



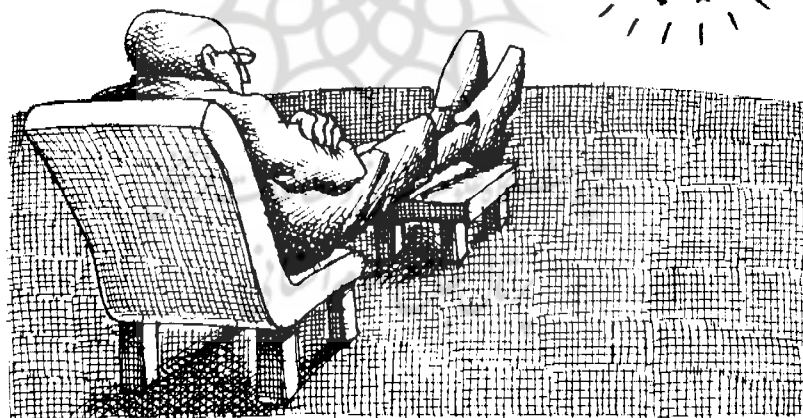
میزبان آقای نصرالله مختار، فارغ‌التحصیل حسابداری از انگلستان با درجه «حسابدار خبره» (شریفت‌شده کوپرز اند لیبراند- لندن) می‌باشند. ایشان عضو پیوسته انجمن حسابداران خبره انگلستان (ICAE) - از فروردین ۱۳۴۷ - و عضو انجمن حسابداران خبره امریکا (CPA) - از آبان ۱۳۶۵ و از پیشکسوتان رشته حسابداری کشور محسوب می‌شوند. مشارالیه از شرکای موسسه حسابداری وینی مری اند کمپانی (ارنست اند یانگ فعلی) در سالهای ۱۳۵۰ و در حال حاضر شریک ارشد موسسه حسابداری مختار و همکاران، از موسسات قدیمی حرفه می‌باشند. حسابدار ضمن خوشامد تجدید دیدار با این قلم، امیدوار است در آینده نیز شاهد مقالات و مباحث حرفه‌ای بیشتری از ایشان باشیم.

سخنی چند در باب برخی مباحث حسابداری ...

نصرالله مختار

حسابدار خبره از انگلستان و امریکا (CPA و FCA)

حسابرسی انگلیسی و عبارت *presents fairly* (در گزارشهای حسابداری آمریکایی) نخست توسط این نگارنده به کار گرفته شده است. بعد از گذشت بیش از سی سال شاید وقت آن رسیده باشد که کاربرد این اصطلاحات را در همین بحث مورد ارزیابی مجدد قرار دهیم. مفهوم منصفانه از این لحاظ جالب توجه



وقتی که شلوغی ارقام و کلمات روشنی صورتهای مالی را مخدوش می‌سازد یکی از نکات عمده‌ای که در نحوه ارائه صورتهای مالی و حسابداری آنها مورد توجه می‌باشد آن است که آنها وضعیت مالی سازمان مربوط یا نتایج عملیات آن را برای یک دوره مشخص، به نحوی

است که صورتهای مالی بالاجبار حاوی انواع برآوردها و فرضیات می‌باشد که هر کدام تاثیر خاص خود را نسبت به مصادیق و ارزشهای ارائه شده در صورتهای مربوطه به جا می‌گذارند. برای مثال اگر ذخیره مالیات سال جاری را در نظر بگیریم، در تعیین برآورد آن ممکن است به تناسب هزینه‌های برگشت داده شده در سنوات اخیر، در محاسبه ذخیره‌ی این سال نیز

اصلی از زبان انگلیسی (و گاه فرانسه) می‌باشد. دلیل این امر واضح است. حرفه حسابداری مستقل به صورت امروزی آن از انگلستان و اسکاتلند برخاسته و رشد آن عمدتاً در کشورهای انگلیسی‌زبان، بخصوص انگلستان و آمریکا بوده است. کلمات روشن و منصفانه فوق نیز در مقابل کلمه *fair* در عبارت *shows a true and fair view* (در گزارشهای

درست و روشن و یا به بیانی دیگر به نحوی درست و منصفانه نشان دهند. تا این تاریخ، این نکته در متون حرفه‌ای فارسی کمتر مورد بحث قرار گرفته است که منظور از کلمات روشن و منصفانه در این عبارات چیست؟

