می‌کنند.

### داراییهای نامشهود و هزینه استهلاک آنها

ایالات متحد: داراییهای نامشهود ثبت شده، حداکثر ۴۰ ساله مستهلاک می‌شوند و سرفقلى برای مقاصد مالیاتی مستهلاک نمی‌شود.

ژاپن: بهای تمام شده داراییهای نامشهود در زمان وقوع ثبت و در طول دوره مجاز طبق قوانین مالیاتی (معمولاً بین ۵ تا ۲۰ سال می‌باشد) می‌تواند مستهلاک گردد. البته سرفقلى ۵ ساله مستهلاک می‌گردد و برخی از داراییهای نامشهود مانند حق امتیازها مستهلاک نمی‌شود.

جدول شماره ۵ صورت‌های مالی

نام کشور	صورت وجه نقد	سود و زیان	ترازنامه
استرالیا	اجباری	اجباری	اجباری
برزیل	اجباری	اجباری	اجباری
کانادا	اجباری	اجباری	اجباری
ایالات متحده	اجباری	اجباری	اجباری
فرانسه	اختیاری	اجباری	اجباری
آلمان	اختیاری	اجباری	اجباری
ژاپن	فقط برای شرکتهای تجاری بین‌المللی اجباری است	اجباری	اجباری
مکزیک	اجباری	اجباری	اجباری
هلند	اختیاری	اجباری	اجباری
نیجریه	اجباری	اجباری	اجباری
انگلستان	* فقط برای شرکتهای بزرگ اجباری است.	اجباری	اجباری

\* شرکتهای بزرگ شرکتهایی هستند که دارای خصوصیات معین از نظر جمع کل داراییها، میزان سود و تعداد کارمند می‌باشند که میزان سود و داراییها متناسب با تورم سالانه تعدیل می‌شود.

بدهیها و تعهدات مربوط به هزینه‌های پیش‌بینی شده (ضمانت‌نامه‌ها، بازخرید خدمت، پاداش کارمندان)

ایالات متحده: مبلغ برآوردی به‌عنوان یک هزینه و یک بدهی شناسایی می‌شوند. مخارج واقعی در برابر بدهیها بدهکار می‌شوند.

ژاپن: مبالغ برآوردی به‌عنوان یک هزینه و یک بدهی شناسایی می‌شوند. مخارج واقعی و پاداشهای پرداختی به اعضای هیئت مدیره و ممیزان کد تجاری<sup>۳۵</sup> به‌عنوان توزیع سود آورده می‌شود و هزینه تلقی نمی‌شود و هر پاداشی از سود انباشته کسر می‌شود.

اسناد بدون بهره

ایالات متحده: اسناد به ارزش فعلی جریانات نقدی آتی و بهره طی عمر اسناد شناسایی می‌شوند.

ژاپن: اسناد به مبلغ اسمی آورده می‌شود و هیچ بهره‌ای شناسایی نمی‌شود.

کسر یا صرف اوراق قرضه

ایالات متحده: از مبلغ اسمی اوراق قرضه کسر یا با آن جمع می‌شود و به‌عنوان بدهی در ترازنامه آورده شده و در طول عمر اوراق قرضه به‌عنوان تعدیل هزینه بهره مستهلک می‌شود.

ژاپن: کسر اوراق قرضه به‌عنوان داراییهای نامشهود طبقه‌بندی شده و در طول عمر اوراق قرضه مستهلک می‌شود. کسر و صرف اوراق قرضه همچنین ممکن است از مبلغ اسمی اوراق در ترازنامه کسر یا با آن جمع شود و به‌عنوان تعدیل هزینه بهره مستهلک گردد.

اجاره‌های بلندمدت

ایالات متحده: بین اجاره عملیاتی و اجاره سرمایه‌ای اختلاف وجود دارد و اجاره عملیاتی به‌عنوان سرمایه ثبت می‌شود.

