

تجاری در آن رشته‌ها از نظر حجم سرمایه لازم از عهده ثروتمندترین سرمایه‌داران یا حتی گروهی از آنان نیز بر نمی‌آید. در این حالت تأسیس شرکت سهامی عام از نوع نهادینه (کرپراسیون) وسیله سازگارساختن سازماندهی مالی موسسه با حجم سرمایه و ساختار صنعتی آن گردید.

کرپراسیون به گفته جان مارشال که از قضات و حقوقدانان بلندپایه ایالات متحده در سده نوزدهم بود (موجودی است نامریی و ناملموس که تنها در پندار قانون هستی می‌یابد).

در تعریفی دیگر (کرپراسیون، فرد یا واحدی است که یاطبق منشور شاهانه، یا طبق مصوبه‌ای خاص، یا طبق قانون عام نهادینه می‌شود و دارای حقوق و امتیازات و تعهداتی جدا از افراد و اعضای تشکیل دهنده آن می‌شود).

تغییر اهمیت نسبی و مفهوم ترازنامه و صورت سود و زیان

در انگلستان و ایالات متحده الزام قانونی به ارائه گزارش مالی حسابرسی شده به صورت ترازنامه تا آغاز دهه ۱۹۳۰ سبب شد تا گزارش وضعیت مالی، برتری نمایانی بر گزارش مربوط به سوددهی داشته باشد و این خود به سبب اهمیت اطلاعات حسابداری از دیدگاه اعتباردهندگان در آن زمان بود.

با گسترش و رواج بازار معاملات مالی و مشارکت توده وسیعی از سرمایه‌گذاران در این بازار، نیاز به افشای کامل اطلاعات حسابداری به شکلی فهمیدنی، لازم آمد. آدام اسمیت در کتاب ثروت ملل خود سه شرط برای اعتبارمندی اشخاص برشمرده است:

۱- بضاعت یا سرمایه

۲- درست‌ی و امانت

۳- کاردانی و لیاقت

با گذشت زمان، نگرش نسبت به مجموعه دارایی‌ها به عنوان اموالی که وثیقه بازپرداخت حقوق بستانکاران است تغییر کرده و جای خود را به توان ایجاد درآمد و سود داد. بانمایان شدن اهمیت اطلاعات مربوط به توان سوددهی موسسه در گذار زمان، در گزارش‌های دوره به دوره و مقایسه‌ای، محتوا و بهم بستگی پنداشت‌های (واحد حسابداری)، (پیوستگی عملیات)، (عمر نامحدود موسسه) و (حسابداری تعهدی) که از مفروضات بنیادین حسابداری مالی‌اند، صراحت بیشتری یافت و بدین سان بنیان تئوریک برای اندازه‌گیری سود براساس وقوع معاملات و رویدادها و مطابقت هزینه‌ها و درآمدها استوار شد.

کلیات

حسابداری نوین که از دیرباز ایرانیان و ملت‌های همانند در اقتباس آن می‌کوشیده‌اند، یکی از ابعاد زندگی (جامعه‌صنعتی) است. (جامعه‌صنعتی) چنان نظام اجتماعی است که از زنجیره پویا و جهش‌های اقتصادی و صنعتی موسوم به (انقلاب صنعتی) در گذار تقریباً دو بیست سال از سده هفدهم تا اوایل سده بیستم در اروپا، آمریکا و ژاپن پدید آمده است. تجمع سرمایه‌ای بسیار کلان در موسسات تجاری عظیم به همراه بازارهای مالی پویا و رشد یافته و وجود بسترهای مناسب سازمانی و ارتباطات پیچیده بین سازمانی و بین‌المللی که باعث رقابت آگاهانه و ستیزه جهت حفظ بقا می‌شود، از نمایان‌ترین وجوه این جامعه صنعتی است. در این فراشدمبارزه برای زیست و رشد، یکی از بایسته‌ها اینست که وضعیت هزینه و تولید و امکانات و راه و روش کاستن از هزینه، پیوسته سنجیده و مراقبت شود. (مدیریت علمی) و (حسابداری بهای تمام شده) برخاسته از چنین زمینه‌ای است. لزوم محاسبه سود براساس قیمت‌های تمام شده و مقایسه آنها با درآمدهای مربوط، حسابداری بهای تمام شده را با حسابداری مالی پیوند داد.

