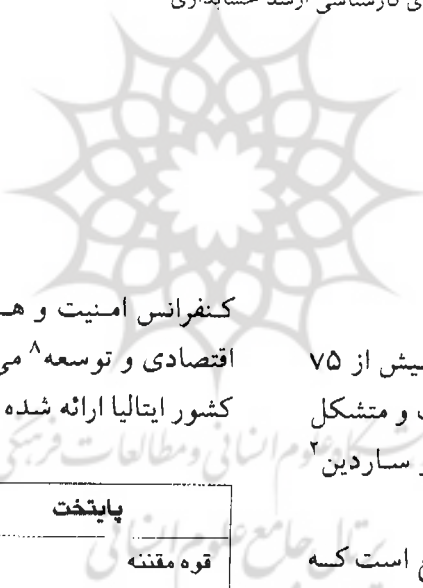


نظام حسابداری و گزارشگری مالی کشور ایتالیا

دکتر محسن خوش‌طینت
 عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی
 ناهید محمدی
 دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری



کنفرانس امنیت و همکاری در اروپا، سازمان همکاری اقتصادی و توسعه^۸ می‌باشد. که در زیر، اطلاعات عمومی کشور ایتالیا ارائه شده است:

تاریخ ایتالیا
 کشور ایتالیا در جنوب اروپا واقع شده و بیش از ۷۵ درصد آن را کوه، تپه و ارتفاعات در بر گرفته است و متشکل از شبه‌جزیره ایتالیا و دو جزیره سیسیل^۱ و ساردین^۲ می‌باشد.

پایتخت	رم
قوه مقننه	مرکز از مجلس نمایندگان و مجلس سنا
مجلس نمایندگان	۶۲۰ نفر
مجلس سنا	۲۱۵ نفر
روز وحدت ایتالیا	۱۷ مارس ۱۸۶۱
نوع حکومت	جمهوری
بزرگ‌ترین شهر	رم
تولید ناخالص داخلی ^۹ کل	۱۶۳۵ هزار میلیارد دلار
تولید ناخالص داخلی سرانه	۲۸۳۰۰ دلار
واحد پول	یورو

کل مساحت آن ۳۰۱/۲۳۰ کیلومتر مربع است که ۲۹۴/۰۲۹ کیلومتر مربع از آن را خشکی و بقیه را آب پوشانده است. زبان رسمی این کشور، ایتالیایی است اما زبان آلمانی نیز در بخش‌هایی از ایالت بولزان^۳ به دلیل هم‌مرز بودن با اتریش و آلمان و نیز زبان فرانسوی در شمال غربی به دلیل هم‌مرز بودن با فرانسه رواج دارد، زبان اسلونیایی نیز در شهر تریست^۴ رواج دارد که در مجاورت اسلونی واقع شده است. طبق آمار منتشر شده در ژوئیه ۲۰۰۵، جمعیت این کشور، ۵۸،۱۰۳،۳۳۰ نفر و نرخ رشد جمعیت ۰/۰۷ درصد بوده است.

ایتالیا عضو اتحادیه اروپا^۵، سازمان ملل متحد^۶، پیمان آتلانتیک شمالی^۷، اتحادیه اروپای غربی، گروه هفت،

گردشگری در ایتالیا

ایتالیا دارای تاریخی غنی از تماس‌ها و تبادلاتی می‌باشد که بر مردم، اقتصاد و فرهنگ آن تاثیر گذاشته است. براساس تحقیقات انجام شده توسط یونسکو، بیش از نیمی از میراث فرهنگی جهان در کشور ایتالیا واقع شده است. نشانه‌های باقی‌مانده از گذشته، آثار هنری و تنوع فوق‌العاده طبیعت در شبه جزیره ایتالیا، نزدیکی ایتالیا به کشورهای صنعتی مرکز و شمال غرب اروپا، وجود وسایل ارتباطی سریع و اقتصادی با دیگر قاره‌ها و سطح عالی امکانات پذیرش جهانگردان (که کمتر کشوری از آن برخوردار است) از جمله عوامل جذب جهانگرد به این کشور می‌باشد، در نتیجه، امروزه یکی از پرجاذبه‌ترین کشورهای جهان به‌شمار می‌آید. ایتالیا به‌خاطر تنوع منطقه‌ای، تبدیل به یکی از اصلی‌ترین قطب‌های جهانگردی بین‌المللی شده است. هر ساله به‌طور میانگین حدود بیست میلیون گردشگر خارجی از این کشور بازدید می‌کنند و این رقم به‌طور عادی علاوه بر میلیون‌ها ایتالیایی می‌باشد که کشور خود را برای گذراندن تعطیلات انتخاب می‌کنند. در عمل، جهانگردی یکی از مهم‌ترین منابع اقتصادی ایتالیا به‌شمار می‌رود که حدود ۵/۵ درصد از تولید ناخالص داخلی کشور را به خود اختصاص داده است.

