

نظام حسابداری و گزارشگری مالی تایوان

دکتر محسن خوش طینت
عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

مقدمه

تایوان کشوری سرمایه‌داری است اما با مداخله‌ی سستی دولت مرکزی و حفظ مالکیت دولتی صنایع کلیدی. دولت در حال خصوصی‌سازی دارایی‌هایش در بخش صنعت و گشایش درها به روی اقتصاد جهانی است. تایوان پیر آسیا نامیده می‌شود و یکی از چند کشور آسیایی است که در سال‌های اخیر رشد سریع تولید ناخالص ملی را به واسطه‌ی رشد صادرات محصولات صنعتی تجربه می‌کند و تشابهاتی با کشورهای دیگر از جمله هنگ‌کنگ (که در ۱۹۹۷ توسط انگلیس به چین واگذار شد)، کره‌جنوبی و سنگاپور دارد. وابستگی‌های فرهنگی و تاریخی تایوان با چین انکارناپذیر است و این موجب وجوه اشتراکی در نظام حسابداری دو کشور گردیده است.

آشنایی با تایوان

تایوان در غرب به **فارمز**^۱ به معنی جزیره‌ی زیبا معروف است. این نام را دریانوردان پرتغالی در قرن پانزدهم میلادی به آن دادند. تایوان از ۱۲۰۶ که به تصرف امپراتوری چین درآمد به خاک اصلی چین متضم شد. در ۱۸۸۷ به یک استان چین تبدیل شد. اما از ۱۸۹۵ تا ۱۹۴۵ جزء مستعمرات ژاپن قرار گرفت. در پایان جنگ جهانی دوم تایوان به چین بازگردانده شد.

قانون اساسی جمهوری چین در ۱۹۴۶ نوشته شد. در ۱۹۴۹ سرزمین اصلی چین را کمونیست‌ها جدا کردند، باقی‌مانده‌ی جمهوری چین به رهبری **چیانگ کای‌چک**^۲ که به تایوان گریخت، و دولت موقتی در آنجا تشکیل داد اداره می‌شد. امروزه تایوان رسماً به عنوان جمهوری چین نامیده می‌شود در حالی که سرزمین اصلی چین **جمهوری خلق چین** نام دارد. این دو ادعاهایی نسبت به یکدیگر دارند که باعث ایجاد رابطه‌ای شکننده و پیچیده بین آنها شده است.

در طی چهاردهه تایوان از یک کشور جهان سوم و کشاورزی به یک قدرت اقتصادی تبدیل شده است که کالاهایی را با فناوری برتر بالا تولید می‌کند. رشد پایدار این کشور بر مبنای موفقیت در تولیدات صنعتی در بازارهای صادرات است. اقتصاد تایوان از ۱۹۴۹ به بعد در سه دوره‌ی مشخص رشد کرده است. در دهه‌ی ۱۹۵۰ کشاورزی و صنایع جایگزین واردات، بیش‌ترین سهم را در رشد اقتصادی داشتند. دومین مرحله در دهه ۱۹۶۰ شروع شد که این رشد از طریق مونتاژ قطعات وارداتی برای کالاهای مصرفی در صنایع سبک و با فناوری پایین ادامه یافت. بیش‌ترین رشد در مرحله‌ی آخر و از طریق فناوری بالا در صنایع سرمایه‌بر حاصل شده است. رشد اخیر با کمک‌های اقتصادی کشورهای غربی مانند ایالات متحد شکل گرفته است.

امروزه تایوان به عنوان یک کشور سرمایه‌گذار عمده به‌خصوص در آسیا به‌شمار می‌رود (در حقیقت تایوان سرمایه‌گذاری عمده‌اش را در خاک اصلی چین انجام داده است).

مروری بر تحولات اقتصادی و حسابداری

تایوان یک اقتصاد سرمایه‌داری پویا با حاکمیت دولتی دارد. شرکت‌های کوچک و خانوادگی مبنای اقتصاد هستند. صنایع راهبردی مانند تسلیحات نظامی، پالایش نفت و خدمات آب و برق در انحصار دولت است. دولت هم چنین مالک بانک‌ها و تعدادی از شرکت‌های صنعتی است، خصوصاً شرکت‌هایی که نیاز به مقادیر معتدله‌ی سرمایه دارند. هرچند که اخیراً دولت برنامه‌های خصوصی‌سازی را برای کاهش مالکیت خود آغاز کرده است.