پوشیده نیست که بسیاری از اصطلاحات ما در زمینه‌های فنی حسابداری و حسابداری برگردان کلمات

منظور نمود. چنین روشی شاید از لحاظ وزارت دارایی اصلح باشد؛ ولی در مقابل ممکن است گفته شود متفاوت بودن ماهیت و مقدار هزینه‌ها در سال جاری و یا متفاوت بودن مأمور تشخیص، و چه بسا عوامل دیگر، باعث خواهد شد رقم هزینه‌های برگشتی امسال نسبتی کاملاً متفاوت از سالهای قبل داشته باشد. پس چه باید کرد؟ این است که وقتی جمیع جهات در ترازوی سنجش قرار داده شده و سعی می‌شود برآورد معقول و مناسبی به‌کار گرفته شود، و وقتی که همین طرز عمل در جریان تعیین برآوردهای دیگر و یا ساختار عبارات و مصادیق مندرج در صورتهای مالی به‌کار گرفته شود، گفته می‌شود که صورتهای مالی تصویری درست و منصفانه از وضعیت مالی یا نتایج مالی حاصل از عملیات به‌دست می‌دهد. منصفانه بدین معنی که دیدگاههای متفاوت با دید انصاف مورد تدقیق داده شده و نتیجه حاصل، به نفع یا به ضرر، به‌کار گرفته شده است. بدین ترتیب خوانندگان مختلف صورتهای مالی، مانند سهامداران، بستانکاران، مشتریان، دستگاههای دولتی، بورس اوراق بهادار و غیره، که هرکدام از دیدگاه متفاوتی به صورتهای مالی مراجعه می‌کنند، این اطمینان را خواهند داشت که در قضاوتهای مربوط به تعیین ارزشها و کاربرد مصادیق، جانب بیطرفی و اعتدال رعایت شده است.

کلمه fair در زبان انگلیسی، معنی بسیار متداول دیگری نیز به مفهوم روشن دارد، مانند fair weather (هوای صاف) یا fair complexion (رنگ پوست روشن). مفهوم روشن در توصیف صورتهای مالی از این دیدگاه جالب توجه می‌باشد. فرم صورتهای مالی، زبانی که در بیان مصادیق مندرج در صورتهای مالی و بخصوص در یادداشتهای توضیحی پیوست آنها به‌کار می‌رود، نحوه طبقه‌بندی اقلام، و عوامل دیگر از این قبیل، کمک می‌کنند که صورتهای مالی برای خواننده مفهوم‌تر، مفیدتر و به‌طور خلاصه روشن، یا به بیان

غلط یا غیرمانوس، و یا تجزیه بیش از حد لزوم و یا بی‌مورد اقلام تشکیل‌دهنده مبالغ اصلی، باعث می‌شود از روشنی صورتهای مالی کاسته شود.

امروزه جنبه‌های نمایشی و توضیحی صورتهای مالی به‌قدری در جهت درک و فهم کامل و شایسته صورتهای مالی و نکات ظریف مندرج در یادداشتهای آنها موثر است که به‌نظر می‌رسد به‌کار بردن عبارت درست و روشن بهتر از عبارت درست و منصفانه باشد. شاید حتی شایسته باشد که در زبان فارسی یک قدم فراتر رفته از عبارت درست، روشن و منصفانه استفاده شود.

یک نکته تازه و مهم دیگری نیز در این بحث شایان توجه می‌باشد. در سالهای اخیر به‌علت کاهش ارزش ریال، ارقام مندرج در صورتهای مالی چنان بلند و طولیل شده‌اند که چه بسا ناخواسته باعث تاریکی افق صورتهای مالی می‌شوند، به‌طوری که خواننده از فرط شلوغی اعداد و ارقام قادر به درک ارزشمندی مبالغ و تناسبهای مهم بین اقلام مندرج در صورتهای مالی نمی‌شود. به بیان دیگر به جای آنکه تصویری درست و روشن از وضع مالی به‌دست داده شود، تصویری شلوغ و درهم برهم ارائه می‌شود. آیا موقع آن نرسیده است که به جای به‌خرج دادن وسواس از لحاظ تطبیق ارقام با دفاتر حسابداری (حتی تا آخرین ریال)، صورتهای مالی حاوی مبالغ به واحدهای میلیون ریال، یا میلیارد ریال، ارائه شود تا خواننده در همان نگاه نخستین تصویری روشن از وضع مالی مورد نظر به‌دست آورد؟ پاسخ بدون شک مثبت می‌باشد. باید امیدوار بود که شرکت‌های عمده و پیشرو در این جهت پیش‌قدم شوند تا دیگران نیز به آنها تاسی جست، ظرف مدتی کوتاه این روش به‌صورت استاندارد درآید. بدیهی است از لحاظ رعایت کامل قوانین موضوعه، ممکن است صورتهای مالی ریالی نیز به‌عنوان مدارک اضافی تهیه و در صورت ضرورت ارائه شود.