اقتصاد ایتالیا

اقتصاد ایتالیا تغییرات عمده‌ای را از پایان جنگ جهانی دوم داشته و در واقع از اقتصاد مبتنی بر کشاورزی به سمت اقتصاد صنعتی تغییر جهت داده است. ایتالیا منابع طبیعی کمی دارد و عمده زمین‌های ایتالیا، شرایط مساعدی برای کشاورزی ندارند و به دلیل همین شرایط نامساعد طبیعی است که محصولات کشاورزی مورد نیاز ایتالیا عمدتاً از طریق واردات تامین می‌شود و البته از حیث ذخایر آهن، نفت و زغال سنگ نیز شرایط مناسب صادراتی را ندارد. محصولات عمده کشاورزی ایتالیا غلات، سبزیجات، انگور و زیتون است، اما محصولات کشاورزی در زمره صادرات ایتالیا نمی‌گنجد و اقلام صادراتی ایتالیا عمدتاً پنیر و فرآورده‌های دامی است.

ایتالیا در رده‌بندی براساس تولید ناخالص داخلی در سال ۲۰۰۶، به عنوان هفتمین اقتصاد بزرگ جهان بعد از شش کشور ایالت متحده، ژاپن، آلمان، چین، انگلستان و فرانسه

به‌شمار می‌آید.

این کشور، اکثر مواد اولیه مورد نیاز برای صنعت و بیشتر از ۷۵ درصد انرژی مورد نیاز برای کارهای صنعتی خود را از طریق واردات تامین می‌کند. در طی ۱۰ سال گذشته، ایتالیا رویه‌های مالی سختی را به‌منظور رسیدن به الزامات اتحاد پولی و اقتصاد، در پیش گرفته که مزایایی را از قبیل پایین آمدن نرخ تورم و بهره به همراه داشته است. عملکرد اقتصادی ایتالیا نسبت به سایر شرکای آن در اتحادیه اروپا به کسندی پیش می‌رود و اخیراً دولت برخی اصلاحات کوتاه‌مدت را به‌منظور بهبود رقابت و رشد بلندمدت وضع کرده است، هر چند که روند رشد اقتصادی به کندی پیش می‌رود اما این وضعیت، توسط اقتصاددانان مطلوب تلقی می‌شود. از جمله این برنامه‌ها، می‌توان به کاهش نرخ مالیاتی و گذر از تحمل هزینه‌های دستمزد کارگری و سیستم‌های گران‌بازنشستگی، اشاره کرد که این مهم با کاهش مخالفت‌های اتحادیه کارگران در اروپا محقق شده است. البته ساختار اقتصادی ایتالیا با به‌کارگیری فناوری بیشتر نسبت به بالا بودن هزینه دستمزد واکنش نشان داده و در راستای کاهش آن قدم‌های موثری برداشته شده است. در ایتالیا تعداد شرکت‌های چند ملیتی در مقایسه با کشورهای با اقتصاد مشابه کمتر است و در عوض بخش عمده بنگاه‌های اقتصادی در ایتالیا را شرکت‌هایی با اندازه‌های کوچک و متوسط تشکیل می‌دهند. در این کشور تمرکز صنایع نظیر نساجی، اتومبیل‌سازی ماشین‌آلات مهندسی و صنایع سنگین در شمال کشور (که ۵۰ درصد نیروی کار ایتالیا را به خود جذب کرده است) باعث ایجاد شکاف اقتصادی و اجتماعی بین شمال و جنوب کشور، شده است.

حسابداری

قدیمی‌ترین مبانی حسابداری ایتالیایی در سال ۱۴۹۴، توسط لوکا پاچولی نوشته شده است و با مقایسه مفاهیم حسابداری مطرح شده توسط وی و مفاهیم حسابداری رایج امروزی در می‌یابیم که هنوز هم از آن مفاهیم استفاده می‌شود. برای نمونه، مفاهیمی نظیر دفتر روزنامه، دفترکل و دفتر روزنامه نقدی از زمان پاچولی وجود داشته است. حسابداری در ایتالیا تحت تاثیر مطالعات دانشگاهی و قوانین و مقررات مدون موجود در این کشور می‌باشد. در گذشته،

حسابداری، آیین رفتار حرفه‌ای و صدور گواهی‌نامه‌های حرفه‌ای را برعهده دارند.

کمیسیون بورس اوراق بهادار، نیز نهاد دیگری در فرایند تدوین استاندارد می‌باشد و در حقیقت، این کمیسیون، نهاد ناظر بر فعالیت‌های بازار سرمایه است. کمیسیون مزبور متشکل از یک مدیر و ۴ عضو، عهده‌دار تدوین استانداردهای حسابرسی است. در قوانین و مقررات ایتالیا بیان شده که در هر جا، اصول و استانداردهای خاصی وضع نشده باشد ملاک عمل استانداردهای بین‌المللی حسابداری^{۱۱} می‌باشد.

اهداف، مفاهیم و اصول عمومی

اهداف گزارشگری مالی

طبق بند شماره ۲۴۲۳ قانون سیویل هدف اصلی صورت‌های مالی، ارائه تصویری منصفانه از وضعیت مالی و نتایج عملیات است و ارائه هرگونه اطلاعات اضافی نسبت به سطح افشای اجباری به منظور دسترسی به این هدف بلامانع می‌باشد.

