

## غلامرضا کرمی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران

## کامران تاجیک

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری

فسعالت در محیط‌های مختلف (مثلاً در مورد شرکت‌های چند ملیتی) باید به این تفاوت‌ها و آثار اقتصادی آنها توجه جدی و دقیق معطوف داشت.

نمایشگر ۱ به طور خلاصه، عواملی را نشان می‌دهد که موجب تفاوت‌های حسابداری در محیط‌های مختلف می‌شوند.

به روشنی ملاحظه می‌شود که تفاوت‌های حسابداری، حاصل و نتیجه مجموعه‌ای از

ویژگی‌های خاصی هستند که به محیط مشخص تعلق دارند. تاثیر این عوامل محیطی خاص، ابتدا منجر به تفاوت در اهداف گزارشگری مالی و سپس تفاوت در اصول حسابداری می‌شود و نهایتاً ما را به نقطه‌ای می‌رساند که با سیستم‌های حسابداری متفاوتی مواجه می‌شویم که هر یک ویژگی‌های خاص خود را دارند. در واقع، می‌توان گفت حسابداری و رویه‌های افشای اطلاعات هم مثل تجارت، تحت تاثیر طیف گسترده‌ای از عوامل سیاسی، اقتصادی و اجتماعی قرار دارند. برخی از این عوامل عبارتند از: ۱- نوع مالکیت موسسات تجاری: نیاز به حسابداری



حسابداری پدیده‌ای است که تحت تاثیر محیط پیرامون خود قرار می‌گیرد. این حقیقت موجب می‌شود در محیط‌های مختلف با مدل‌ها و روش‌های حسابداری متفاوتی روبه‌رو شویم که تفاوت‌های آنها با یکدیگر بازتابی از تفاوت‌های محیطی آنهاست. در نتیجه، ارزیابی و تفسیر مدل‌ها و

روش‌های حسابداری متفاوت باید با تکیه بر شرایط و عوامل محیطی انجام شود زیرا تنها در چنین شرایطی است که می‌توان زمینه‌های رشد و توسعه حسابداری در محیطی خاص را فراهم آورد. (Demski, 1992)

در این نوشته می‌کوشیم برخی عوامل محیطی موثر بر حسابداری و مدل‌های حسابداری را معرفی و بررسی کنیم.

گام اول در شناسایی شرایط محیطی و مقایسه محیط‌های مختلف با هم، آشنایی با تفاوت‌های میان آنهاست. برای

پاسخگویی و افشای اطلاعات برای عموم در محیط‌هایی بیشتر است که مالکیت آنها گسترده و در اختیار عموم است. در مقابل، هرگاه مالکیت محدود، شخصی و خانوادگی باشد چنین نیازی حس نمی‌شود.

۲- نوع فعالیت موسسات تجاری: اینکه موسسات تجاری از نوع تولیدی باشند یا خدماتی؛ اینکه گستردگی آنها چگونه باشد و مواردی از این دست، بر رشد و توسعه حسابداری اثرگذار است.

۳- منابع تامین مالی: روشن است که نیاز به حسابداری و اطلاعات تولید شده به وسیله آن، هنگامی بیشتر است که منابع مالی از طریق سهامداران (و نه از طریق بانک‌ها یا روابط خانوادگی) تامین شوند.

۴- مالیات: مالیات از مهم‌ترین عوامل است. اینکه در کشورهایی نظیر آلمان و فرانسه، گزارش‌های حسابداری مبنای اصلی اندازه‌گیری مالیات باشد یا اینکه در کشوری مثل آمریکا، گزارش‌های مالیاتی به طور جداگانه تهیه شوند، تأثیر بسیار مهمی بر حسابداری دارد.