فضای امروزه شفاف باشند. در این خصوص ریزه‌کاری‌های زیادی قابل توجه می‌باشد. بعضی وقتها ممکن است حتی عدم ذکر یک کلمه بخصوص (یا ذکر آن) به روشنی صورتهای مالی لطمه وارد آورد. چه بسا ممکن است یک قلمی که در صورتهای مالی منظور گردیده است از لحاظ مبلغ درست باشد اما مصداق ذکر شده روشن نباشد و یا حتی گمراه‌کننده باشد. برای مثال اگر در ترازنامه قلمی به‌عنوان بدهکاران تجاری و قلم دیگری تحت عنوان سایر بدهکاران قید گردیده است، مطلب کاملاً روشن است. ولی چنانکه فقط یک قلم تحت عنوان سایر بدهکاران آورده شده باشد، این ابهام برای خواننده پیش می‌آید که کلمه سایر چه معنی دارد؟ حتی ممکن است این شبهه به‌ذهن متبادر شود که عنوان دیگری (مثلاً بدهکاران تجاری) از قلم افتاده است!

بعضی وقتها مصادیق و یا عبارات به‌کار رفته در صورتهای مالی به‌علت نامانوس بودن و یا اشتباهات کلامی ایجاد شبهه و ابهام می‌کنند. برای مثال عبارت حصه جاری وامهای بلندمدت به این دلیل جاری ابهام می‌باشد که کلمات جاری و بلندمدت در یک عبارت به‌کار برده شده است. درست آن است که اگر این قلم تحت عنوان بدهیهای جاری قید می‌گردد، به عبارت اقساط جاری وامهای دریافتی اکتفا شده، طبقه‌بندی اقساط وامها به جاری و بلندمدت در یادداشتهای پیوست صورتهای مالی توضیح داده شود.

روشنی صورتهای مالی به همین نکات خاتمه نمی‌یابد. حتی نحوه درج ارقام در صورتهای مالی (به‌صورت ستونی و مرتب) و یا بیان توضیحات هرچه خلاصه‌تر، ولی در عین حال کامل، در طی یادداشتهای صورتهای مالی (به جای متن) و مانند آن، همگی به منظور ارائه تصویری روشن از وضع مالی سازمان مورد نظر می‌باشد. برعکس اطاله کلام بیهوده در یادداشتهای صورتهای مالی، و نگارشهای

وقتی که بدنویسی در قانون و مقررات مالیاتی باعث کاربردهای غلط حسابداری می‌شود

لزومی به توضیح ندارد که در جریان تدوین قوانین و مقررات مالیاتی، ضروری می‌باشد که کاربرد حسابداری مقرراتی که وضع می‌شود بدقت مورد بررسی قرار گیرد و هرگونه اشکالی که ممکن است در عمل پیش آید، از قبل مورد تحلیل قرار گرفته و حل و فصل شود. با وجود این در قوانین و مقررات مالیاتی ما این اصل ظاهراً کمتر مورد توجه قرار می‌گیرد و به همین جهت گاه شرکتها با مسائل دشواری روبه‌رو می‌شوند. برای مثال یکی از عجایب موجود در قانون مالیاتهای مستقیم که در سالهای اخیر در عمل مورد توجه حسابداران خبره قرار گرفته است مفاد بند (د) ماده ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم (اصلاحیه ۱۳۷۱/۲/۷) است. این بند مقرر می‌دارد که در شرکتهای سهامی پس از کسر مالیات شرکت به نرخ ۱۰ درصد، از باقیمانده سود مشمول مالیات (بفرض آنکه کلیه سهام یا نام باشد) به شرح زیر مالیات محاسبه و کسر می‌گردد:

الف - نسبت به سود سهام با نام، طبق نرخهای ماده ۱۳۱ برحسب مبالغ متعلقه بفرد سهامداران.

ب - نسبت به مبالغ انتقالی به اندوخته‌ها، طبق نرخهای ماده ۱۳۱ "به نسبت سهم هر یک از سهامداران".

ج - نسبت به باقیمانده سود تقسیم نشده، طبق نرخهای ماده ۱۳۱، "به نسبت سهم هر یک از سهامداران".

بدیهی است مقررات فوق چیزی جز فرمول محاسبه نمی‌باشد. از لحاظ حسابداری، کافی است پس از احتساب جمع کل مالیاتهای قابل پرداخت که به‌نحو فوق محاسبه می‌شود، مبلغ به‌دست آمده به‌صورت اجزای مالیات بر درآمد سال در حسابها منظور شود، بدین ترتیب که سهم مالیات متعلق به سود سهام به بدهکار حساب سود سهام پرداختنی و سهم مالیاتهای متعلق به مبالغ انتقالی به

اندوخته‌ها و یا سود تقسیم نشده، به بدهکار حسابی با عنوان مالیات پرداختنی مربوط به اندوخته‌ها و سود تقسیم نشده منظور گردد. در این صورت هر زمان که در آینده مبلغی از محل اندوخته‌ها و سود تقسیم نشده سنوات قبل بین سهامداران تقسیم گردد، مالیات متعلق به آن نیز (به تناسب ارقام) از حساب مالیات پرداختنی مذکور مستهلک می‌گردد. البته باید اضافه کرد که از لحاظ نمایش ترازنامه‌ای هم لازم است هر سال مانده حساب مذکور به‌نحو مناسب در طرف حقوق صاحبان سهام کسر گردد.

ولی بدنویسی قانون سبب شده است که اولاً مالیات قابل پرداخت شرکتهای مشابهی که فقط ترکیب سهامداران آنها متفاوت است یکسان نباشد و ثانیاً به علت این بدنویسی و عدم آموزش صحیح حسابداری، در حسابهای شرکتهای مالیات احتسابی نسبت به مبالغ انتقالی به اندوخته‌ها و یا سود تقسیم نشده، مستقیماً از این اقلام کسر گردیده و باعث می‌گردد چنانکه در سنوات بعد تمام یا قسمتی از سود سهام اعلام شده از محل اندوخته‌ها و یا سود تقسیم نشده منقول از سنوات قبل تامین گردد، وضعیت مالیات متعلقه به آن مغشوش باشد و دریافت‌کنندگان اینگونه سود سهام از لحاظ بازایافت مالیاتهای مکسوره مشکل داشته باشند. این سردرگمی بخصوص موقعی افزون می‌گردد که به علت حجم هزینه‌های برگشتی، مالیاتهای مورد مطالبه از مبلغ سود تقسیم نشده سال جاری تجاوز کند، که در این حالت گاه دیده شده است سهم هر یک از سهامداران با نام از کسری مربوطه، به‌عنوان بدهی به آنان ابلاغ شده است!

ملاحظه می‌شود که تحت این شرایط بدنویسی قانون، شخصیت جداگانه شرکت از سهامداران آن (که فلسفه اساسی تشکیل شرکتها می‌باشد) به‌بوته فراموشی سپرده شده، و حقوق و مسئولیتهای شرکت با حقوق و مسئولیتهای فردی سهامداران یکی تلقی شده است، که امری است کاملاً

بی‌مورد و غلط. علاوه بر این، در حالت اخیر باستناد اعلام شرکت سرمایه‌پذیر، گاه در حسابهای شرکتهای سرمایه‌گذار رقمی به‌عنوان پیش پرداخت مالیات (مربوط به اندوخته و سود تقسیم نشده شرکت سرمایه‌پذیر) ثبت می‌گردد که هیچ ربطی به حسابهای شرکت سرمایه‌گذار نداشته و خالی از منطبق حسابداری می‌باشد. تازه بفرض آنکه اعلامیه شرکت سرمایه‌گذار به وزارت دارایی ارائه گردد، هیچ محملی برای به حساب گرفته شدن آن وجود ندارد، چرا که مالیاتهای مکسوره فقط در قبال سود سهام قابل ارائه می‌باشد نه در قبال سهمی از سود تقسیم نشده شرکت دیگری که اصولاً دریافت نشده است!

همه این بحث نشان‌دهنده آن است که اولاً چگونه گاهی اوقات مقررات قانونی بدون توجه به روشهای پذیرفته شده حسابداری تدوین می‌گردد و ثانیاً بدنویسی در قانون و مقررات چه مشکلات عمده‌ای را از لحاظ حسابداری ممکن است باعث گردد.

وقتی که بدفهمی مقررات قانونی باعث ایجاد و استمرار بدعتهای غلط حسابداری می‌شود

بحث استهلاک داراییهای ثابت موضوع روشنی است. عمدتاً در اجرای مفهوم تطابق درآمدها و هزینه‌های ادوار متوالی (باصطلاح matching concept) که گاه با بیان مفهوم وضع هزینه‌های هر دوره از درآمدهای همان دوره بیان می‌شود، و در درجه دوم در اجرای مفهوم محافظه‌کاری (principle of conservatism)، بسطهای تمام شده (یا ارزش) داراییهای ثابت در طی عمر مفید آن مستهلک گردیده و به‌طور مستقیم یا از طریق حسابهای بهای تمام شده به حساب سود و زیان سالهای مربوط منظور می‌گردد. موضوع مهم از لحاظ منصفانه بودن صورتهای مالی آن است که سهم استهلاک که در هر سال مالی به حساب گرفته می‌شود تحت شرایط و اوضاع و احوال موجود مبلغ عادلانه‌ای باشد. بدیهی

است این مبلغ لزوماً برای شرکت‌های مختلف مساوی نخواهد بود، چرا که میزان و نحوه استفاده از داراییها، کیفیت و انضباط عملیات سرویس و نگهداری داراییها، و بالاخره مشخصات فنی اقلام دارایی، ممکن است از یک شرکت به شرکت دیگر تفاوت‌های عمده‌ای داشته باشد. این به عهده هیئت مدیره هر شرکت و مشاوران فنی آن است که در شرایط خاص هر شرکت نرخهای استهلاک متناسب و معقولی تصویب کند و یا نرخهای مصوب قبلی را با توجه به آخرین تجارب به دست آمده، مورد تجدیدنظر قرار دهد. از سوی دیگر همان‌طور که حساب‌برسان کافی بودن سایر ذخائر را مورد بررسی قرار می‌دهند، ذخیره استهلاک را نیز که از عمده‌ترین اقلام هزینه هر سال می‌باشد مورد توجه و رسیدگی قرار خواهند داد و بنابراین امکان اینکه هیئت مدیره شرکتی بدون دلائل موجه استهلاک کمتر یا بیشتری از میزان درست و منصفانه به حساب منظور نموده و بدین ترتیب سود یا زیان شرکت دستخوش نوسانات غیرمعقول گردد، وجود نخواهد داشت.

بحث استهلاک اتفاقاً از دیدگاه مدیریت مالی نیز دارای اهمیت می‌باشد. اگرچه استهلاک عمدتاً به منظور تسهیم بهای تمام شده (یا ارزش) غیرقابل بازیافت داراییهای ثابت بین سالهای مورد استفاده از آنها، و یا طی زمانی که به تدریج از حیز انتفاع خارج می‌شوند می‌باشد، ولی در عین حال ذخیره‌ای که بدین ترتیب انباشته می‌شود به منظور جانشین کردن داراییهای جدید به جای اقلام کهنه شده و یا غیرقابل استفاده به کار می‌رود. بنابراین کافی بودن ذخیره استهلاک در عین حال باید با بهای جایگزینی داراییهای ثابت ارتباط داشته باشد و گرنه سهم هزینه استهلاک منظور شده در حسابها در واقع کمتر از میزان لازم برای جانشینی داراییها خواهد بود و چه بسا سودی که در حسابها نشان داده می‌شود در واقع سود کاذب باشد. لازمه احتساب استهلاک صحیح از این لحاظ آن است که در شرایطی که قیمت‌های جایگزینی به‌طور

چشمگیری روند صعودی داشته باشند، هر دو سه سال یکبار کلیه داراییهای ثابت مورد تجدید ارزیابی قرار گیرند و استهلاک احتسابی از آن پس براساس ارزشهای جدید باشد. بدیهی است تفاوت به دست آمده در نتیجه هر تجدید ارزیابی، در مقابل تحت عنوان اندوخته تجدید ارزیابی جزء حقوق صاحبان سهام منظور می‌شود ولی تا زمان تحقق غیرقابل تقسیم خواهد بود.

بدیهی است در همه سیستمهای مالیاتی جهان، نرخهای جداگانه‌ای نیز در خصوص استهلاک قابل قبول از لحاظ مالیاتی به تصویب می‌رسد که منطبقاً به لحاظ در نظر گرفتن بدترین شرایط، و همچنین به منظور تشویق سرمایه‌گذاری و بهینه‌سازی داراییهای ثابت، غالباً نرخهای ارفاقی می‌باشند. مثلاً ماشینی که در عمل ممکن است بیست سال عمر مفید داشته باشد تحت مقررات مالیاتی ظرف مدت ۵ سال یا ۱۰ سال قابل استهلاک می‌باشد. در نتیجه سهمی از مالیاتی که حقاً به دوره‌های جاری تعلق می‌گیرد عملاً به سنوات آتی انتقال می‌یابد (به دلیل کسر استهلاک بیشتر در سال جاری)، که در تهیه صورتهای مالی درست و منصفانه باید در نظر گرفته شود. به بیان دیگر، چون به علت تفاوت بین نرخهای استهلاک مصوب مالیاتی و نرخهای استهلاک واقعی، مبلغ کل استهلاک منظور شده در حسابهای قانونی شرکت کمتر و یا بیشتر از مبلغ قابل کسر برای تعیین سود مشمول مالیات خواهد بود، برای آنکه صورتهای مالی نشان‌دهنده تصویر درست و منصفانه‌ای از این وضعیت باشد، لازم است رقم تفاوت مالیات محاسبه گردیده و تحت عنوان مالیاتهای معوق در حسابها ثبت گردد. معمولاً در سالهای نخستین استفاده از داراییهای ثابت که نرخهای استهلاک مصوب مالیاتی بالاتر از نرخهای استهلاک واقعی هستند، حساب مذکور مانده بدهکار خواهد داشت و در سالهای آخرین که استهلاک واقعی رقم بالاتری می‌باشد تفاوت مالیات احتسابی معکوس حالت اول بوده و مانده بدهکار متدرجاً

مستهلك می‌گردد.

اما در کشور ما، درک غلط از مفاد قانون مالیاتهای مستقیم باعث شده است که نرخهای استهلاک مقرر شده در قانون و آئین‌نامه‌های اجرایی آن، نرخهای صحیح استهلاک تلقی شده و برای همه شرکتها (صرف‌نظر از شرایط خاص هر یک) به‌طور یکنواخت به کار گرفته شوند. این برداشت غلط و بدعتی که در نتیجه آن ایجاد شده و استمرار یسافته است، باعث گردیده که حسابهای شرکتها واقعاً تصویر درست و منصفانه‌ای را از این لحاظ به دست ندهند. به بیان دیگر اولاً استهلاک منظور شده در حسابها صحیح و واقعی نیست و ثانیاً آثار مالی و مالیاتی ناشی از کاربرد نرخهای استهلاک مصوب مالیاتی در نظر گرفته نمی‌شود. از طرف دیگر موضوع تجدید ارزیابی داراییهای ثابت به‌نحو مقتضی در قانون پیش‌بینی نشده است، به‌طوری که اگر یک شرکت عادی طبق اصول حسابداری پذیرفته شده و بین‌المللی اقدام به این عمل کاملاً به مورد و بجا بکند، تحت مقررات فعلی قانون می‌بایست نسبت به افزایش دفتری حاصل از تجدید ارزیابی، مالیات پرداخت کند! آنهم بر مبنای سود تقسیم نشده که با بی‌عدالتی مندرج در قسمت دوم این نوشتار مورد بحث قرار گرفت.

درست است که نرخهای استهلاک که در قانون مالیاتها منظور می‌شود خود به‌عنوان عامل مهمی در تعیین نرخهای استهلاک واقعی باید مورد توجه قرار گیرد، ولی همان‌طور که در بالا بیان گردید استهلاک واقعی باید تابعی از واقعیات هر مورد، از قبیل عمر مفید، کیفیت سرویس، میزان استفاده، مشخصات فنی، ارزش اسقاطی دارایی و نظایر آن باشد. به‌دست دادن تصویری درست و منصفانه یا درست و روشن در گرو بذل توجه به واقعیات زندگی و عملکرد مالی است، نه آنچه از روی بدفهمی مقررات قانونی باعث بدعت غلط شده باشد.