استفاده‌کنندگان اصلی صورت‌های مالی

قانون حسابداری برای تهیه صورت‌های مالی نیازهای تمام استفاده‌کنندگان را پوشش نمی‌دهد، در بخش قوانین و مقررات حسابداری بیان شده است که صورت‌های مالی برای تامین نیازهای سهامداران و اعتباردهندگان و نیز تا حدودی برای تامین نیازهای سایر گروه‌های استفاده‌کننده خارجی و ارزیابی عملکرد مدیران تهیه می‌شود.

مفاهیم و اصول عمومی

در بیانیه مصوب سال ۱۹۹۴ اصول حسابداری به شرح زیر بیان شده است:

اصل تداوم فعالیت، اصل مبنای تعهدی، اصل محافظه‌کاری، اصل ثبات رویه، اصل بهای تمام شده، اصل قابلیت مقایسه، اصل افشا و اصل واحد اندازه‌گیری.

اندازه‌های حسابداری

دارایی‌های ثابت مشهود

در بند ۲۲۴ قانون جدید سیویل، دارایی‌های ثابت مشهود به شرح زیر تقسیم‌بندی شده است:

زمین و ساختمان، ماشین‌آلات، ابزارآلات، تجهیزات و اثاثه،

تهیه صورت‌های مالی تا حد زیادی تحت تاثیر نظرات شخصی مدیران بوده است. مثلاً در گذشته حداقل کردن هزینه مالیات و انباشت اندوخته‌های مخفی به دوره‌های آتی بسیار رایج بوده است. اما توسعه صنعتی بعد از جنگ جهانی دوم، ارائه و تهیه صورت‌های مالی را از صورت‌های مالی دلخواه به سمت تهیه صورت‌های مالی منصفانه سوق داده است و فشارها و الزامات تهیه این نوع صورت‌های مالی، سبب شد تا قانون سیویل^{۱۰} (که پیرامون موضوعات حسابداری از زمان پاچولی گردآوری و در سال ۱۹۷۴ مدون شده بود) اصلاح و در سال ۱۹۹۱ با پذیرش از طرف اتحادیه اروپا مورد استفاده قرار گیرد. حکم قانونی شماره ۱۲۷ مصوب آوریل ۱۹۹۱ با پذیرش منشور شماره ۴ و ۷ اتحادیه اروپا توانست قانون سیویل را کامل کند و حسابداری برای همه موسسات تک مالکی و گروهی به استثنای بانک‌ها و موسسات مالی لازم‌الاجرا شود. قانون اصلاح شده، قانون جدید سیویل نامیده شد. پس از مدتی به موجب حکم قانونی شماره ۸۷/۱۲۷ مصوب ۲۷ ژانویه ۱۹۹۲ مقررات برای بانک‌ها و موسسات اعتباری توسط بانک مرکزی ایتالیا تصویب شد. علاوه بر اصلاح قانون سیویل در زمینه حسابداری، تعداد دیگری قوانین و مقررات حسابداری منتشر شده است، ولی منبع و منشأ قوانین و مقررات حسابداری همان قانون سیویل می‌باشد. در سال ۱۹۹۴ نیز یک بند اصلاحی بر قانون سیویل افزوده شد که اصول حسابداری مورد استفاده را کامل تر کرد.

مرجع تدوین استانداردهای حسابداری در ایتالیا

قوانین، مقررات و استانداردهای حسابداری و حسابرسی در ایتالیا تحت تاثیر الزامات کمیسیون حرفه‌ای حسابداری و کمیسیون بورس اوراق بهادار می‌باشد. تا قبل از سال ۱۹۷۷ تنها مرجع تدوین قوانین و اصول حسابداری، قانون سیویل بود. این قانون طیف وسیعی از نظرات مدیران را در برمی‌گرفت. اما با الزامات کمیسیون بورس اوراق بهادار در خصوص حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌ها، کمیسیون حرفه‌ای حسابداری در ژانویه ۱۹۷۷ اقدام به تاسیس دو انجمن حسابداران رسمی و فارغ‌التحصیلان حسابداران رسمی کرد. اعضای هر یک از این انجمن‌ها ۲۰ نفر بود و به‌طور مشترک مسئولیت تدوین استانداردهای

سرمایه‌ای قلمداد می‌شود که حداقل یکی از شرایط زیر را داشته باشد:

- ۱- اختیار خرید دارایی مورد اجاره با مبلغی به مستاجر داده شده باشد که از ارزش مورد انتظار دارایی مورد اجاره در پایان قرارداد کمتر نباشد.
 - ۲- مدت قرارداد اجاره و استفاده از دارایی اجاره‌ای مورد نظر برای عمر مفید دارایی باشد.
 - ۳- حداقل پرداخت‌های اجاره بابت قرارداد برابر ارزش روز دارایی در زمان انقضای قرارداد باشد.
- قرارداد اجاره‌ای، اجاره عملیاتی تلقی می‌گردد که هیچ یک از شرایط پیشگفته را نداشته باشد.

ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول

ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول براساس قوانین ایتالیا مجاز است و این مبلغ ۵٪ تا ۵ درصد مانده حساب‌های دریافتی را تشکیل می‌دهد.

روش‌های ارزشگذاری سرمایه‌گذاری‌ها

برای سرمایه‌گذاری‌هایی که بر آنها نفوذ و کنترل موثر وجود ندارد روش بهای تمام شده و برای سرمایه‌گذاری‌هایی که نفوذ و کنترل موثر بر آنها وجود دارد یکی از روش‌های بهای تمام شده و یا ارزش ویژه به کار می‌رود. در صورت داشتن کنترل برواحد تجاری روش بهای تمام شده و ارزش ویژه مجاز است، ضمن اینکه باید در این حالت صورت‌های مالی تلفیقی نیز تهیه شود.

ترکیب تجاری

ترکیب تجاری تنها براساس روش خرید مجاز بوده و سرقتی در دوره‌ای مستهلک می‌شود که از ۱۰ سال تجاوز نکند.

دارایی‌های ثابت نامشهود

این طبقه از دارایی‌ها شامل اقلام زیر است:

هزینه‌های تحقیق و توسعه

حق اختراع

حق امتیاز، علائم تجاری

سرقفلی

دارایی‌های نامشهود و در دست آماده‌سازی

سایر اموال و دارایی‌های مشهود در دست اجرا.

دارایی‌های مشهود باید براساس قیمت خرید ارزیابی شوند یعنی بهای آنها شامل بهای خرید و هزینه‌های آماده‌سازی، نصب و موارد مستقیم دیگر می‌باشند، ارزش دارایی‌های تولید شده براساس بهای تولید آنها محاسبه می‌شود. استهلاك دارایی‌های ثابت مشهود معمولاً به روش خط مستقیم و با اعمال نرخ‌هایی محاسبه می‌شود که طبق قانون مالیات‌ها الزامی شده است. روش‌های استهلاك، نرخ‌های اعمال شده و نیز هر اصلاحی در مورد دارایی‌ها و هزینه‌های استهلاك، باید در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی توضیح داده شود.

زیان کاهش ارزش دارایی‌ها

چنانچه تغییرات غیرمترقبه‌ای منجر به کاهش ارزش دارایی‌ها بیش از مبلغ استهلاك سالانه شود، باید مبلغ کاهش ارزش را لحاظ کرده و سپس این مسئله را در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی توضیح داد. بنابراین خالص ارزشی که باید در ترازنامه منعکس شود برابر با بهای تمام شده یا بهای خرید پس از کسر مبلغ کاهش ارزش و مبلغی می‌باشد که بابت استهلاك در نظر گرفته شده است.

دارایی‌های اهدایی

دارایی‌های اهدایی به واحد تجاری باید براساس ارزش بازار دارایی ثبت شود.

هزینه تامین مالی

هزینه‌های تامین مالی ممکن است با تشخیص مدیریت سرمایه‌ای تلقی شود یعنی بررسی شرایط برای سرمایه‌ای کردن برعهده مدیر می‌باشد.

موجودی‌ها

ارزیابی موجودی‌ها براساس قاعده اقل بهای تمام شده یا ارزش بازار انجام می‌شود. برای محاسبه بهای تمام شده موجودی‌ها از روش‌های زیر می‌توان استفاده کرد:

۱- میانگین موزون

۲- اولین صادره از اولین وارده (FIFO)

۳- اولین صادره از آخرین وارده (LIFO)

۵۸ قرارداد‌های اجاره

هر قرارداد اجاره‌ای معمولاً وقتی به عنوان اجاره

سایر دارایی‌های نامشهود

استهلاک دارایی‌های نامشهود باید در طول عمر مفید آنها محاسبه شود، البته همیشه کار راحتی نیست تا عمر مفید دارایی‌های مورد نظر را تعیین کرد و به همین منظور در ماده ۶۸ برای دارایی‌های ثابت نامشهود مقرراتی به این شرح تدوین شده است:

● برای حق اختراع و فرمول‌های تجاری باید در هر سال مالی، مبلغی به عنوان هزینه استهلاک محاسبه شود و در هر سال مالی نباید بیشتر از یک سوم مبلغ کل دارایی به هزینه استهلاک تبدیل شود.

● محاسبه استهلاک حق امتیازها و حقوق خریداری شده برای موارد مختلف در طی مدتی صورت می‌گیرد که طبق قرارداد مقرر شده است.

● سرقفلی و علائم تجاری در دوره‌ای کمتر از ۱۰ سال مالی مستهلک می‌شود.

● در ماده ۷۴ قانون سیویل اجازه داده شده است که هزینه‌های تحقیق و توسعه در زمان تحقق، هزینه و یا در موارد استثنایی در طول سال‌های مالی با نرخ‌های یکسانی مستهلک شوند.