ژاپن: بین اجاره عملیاتی و اجاره‌های بلندمدت تفاوتی وجود ندارد و با اجاره سرمایه‌ای مسانند اجاره عملیاتی رفتار

می‌شوند یا به‌عنوان دارایی جاری در ترازنامه نشان داده می‌شوند.

سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار

الف) اوراق بهادار قابل دادوستد (دارایی جاری)

ایالات متحده: به روش اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار

ژاپن: به بهای خرید گزارش می‌شود و کاهشهای قیمت در هر بخش از اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار دائماً مورد توجه است.

ب) سرمایه‌گذاریها (دارایی غیر جاری)

ایالات متحده: حسابداری آن بستگی به درصد مالکیت دارد. کمتر از ۲۰ درصد به روش اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار،

بین ۲۰ تا ۵۰ درصد به روش ارزش

ویژه و بیشتر از ۵۰ درصد تلفیق صورت می‌گیرد.

می‌شود.

اندوخته قانونی

ایالات متحده: کاربردی ندارد.

ژاپن: زمانی که سود سهام کسر و پرداخت می‌گردد سود و وجه نقد به اندازه

مبلغ توزیع شده سود سهام کاهش می‌یابد، سود به اندازه درصدی معادل ۱۰ درصد

کاهش و حساب اندوخته افزایش می‌یابد و این تا زمانی که اندوخته معادل ۲۵ درصد

سرمایه گردد ادامه می‌یابد و در حقیقت موجب تخصیص مبلغی از سود به سرمایه

دایمی واحد اقتصادی می‌گردد.

سهام خزانه

ایالات متحده: به بهای خرید و به‌صورت کاهنده حقوق صاحبان سهام نشان داده

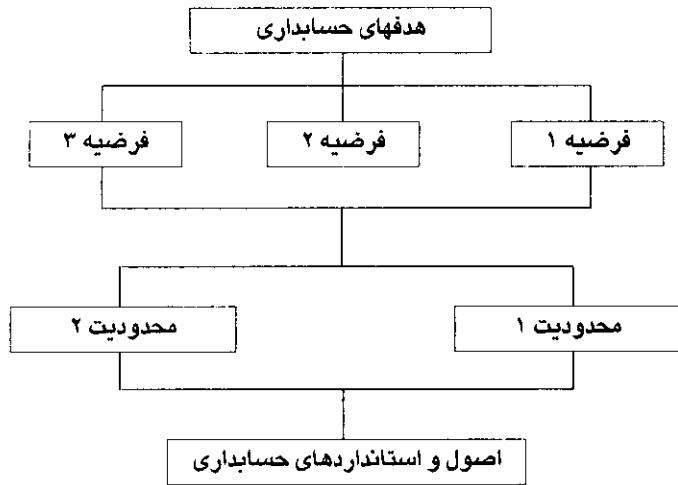
می‌شود و هیچ سودی از معاملات سهام خزانه شناسایی نمی‌شود.

ژاپن: سهام بازخرید شده یا فوراً باطل

## ACCOUNTING OBJECTIVES

ACCOUNTING POSTULATES  
فروضیات حسابداریACCOUNTING CONSTRAINTS  
محدودیت‌های حسابداری

## ACCOUNTING PRINCIPLES



مانند تداوم فعالیت یا واحد اندازه‌گیری.

محدودیت‌های حسابداری: عبارت است از محدودیت‌هایی که بر محیط حسابداری حاکم می‌باشد. تعیین و شناخت این محدودیت‌ها منجر می‌شود که اصول و استانداردهای تنظیم شده مورد قبول و پذیرش جامعه حرفه‌ای حسابداری قرار گیرد. مانند محدودیت‌های گزارشگری مالی از قبیل اصل اهمیت و محدودیت‌های اندازه‌گیری از قبیل واحد اندازه‌گیری پول. و در نهایت فرایند فوق منجر به تهیه و ارائه اصول و استانداردهای حسابداری می‌شود که شامل اصول بنیادی حسابداری مانند اصل بهای تمام شده و روشهای حسابداری مانند روشهای شناسایی استهلاک است.

