

تنوع در عملکرد حسابداری مالی

G. Muller
ترجمه حسین مقدم

کاهش تنوع در عملکرد حسابداری مالی
در داخل هر کشور

قبل از اینکه بحث تنوع حسابداری
بین‌المللی را آغاز کنیم ابتدا آن را در سطح
داخلی کشورها بررسی می‌کنیم.

تا زمان رکود شدید بین سالهای ۳۰-
۱۹۲۹، شرکتها در انتخاب مدلها و
روشهایی که فکر می‌کردند برای شرایط
اختصاصیشان مناسب است، آزاد بودند. در
آن موقع در زمینه حسابداری مالی و
گزارشگری مالی اصلاً کار نشده بود و از این
رو دنیای ترسناکی از اطلاعات نادرست و
صورت‌های مالی غیرقابل مقایسه به‌وجود
آمده بود. مدیران شرکتها، حسابداری و
قوانین گزارشگری مالی را مقصر می‌دانستند
زیرا اغلب وضعیت مالی شرکتها را بهتر از
آنچه بود نشان می‌داد. این وضعیت در
حسابداری خودآرایی^۱ نامیده شده است.

درمان و معالجه رکود اقتصادی آغاز
شد. کشورهایی که در حسابداری مالی
طرفدار مدل انگلوساکسون بودند کمیته‌ها
یا هیئت‌های حسابداری حرفه‌ای همچون
(CPA) را در آمریکا و کمیته حسابداران
مسجاز و رسمی یا (CA) را در کانادا و
انگلیس تاسیس کردند تا اصول پذیرفته
شده حسابداری (GAAP) را برای استفاده
در تمام کشورها، ارایه کنند. در آمریکا
اجرای قوانین را به کمیته بورس اوراق
بهادار (SEC) واگذار کردند. این کمیته یک
کمیته دولتی بود که برای تنظیم تمام
بازارهای داخلی در مورد اوراق بهادار ایجاد
شد. در انگلیس اجرای قوانین مالی اکثراً
به‌صورت غیرمستقیم بود و بیشتر از طریق
دادخواهی و دیگر زمینه‌های موجود انجام
می‌شد. کشورهایی که دیدگاه حقوقی
داشتند (یعنی دارای مدل قاره‌ای یا مدل

مشکل است؟ اجرای قوانین حسابداری و
تنظیم یک فعالیت جهانی چگونه است؟ از
تنوع موجود در عملکرد حسابداری مالی
چه کسی نفع می‌برد و چه کسی زیان
می‌بیند؟

مقدمه
این مقاله درباره تنوع در عملکرد
حسابداری مالی بحث می‌کند و به سوالاتی
مانند موارد زیر پاسخ می‌دهد:
این تنوع چیست؟ و آیا واقعاً یک

جدول شماره ۱ - تنظیم استانداردهای حسابداری مالی در پنج کشور

آلمان: استاندارد حسابداری آلمان در حد بالایی متکی بر قانون، مخصوصاً قانون شرکتها و قانون مالیات می‌باشد. استانداردهای حسابداری تا حد زیادی به محافظه‌کاری کشیده شده و در سطح بالایی پیشینی جزئیات همراه با ارایه و ارزیابی را در نظر دارد.
فرانسه: استانداردهای فرانسه هم بر قانون و هم بر مالیات متکی است ولی این اتکا نسبت به آلمان در درجه پایینتری قرار دارد.
ژاپن: سومین کشوری است که استانداردش بر قانون و فعالیتهای مالیاتی متکی می‌باشد و بخش خصوصی در تنظیم استانداردها نقش کمی دارد. از جنبه‌های متعددی سیستم قانونی و مالیاتی ژاپن بر اروپا پیشی دارد.
انگلیس: در انگلیس نقش بخش خصوصی زیاد است. استانداردها در جهت تنظیم اصول کلی تهیه می‌شوند و نسبت به جزئیات هم تا با چشمپوشی برخورد می‌شود.
آمریکا: بخش خصوصی بالاترین نقش را در مورد استانداردها دارد. البته در کنار آن کمیته بوری اوراق بهادار (SEC) نیز موثر است. تنظیم استاندارد کار بسیار طولانی و مفصلی است و با جزئیات زیادی همراه می‌باشد.