۵- توسعه یافتگی حرفه حسابداری: در محیط‌هایی که حرفه حسابداری توسعه یافته‌تر است و برای عموم اطلاعات تهیه می‌کند، احتمال بیشتری وجود دارد که شاهد سیستم‌های حسابداری مبتنی بر اهداف عام و متکی بر قضاوت باشیم تا محیط‌هایی که به سیستم‌های یکنواخت و متمرکزتر گرایش دارند.

۶- سطح آموزش و تحقیقات حسابداری: باید توجه داشت که رشد و توسعه حرفه حسابداری در گرو وجود زیرساخت‌های آموزشی و تحقیقاتی مطلوب است. سیستم سیاسی: این عامل از آن جهت بسیار مهم است که حسابداری منعکس‌کننده فلسفه‌ها و اهداف سیاسی مثل برنامه‌ریزی متمرکز در مقابل اقتصاد آزاد است.

۸- شرایط اجتماعی: هرگاه شرایط اجتماعی، گرایش به اطلاع‌رسانی و مشاوره با کارکنان و توجه به محیط داشته باشد، می‌تواند موجب رشد حسابداری شود.

۹- رشد و توسعه اقتصادی: ماهیت و سطح رشد اقتصادی بر مسائلی اثرگذار است که حسابداری باید حل و فصل کند. مثلاً اهمیت روز افزون فعالیت‌های خدماتی در بسیاری از کشورها، چالش‌های تازه‌ای نظیر شیوه برخورد با دارایی‌های نامشهود را به دنبال دارد که حسابداری را با شرایط تازه‌ای مواجه می‌کند.

۱۰- تورم: تورم آنقدر مهم است که در آمریکای جنوبی، سبب به وجود آمدن شیوه عمل متفاوتی نسبت به روش

## سیستم پیشرفته دفترداری

دو زبانه (انگلیسی و فارسی)