می‌توان گفت که اقتصاد تایوان بیش‌تر برپایه‌ی نظام مالی - اعتباری همانند ژاپن و آلمان استوار است تا یک سامانه‌ی سرمایه‌ای مبتنی بر بازار. سازمان بورس اوراق بهادار تایوان در ۱۹۶۲ افتتاح شد و از نیمه‌ی دوم دهه‌ی ۱۹۸۰ به سرعت رشد کرد. ارتقای بازار سرمایه یک اولویت مهم دولت تایوان به‌حساب هیات می‌آید هر چند که بازار سهام آن کشور هنوز نوپا است و در مرحله‌ی رشد به‌سر می‌برد. دلایل این است

گزارشگری مالی

صورت‌های مالی طبق قانون حسابداری بازرگانی، عبارتند از: ۱) ترازنامه؛ ۲) صورت سود و زیان؛ ۳) صورت تغییر در حقوق صاحبان سرمایه؛ ۴) صورت جریان وجوه نقد؛ و ۵) یادداشت‌ها.

یادداشت‌ها باید حاوی موارد زیر باشد:

- خلاصه‌ای از رویه‌های با اهمیت حسابداری؛
- دلایل تغییر در رویه‌های حسابداری و اثر آن بر صورت‌های مالی؛
- حقوق پستانکاران در دارایی‌های خاص؛
- تعهدات عمده و بدهی‌های احتمالی؛
- محدودیت توزیع سود؛
- رویدادهای با اهمیت و اثرگذار بر حقوق صاحبان سرمایه؛
- رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه؛
- سایر مواردی که به منظور پرهیز از اثرات همراه‌کننده باید توضیح داده شود یا توضیح آن به ارائه‌ی منصفانه صورت‌های مالی کمک کند.

صورت‌های مالی باید مقایسه‌ای ارائه شود و دوره‌ی مالی باید یک سال کامل تقویمی باشد. حسابرسی و انتشار عمومی صورت‌های مالی برای شرکت‌هایی الزامی است که سرمایه‌ی آنها بیش از ۳۰ میلیون دلار جدید تایوان یا مانده‌ی وام‌های بانکی پرداخت نشده‌ی آنها بیش از ۳۰ میلیون دلار جدید تایوان باشد. بانک‌ها، شرکت‌های بیمه و موسسات سرمایه‌گذاری و اعتباری الزاماً باید حسابرسی شوند. شرکت‌های دولتی را حسابرسان دولتی حسابرسی می‌کنند. شرکت‌هایی که سهام‌شان در بورس اوراق بهادار معامله می‌شود باید صورت‌های مالی شش ماهه‌ی حسابرسی شده، صورت‌های مالی سه‌ماهه که رسیدگی اجمالی شده و گزارش ماهانه فروش را تهیه و ارائه نمایند.

اندازه‌های حسابداری

ارائه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی زمانی که شرکتی کنترل شرکت دیگر را در اختیار دارد الزامی است و این امر در شرایط معمول با تحصیل بیش از ۵۰٪ سهام با حق رای حاصل می‌شود. اگر چه هیچ استاندارد در خصوص

دولتی، حسابداران رسمی حرفه‌ای، دانشگاهیان و نمایندگان شرکت‌ها است. کارگروه استانداردهای حسابداری مالی رویه‌هایی را دنبال می‌کند که مانند هیات استانداردهای حسابداری مالی آمریکا است. این کارگروه قبل از آن که استاندارد را منتشر کند ابتدا پیش‌نویس را تهیه می‌کند و به جمع‌آوری دیدگاه‌های صاحب‌نظران می‌پردازد و در صورت لزوم همایش‌هایی را به منظور استماع نظرات شرکت‌کنندگان برگزار می‌کند و در نتیجه، بعضی مواقع در پیش‌نویس‌های تهیه شده تجدید نظر می‌کند. کارگروه استانداردهای حسابرسی^۶ دیگری که زیر نظر هیات تحقیق و توسعه‌ی حسابداری کار می‌کند وظیفه‌اش انتشار استانداردهای حسابرسی است و روندی مشابه با کارگروه استانداردهای حسابداری را دنبال می‌کند. شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تایوان ملزم به رعایت استانداردهای حسابداری هستند. سازمان بورس اوراق بهادار تایوان یکی از سازمان‌های وابسته به وزارت دارایی است.