برای پیدایش و رشد حسابداری دو مجموعه عوامل یا انگیزه‌های درونی و بیرونی (محیطی) را می‌توان برشمرد:

گروه اول از این عوامل، یعنی (عوامل درونی) برخاسته از خود ساختار و بایسته‌های (جامعه‌صنعتی) بود. با تمرکز یافتن سرمایه کلان در یک نگاه، سازماندهی و رهبری حرفه‌ای تولید و اندازه‌گیری دقیق هزینه‌های تولید و یافتن رابطه هزینه‌ها با درآمدهای مربوط و دستیابی به تصویر روشنی از این رابطه ضرورت یافت که این به نوبه خود انگیزه درونی را برای پیدایش و رشد حسابداری نوین شکل بخشید. گروه دوم برخاسته از محیط زیستی (ابر شرکت‌ها) (۲) است که این محیط زیستی را می‌توان در سیادت اقتصادی سرمایه‌داری بزرگ صنعتی از یک سو و کشاکش چندین جانبه بر سر تقسیم ثروت و درآمد با شکل‌گیری گروه‌های متعدد اقتصادی از سوی دیگر، خلاصه کرد. این پدیده به نوبه خود نوعی (ایدئولوژی) را که عبارت (افشای کامل) بیان فشرده آن است را بوجود آورد.

ابر شرکت یا کرپراسیون

با پیشرفت انقلاب صنعتی مقیاس بهینه (۳) در بسیاری از رشته‌های تولیدی، تجاری و خدماتی به چنان اندازه‌های شگرفی رسید که دیگر تأسیس نگاه

زمینه‌های محیطی مطلوب‌های گزارشگری مالی
مطلوب‌های گزارشگری مالی در شرایط متفاوت
اقتصادی، سیاسی و اجتماعی تفاوت و تغییر می‌کند.
این شرایط عبارتند از: گروه‌بندی‌های اقتصادی و
اجتماعی، شکل رقابت در بازار، وضعیت مدیریت واحد
اقتصادی و . . .

اهمیت کلان اقتصادی گزارشگری مالی
کار گزارشگری مالی در اقتصاد ملی فراهم
آوردن اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیرندگان تجاری و
اقتصادی است. اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری‌های
آگاهانه اقتصادی استفاده‌کنندگان، آن‌چنان اطلاعاتی
است که برای ارزیابی وضعیت مالی، نتایج عملکرد،
نرمش پذیری مالی موسسه و چگونگی برگذاشت
وظایف مباشرت مدیریت آن مفید باشد.

بایسته‌های کیفی اطلاعات مالی:

- ۱- اهمیت
- ۲- بجایی
- ۳- قابلیت اعتماد
- ۳-۱- قابلیت اثبات
- ۳-۲- واقعیت نمایی
- ۴- رجحان محتوا بر شکل
- ۵- بی‌طرفی
- ۶- احتیاط یا محافظه‌کاری

کیفیت‌های شکل و بیان اطلاعات مالی:

- ۱- قابل فهم بودن
- ۲- قابل مقایسه بودن

مساله توازن کیفیت‌ها:

از آنجا که کم‌پیش می‌آید که بتوان اطلاعات مالی
کامل از همه جهات بجایی، قابلیت اعتماد،
مقایسه‌پذیری و قابل فهم بودن تهیه کرد، لذا باید
کوشش نمود تا با برقراری توازن بین کیفیت‌ها، تهیه
اطلاعات با حالت بهینه همراه باشد. نمودار
زیرساختار جامع نظری و تجربی حسابداری مالی را
به اختصار نشان می‌دهد:

چون انگلستان و آمریکا برای اندیشمندان ایرانی در
بردارد، به ذکر مثالی از کشور آلمان پرداخته می‌شود:

مطلوب‌های گزارشگری مالی در زمینه‌های متفاوت محیطی (مثالی از آلمان)

با آنکه زمینه‌های محیطی حسابداری و گزارشگری
مالی در آلمان از جهات بنیادین، یعنی از جهت
صفت‌های مشخص‌کننده جامعه صنعتی سرمایه‌داری،
همانند آمریکا و انگلستان است، تفاوت‌های نمایانی از
بعضی جهات فرعی ولی بسیار با اهمیت بین آلمان و
این دو کشور وجود دارد و این تفاوت‌ها در فلسفه
بنیادین حسابداری آلمان منعکس می‌شود.
سرچشمه این تفاوت‌ها را عوامل تاریخی زیر
تشکیل می‌دهند:

۱- اهمیت وحدت و همبستگی ملی:

جامعه آلمانی با وجود وحدت نژادی، زبانی و فرهنگی
تا اواخر قرن نوزدهم هنوز دارای وحدت ملی به معنای
داشتن حکومت واحد مرکزی در درون مرزهای
مشخص، نشده بود.

۲- بازار، جامعه و دولت از دیدگاه آلمان:

آلمان‌ها به آزاد گذاشتن بازار، مشروط به نبود
ناسازگاری میان این آزادی و مطلوب‌های اساسی
ملی و اجتماعی معتقد بوده‌اند و هیچگاه (رقابت آزاد)
را همانند انگلیسی‌ها و آمریکایی‌ها مقدس نشمرده و
(انحصار) را هم لزوماً مترادف با شیوه کار ضد
اجتماعی نشناخته‌اند و از این رو نظام اقتصادی خود را
(اقتصاد بازار جامعه‌گرا) نامیده‌اند.

۳- جایگاه عرضه‌کنندگان نیروی کار:

کشور آلمان یکی از مهمترین صحنه‌های نهضت
سوسیال‌دموکراسی و کارگری، با آگاهی و دید
سیاسی و اجتماعی بوده است.

۴- جایگاه بانک‌ها:

بانک‌ها، بویژه بانک‌های بزرگ و دولتی، نقش
برجسته‌ای در فرآیند تولید و تجارت آلمان داشته‌اند و
هنوز هم دارند.

۵- فلسفه مالیات ستانی:

مقاصد مالیات ستانی علاوه بر فراهم آوردن درآمد
برای خود دولت به عنوان نگهبان نظم و ایمنی و قانون
گذار و نگهبان عدالت قانونی، شامل توزیع مجدد درآمد
و به راه داشتن سطح تولید و نظام پولی نیز می‌شود.

۶- واحد تجاری از دیدگاه آلمان:

واحد تجاری جزئی جدایی‌ناپذیر با وظایف و
پیوندهای مشخص حیاتی در پیکره اقتصاد ملی و هم
یک نهاد اجتماعی است.

اینک پس از ذکر سوابق و مقدمات فوق، به گزارش
برخی از نمایان‌ترین ویژگی‌های محیط حسابداری
آلمان و تاثیر آنها در گزارشگری مالی می‌پردازیم:

با توجه به مطالب ذکر شده و برای ملموس‌تر
نمودن مفاهیم فوق، از آنجا که تجربه کشورهای
نوع آلمان درس‌هایی بس آموختنی‌تر از کشورهای

۱- اهمیت ملی و اجتماعی حسابداری:

[Empty box for content]

وسایل
گزارشگری
مالی

[Empty box for content]

ملاکهای
شناسایی:
بایسته‌های
کیفی

[Empty box for content]

دارایی‌ها

عناصر
صورت‌های
مالی

[Empty box for content]