در مورد ارزش دارایی نامشهود با کاهش ارزش دائمی؛ باید در سال وقوع، کاهش ارزش را شناسایی کرد. بخش حقوق صاحبان سهام این بخش شامل اقلام زیر می‌باشد:

● سرمایه: براساس ارزش اسمی می‌باشد و هرگونه تعهد صاحبان سهام به عنوان دارایی در ترازنامه منعکس می‌شود.

● اندوخته صرف سهام: در شرایط استثنایی قابل توزیع بین سهامداران است و در صورت توزیع، از مالیات معاف می‌باشد.

● اندوخته تجدید ارزیابی: این اندوخته در صورت توزیع بین سهامداران از مالیات معاف می‌باشد.

● اندوخته قانونی: همه ساله ۵ درصد از سود خالص بدین منظور کنار گذاشته می‌شود تا به یک پنجم سرمایه تعهد شده برسد.

● سود و زیان انباشته

● سود و زیان سال جاری

گزارشگری مالی

روابط بین گزارشگری مالی و حسابداری مالیاتی

قوانین مالیاتی در تهیه صورت‌های مالی، کمتر تاثیر می‌گذارد. در ایتالیا البته همه تفاوت‌های بین نحوه عمل مالیاتی و حسابداری می‌تواند در ضمیمه تطبیقی در گزارش مالیاتی ارائه شود.

تهیه و ارائه صورت‌های مالی

تمام شرکت‌های فعال در ایتالیا ملزم به ارائه صورت‌های مالی سالانه هستند اما همه آنها ملزم به انتشار صورت‌های مالی حسابرسی شده نمی‌باشند. برخی الزامات خاص به شرح زیر توسط قانون سیویل برای شرکت‌های با مسئولیت محدود و شرکت‌های سهامی بیان شده است:

۱- رعایت اصول حسابداری

۲- تنظیم ترازنامه و حساب سود و زیان

۳- تطبیق درآمدها و هزینه‌ها

۴- محتوای اقلام ترازنامه

۵- محتوای اقلام حساب سود و زیان

۶- محتوای یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی

۷- محتوای گزارش مدیران

۸- گزارش حسابرسان قانونی

۹- تهیه و ارائه صورت‌های مالی

کلیه شرکت‌های در سال اول فعالیت یا شرکت‌های دارای دو شرط از سه شرط زیر می‌توانند صورت‌های مالی خود را به صورت خلاصه تهیه کنند:

(۱) کل دارایی‌ها کمتر از ۴۷۰۰ میلیون لیر ایتالیا باشد.

(۲) کل درآمدها کمتر از ۹۵۰۰ میلیون لیر ایتالیا باشد.

(۳) متوسط تعداد کارکنان در طول سال بیشتر از ۵۰ نفر نباشد.

الزامات صورت‌های مالی

صورت‌های مالی شامل ترازنامه، صورت سود و زیان و یادداشت‌های همراه می‌باشد که توسط قانون سیویل الزامی شده است. طبق بندهای شماره ۲۴۲۴ و ۲۴۲۵ حکم شماره ۱۲۷ قانون سیویل مصوب ۱۹۹۱، شکل‌های خاصی برای ترازنامه و صورت سود و زیان تعریف شده است که البته برای برخی موسسات مثل موسسات مالی و موسسات بیمه، شکل‌های دیگری از صورت‌های مالی الزامی می‌باشد. طبق بند شماره ۲۴۳۵ قانون مذکور، واحدهای کوچک از رعایت موارد پیشگفته مستثنی می‌باشند و در صورت‌های مالی و

یادداشت‌های خود اطلاعات کمتری را نسبت به سایر موسسات ارائه می‌کنند، طبق این قانون، موسسه‌ای کوچک محسوب می‌شود که برای ۲ سال متوالی برارقام زیر فزونی نداشته باشند:

(۱) کل دارایی‌ها ۴۷۰۰ میلیون لیر ایتالیا

(۲) فروش کالاها و خدمات ۹۵۰۰ میلیون لیر ایتالیا

نکته درخور توجه این است که برای شرکت در حال فعالیت، شکل تهیه صورت‌های مالی الزامی است و برای موسسات در حال تسویه، نه تنها اصول ارزیابی بلکه شکل صورت‌های مالی نیز تغییر می‌کند.

تکمیل و انتشار صورت‌های مالی

تکمیل و انتشار صورت‌های مالی تنها برای شرکت‌های با مسئولیت محدود و سهامی الزامی است. این مسئله توسط قانون شماره ۲۴۳۵ سیویل الزامی شده است. در فاصله حداکثر ۳۰ روز از تاریخ تصویب صورت‌های مالی در جلسه‌ای با حضور سهامداران، کمی صورت‌های مالی همراه گزارش مدیران و گزارش هیئت حساب‌برسان قانونی و خلاصه مذاکرات سهامداران در جلسه، باید توسط مدیریت تهیه، تکمیل و به عموم ارائه شود. سپس این گزارش تقدیم اتاق بازرگانی شده و در مجله رسمی که شرکت اعلامیه‌ها و صورت‌های مالی خود را ارائه می‌نماید، منتشر می‌گردد. صورت‌های مالی براساس لیر ایتالیا و براساس یورو ارائه می‌گردد و نکته حائز اهمیت این است که صورت‌های مالی می‌توانند براساس هر واحد مبادله دیگری علاوه بر این دو واحد در تاریخ ترازنامه ارائه شوند، مشروط بر اینکه نرخ‌های برابری آن واحدهای پولی در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشا شود.

یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی

براساس حکم ۱۲۷، یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی باید مکمل اطلاعات خاص هر قلم مندرج در گزارش‌های سالانه باشد و راجع به موارد زیر نیز، باید افشای مناسب صورت گیرد.

- افشای هرگونه انحراف از قوانین و بیان دلیل انحراف. همچنین توضیح روش به کار گرفته شده و افشای اثر آن روش بر دارایی‌ها، بدهی‌ها و نتایج عملیات سال مالی.
- افشای تغییر در روش ارزشیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها.

● افشای تغییر در روش محاسبه استهلاک.

● معاملات فسیما بین بسا واحدهای فرعی و هم چنین واحدهای تحت کنترل آنها.

● رویدادهای مهم بعد از تاریخ ترازنامه.

● گزارشگری قسمت‌های خاص از واحد تجاری، هزینه‌ها و درآمدها و سرمایه‌گذاری‌های هر بخش.

گزارش مدیریت

گزارش مدیریت توسط مدیریت شرکت تهیه و مسئولیت آن برعهده مدیرعامل می‌باشد. هدف از تهیه این گزارش، شرح موقعیت و نتایج عملیات شرکت و هم چنین توضیح اهداف واحد اقتصادی است. در مورد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار گزارش مدیریت باید براساس الزامات کمیسیون بورس اوراق بهادار باشد. مدیر شرکت باید در گزارش پیشگفته، مطالبی را پیرامون موضوعات زیر ارائه دهد:

- توسعه احتمالی و آتی شرکت
- فعالیت‌های تحقیق و توسعه
- جزییات تحصیل سهام خود شرکت

حسابرسی در ایتالیا

حسابرسی اولیه تعریف شده در قانون قدیم، با حکم شماره ۸۴/۲۵۳۰ اتحادیه اروپا تغییر کرده است. قبلاً فقط به موسسات حسابداری اجازه داده شده بود تا کار حسابرسی را انجام دهند و تنها حسابرسی اجباری برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار الزامی بود. اما در قانون اصلاحی بعد از آن، قوانین جدیدی برای حسابرسی شرکت‌هایی مقرر گردید که حسابرسی در مورد آنها اجباری بود و این قوانین از ۱ جولای ۱۹۹۸ لازم الاجرا شد.

در قانون مذکور، عناوین موسساتی را نام برده که باید حسابرسی اجباری در مورد آنها صورت گیرد و قید تنها شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و نیز شرط این‌که فقط موسسات حسابداری باید حفره حسابرسی را انجام دهند حذف شده است.

شرایط انجام حسابرسی

حسابرسی اجباری به وسیله موسسات حسابرسی یا

نام بورس	سال تاسیس	نام بورس	سال تاسیس
میلان ^{۱۲}	سال ۱۸۰۸	ناپل ^{۱۶}	سال ۱۸۱۲
وینز ^{۱۳}	سال ۱۶۰۰	پالرمو ^{۱۷}	سال ۱۸۷۶
رم ^{۱۴}	سال ۱۸۱۲	تورین ^{۱۸}	سال ۱۸۵۰
ژنوا ^{۱۵}	سال ۱۸۵۵	بولونا ^{۱۹}	سال ۱۸۶۱
تریست	سال ۱۷۵۵	فلورنس ^{۲۰}	سال ۱۸۹۵

مقررات مبادله سهام

تا اواخر سال ۱۹۸۰ مقررات مبادله سهام عمدتاً مبتنی بر دو قانون زیر بوده است:

● قانون شماره ۲۷۲ مصوب ۲۰ مارس ۱۹۱۳، جنبه‌های عمده و اصلی معاملات را تعریف کرده است. این قانون توسط دولت تصویب شده بود و آنها قادر به مداخله در بازار سرمایه بودند.

● قانون شماره ۲۱۶، مصوب ۷ ژوئن ۱۹۷۴ و اصلاحات بعدی آن که توسط کمیسیون ملی شرکت‌ها و کمیسیون بورس اوراق بهادار^{۲۱} تصویب شده است، این کمیسیون‌ها شامل مقرراتی در مورد بازارها و نیز مقرراتی در مورد سهامداران می‌باشد.

از ژانویه ۱۹۹۱ با رد کردن قوانین و مقررات موجود اصلاحات اساسی جدیدی در همه سیستم‌ها صورت گرفت و از عمده‌ترین دلایل تغییر ساختار، این بود که می‌خواستند ساختار مبادلات بازار سهام ایتالیا را در ردیف مهم‌ترین بازار مبادلات سهام بین‌المللی قرار دهند. هدف عمده قانون مزبور که در ژانویه ۱۹۹۱ تصویب و از سال ۱۹۹۲ به اجرا درآمد تعریف واسطه‌های مالی فعال در بازارهای مالی بوده و می‌خواستند تا واسطه‌های مالی را محدود به اشخاص خاصی کنند. پیش از این قانون، افرادی که مجاز به مبادله اوراق بهادار بودند دو گروه دلان سهام و کمیسیون دلان^{۲۲} بودند. متعاقب اصلاحات اخیر، تنها شرکت‌های تامین سرمایه مجاز به فعالیت‌های واسطه‌گری هستند و البته استثناهایی را در بازارهای اوراق بهادار برای بانک‌ها نیز قائل شده‌اند. شرکت‌های تامین سرمایه باید بر معاملات اوراق بهادار تمرکز داشته باشند. مراجع نظارت بر فعالیت‌های شرکت تامین سرمایه شامل: کمیسیون ملی شرکت‌ها، کمیسیون اوراق بهادار و بانک مرکزی ایتالیا هستند. در مورد

سایر موسساتی صورت می‌گیرد که توسط کمیسیون بورس اوراق بهادار به عنوان موسسات مجاز شناخته شده‌اند. همه موسسات بزرگ حسابرسی در ایتالیا نمایندگی دارند و کار حسابرسی، مخصوصاً حسابرسی شرکت‌های فرعی و شرکت‌های مادر خارجی بر عهده آنان است.

شرکت‌های کوچک، تضامنی و تک مالکی ملزم به حسابرسی اجباری نیستند، ولی برای شرکت‌های سهامی، حسابرسی اجباری الزامی می‌باشد. حرفه حسابرسی در ایتالیا توسط حکم شماره ۸۸/۹۲ منظم و قانونمند شده است. امروزه داوطلبان حرفه حسابرسی باید مدرک دانشگاهی و سه سال تجربه کار عملی داشته باشند.

شغل و استقلال حسابرسی کارکنان

حسابرسان برای دوره سه ساله انتخاب می‌شوند، البته در صورت عدم تعهد در انجام وظایف، می‌توانند قبل از اتمام دوره معین از کار برکنار شوند، انتخاب آنها برای دو دوره دیگر نیز بلامانع است. حسابرسان نمی‌توانند مشاور تجاری، مالی و یا مشاور مالیاتی برای مشتریان خود باشند در نتیجه بسیاری از موسسات حسابرسی برای اینکه خدماتی را به مشتریان خود بدهند با موسسات مشاوره همکاری می‌کنند.

استانداردهای حسابرسی

حسابرسی اجباری براساس استانداردهای حسابرسی ایتالیا اجرا می‌شود که به وسیله کمیسیون حرفه‌ای منتشر شده است.

بازار سرمایه و مبادلات سهام در ایتالیا

مبادله سهام در ایتالیا مبتنی بر قوانین و مقررات حاکم می‌باشد. در حال حاضر، ۱۰ بورس اوراق بهادار در شهرهای مختلف ایتالیا به شرح زیر وجود دارد که در سال‌های مختلف تاسیس شده‌اند (آمار سال ۲۰۰۰):

بخش اعظم معامله سهام در بورس میلان صورت می‌گیرد که ۹۵ درصد حجم معاملات را در بردارد و در سایر شهرها به دلیل نداشتن شرکت‌های بزرگ و فعال در بورس اوراق بهادار، میزان معاملات بسیار ناچیز است.

بی‌نوشت‌ها

- 1- Sicily
 - 2- Sardinia
 - 3- Bolzano
 - 4- Trieste
 - 5- European Union(EU)
 - 6- United Nations Organization(UN)
 - 7- North Atlantic Treaty Organization(NATO)
 - 8- Organization for Economic coronation & development(OECD)
 - 9- Gross domestic product(GDP)
 - 10- Civil
 - 11- International Accounting Standards(IAS)
 - 12- Milan
 - 13- Venezia
 - 14- Rome
 - 15- Genoa
 - 16- Naples
 - 17- Palermo
 - 18- Trine
 - 19- Bologna
 - 20- Florence
 - 21- Stock Exchange Commission(CONSCOB)
 - 22- Floor Broker & Commission Brokers
- 1- <http://fa.wikipedia.org/wik>
- 2- Tanslation Accounting, Edit by Dieter Ordelheide and KPMG
second Edition published 2001.
- 3- <http://papers.ssrn.com/so13/>
- 4- <http://www.italyaccountants.com/>
- 5- <http://links.jstor.org>
- 6- www.franzarlinghaus.de/Arlinghaus

نهادهای نام برده می‌توان گفت که کمیسیون ملی شرکت‌ها و کمیسیون اوراق بهادار شفافیت و صداقت اطلاعات و رعایت قوانین و مقررات را در مورد رویدادها تامین می‌کنند در حالی که کار بانک مرکزی ایتالیا، این است که ثبات و استحکام کمیسیون ملی شرکت‌ها و کمیسیون اوراق بهادار را تامین کند.

مراجع ناظر بر بورس اوراق بهادار ایتالیا

مراجع اعمال نظارت بر بورس اوراق بهادار، خزانه‌داری و کمیسیون ملی شرکت‌ها و کمیسیون اوراق بهادار می‌باشد. اگرچه عملکرد و نقش خزانه‌داری نسبت به گذشته، با ثبت و ایجاد کمیسیون ملی شرکت‌ها و کمیسیون اوراق بهادار کاهش یافته است ولی با این حال خزانه‌داری هنوز هم مرجع کاملاً مستقل است که دارای قدرت نظارت بر بازار اوراق بهادار می‌باشد و به نحو مناسبی اطلاعاتی را برای شرکت‌ها و سایر موسساتی تدوین می‌کند که در آن مشغول هستند. کمیسیون ملی شرکت‌ها و اوراق بهادار فعالیت‌های زیر را انجام می‌دهد:

- ۱- نظارت بر فعالیت‌های مبادله سهام.
- ۲- انتشار مقررات خاص راجع به عملیات مبادله سهام.
- ۳- اجازه ورود به فهرست اوراق بهادار منتشر شده.
- ۴- مقررات راجع به بازارها یا مبادله سهام، انواع قراردادها و روش‌های ارزیابی قیمت‌ها.

منابع و مآخذ

کمیسیون ملی شرکت‌ها و کمیسیون اوراق بهادار شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار را ملزم می‌کند تا:

- صورت‌های مالی خود و اگر واحد فرعی دارند صورت‌های مالی تلفیقی را ارائه کنند.
- صورت‌های مالی میان دوره‌ای را تهیه کنند.
- اسناد و مدارک خواسته شده طبق نظر آنها علاوه بر، آنچه را ارائه نمایند که قانون الزامی کرده است.



موسسه آموزشی و پژوهشی
اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران
شهرت ۱۳۸۳



دانشگاه مدیریت و حسابداری



انجمن حسابداران خبره ایران



دوره های جامع

حمل و نقل جاده ای بین المللی کالا (IRU) (10 دوره)

کنوانسیون تیر، حمل و نقل ترانزیت، حمل و نقل کالای خطرناک، شناسایی وسائط نقلیه، قانون تجارت، کنوانسیون CMR، مراحل تاسیس شرکت، بیمه در حمل و نقل، مالیاتهای صورتهای مالی بنگاهها، اینکوترمز و اعتبارات اسنادی

دوره جامع و فشرده بازاریابی

تکنیکهای بازاریابی، بازاریابی و بازاریابی، بازاریابی صنعتی و الکترونیکی، شیوه تقویت جایگاه بازار، مدیری قیمت، توزیع و...

دوره جامع مدیریت منابع انسانی (6 دوره)

اصول سازمان و مدیریت در منابع انسانی، مدیریت رفتار سازمانی، آشنایی با قانون کار و تامین اجتماعی، چگونگی بکارگیری قوانین و مقررات استخدامی، طبقه بندی مشاغل، SHRM

برای اولین بار در ایران

دوره جامع مسئولین دفاتر مدیران (7 دوره)

دیپلم تخصصی موسسه آموزشی و پژوهشی اتاق بازرگانی ایران و دانشگاه شهید بهشتی
معرفی دانشجویان ممتاز دوره جهت استخدام به سازمانها و ارگانهای دولتی

• مدیریت خرید خارجی، بیمه و حمل و نقل (1 و 2)	• استراتژیهای بازاریابی
• سیستمهای انبارداری و کدینگ کالا	• مدیریت ارتباطات، تبلیغات و فروش
• اصول سفارشات خارجی و اینکوترمز	• مدیریت بازاریابی داخلی و بین المللی
• مقررات حاکم بر اعتبارات اسنادی LC	• مدیریت صادرات، بازاریابی بین المللی
• مسائل حقوقی و اصول و فنون مذاکره	• تجارت الکترونیکی کاربردی
• کاربرد قوانین کار و تامین اجتماعی	• اصول مقررات صادرات و واردات
• مهندسی فروش	• قوانین امور گمرکی و ترخیص کالا

دوره های زبان انگلیسی عمومی و بازرگانی

• انگلیسی عمومی (2 levels) Starter	• انگلیسی عمومی بازرگانی پایه (2 levels)
• انگلیسی عمومی (5 levels) Elementary	• انگلیسی عمومی بازرگانی مقدماتی (4 levels)
• انگلیسی عمومی (4 levels) Pre- inter	• انگلیسی عمومی بازرگانی میانی (4 levels)
• انگلیسی عمومی (5 levels) Intermediate	• انگلیسی عمومی بازرگانی متوسط (4 levels)
• انگلیسی عمومی (6 levels) Upper- inter	• انگلیسی عمومی بازرگانی تکمیلی (4 levels)
مکاتبات بازرگانی پیشرفته	مکاتبات بازرگانی مقدماتی
TOEFL	IELTS

خیابان انقلاب - بعد از میدان فردوسی - خیابان شهید موسوی - شماره ۶۲

تلفن: ۵-۸۸۸۱۰۵۳۴ و ۸۸۸۱۴۰۴۰ شماره: ۸۸۸۲۸۷۸۷