فدراسیون ملی جامعه‌ی حسابداران

رسمی^۷ (NFCPAA) سازمانی است که به موجب قانون حسابداران رسمی تایوان (CPAL)^۸ تاسیس شد وظیفه‌اش ارتقای حرفه‌ی حسابداری است. رویه‌های حسابداران رسمی تایوان منطبق با مقررات ایالتی یا کشوری است که زیر نظر فدراسیون ملی جامعه‌ی حسابداران رسمی است. بنابراین توجه به مسائل حرفه‌ای و آموزش‌های مستمر حرفه‌ای حسابداران از وظایف فدراسیون می‌باشد. قبل از تاسیس هیات تحقیق و توسعه‌ی حسابداری، فدراسیون وظیفه انتشار استانداردهای حسابداری و حسابرسی را نیز به عهده داشت. برگزاری آزمون پذیرش و اعطای گواهی‌نامه‌ی حسابدار رسمی یک مسئولیت دولتی است. امتحانات مربوطه را وزارت سنچش^۹ و صدور گواهی‌نامه‌های حسابداران رسمی را وزارت دارایی انجام می‌دهد.

که اکثر شرکت‌ها کوچک و یا خانوادگی است، از طرف دیگر دولت تامین‌کننده‌ی سرمایه‌ی صنایعی است که احتیاج به سرمایه‌گذاری اساسی دارند.

امروزه ایالات متحد را می‌توان بزرگ‌ترین شریک تجاری تایوان دانست زیرا تقریباً یک چهارم واردات و صادرات تایوان با این کشور است. بنابراین تاثیر آمریکا بر نظام حسابداری تایوان را نمی‌توان کم‌اهمیت دانست. گزارشگری مالی، حسابرسی و سایر جنبه‌های حسابداری تقریباً آن چیزی است که در آمریکا رایج است.

مقررات و قوانین حسابداری

به موجب قانون حسابداری بازرگانی^۲ که در ۱۹۸۷ اصلاح شد، ثبت‌های رویدادهای مالی و تهیه‌ی صورت‌های مالی نظام‌مند شد. این قانون مقرر می‌دارد که کلیه‌ی شرکت‌ها به غیر از شرکت‌های تضامنی کوچک یا تک مالکی باید طبق مقررات بازرگانی و قانون شرکت‌ها به ثبت برسند. مطابق این قانون اسناد حسابداری باید حفظ و نگهداری شود و اهمیت خاصی را برای صورت‌های مالی، یادداشت‌های پیوست و سایر موارد مربوط به افشا قائل می‌باشند. این الزامات از جمله به مبنای حسابداری تعهدی و رعایت سال مالی منطبق با سال تقویمی اشاره دارد. مضافاً این که این قانون به‌ویژه به حسابداری مالی می‌پردازد و آن را از حسابداری مالیاتی متمایز می‌کند. استانداردهای حسابداری را کارگروه استانداردهای حسابداری مالی^۴ (FASC) وابسته به هیات تحقیق و توسعه‌ی حسابداری^۵ (ARDF) وضع می‌کند. هیات تحقیق و توسعه‌ی حسابداری مطابق هیات حسابداری مالی ایالات متحد تاسیس شد. این هیات در ۱۹۸۴ به منظور ارتقا سطح مطالعات حسابداری، وضع استانداردهای حسابداری و حسابرسی و کمک به صنایع و شرکت‌های بازرگانی به‌وجود آمد کارگروه استانداردهای حسابداری مالی یک نهاد خصوصی است اما تحت نظارت وزارت دارایی است. هیئت مدیره‌ی آن متشکل از مقامات

آشنایی با برخی اطلاعات ضروری در کشور تایوان^{۱۰}

مساحت	۳۶۰۰۰ کیلومتر مربع
جمعیت	۲۱/۳ میلیون نفر
تولید ناخالص ملی	۲۶۲ میلیارد دلار
تولید ناخالص ملی سرانه	۱۲۳۳۸ دلار
تولید ناخالص ملی هر بخش	
کشاورزی	۴٪
صنعت	۲۷٪
خدمات	۵۹٪
واردات	۱۰۲/۵ میلیارد دلار
صادرات	۱۱۱/۶ میلیارد دلار
شرکای اصلی تجاری	آمریکا، ژاپن، هنگ کنگ، آلمان

انتقالی آنها پس از ارزیابی مجدد می‌باشد. موجودی‌های جنسی به اقل بها یا قیمت بازار ارزیابی می‌شود برای تعیین بها روش‌های اولین صادره از اولین وارده (FIFO)، اولین صادره از آخرین وارده (LIFO) و میانگین وزنی قابل قبول است. به همین قیاس ضرورتی ندارد که با قانون مالیات‌ها مطابق باشد. هزینه‌های تحقیق و توسعه در زمان تحقق به حساب هزینه دوره منظور می‌شود. حسابداری اجاره‌ها، رویدادهای احتمالی و مالیات معوق با شیوه‌های ایالات متحد و بین‌المللی هماهنگ است. بنابراین اجاره‌های سرمایه‌ای، رایج است و زیان‌های احتمالی در شرایطی که رویداد محتمل الوقوع باشد و مبلغ نیز قابل برآورد باشد شناسایی می‌شود. تخصیص مالیات بین دوره‌ای در صورتی که تفاوت‌های زمان‌بندی وجود داشته باشد، ضروری است. بنابراین مالیات‌های معوق قابل شناسایی است. شرکت‌های تایوانی باید اندوخته‌ی قانونی را در حقوق صاحبان سهام منظور کنند و آن معادل ۱۰ درصد از سود خالص هر سال می‌باشد تا زمانی که اندوخته معادل مانده‌ی حساب سرمایه به ثبت برسد.

پی‌نوشت

- 1- Formosa
- 2- ChiangKai- Shek
- 3- Commercial Accounting Law
- 4- Financial Accounting Standards Committee
- 5- Accounting Research & Development Foundation
- 6- Auditing Standards Committee
- 7- National Federation of CPA Associations
- 8- CPA Law
- 9- Ministry of Examinations
- 10- Choi, Frost, Meek "International Accounting", Prentice Hall, 2000

تعدیلات ناشی از تسعیر به حساب سود و زیان منظور می‌شود.

دارایی‌های ثابت، شامل زمین و منابع طبیعی و دارایی‌های نامشهود را می‌توان تجدید ارزیابی نمود. دولت هر سال قیمت زمین را اعلام می‌کند و شرکت‌ها مجاز می‌باشند تا ارزش‌های زمین را سالیانه تجدید ارزیابی نمایند و این عمل باید مطابق با قیمت‌های اعلام شده توسط دولت باشد. سایر دارایی‌ها می‌تواند براساس شاخص قیمت‌ها که توسط دولت اعلام می‌شود تجدید ارزیابی شود مشروط بر آنکه قیمت‌ها بیش از ۲۵ درصد قیمت خرید یا قیمت تجدید ارزیابی قبلی افزایش یافته باشد. در زمان تجدید ارزیابی دارایی‌ها حساب اندوخته‌های سرمایه‌ای بستانکار می‌گردد. استهلاک و کاهش بهای دارایی‌ها براساس عمر مفید برآوردی صورت می‌گیرد و روش مورد استفاده برای استهلاک الزاماً نباید با قانون مالیات‌ها منطبق باشد. دارایی‌های نامشهود حداکثر طی مدت ۲۰ سال مستهلک می‌شوند. کاهش بها و استهلاک دارایی‌های ارزیابی شده بر مبنای ارزش‌های

به‌کارگیری رویه‌های حسابداری برای ترکیب شرکت‌ها وجود ندارد ولی از روش اتحاد منافع استفاده نمی‌شود. براساس روش خرید، دارایی‌ها بر مبنای ارزش دفتری ارزیابی می‌شود، هرچند که می‌توان ارزش بازار بیش‌تری را برای دارایی‌ها تعیین نمود و هرگونه تفاوت بین بهای سرمایه‌گذاری ارزش دفتری دارایی‌های خالص شرکت تحت کنترل سرفقلى محسوب می‌شود که طی حدود ۲۰ سال (بیش‌تر یا کم‌تر) مستهلک می‌شود. در خصوص سرمایه‌گذاری‌های بیش‌تر از ۲۰ درصد از روش ارزش ویژه استفاده می‌شود. تسعیر ارزش‌های خارجی براساس استاندارد بین‌المللی ۲۱ و استاندارد حسابداری مالی ۵۲ آمریکا انجام می‌شود. اقلام ترازنامه واحدهای خارجی که مستقل از عملیات شرکت اصلی باشد با نرخ تاریخ ترازنامه و اقلام صورت سود و زیان با نرخ میانگین سال ترجمه می‌شود. هرگونه تعدیلات ناشی از تسعیر به حقوق صاحبان سهام منظور می‌شود. روش موقت برای آن دسته از شرکت‌های فرعی که جزء لاینفک عملیات اصلی محسوب می‌شود استفاده می‌شود و هرگونه