آمریکای شمالی بودند) در قانون تجارت خود تجدید نظر کردند تا تطابق بیشتری با مقررات موجود داشته باشند.

تدوین روشهای حسابداری و گزارشگری مالی، تنظیم استاندارد در حسابداری مالی نامیده می شود. هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) در آمریکا استانداردهای حسابداری مالی را تدوین کرد. در پایان سال ۱۹۹۲ تعداد این استانداردها ۱۱۲ عدد بود. این استانداردها همراه قوانین تنظیم شده قبلی - پیش از سال ۱۹۷۳ که هیئت استانداردهای حسابداری مالی تشکیل شد - روی هم اصول پذیرفته شده حسابداری (GAAP) را تشکیل می دادند. سایر کشورها دیدگاههای دیگری در تهیه استانداردهای حسابداری داشتند. جدول شماره ۱ خلاصه وضع ۵ کشور را بیان می نماید.

بیشتر کشورهای صنعتی و کشورهای در حال توسعه برای خود هیئت یا کمیته تنظیم استاندارد حسابداری داشتند و در مجموع عملکرد این سازمانها موفقیت آمیز بود. آنها تا حد بسیار زیادی تنوع و اختلافات داخل کشور خود را کاهش دادند. در حال حاضر بیشترین نگرانی این است که اصول پذیرفته شده حسابداری حتی در دو کشور مشابه هم یکسان و همانند نیست و این بدان معناست که اطلاعات مالی بخوبی راه جهانی شدن را طی نمی کنند.

چرا حسابداری مالی در کشورهای مختلف عملکردهای گوناگون دارد؟

حسابداری و گزارشگری مالی در هیچ جا یکسان نیست و در این ارتباط چهار عامل به شرح زیر مطرح شده است.

۱ - متغیرهای محیطی با اهمیت که بر

تدوین رویه های حسابداری اثر می گذارند.

۲ - جانبداری از مدل های خاص حسابداری مالی (آگاهانه، از روی تبعیض یا بر حسب اتفاق)،

۳ - فرایند و رویکرد تنظیم استانداردهای حسابداری مالی،

۴ - محافظه کاری.

عامل چهارم با ماهیت حسابداری و تمامی ابهاماتی که تجارت نوین باید با آن سازگار شود سروکار دارد. یکی از پایه های حسابداری مالی در تمام دنیا غلبه بر بی ثباتی و نامعلومیها می باشد. میزان تاثیر محافظه کاری بر حسابداری متفاوت است، به عنوان مثال همان گونه که در جدول شماره ۱ مورد توجه قرار گرفت، حسابداری آلمان بسیار محافظه کارانه است و در مقابل آن حسابداری انگلیس این وجه را خیلی کمتر دارد. خلاصه اینکه در هر کشور یک نوع اصول پذیرفته شده حسابداری وجود دارد.

چگونه محافظه کاری باعث تنوع در عملکرد حسابداری مالی می شود؟

صورت های مالی که جهت به تصویر کشیدن وضعیت مالی و نتایج عملیات طراحی شده اند، در پایان دوره مالی تهیه می شوند. امروزه واحدهای تجاری در عملیاتی که بیش از یک دوره به طول می انجامد شرکت دارند. در هر دوره تاریخی عملیات مهمی وجود دارد که تکمیل نشده و نتیجه نهایی آن معین نیست و این بدان معناست که تهیه کنندگان صورت های مالی باید وقایع آینده را برآورد کنند تا بتوانند هزینه ها و درآمد را به دوره مناسب خود تخصیص دهند. پس در قراردادهای بلندمدت، هزینه بازنشستگی آینده، عمر داراییها و بسیاری از موضوعات دیگر باید بر بستر برآورد سود و زیان آینده انجام گیرد و اینها ذاتاً