تنظیم استانداردهای حسابداری در ایران تحقق توسعه اقتصادی مستلزم ایجاد زیرساخت‌های اساسی آن در ارتباط با روابط و امور مالی است. اصولاً اقتصاد و حسابداری لازم و ملزوم یکدیگرند، زمانی که مفاهیم حسابداری منطبق بر مفاهیم اقتصادی گردد نیاز استفاده‌کنندگان از

فرایند تدوین استانداردهای حسابداری هدف از تدوین مبانی نظری و استانداردهای حسابداری فراهم آوردن رهنمودی عام و فراگیر در چارچوب ویژگیهای هر کشور می‌باشد به طوری که حقوق و منافع استفاده‌کنندگان، تهیه‌کنندگان و حساب‌رسان صورتهای مالی به طور متعادل و منطقی حفظ شود. علاوه بر این استانداردهای حسابداری مراجع تصمیم‌گیری، مدیران واحدها و اشخاص ذی‌حق، ذی‌نفع و علاقه‌مند را در قضاوت نسبت به مسائل حسابداری و استانداردهای تدوین شده یاری می‌دهد. اگر بخواهیم به طور خلاصه فرایند تدوین استانداردهای حسابداری از دیدگاه قیاسی از کل به جزء<sup>۳۶</sup> را تشریح کنیم، به شرح نمودار ۱ می‌باشد.

اهداف حسابداری: به طور کلی عبارت است از تهیه اطلاعاتی مفید و مربوط برای استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی.

فروضیات مبانی: عبارت است از مطالبی بدیهی و آشکار در فرایند تنظیم استانداردهای حسابداری به روش قیاسی

ژاپن: صورتهای مالی اساسی فقط همان صورتهای مالی شرکت اصلی هستند (صورتهای مالی غیر تلفیقی) و سرمایه‌گذاری‌های داخلی (خرید سهام شرکت فرعی) به بهای خرید ثبت می‌شود و شرکتهای اصلی باید صورتهای مالی تلفیقی را به عنوان مکمل صورتهای مالی برای ارائه به وزارت دارایی تهیه می‌کنند.

## ترکیب شرکتها

ایالات متحد: روش خرید یا روش اتحاد منافع مورد استفاده قرار می‌گیرد. ژاپن: روش خرید مورد استفاده قرار می‌گیرد.

## طبقه‌بندی گزارشگری مالی

ایالات متحد: اطلاعات گزارشهای مالی براساس فروش، سود عملیاتی داراییها، محل جغرافیایی و نوع مشتری افشا و طبقه‌بندی می‌شوند.

ژاپن: از آغاز سال ۱۹۹۰، اطلاعات مربوط به فروش به تفکیک بخشهای صنعتی و جغرافیایی الزامی شده است ولی به افشای اطلاعات نوع مشتری نیازی نیست.

صورت‌های مالی به‌طور کامل برطرف خواهد شد. بدین منظور علم حسابداری و ساز و کارهای آن به‌عنوان عامل تاثیرگذار بر روابط مالی باید ساماندهی شود. برای اینکه ساز و کارهای صحیح و موثر حسابداری در روابط اقتصادی نهادینه شود مستلزم ایجاد یک مبنای صحیح نظری و تنظیم استانداردهای حسابداری است.

سرزمین ایران مهد تمدنهای کهن و بزرگ تباریخ بوده است و پیدایش حسابداری پیوندی ناگسستنی با تمدنهای بشری دارد، از این رو سابقه حسابداری در ایران بسیار طولانی است ولی به‌دلیل ساختار سنتی اقتصاد و توسعه ناهماهنگ و ناصحیح اقتصاد، در کشور ما به مبنای نظری حسابداری کمتر پرداخته شده است و منجر به این شده است حسابداری نیز همانند بسیاری از دانشهای فنی و کاربردی به همراه ارتباطات خارجی و فرامرزی به ایران راه یافته و به‌کندی رشد و گسترش یابد.

سابقه تدوین اصول و استانداردهای حسابداری در ایران بسیار کوتاه است. برای نخستین بار در کتابهای حسابداری دهه ۴۰ شمسی اصول عمومی حسابداری به‌عنوان اصول این رشته از دانش و به‌اتکای منابع خارجی تعریف شده است. با وجود آنکه در مقررات مربوط به حسابداران رسمی و وظایف آنها در قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۴۵ و اساسنامه کانون حسابداران رسمی مصوب ۱۳۵۱، تدوین موازین فنی و اخلاقی حرفه حسابداری مقرر شده بود، اقدام موثری در این زمینه نشده است. در سال ۱۳۶۷ سازمان حسابرسی از تلفیق موسسات حسابرسی بخش عمومی از قبیل موسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه و بودجه به موجب قانون مصوب ۱۳۶۲ عملاً تشکیل گردید و به موجب قانون تشکیل و اساسنامه قانونی آن، به‌عنوان مرجع رسمی تدوین اصول و استانداردهای

حسابداری در ایران تعیین شد. در ایفای این رسالت قانونی - حرفه‌ای، سازمان حسابرسی هیئتی را مرکب از استادان و پژوهشگران حسابداری و حسابداران حرفه‌ای به‌عنوان هیئت تدوین استانداردهای حسابداری انتخاب نمود که امور مربوط به تدوین استانداردها را هدایت و سرپرستی نمایند. این هیئت متن پیشنهادی هر یک از استانداردها را منتشر و به نظرخواهی عمومی خواهد گذاشت سپس دیدگاهها جمع‌آوری و بعد از بحث و بررسی در صورت لزوم در متن پیشنهادی اعمال خواهد شد و متن نهایی استانداردها با تایید کمیته فنی و هیئت عامل سازمان حسابرسی برای تصویب به مجمع عمومی سازمان حسابرسی متشکل از وزرای امور اقتصادی و دارایی، صنایع، بازرگانی، رئیس سازمان برنامه و بودجه و رئیس کل بانک مرکزی تقدیم می‌شود که بعد از تصویب مجمع لازم‌الاجرا می‌باشد.

این هیئت در فرایند استاندارد‌گذاری علاوه بر استفاده از استانداردهای بین‌المللی به منظور بهره‌گیری از دستاوردهای علمی جهان، به تفاوت‌های موجود بین اوضاع و شرایط اقتصادی، اجتماعی و قوانین و مقررات حاکم بر فعالیتها و واحدهای اقتصادی هر کشور و لزوم تنظیم و تدوین استانداردهایی که پاسخگوی نیازها و مسائل کشور باشد عنایت خاص داشته است و با در نظر گرفتن جمیع جهات اقدام به استاندارد‌گذاری و تدوین استانداردهای ملی کند. حاصل کار هیئت تدوین استانداردهای حسابرسی بعد از به‌نظرخواهی گذاشتن ۱۵ رهنمود و متن پیشنهادی مبنای نظری، ارائه نهایی ۱۸ رهنمود و مفاهیم نظری گزارشگری مالی می‌باشد که از ابتدای سال ۷۸ به مدت دو سال لازم‌الاجراست.

نقش فرضیات مبنایی در حسابداری در مقایسه با علوم طبیعی مانند فیزیک و

شیمی متفاوت است. در علوم طبیعی فرضیات مبنایی براساس مشاهدات و تجربیات استنتاج می‌شود حال آنکه فرضیات حسابداری لزوماً از طریق روشهای غیرتجربی استنتاج می‌شود از این رو فرضیات و تئوریهای حسابداری عمومی<sup>۳۷</sup> نمی‌باشند و در همه زمانها و مکانها جواب یکسان نمی‌دهند. بنابراین منطقی خواهد بود که استانداردهای حسابداری ایران با استانداردهای حسابداری کشورهای دیگر متفاوت باشد. برخی از عوامل و شرایط مهمی که می‌تواند در تنظیم استانداردهای حسابداری ملی در کشور ما تاثیرگذار باشد به شرح زیر می‌باشند:

- ۱- نظارت دولتی و بخش عمومی بر اکثر واحدهای اقتصادی کشور.
- ۲- نظارت گسترده دولتی منجر شده است که دولت به عمده‌ترین و مهمترین استفاده کننده از اطلاعات مالی واحدهای اقتصادی تبدیل شود.
- ۳- نحوه وضع و اخذ مالیات.
- ۴- بازارهای سرمایه کوچک و بزرگی که در کشور ما وجود دارد و قوانین حاکم بر آنها.
- ۵- وجود قوانین و مقرراتی که در بخشهای مختلف اقتصاد کشور لازم‌الاجرا می‌باشد.
- ۶- استانداردهای بین‌المللی حسابداری.
- ۷- قوانین مالی بین‌المللی که برخی از آنها در روابط خارجی و بین‌المللی به کشور ما منتقل و تحمیل می‌شود.
- ۸- وجود افراد و پژوهشگران متخصص و با تجربه در حرفه حسابداری.
- ۹- رعایت کامل موازین اسلامی و ارزشهای اخلاقی و اجتماعی.

عمده‌ترین صورتهای مالی اساسی که در کشور ما تهیه می‌شود شامل ترازنامه (صورت وضعیت مالی)، صورت سود و زیان و صورت جریانهای نقدی می‌باشد. در ماده ۲۳۲ قانون تجارت تصریح شده است که "هیئت مدیره شرکت باید پس از انقضای

## منابع

- 1- Zafar Iqbal, M; Melcher, Trini U, Elmallah, Amin A; "International Accounting Global Perspective"; South-Western College Publishing; 1997
- 2- Hendriksen, Eldon S; "Accounting Theory"; Fourth Edition; (USA: Irwin, 1982)
- 3- "مبانی نظری استانداردهای حسابداری برای واحدهای انستعافی"، دکتر علی شفق، بررسیهای حسابداری شماره یک، انتشارات دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران، تابستان ۱۳۷۱.
- 4- "مقایسه بهای تاریخی، بهای جاری و ارزشهای خروجی"، ترجمه و گردآوری مهدی مرجانی و نصرالله... تيماني، بررسیهای حسابداری شماره ۶ و ۷، انتشارات دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران، زمستان ۱۳۷۲ و بهار ۱۳۷۳.
- 5- "نقش چارچوب نظری در گزارش مالی"، احمد بدری، بررسیهای حسابداری شماره ۱۴ و ۱۵، انتشارات دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران، زمستان ۱۳۷۴ و بهار ۱۳۷۵.
- 6- "مسائل و مشکلات اجرایی هدفهای گزارش مالی"، امیر پوریانسیب و ساسان مهرانی، بررسیهای حسابداری شماره ۱۴ و ۱۵، انتشارات دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران، زمستان ۱۳۷۴ و بهار ۱۳۷۵.
- 7- "سرمایه، ارزش و سود در اقتصاد و حسابداری"، احمد حمیدی راوری، ماهنامه حسابدار شماره ۵ و ۶، انتشارات انجمن حسابداران خبره ایران، اسفند ۱۳۷۲.
- 8- قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۴۵.
- 9- "مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران - متن پیشنهادی"، تالیف هیئت تدوین استانداردهای حسابداری، انتشارات سازمان حسابرسي، نشریه شماره ۱۱۳، چاپ اول، اسفند ۱۳۷۴.
- 10- "استانداردهای بین‌المللی حسابداری"، انتشارات سازمان حسابرسي، نشریه شماره ۸۸، چاپ اول، آبان ۱۳۷۱.
- 11- اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسي - رهنمودهای حسابداری - بیانیه‌های ۱ تا ۱۸ انتشارات سازمان حسابرسي، نشریه ۱۲۲، چاپ اول، اسفند ۱۳۷۷
- 3- Generally Accepted Auditing Standards (GAAS)
- 4- Australian Accountig Standards Board (AASB)
- 5- Accounting Guidance Releases (AGR.s)
- 6- Australian Accounting Research Foundation (AARF)
- 7- Commissao de Valores Mobilarios (CVM)
- 8- Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON)
- 9- Canadian Institute of Chartered Accountant (CICA)
- 10-Business Code (Code De Commeree)
- 11-General Accounting Plan (Plan Comptable General)
- 12-The Fourth Directive Of Euopean Unions
- 13-ZELKO
- 14-Business Accounting Deliberntion Concil (BADC)
- 15-Nigerian Accounting Standards Board (NASB)
- 16-Accounting Standards Board (ASB)
- 17-Financial Reporting Standards (FRS.s)
- 18-Accounting Standards Committee (ASC)
- 19-Statements of Recommended Practice (SORP.s)
- 20-Technical
- 21-Public Company
- 22-Securities and Exchange Commission (SEC)
- 23-Financial Accounting Standards Board (FASB)
- 24-Accounting Principles Board (APB)
- 25-Governmental Accountig Standards Board (GASB)
- 26-American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- 27-Certified Public Accountant (CPA)
- 28-APB Opinion
- 29-APB Statement
- 30-Wheat Committee
- 31-Trueblood Committee
- 32-Segment Information
- 33-First- in, First- out (FIFO)
- 34-Last- in, First- Out (LIFO)
- 35-Commerial Code Auditor
- 36-Deductive
- 37-Universal

سال مالی صورت داریی و دیون را در پایان سال و همچنین ترازنامه و حساب عملکرد و حساب سود و زیان شرکت را به ضمیمه گزارشی درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت طی سال تنظیم کند. همچنین تهیه ترازنامه و صورت سود و زیان طبق مواد ۹۵، ۹۶ و ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم برای واحدهای اقتصادی الزامی شده است و از سال ۱۳۷۴ تهیه صورت جریانات نقدی توسط سازمان حسابرسي برای شرکتهای تحت پوشش الزامی شده است. البته در وهله اول، در کشور ما، قانون مالیاتهای مستقیم یکی از قوانین مهم و تاثیرگذار بر حرفه بوده است چه بسا که اگر اجبار قانون مالیاتهای مستقیم نبود شاید هیچ واحد اقتصادی به پذیرش اصول حسابداری و تهیه دفاتر و صورتهای مالی اساسی تن نمی داد. بهر حال قوانین دیگری همانند قانون پذیرش شرکتهای در بورس اوراق بهادار نیز تهیه یکسری صورتهای فرعی را نیز اجباری نموده است و یا قوانین دیگری مانند مجموعه مصوبات شورای عالی بیمه، بیمه مرکزی ایران که در نوع و نحوه تهیه صورتهای مالی اساسی شرکتهای بیمه موثر است، نیز وجود دارد.

علاوه بر تمام موارد فوق واحدهای اقتصادی حسب خصوصیات صنعت ممکن است صورتهایی مانند صورت دریافت و پرداخت و جوه را نیز تهیه نمایند. بهر حال، ایران به عنوان یک کشور در حال توسعه جهت رسیدن به یک توسعه پایدار و دستیابی به معیارهای ارزش گذاری صحیح مجبور به تهیه مبانی نظری و تنظیم استانداردهای حسابداری می باشد که امید است در آینده نزدیک این مهم حاصل آید.

## پی نوشت

- 1- Nourth American Free Trade Agreement (NAFTA)
- 2- Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)