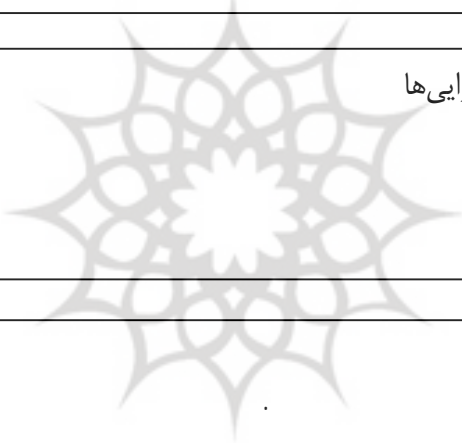
مطلوب‌های
گزارشگری
مالی

[Empty box for content]

[Empty box for content]

عرف‌ها و اصول و
پیش فرض‌های بنیادین
(چکیده‌های تجارب
تاریخی حرفه)

[Vertical empty box for content]



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

اهمیت سیاسی و مملکتی حسابداری در آلمان چنان است که هنوز هم به رغم پیشنهادهایی که شده است، هیچ هیأت خصوصی از متخصصان حسابداری یا اختیارات لازم جهت تدوین استانداردهای حسابداری در این کشور تاسیس نشده است.

۲- (بازار تفسیرهای قانونی) و نقش حرفه حسابداری:

کار تدوین استانداردهای حسابداری بادرگاه قانون گذاری و مراجع قضایی است، اما در عرصه تفسیر و اظهار نظر حرفه ای که در آلمان (بازار تفسیرهای قانونی) نامیده می شود، میدان به روی حسابداران حرفه ای، حقوقدانان و دست اندرکاران امور تجاری گشوده است.

۳- صورت های مالی و حساب های مالیاتی - اصل اعتبار:

وابستگی تنگاتنگ میان گزارش حسابداری و اظهارنامه مالیاتی بر طبق (اصل اعتبار) و (معکوس اصل اعتبار) یکی دیگر از وجوه تمایز میان حسابداری آلمان و حسابداری در کشورهای آمریکا و انگلستان است. اصل اعتبار چنین است که صورت های مالی تنظیم شده بر طبق مفهوم قانونی (اصول حسابداری عادی) مبنای معتبری برای محاسبه مالیات بدست می دهد.

۴- اهمیت نسبی صورت های مالی در مجموعه اطلاعات:

در مقایسه با انگلستان و آمریکا، در آلمان صورت های مالی برای نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان آن قدر اهمیت ندارد که اندازه گیری و گزارش دوره به دوره سودهای توزیع شدنی.

اندازه گیری و گزارش تغییرات خالص دارایی ها
موضوع ویژه حسابداری و آن چیزی که کلیت اطلاعات صورت های مالی را به هم می پیوندد، اندازه گیری و گزارش دوره به دوره سودهایی است که از فعالیت یا فعالیت های اصلی و مستمر موسسه با استفاده از سرمایه واحد تجاری است که خود حاصل انباشت سودهای گذشته است. بنابراین هدف اصلی گزارشگری مالی، نمایان ساختن وجوه مختلف توان سوددهی موسسه در سه صورت مالی اساسی یعنی ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت گردش وجوه نقد است. رابطه سه صورت مالی اساسی در نمودار ذیل آمده است:

گزارش نتایج کارکرد موسسه در صورت سود و زیان و بطور خاص آنچه (سود خالص) نامیده می شود، تجلی می یابد. چون این سود تحت قیود و شرایط مشخصی اندازه گیری و گزارش می شود، کم و بیش (جنبه صوری) دارد.

در مقابل مفهوم (سود اقتصادی) با تاکید بر مفهوم (حفظ سرمایه) به افزایش (ثروت واقعی) سهامداران تکیه دارد.

عناصر صورت سود و زیان

عناصر صورت سود و زیان عبارتند از چهار گروه عمومی درآمد، هزینه، سود فراعلمیاتی و زیان فراعلمیاتی.