چند ارزی

چند شرکت

چند شعبه

عملیات بانکی

ساخت گزارشات دلخواه

گزارشات مقایسه‌ای  
دوره مشابه سنوات قبل

طراحی مبتنی بر تحلیل صحیح نیازها



فرم افزاری سی.اس.دی

موسسه کنترل و طرح سیستمها

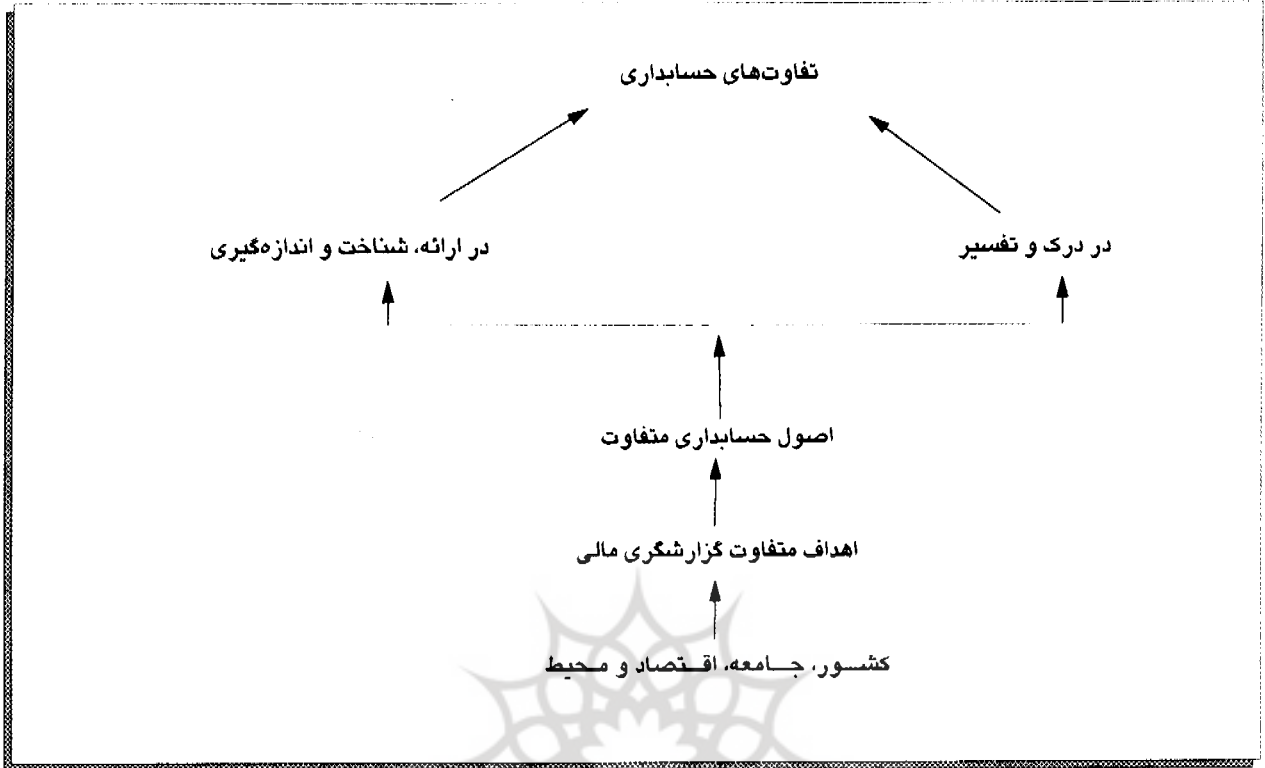
دفتر فروش: (۱۰ خط) ۴۸ ۱۲ ۸۸۸۲

دفتر مدیریت: تلفکس ۶۹ ۹۸ ۸۸۸۳

۶۵ ۹۳ ۸۸۸۴

Email: CSD\_Company@yahoo.com

## نمایشگر ۱- عوامل تفاوت حسابداری در محیط‌های مختلف



در رویکرد قیاسی، ابتدا عوامل محیطی مربوطه شناسایی می‌شوند، سپس با برقراری ارتباط میان این عوامل گروه‌بندی‌های بین‌المللی یا الگوهای توسعه تعیین می‌شوند. در رویکرد استقرایی، رویه‌های عمل حسابداری به شکل استقرایی تحلیل می‌شوند، سپس الگوهای توسعه یا گروه‌بندی‌ها شناسایی شده و در نهایت توضیحاتی در رابطه با عوامل فرهنگی، سیاسی، اجتماعی و اقتصادی مورد بررسی، ارائه می‌شوند.

برای هر یک از این دو رویکرد، یکی از تحقیقات عمده انجام شده را بررسی می‌کنیم.

مولر چهار عامل میزان توسعه اقتصادی، شرایط تجارت به لحاظ پیچیدگی، اثرگرایش‌های سیاسی و تکیه بر سیستم‌های قانونی خاص را موجب تفاوت‌های محیطی می‌داند. (Mueller, 1991)

وی سپس براساس این عوامل، چهار الگو را در زمینه توسعه حسابداری شناسایی می‌کند:

۱- الگوی اقتصادکلان: در این الگو، حسابداری در سطح واحدهای تجاری، ارتباطی تنگاتنگ با رویه‌های اقتصاد ملی دارد.

بهای تمام شده تاریخی شده است.

۱۱- نوع قوانین: در اینجا ما با قانون عرف در مقابل قوانین مدون، مواجه هستیم. در سیستم‌های قانونی مدون، قوانین مدنی تفصیلی و جامع هستند و فضا برای به کارگیری قضاوت و استفاده از خلاقیت کم است. در مقابل، در کشورهای فاقد سیستم قانونی عرف، امکان استفاده از قضاوت و خلاقیت در سطح بالا مهیاست؛ چنین شیوه‌ای زمینه‌ساز رشد و توسعه حسابداری است.

۱۲- فرهنگ: تاثیر ارزش‌های اجتماعی یا ملی بر حسابداری را نمی‌توان نادیده گرفت.

۱۳- عوامل بین‌المللی: با رشد فناوری و تقویت ارتباطات، نقش عوامل بین‌المللی امروزه پررنگ‌تر از هر زمان دیگری است.

پس از شناخت تفاوت‌ها، گام بعدی در جهت توصیف و مقایسه سیستم‌های حسابداری در سطح جهانی، استفاده از فرآیندی برای طبقه‌بندی سیستم‌هاست. طبقه‌بندی را براساس تشابهات سیستم‌ها با هم انجام می‌دهیم. برای طبقه‌بندی سیستم‌های حسابداری دو رویکرد قیاسی و استقرایی وجود دارد.

۲- الگوی اقتصاد خرد: در این الگو، حسابداری شاخه‌ای از اقتصاد واحد تجاری است.

۳- الگوی نظام مستقل: در این الگو، حسابداری وظیفه‌ای خدماتی و حاصل از عملکرد تجاری در نظر گرفته می‌شود.

۴- الگوی حسابداری یکنواخت: در این الگو، حسابداری به عنوان ابزار موثر اداره و کنترل در نظر گرفته می‌شود.

مولر در نهایت کشورها را براساس تشابهات آنها به ۱۰ گروه زیر تقسیم‌بندی می‌کند.

۱- آمریکا-کانادا-هلند

۲- کشورهای مشترک المنافع انگلستان (به جز کانادا)

۳- آلمان و ژاپن

۴- قاره اروپا (به جز آلمان، هلند و کشورهای اسکاندیناوی)

۵- کشورهای اسکاندیناوی

۶- اسرائیل - مکزیک

۷- آمریکای جنوبی

۸- کشورهای در حال توسعه خاور دور و خاور نزدیک

۹- آفریقا به جز آفریقای جنوبی

۱۰- کشورهای کمونیستی

## سیستم

### حقوق و پرسنلی

• دو زبانه (انگلیسی و فارسی)

• چند ارزی

• کاملاً پارامتریک و سازگار با هر شرایط کاری

• ساخت گزارشات دلخواه

• امکان Gross Up

• امکان تعاریف فرمهای دلخواه

CSD

فرم افزاری سی . اس . دی

موسسه کنترل و طرح سیستمها

دفتر فروش: (۱۰ خط) ۸۸۸۲۴۸۱۲

دفتر مدیریت: تلفکس ۸۸۸۳۶۹۹۸

۸۸۸۴۶۵۹۳

Email: CSD\_Company@yahoo.com

## نمایشگر ۲- مقایسه مدل کنتیننتال با مدل آنگلو ساکسون

مدل آنگلو ساکسون	مدل کنتیننتال	محیط اقتصادی اجتماعی
سرمایه عمدتاً از طریق سهام تامین می‌شود.	سرمایه عمدتاً به وسیله بخش بانکی فراهم می‌شود.	بازارهای سرمایه
فردگرایی	تمرکز بر دولت	فرهنگ
تدوین استانداردهای حسابداری به وسیله بخش خصوصی	قوانین مدون: قواعد تفصیلی برای حسابداری	سیستم قانونی
عدم تاثیر قوانین بر رویه‌های عمل حسابداری مالی	ارتباط تنگاتنگ و نزدیک میان حسابداری مالی و مالیاتی	سیستم مالی
اعتماداً سرمایه‌گذاران	اعتبار دهندگان، مقامات مالیاتی، سرمایه‌گذاران	اهداف حسابداری استفاده‌کنندگان اصلی صورت‌های مالی
ارائه مطلوب، دیدگاه واقعی و منصفانه بودن	تاثیر عمده محافظه‌کاری بر حسابداری: اثر شدید مالیات بر حسابداری مالی به سودمندی گزارش‌های مالی در تصمیم‌گیری صدمه می‌زند	اصول حسابداری
گرایش به افشای گسترده اطلاعات	گرایش به افشای محدود اطلاعات	قلمروی افشای اطلاعات
تقریباً عدم وجود انتخاب برای شناسایی و اندازه‌گیری	وجود انتخاب‌های گسترده و متنوع برای شناسایی و اندازه‌گیری	قلمرو سیاست حسابداری
محاسبه سود به عنوان بخشی از اطلاعات سودمند در تصمیم‌گیری	محاسبه سود به شکل محافظه‌کارانه	محاسبه سود قابل تقسیم
- ارائه مطلوب، دیدگاه واقعی و منصفانه بودن - برتری اصل حسابداری مبنای تعهدی - نبود محدودیت در توزیع سود - گرایش به ذخیره‌های پنهان کمتر	- اصل محافظه‌کاری - محدودیت در توزیع سود - گرایش به ذخیره‌های پنهان بیشتر	
نبود تاثیر متقابل میان مالیات و حسابداری مالی	تاثیر متقابل مالیات و حسابداری مالی	مالیات
آمریکا، استرالیا، انگلستان، ایرلند، سنگاپور، کانادا، نیوزیلند، هلند	آلمان، ایتالیا، بلژیک، ژاپن، سوئیس، فرانسه، یونان	نمونه‌ای از کشورها

سنگاپور، فیجی، مالزی، نیگاراگوئه، نیوزیلند، هند.

مشخصات این مدل، می‌توان به این موارد اشاره کرد: حسابداری در این کشورها در راستای نیازهای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان جهت‌گیری شده است، این کشورها، بازارهای سرمایه بزرگ و توسعه یافته دارند، سطح آموزش در آنها بسیار بالاست و استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی از خبرگی و مهارت بالایی برخوردارند.

## ۲- مدل کنتیننتال

کشورهای اصلی این گروه، کشورهای قاره اروپا و ژاپن هستند. واحدهای تجاری در این کشورها، رابطه بسیار

با جمع‌بندی تحقیقات انجام شده در زمینه مدل‌های مختلف حسابداری و عوامل محیطی موثر بر حسابداری، می‌توانیم پنج مدل عمده را برای حسابداری در سطح بین‌المللی شناسایی کنیم:

۱- مدل انگلیسی - آمریکایی (آنگلو ساکسون)<sup>۲</sup>

آمریکا، انگلستان و هلند، پیش‌آهنگ این گروه هستند. از

بین‌المللی (خصوصاً برای شرکت‌های چند ملیتی و مشارکت‌کنندگان در بازارهای مالی جهانی) نهفته است. انتظار می‌رود با جهانی شدن بازارهای سرمایه، حرکت در جهت گسترش استانداردهای بین‌المللی تسریع شده و مدل‌های مختلف به سمت همگرایی بیشتر حرکت کنند.

از آنجا که بیشتر کشورهای صنعتی و توسعه یافته در گروه کشورهای آنگلو ساکسون و کنتیننتال قرار دارند و از سوی دیگر، بیشترین رشد و توسعه حسابداری نیز در کشورهای این دو مدل است، بدینست به منظور بررسی بیشتر این دو مدل، نگاهی مقایسه‌ای به ویژگی‌های آنها داشته باشیم.

انتخاب‌های حسابداری (چه در سطح تدوین استانداردها و چه در سطح کاربرد رویه‌های حسابداری) را باید در بافت محیطی آنها تفسیر و درک کرد، زیرا تنها از این طریق است که می‌توان دریافت حسابداری چگونه به محیط پیرامون خود شکل می‌دهد و چگونه از آن شکل می‌پذیرد، با چنین دریافتی می‌توان راه را برای رشد و توسعه حسابداری گشود.

1- Continental European

2- Anglo-Saxon

3- mixed

۱- چستین، اُنی جی و همکاران. حسابداری میانه (۱) ترجمه دکترابرج بوروش و غلامرضا کرمی. انتشارات کتاب نو. تهران، چاپ اول، بهار ۱۳۸۰.  
۲- رباحی سلگویی، احمد. تئوری‌های حسابداری. ترجمه دکتر علی پارسائیان، دفتر پژوهشهای فرهنگی، تهران، چاپ اول، ۱۳۸۱.

1- Mueller, Gerhard G. et.al. (1991), Accounting: An international perspective. Second Edition. Homewood, Il: Irwin.

2- Demski, Joel S. and Magee, Robert P.(1992), A perspective on accounting for defense contracts, The Accounting Review 67 (October): 732-740.

3- Radebaugh, Lee H. and Gray, Sidney J.(1997). International accounting and multinational enterprises(4th ed). USA: John Willey & Sons, Inc.

4- Walton, Peter; Haller, Axel and Raffournier, Bernard.(1998). International accounting. International Thomson Business Press.

نزدیکی با بانک‌ها (که تامین‌کننده نیازهای سرمایه‌ای آنها هستند) دارند. حسابداری مالی، جهت‌گیری قانونی داشته و شیوه عمل حسابداری گرایش به محافظه‌کاری زیاد دارد. در این کشورها، حسابداری معمولاً طوری طراحی می‌شود که الزامات وضع شده به وسیله دولت (نظیر محاسبه مالیات) را برآورده سازد یا نشانه مطابقت عملکرد تجاری در سطوح خرد، با برنامه اقتصادی کلان دولت باشد. کشورهای فرانسوی زبان آفریقا، نیز کم‌وبیش این مدل را دنبال می‌کنند.

### ۳- مدل آمریکای جنوبی

این مدل، بیشتر کشورهای آمریکای جنوبی را در بر می‌گیرد. این کشورها به استثنای برزیل که پرتغالی زبان است، اسپانیایی زبان هستند. آنچه این مدل را از دو مدل قبل متمایز می‌کند استفاده مستمر از تعدیلات تورمی در حسابداری است. به طور کلی در این مدل، جهت‌گیری حسابداری به سوی نیازهای برنامه‌ریزان دولتی است و یکنواختی بر واحدهای تجاری تحمیل می‌گردد. علاوه بر این، حسابداری مالیاتی اغلب برای مقاصد گزارشگری مالی نیز مورد استفاده قرار می‌گیرد.

### ۴- مدل اقتصاد ترکیبی<sup>۳</sup>

فروپاشی بلوک شرق پس از وقایع سیاسی سال‌های ۱۹۸۹-۱۹۹۰، در اروپای شرقی و شوروی سابق، یک مدل حسابداری خاص محیط خود ایجاد کرد. این مدل، از یک سو در صدد پاسخگویی به بقایای برنامه‌ریزی و کنترل اقتصادی بسیار متمرکز (مربوط به سیستم سیاسی سابق) و از سوی دیگر، به دنبال پاسخگویی به فعالیت‌های موسسات دارای گرایش اقتصاد آزاد است. در کشورهای استفاده‌کننده از این مدل، موسسات معمولاً در قالب سیستم‌های حسابداری دوگانه عمل می‌کنند. یک سیستم شدیداً تکیه بر سر فصل متحدالشکل حساب‌ها و بودجه و اعتبارات دارد تا از این طریق برای مدیرانی اطلاعات فراهم کند که با سیستم اقتصاد دستوری قبل از فروپاشی کمونیسم آشنایی دارند و سیستم دیگر به سوی بازارهای سرمایه‌داری جهت‌گیری کرده و تلاش می‌کند تا به مدل حسابداری آنگلو ساکسون (با تاکید خاص بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری) نزدیک شده و برای استفاده‌کنندگان کشورهای سرمایه‌داری اطلاعات فراهم کند.

### ۵- مدل استانداردهای بین‌المللی

مدل استانداردهای بین‌المللی را می‌توان یک مدل نوظهور و متمایز از چهار مدل قبل دانست که ریشه‌های آن در تلاش جهت هماهنگی حسابداری مالی در سطح