مشکلات مهمی هستند. در اینجا دو نکته وجود دارد یکی اینکه در تمام موارد برآورد صحیح انجام نمی شود و دوم اینکه کشورهای مختلف از راههای متفاوتی این برآورد را انجام می دهند و هر کشور با توجه به میزان محافظه کاری که دارد راهی را پیش می گیرد و سرانجام هم هر کدام به نتیجه متفاوتی می رسند.

برخی اختلافات موجود در عملکرد حسابداری مالی

اندازه گیری اقلام صورتهای مالی اساسی - اندازه گیری وقایع و رخداد های اقتصادی مستقیماً بر صورتهای مالی اساسی یعنی ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت گردش وجوه نقد اثر می گذارد.

اگر موسسه از بانک وام بگیرد، مقدار بدهی اندازه گیری می شود. همچنین مقدار پول دریافت شده و بدهی ایجاد شده در ترازنامه و صورت جریان نقدی انعکاس می یابد و یا در مورد حقوق و دستمزد برای اینکه مبلغ صحیح هزینه به دست آید، علاوه بر مبلغی که به کارکنان می پردازیم، باید تمام هزینه های غیر مستقیم مانند بیمه سهم کارفرما و غیره را نیز اضافه کنیم و مجموع اینها را به سود و زیان منتقل کنیم. حسابداری مملو از این اندازه گیریها است.

در کنار این، خوانندگان صورتهای مالی هم علاقه مند هستند بدانند که اولاً چه روشی برای اندازه گیری به کار رفته و ثانیاً آیا اقلامی وجود داشته است که به هر دلیلی اندازه گیری مستقیم آن ممکن نبوده باشد؟ احتمال نفوذ سایر شرکتها و یا ادغام شدن با دیگران و توسعه تولیدات، از مواردی هستند که اندازه گیری آنها مشکل است یا میزان تاثیر حمایت های محیطی یا کمکهای

منطقه کاربرد تعریف	تعریفی که در اظهار عقیده و در تهیه صورت گردش وجوه نقد به کار می‌رود
جنوب آفریقا، آمریکا	۱- وجه نقد و سپرده‌های دیداری و سرمایه‌گذاریهای کوتاهمدت (داراییهای پولی)
انگلیس و جمهوری ایرلند	۲- وجه نقد، سپرده‌های دیداری، سرمایه‌گذاریهای بسیار کوتاهمدت، منهای اضافه برداشت بانکی
نیوزلند، کانادا، IASC	۳- وجه نقد، سپرده‌های دیداری، سرمایه‌گذاریهای بسیار کوتاهمدت، منهای استقراض کوتاهمدت

مسواری چون قراردادهای اجاره‌ای، درآمدهای غیرقطعی، دادخواهیهای معوق، مطرح شده و... باعث مشکلتر شدن مطلب می‌گردند.

سرقفلی - در مسواری که یک شرکت از طریق افزایش سرمایه یا به طریقی دیگر شرکتی را تملک می‌کند معمولاً به لحاظ سودآوری اضافی آن نسبت به حالتی که همین دارایی را از بازار آزاد خریداری کند، ممکن است یک هیئت مدیره قوی توان بالایی را برای شرکت ایجاد کرده باشد یا ممکن است داشتن یک امتیاز انحصاری باعث افزایش توانایی آنها برای سود بیشتر شود. سود پیشبینی شده‌ای که در این خرید (نسبت به ارزشهای جاری بازار) ایجاد شده سرقفلی نامیده می‌شود. البته در مسواری سرقفلی منفی داریم. در میان کشورهای اختلاف عقیده زیادی در مورد حسابداری سرقفلی خریداری شده و نحوه گزارش آن در ترازنامه وجود دارد. آیا سرقفلی باید مستهلک گردد؟ چگونه مستهلک شود؟ اختلاف نظر موجود در مورد حسابداری سرقفلی، هنگامی که بحث مالیات لحاظ گردد بیشتر می‌شود. به عنوان مثال در آمریکا و انگلیس و هلند استهلاک سرقفلی جزو هزینه‌های پذیرفتنی مالیاتی نیست. ولی در کانادا، ژاپن و آلمان پذیرفتنی است. بدیهی است که این تفاوتها بر عملیات تجاری و در نتیجه بر نتایج مقایسه‌ای موسسات اثر می‌گذارد. اگر شرکت بتواند دائماً به وسیله

است؟ آیا در وقتی که اکثر پولها غیردلار هستند بازهم باید آنها را با نرخ دلار تسعیر کرد؟

اکنون بسادگی می‌توانید قضاوت کنید که وقتی در مورد وجه نقد و معادل آن که کاملاً صریح و روشن است تا این حد مشکل وجود دارد پس خیلی عجیب نیست که در مواجه شدن با مسواری چون موجودیها، داراییهای نامشهود، تحقیق و توسعه و غیره مشکلات جدیتری داشته باشیم.

موارد خاص در بدهیها - بدهیها در طرف دیگر معادله حسابداری هستند و پیچیدگی و مشکل خاص خود را دارند. در طول یک دهه حسابداران بحث می‌کردند که تاثیر مالیات بر درآمد حسابداری را چگونه اندازه‌گیری کنند. حسابداری مالیاتی و حسابداری مالی با هم تفاوت دارند ولی مشکل به صورت زیر مطرح می‌شود.

اگر یک شرکت برای کاهش مالیات بر درآمد، هزینه‌های نسبتاً زیادی را در مورد استهلاک و یا قراردادهای بلندمدت متحمل شود و در نتیجه مالیات بردرآمد پرداختنی را به تعویق اندازد، آیا مالیات بردرآمد معوق باید محاسبه گردد و در ترازنامه منعکس شود؟ اگر پاسخ مثبت است آیا این یک حساب بدهی است یا یک تعهد است؟ در سطح بین‌الملل معیارهای مختلفی برای اندازه‌گیری بدهی وجود دارد و در بعضی موارد در کنار مشکل اندازه‌گیری بدهی،

خیرخواهانه یا مقایسه با اصول پذیرفته شده در دیگر کشورها از این موارد است.

اینها مسواری از مشکلات اندازه‌گیری هستند و معمولاً در یادداشتهای پیوست صورتهای مالی افشا می‌شوند. به دلیل برخورداری مختلف با این مشکلات نتایج مختلفی حاصل می‌شود.

شناسایی وجه نقد و شبه نقد - در ترازنامه اکثر شرکتها قسمتی تحت عنوان وجه نقد و معادل وجه نقد وجود دارد. مراد از آن چیست؟ در آمریکا سپرده‌های دیداری^۲ و سرمایه‌گذاریهای بسیار کوتاهمدت جزو این دسته‌اند. در دیگر کشورها اضافه برداشت بانکی را به جای اینکه به عنوان وام کوتاهمدت نشان دهند از وجه نقد کسر می‌نمایند. جدول شماره ۲ بعضی از تفاوتها را آشکار می‌سازد.

تسعیر ارز - مشکل دیگر در مورد تسعیر ارز می‌باشد. شرکتها چند ملیتی (MNC) در کشورهای متعددی فعالیت می‌کنند. شرکتهایی مانند کداک (Kodack) و نستله (Nestle) یا پروکتر (Procter) و گمبل (Gamble)، محصولات خود را در بیش از صد کشور می‌فروشند، از این رو در بسیاری از کشورها، حساب بانکی دارند و برای اینکه همگی را در یک ترازنامه آورند باید آنها را به یک نرخ تسعیر نمایند. به دیگر سخن شرکت کداک تمام وجوهی را که دارد باید به دلار آمریکا تجدید ارزیابی کند. برای این منظور باید دانست کدام نرخ مناسب

دو دیدگاه مختلف در مورد حسابداری تغییر قیمتها وجود دارد.

استهلاک سرقفلی، از صورت سود و زیان خود مراقبت کند می تواند سود نسبتاً بالایی را گزارش کرده و بدین وسیله امتیاز رقابتی کسب نماید. جدول شماره ۳ بعضی از مقررات حسابداری سرقفلی را در چند کشور مختلف نشان می دهد.

شناسایی و ثبت تورم و دیگر تغییرات در نرخها - حسابداری در اکثر کشورها براساس قیمت‌های تاریخی بنا شده است و این اصل براساس فرضیه زیر است. واحد پولی که در صورت‌های مالی به کار گرفته شده به صورت معمول، ثابت می باشد. این بدان معناست که تورم بسیار کم است و یا اصلاً وجود ندارد و در نتیجه حسابداری بهای تمام شده

تاریخی تاثیرات تورم یا هر تغییر نرخ دیگری را در نظر نمی گیرد. حسابداران سنتی معتقدند که اطلاعات عینی حسابداری معتبرتر از اطلاعات ذهنی بوده و در نتیجه مفیدتر می باشد.

تورم شدید می تواند قیمت‌های تاریخی را تحریف کند. تغییر نرخهای غیرمتعارف، نرخهای تاریخی را تا حد زیادی غیرقابل قبول و در نتیجه بی اعتبار می نماید. دو دیدگاه مختلف در مورد حسابداری تغییر قیمتها وجود دارد.

حسابداری براساس سطح عمومی قیمتها - این مدل، ارزش داراییها و بدهیها را تغییر می دهد به گونه ای که بتواند تغییراتی را که در قدرت خرید واحد پول حاصل شده است، نشان دهد. گرچه معاملات به بهای تاریخی خود ثبت شده اند ولی بعداً در اثر تغییرات ارزش پول به سمت بالا یا پایین حرکت می کنند. در نتیجه اقلام ترازنامه و صورت

سود و زیان براساس قدرت خرید وجه نقد حاصل از فروش آنها محاسبه می شود.

حسابداری براساس ارزش جاری - این روش بهای تاریخی داراییها را به بهای جاری تبدیل کرده و خدمات کسب شده را نیز به وسیله هزینه های جاری شناسایی می کند. در حسابداری ارزشهای جاری اختلاف نظرهایی وجود دارد.

البته کشورهای بسیار کمی هستند که معتقدند برای تاثیرات ناشی از تغییر نرخها باید مستقیماً ثبتهای حسابداری انجام شود و در صورت‌های مالی منعکس گردند. این عقیده پذیرفته شده است که هرگاه تورم شدیدی ایجاد شود باز هم عملیات حسابداری متکی به نرخهای تاریخی باشد. نرخهای تاریخی هنوز هم مبنای قاطعی برای ارایه صورت‌های مالی هستند. در کشورهای گروه اول (معتقد به انجام ثبت حسابداری) اصول پذیرفته شده حسابداری

جدول شماره ۳ - حسابداری سرقفلی در چند کشور

روش خط مستقیم یا روش نزولی	دوره استهلاک	اختیار برای اینکه جزو حقوق صاحبان سهام آید.	اختیار برای اینکه بلادرنگ به عنوان هزینه شناسایی شود.	منطقه کاربرد
خط مستقیم	حداکثر ۲۰ سال	خیر	خیر	استرالیا
خط مستقیم	حداکثر ۴۰ سال	خیر	خیر	کانادا
خط مستقیم	۲۰ سال	بندرت	خیر	فرانسه
خط مستقیم	۵ سال	بله	خیر	آلمان
خط مستقیم	حداکثر ۱۰ سال	بله	بله	ایتالیا
خط مستقیم	حداکثر ۵ سال	خیر	بله	ژاپن
روش نزولی	۵ سال	بله	بله	هلند
بندرت	بندرت مستهلاک می شود	بله	خیر	انگلیس
خط مستقیم	حداکثر ۴۰ سال	خیر	خیر	آمریکا
روش خاصی ندارد	دوره خاصی ندارد	بله	خیر	استاندارد بین المللی موجود
خط مستقیم	حداکثر ۲۰ سال	خیر	خیر	استاندارد بین المللی پیشنهاد شده

اجازه می‌دهد که شرکتها در صورت تمایل تغییرات نرخها را در متن صورتهای مالی منعکس نمایند ولی در کشورهای گروه دوم، اعتقاد این است که نوسان نرخها به صورت ضمایم صورتهای مالی افشا شود.

کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) در استاندارد شماره ۲۹ در مورد گزارشگری مالی در کشورهایی که نرخ تورم غیرعادی دارند این‌گونه توصیه کرده است.

"شرکت‌هایی که در این‌گونه کشورها صورتهای مالی ارائه می‌نمایند می‌توانند در پایان سال صورتهای خود را تجدید ارزیابی کنند تا بیانگر قدرت خرید واحد پولی آنها باشد." به بیان دیگر استاندارد ۲۹ حسابداری بر اساس سطح عمومی قیمت‌ها را برای کشورهای با نرخ تورم بالا پذیرفته است. در زیر وضعیت برخورد حسابداری چند کشور با مسئله تورم بررسی شده است.

آمریکای جنوبی - کشورهای آمریکای جنوبی اکثراً دیدگاه حسابداری بر اساس سطح عمومی قیمت‌ها را دارند. آنها مدتهای طولانی نرخ تورم بالا داشته‌اند از این رو بحث تغییر نرخها برای حسابداری آنها بسیار مهم است. آرژانتین، بولیوی، برزیل و شیلی از شرکتهای خود خواستند تا صورتهای مالی را براساس تغییرات سطح عمومی قیمت‌ها تغییر دهند و چند کشور دیگر خواسته‌اند تا داراییهای ثابت در فاصله‌های زمانی معین تجدید ارزیابی شوند که در این صورت هزینه استهلاک براساس نرخ تجدید ارزیابی این داراییها محاسبه می‌شود. نکته جالب اینکه در بولیوی و برزیل سود مشمول مالیات نیز پس از اینکه تعدیلات مربوط به تورم انجام

شد محاسبه می‌شود.

هلند - حسابداری هلند شدیداً تحت تاثیر اقتصاد بازرگانی یا اقتصاد خرد است. اساس اقتصاد بازرگانی این است که بهای تمام شده کالاها و خدمات ارایه شده باید کمتر از بهای فروش آنها باشد تا موسسات سودآور باشند. پروفیسور هلندی تئودور لیمپری (Theoder Limpery) که اغلب پدر تئوری ارزش جایگزینی نامیده می‌شود از این تئوری، حسابداری بهای جاری را منتج نموده است.

در هلند حسابداری بهای جاری اجباری نشده است ولی توسط موسسات رسمی بسیار تبلیغ می‌شود که به صورت اطلاعات ضمیمه منتشر شوند و یا در متن صورتهای مالی اولیه ادغام گردند. در حالی که اکثر شرکتهای هلندی از نرخهای تاریخی استفاده می‌کنند، ولی عده‌ای از آنها صورتهای مالی مقایسه‌ای را براساس نرخهای تاریخی و جاری تهیه می‌نمایند و عده‌ای نیز آنها را به صورت اطلاعات ضمیمه می‌آورند.

آمریکا و انگلیس - تاریخ حسابداری تورمی در مورد آمریکا و انگلیس یکسان است هر دو کشور تورمهای شدید سالهای ۱۹۷۰ تا ۱۹۸۰ را تجربه کرده‌اند و هر دو استانداردهایی در مورد تهیه اطلاعات مربوط به تاثیر تورم بر صورتهای مالی را داشتند.

در بولیوی و برزیل سود مشمول مالیات نیز پس از اینکه تعدیلات مربوط به تورم انجام شد محاسبه می‌شود.

در آمریکا هیئت استانداردهای حسابداری مالی بیانیه شماره ۳۳ را در مورد گزارشگری مالی و تغییر قیمت‌ها منتشر نمود. این بیانیه شرکتهای بزرگ را ملزم می‌کرد تا به صورت اطلاعات ضمیمه بعضی از اقلام صورتهای مالی را به نرخهای تاریخی و جاری ارایه نمایند. این الزامات مباحث زیادی را باعث می‌شد. بسیاری از شرکتهای اطلاعاتی را ارایه می‌کردند که مورد اعتراض قرار می‌گرفت و به هر حال خیلی معتبر نبود. همچنین مطالعاتی انجام شد که غیرمفید بودن الزامات افشا را نشان می‌داد. اکثر این مطالعات به این نتیجه رسیدند که اطلاعات ضمیمه خارج از نرخهای تاریخی صورتهای مالی نفع کمی به استفاده‌کنندگان می‌رسانند. نهایتاً هیئت اعلام کرد که هزینه تهیه این اطلاعات بیشتر از سود آنهاست. در سال ۱۹۸۶ بیانیه ۸۹ منتشر شد و اعلام نمود که این گونه افشاها اختیاری است نه اجباری. بیانیه شماره ۱۶ استانداردهای حسابداری (SSAP ۱۶) در سال ۱۹۸۰ در انگلیس منتشر شد که دیدگاه جامعی در مورد حسابداری ارزشهای جاری بود و شامل تمام شرکتهای عمومی و ملی و نیز شرکتهای خصوصی که بالاتر از حد معینی سرمایه داشتند می‌شد (جمعاً حدود ۵ تا ۶ هزار شرکت می‌شوند). این شرکتهای یکی از سه مورد زیر را الزاماً باید انجام دهند.

- ۱) صورتهای مالی اصلی را براساس نرخهای تاریخی تهیه کرده، در ضمیمه براساس ارزشهای جاری آنها را بیان کنند.
- ۲) صورتهای مالی اصلی را براساس ارزشهای جاری تهیه کرده، در ضمیمه براساس نرخهای تاریخی آنها را بیان کنند.
- ۳) صورتهای مالی اصلی را براساس نرخهای ارزشهای جاری تهیه کرده، و برخی

اقدام را با بهای تاریخی هم اعلام نمایند. آنقدر که بیانیه شماره ۳۳ در آمریکا عمومیت یافت، بیانیه شماره ۱۶ در انگلیس عمومیت پیدا نکرد، از این رو در سال ۱۹۸۴ بیانیه جدیدی منتشر شد که صورتهای مالی دوگانه را نخواستہ بود بلکه افزایش ارزش جاری موارد محدودی چون استهلاک، بهای تمام شده کالای فروش رفته و داراییهای ثابت را پیشنهاد می داد و فقط برای شرکتهای بزرگ بود. بهرحال این هم عمومیت خود را از دست داد و بحث و جدل بر سر آن زیاد شد و در سال ۱۹۸۶ از حالت اجباری خارج شد.

نتایج و پیامدهای تنوع در عملکرد حسابداری بین المللی

مدارک و شواهد کافی در اختیار است که به صورت قطعی ثابت می کند اصول پذیرفته شده حسابداری در کشورهای مختلف با هم تفاوت داشته و خوب یا بد بودن آن بستگی به دیدگاههای گروههای علاقه مند دارد. در زیر چند مورد از نتایج و پیامدهای متنوع ارایه شده است.

مدیریت شرکتهای سهامی - در سطح داخل یک کشور، معمولاً اصول پذیرفته شده حسابداری ملی^۳ نسبتاً مفید بوده و به صورت گسترده به کار گرفته می شود و شرکتهای متوسط و یا کوچک احساس می کنند که از نتایج حسابداری که مورد تقاضا و انتظارشان است بهره مند خواهند شد و در این باره مشکلی وجود ندارد. ولی هنگامی که مدیریت شرکتهای چند ملیتی مطرح می شود، مطلب تفاوت خواهد کرد. این شرکتها هر روز با رقابت جدید جهانی مواجه هستند و خیلی زود متوجه می شوند که کارکردن با تعداد زیادی اصول پذیرفته

اکثر سرمایه گذارانی که مجموعه ای از سهام دارند و نیز تحلیلگران مالی از تنوع در حسابداری مالی متنفر هستند.

شده حسابداری که با هم تفاوت دارند، چه عوارض و تبعاتی دارد، و تا چه حد بر رقابت آنان اثر می گذارد. به عنوان مثال یک شرکت اروپایی می تواند پیشنهاد خرید یک شرکت آمریکایی مطلوب خود را ارایه دهد و بلافاصله پس از خرید، تمام صرف پرداختی را حذف نماید ولی شرکتهای آمریکایی باید آن صرف را مانند سرقفلی در طول دوره های آینده مستهلک نمایند. در نتیجه شرکت اروپایی قادر خواهد بود که پیشنهاد بیشتری را در مزایده اعلام نموده و برنده شود.

اصولاً شرکتهای چند ملیتی سعی دارند که به صورت کامل توسط مشتریان، بانکداران، اتحادیه های کارگری و عرضه کنندگان و قانونگذاران و ... شناسایی شوند، از این رو برخی مدیران آنها سعی می کنند از اصول پذیرفته شده حسابداری کشوری که بهتر باشد استفاده کنند و خیلی تاکید بر استاندارد ملی خودشان ندارند و از این طریق می کوشند که وضعیت خود را به بهترین وضع ممکن نشان دهند.

سرمایه گذاران - اکثر سرمایه گذارانی که مجموعه ای از سهام دارند و نیز تحلیلگران مالی از تنوع در حسابداری مالی متنفر هستند. ارتباطات بین المللی زیاد و دستیابی سریع و ارزان به بازارهای مالی جهانی باعث ایجاد یک سری سرمایه گذاری بسیار

مناسب برون مرزی شده است. از آنجا که سیکلهای تجارت بین الملل با هم منطبق نیستند، راجع به سرمایه گذاریهایی که با بازارهای ملی متفاوتی سروکار دارند اظهار نظرهای متنوعی می شود و این باعث منافع قابل توجه برای عده ای می گردد. اطلاعات نادرست زمان گردش این فرایند را کوتاه کرده و دستیابی افراد سودجو به منافع را آسانتر نموده است.

منافع حسابداران و حساببران - عده ای معتقدند که حسابداران مخصوصاً حسابداران شرکتهای بزرگ خواستار تنوع در حسابداری هستند، چون این تنوع باعث افزایش میزان کار و در نتیجه افزایش درآمد آنها می گردد. بدین صورت که گاه باید گزارشهای مالی را که براساس یک مجموعه تنظیم شده است، برطبق مجموعه دیگری از اصول پذیرفته شده حسابداری برگردانده و بیان مجدد نمایند. همچنین در بعضی موارد این تنوع باعث می گردد که انجام حسابرسی کارهای برون مرزی گرانتر تمام شود.

نتیجه گیری

در سطح جهان تنوع و تفاوت در مورد حسابداری و گزارشگری مالی وجود دارد و چندین دلیل این تفاوت را ثابت می نماید. این تنوع باعث می شود عده ای سود کنند و عده ای متحمل زیان شوند و نتایج دیگری هم از آن حاصل می شود.

1- Window dressing

2- Demand deposit

3- National GAAP

منبع: Accounting an international perspective