(تحقق) و (شناسایی)

تحقق به دقیق ترین معنا همان تبدیل منابع و حقوق غیر نقدی به پول است، اما شناسایی، مندرج کردن یا گنجاندن جزوی از عناصر صورت های مالی در صورت های مالی است.

شرایط و روش های شناسایی اجزای پدید آورنده سود

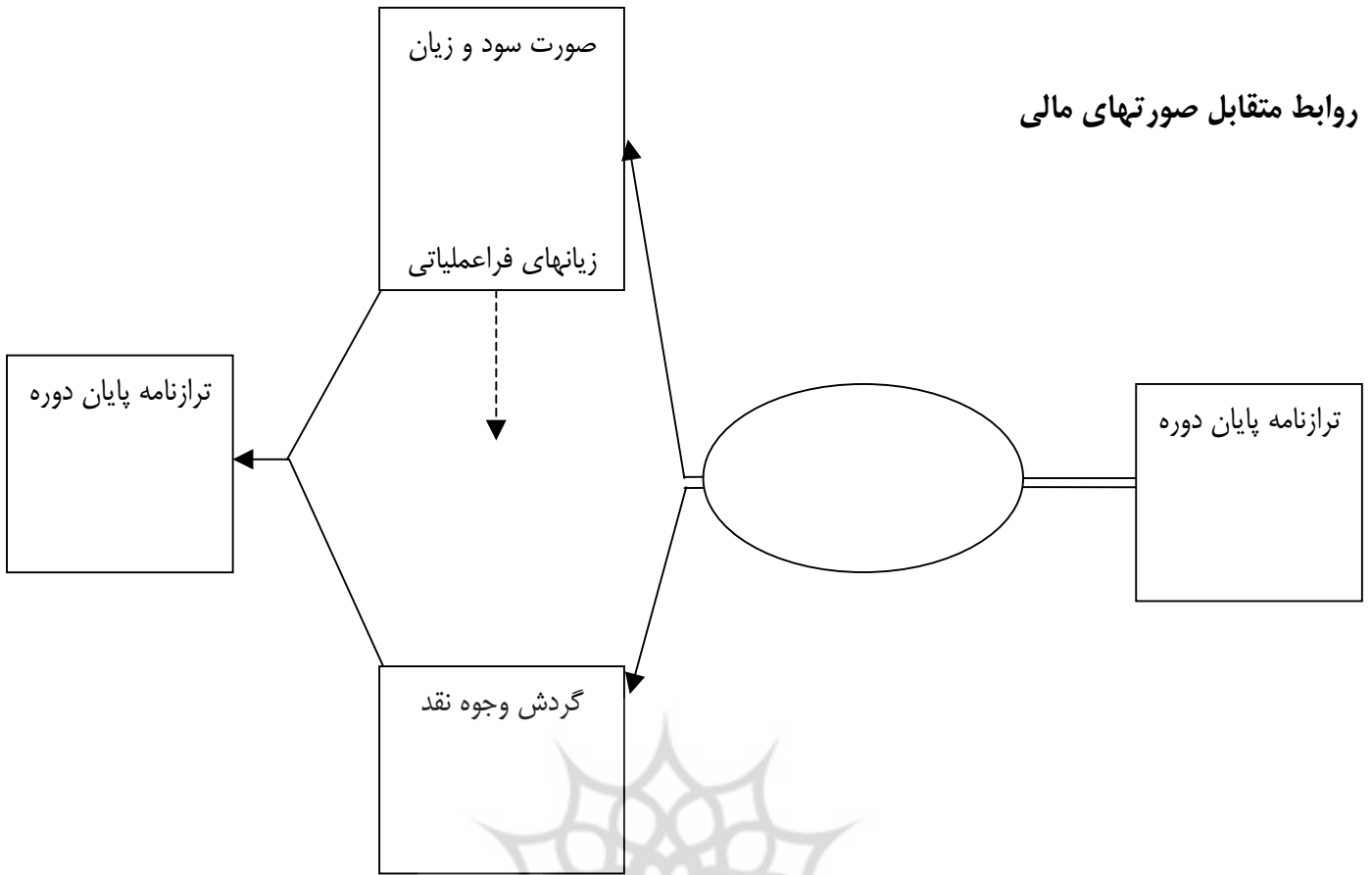
شرایط و روش های شناسایی درآمد چه در حالت عمومی و چه در حالت های خاص، همگی به اصل بنیادین تحقق و به دو ملاک عمومی (۱) تحقق یافتن یا تحقق یافتنی گشتن و (۲) کسب شدن، برمی گردد. رئوس روش ها و حالت های مذکور، بر طبق بیانیه شماره ۵ مفاهیم FASB بشرح زیر است:

- ۱- روش فروش
- ۲- روش تولید و تحویل
- ۳- روش درصد پیشرفت کار
- ۴- روند کسب درآمد
- ۵- تکمیل تولید
- ۶- مبادلات غیر نقدی
- ۷- روش نقدی
- ۸- روش باز یافت هزینه

علل انتخاب زمان رویداد فروش به عنوان زمان شناسایی درآمد:

- ۱- رجحان محتوای اقتصادی رویداد فروش بر شکل حقوقی معامله
- ۲- قابلیت وصول حساب دریافتی فروش
- ۳- انتقال قطعی منافع و مخاطرات مالکیت به خریدار

روابط متقابل صورتهای مالی



ب - روش بازیافت هزینه: سود ناخالص تنها بعد از بازیافت هزینه فرآورده شناسایی می‌شود

۵- به تعویق افکندن شناسایی تا وقوع رویدادی در آینده:

هنگامی که انتقال (مخاطرات و منافع مالکیت) به میزانی ناکافی صورت گرفته باشد از این الگو استفاده می‌شود.

حالت‌های ویژه شناسایی درآمد:

۱- فروش کالای امانی:

در این حالت تولید کننده یا عمده فروش کالاهایی را برای (عامل فروش) یا (نماینده) و یا (امانت فروش) ارسال می‌کند تا وی در قبال دریافت کارمزد، کالا را به اشخاص ثالث بفروشد.

۲- واگذاری امتیاز (E) یا فروش حق انحصار:

معامله‌ای است که در آن واگذارنده امتیاز، طبق قرارداد حق عرضه کردن نوع خاص کالا و خدمتی را که با سبک و شیوه نام و نشان او شهرت یافته است به موسسه دیگری در منطقه جغرافیایی معینی می‌فروشد.

۱- شناسایی درآمد در دوره فروش:

روشی است که عموماً به کار می‌رود و شناسایی به روش تعهدی صورت می‌گیرد.

۲- شناسایی درآمد پیش از دوره فروش:

در این الگو تاکید بر محتوای اقتصادی رویداد مورد نظر است که می‌توان از دو روش زیر استفاده کرد:

الف- روش درصد پیش‌سرفت کار: از این روش در قراردادهای پیمانکاری استفاده می‌شود.

ب- نسبت عملکرد: از این روش در قراردادهای دراز مدت خدماتی استفاده می‌شود.

۳- شناسایی درآمد به هنگام اتمام تولید:

این روش برای انواع خاصی از کالاها مثل طلا و محصولات زراعی که بی‌درنگ و به قیمت‌های اعلام شده قابل فروشند به کار می‌رود.

۴- شناسایی درآمد پس از دوره فروش:

هنگامی که اطمینان کافی از قابلیت وصول حساب دریافتی ناشی از فروش وجود نداشته باشد از این الگو و طبق دو روش زیر استفاده می‌شود:

الف - روش اقساطی: در این روش بخشی از سود ناخالص فروش به نسبت وجه نقد دریافت شده شناسایی می‌شود.

این کتاب توسط دفتر مطالعات مالی و حسابداری مدیریت، تلخیص شده و به تایید آقای حبیب... تیموری ماسوله رسیده است.

۲ (Corporation

۳ (Economy of Scale

۴ (Franchise

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی