



نویسنده: احمد بدری

مدیر گروه آموزش حسابداری دانشگاه
آزاد اسلامی — واحد مشهد

نقد و نظری بر مباحث تقسیم سود در شرکتهای غیرسهامی

«تغییرات در شرکتهای غیرسهامی»
(تغییر در نسبتهای تقسیم سود و زیان یا ساختار سرمایه)

قسمت دوم

این نوشتار، بخش دوم مقاله‌ای است که با همین عنوان در ماهنامه حسابدار ویژه‌نامه آموزش حسابداری^{*} به چاپ رسیده است و قسمت سوم آن نیز در شماره‌های آینده از نظر خوانندگان خواهد گذشت.

لازم به یادآوری است که با چاپ قسمت اول این مقاله تعدادی از خوانندگان ما در تماس با دفتر ماهنامه و همکاران آن اظهارنظرهای متفاوتی در مورد محتوای آن ابراز داشته‌اند. اما متأسفانه تاکنون اظهارنظر مکتوبی در این باره به دفتر مجله نرسیده است. حسابدار وظیفه خود می‌داند که نظرگاههای صاحب‌نظران را در هر زمینه انتشار دهد و وظیفه خود می‌داند که اظهارنظرهای متفاوت نسبت به هر دیدگاهی را نیز متقابلاً در ماهنامه منعکس کند.

* ماهنامه حسابدار، شماره ۷۸-۷۷، تیرماه ۱۳۷۰، صفحه ۴۶.

هریک از رویدادهای زیر می‌تواند به تغییر در نسبت‌های سود و زیان با ساختار سرمایه در شرکت‌های غیرسهامی منجر شود.

۱ - توافق شرکا به تغییر در نسبت‌های سود و زیان

۲ - ورود شریک جدید

۳ - خروج یا فوت شریک

مسئله حسابداری مشترکی که در تمامی موارد فوق وجود دارد عبارت است از وجود سود (زیان) های مخفی (شناسایی نشده) در شرکت که در واقع با نسبت‌های قدیمی سود و زیان، متعلق به شرکای قدیمی است^۱ و زمانی که بناسبت در نسبت‌های سود و زیان با ساختار سرمایه تغییر حاصل شود، ضروری می‌نماید به منظور برهیز از تخصیص حقوق عده‌ای از شرکا به نفع عده دیگر، تعدیلهای لازم در ارتباط با شناسایی این سود و زیانها قبل از ایجاد تغییر انجام پذیرد. به منظور تشریح ماهیت سود و زیان‌های مورد اشاره ضروری است به عوامل ایجاد کننده آن پرداخته شود.

الف - سرقفلی^۲ - به معنای عامل ایجاد کننده سود (بازدهی) مازاد برحد متعارف، که خود می‌تواند از عوامل مختلفی نظیر، حسن شهرت تجاری، مرغوبیت کالا، موقعیت تجاری برتر و... ایجاد شده باشد. بدیهی است زمانی که شرکت سرقفلی را در یک مبادله تجاری به دست آورده باشد آن را به بهای تمام شده ثبت خواهد کرد. لیکن سرقفلی ایجاد شده توسط خود واحد در شرایط عادی و بر مبنای اصول تحقق و احتیاط و محافظه کاری قابل شناسایی و ثبت نیست. لذا به عنوان سود شناسایی نشده با مخفی در شرکت وجود خواهد داشت و یکی از شرایطی که شناسایی آن را ضروری می‌سازد شرایط مورد بحث ما یعنی ایجاد تغییرات در شرکت است. به عنوان مثال منصفانه نخواهد بود که در زمان ورود شریک جدیدی به شرکت وی را در سودی پنهانی سهم کنند که خود، هیچ نقشی در ایجاد آن نداشته است، و یا مالک دارایی بشناسد که به نوعی بهایی برای آن نپرداخته است.

ب - تفاوت ارزش بازار^۳ داراییهای شرکت نسبت به قیمت تمام شده:

بدیهی است که در شرایط عادی فعالیت واحد تجاری و نظر به رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری سود حاصل از افزایش ارزش داراییها به عنوان

سود کسب نشده قابل شناسایی نیست و زیان احتمالی در این رابطه نیز اگرچه در ارتباط با داراییهای تجاری از قبیل مطالبات و موجودی کالا معمولاً در هر دوره مالی شناسایی می‌شود، لیکن در مورد سایر داراییها که ماهیت تجاری ندارند اغلب مورد توجه قرار نمی‌گیرد. لذا تغییر در نسبت‌های سود و زیان و ساختار سرمایه شرایطی را فراهم می‌سازد که شناسایی این قبیل سود (زیان)ها را ضروری می‌سازد.

با توجه به توضیحاتی که گذشت به بحث اصلی بازمی‌گردیم. مسئله اساسی در هر یک از حالت‌های سه گانه فوق (حالت‌های ایجاد تغییر نحوه انجام تعدیلهای حسابداری است. صفحات ۴۰ تا ۴۵ کتاب حسابداری مالی (جلد دوم) به نحوه انجام این عملیات می‌پردازد.

تعدیلهای عنوان شده اجماً بر اساس سه روش به شرح زیر بیان شده است:

۱ - تخصیص پاداش به شرکای قدیم

۲ - تخصیص سرقفلی به شرکای قدیم

۳ - تخصیص پاداش به شریک جدید

در توضیح و توجیه مبانی اتخاذ روشهای فوق در صفحات ۴۱ و ۴۲ کتاب این گونه آمده است.

«ریک شریک جدید ممکن است که یک شرکت غیرسهامی موجود را جالب توجه بداند و حاضر باشد برای ملحق شدن به آن مبلغی صرف بپردازد یا برعکس ممکن است شرکای قدیم یک شرکت، ورود یک شریک جدید را جالب توجه بدانند و برای ورود وی به شرکت حقوقی را با کسریه نامبرده واگذار کنند. برای حسابداری ورود شریکی که مبلغ سرمایه گذاری وی با مبلغی که به بستانکار حساب سرمایه نامبرده منظور می‌شود مساوی نیست راههای گوناگونی وجود دارد» (سه روشی که فوقاً به آن اشاره شد) و نیز در صفحه ۴۴ کتاب در ارتباط با خروج شریک از شرکت به استفاده از دوروش تخصیص پاداش به شریک برکنار شده و تخصیص پاداش به شرکای باقی مانده اشاره شده است. ابتدا به ایرادات وارد به روشهای مورد بحث مؤلف اشاره خواهیم کرد و سپس به شیوه صحیح استنتاج و روش اصولی به دست آمده برای انجام تعدیلهای لازم در این ارتباط خواهیم پرداخت.

۱ - همان گونه که اشاره شد علت اصلی تفاوت مبلغ پرداختی شریک جدید با رقم ثبت شده به عنوان سرمایه وی، به سود و زیانهای ثبت نشده موجود در شرکت مربوط است و استفاده از اصطلاحات و روشهای نامناسب چون «تخصیص پاداش به شرکاء» در عین اینکه در ذهن خواننده ایجاد ابهام می‌نماید، نه مناسب دارد و نه ضرورت.

ورق برزید

۵ - ابهام به این معنی که حداقل دو سؤال بدون پاسخ در ذهن ایجاد می‌کند. اول اینکه به چه دلیلی فردی سرمایه گذاری در شرکتی را جالب توجه می‌یابد و دوم اینکه ردوبدل کردن پاداش بین شرکای قدیم و جدید بر چه اساس و منطقی استوار است.

۱ - برای این نوع سود و زیان، تعبیر سود و زیان سرمایه‌ای نیز شده است. اصطلاح سرمایه‌ای معمولاً به جهت تمایز این نوع سود و زیان از سود و زیان جاری به کار برده می‌شود.

۲ - به منظور سهولت در درک مطالب در این بحث خاص، منظور از شرکای قدیم یا جدید شامل تغییر در ترکیب سهم سود و زیان شرکا نیز می‌باشد و صرفاً تغییر در شخصیت شرکا مورد نظر نیست. به عنوان مثال اگر فرض کنیم الف و ب در یک شرکت به نسبت مساوی سهمند و از تاریخ معینی توافق می‌شود که نسبت سود و زیان آنان ۲ به ۱ باشد، آنگاه الف و ب با نسبت‌های قدیم (مساوی) در سود و زیان را شرکای قدیم و الف و ب با نسبت‌های جدید (۲ به ۱) را شرکای جدید می‌نامیم.

۳ - Good Will - لازم به توضیح است (Key Money) نیز که در برگردان فارسی به سرقفلی ترجمه می‌شود، ماهیت کاملاً متفاوتی با آنچه در این بحث خاص مورد نظر است، دارد.

۴ - منظور از ارزش بازار، ارزش متعارف یا منصفانه دارایی در زمان ایجاد تغییرات است.

نقدی و نظری بر مباحث تقسیم سود در شرکت‌های غیر سهامی

۲ - در موافقی که همزمان با ورود و یا خروج شریک در نسبت‌های سود و زیان سایر شرکا نیز تغییر حاصل شود، استفاده از روش‌های فوق به طور کامل عملیات حسابداری لازم را پوشش نمی‌دهد.

۳ - در مواردی که به تعبیر مؤلف، شرکای قدیم ورود شریک جدیدی را جالب توجه بدانند قاعدتاً وی را با اعطای سهم بیشتری از سود ترغیب به مشارکت می‌کنند و تخصیص پاداش به وی در بدو ورود از دید شرکای قدیم غیرمحافظة کارانه است و از نگاه شرکای جدید چندان جالب توجه نخواهد بود.

۴ - در ارتباط با خروج شریک از شرکت نیز همان گونه که اشاره شد بحث تخصیص سود و زیان ثبت نشده به شرکا مطرح است و نه پرداخت پاداش.

۵ - هیچ یک از روش‌های ارائه شده پاسخگویی عملیات حسابداری لازم برای حالت تغییر توافقی در نسبت‌های سود و زیان (بدون ورود یا خروج شریک) نیست.

۶ - اولاً «روش تخصیص سرفقلی به شرکای قدیم» آن گونه که مؤلف اشاره کرده است جزء روش‌هایی نیست که برای حسابداری ورود شریکی که مبلغ سرمایه گذاری وی با مبلغی که به بستانکار حساب سرمایه اش منظور می‌شود مساوی نیست. زیرا در روش تخصیص سرفقلی (همان گونه که در مثال کتاب نیز نشان داده شده) رقم پرداختی شریک جدید دقیقاً مساوی با مبلغی است که به بستانکار سرمایه او منظور می‌شود. و ثانیاً نتیجه‌ای نیز که مؤلف در عبارت ذیل مثال (به شرح زیر) به آن دست یافته همان گونه که خود بیان کرده جداً قابل توجه است.

«تفاوت ما بین روش‌های «تخصیص پاداش» و «تخصیص سرفقلی» قابل توجه است. هنگامی که پاداش به بستانکار حساب سرمایه شرکای قدیم منظور

۶ - متعارف به نظر نمی‌رسد که فرض کنیم برای جذب شریکی به شرکت، ابتدا به او جایزه یا پاداش داده شود. در حقیقت تخصیص هر نوع پاداش به این شریک، به نوعی می‌باید به سودهای آینده ارتباط یابد. همچنین برای شریک جدید نیز که فرض است دارای خصوصیات ویژه‌ای است که وی را مستوجب دریافت پاداش می‌سازد، مسلماً استمرار این پاداش (سهم بیشتر از سود) مطلوب‌تر خواهد بود، لذا در عمل برای ایجاد انگیزه و نیز تداوم همکاری شریک با شرکت، غالباً آن گونه که مؤلف توضیح داده رفتار نمی‌شود.

می‌شود مبلغ سرمایه شریک جدید کمتر از مبلغ سرمایه گذاری مشارالیه می‌باشد. در مواردی که «روش تخصیص سرفقلی» مورد استفاده قرار می‌گیرد مبلغ سرمایه شریک جدید با مبلغ سرمایه گذاری وی مساوی است».

بهتر بود مؤلف به جای این همه طبقه‌بندی و نتیجه‌گیری‌های جالب توجه، حداقل به علت اختلاف نتیجه این دوروش اشاره می‌کرد. کاملاً روشن است که علت کاهش رقم سرمایه شریک جدید در روش اول در حقیقت بابت سهم وی از سرفقلی ثبت نشده است که به حساب شرکای قدیم منظور شده است حال با توجه به مجموع مطالب عنوان شده به نتیجه‌گیری می‌پردازیم:

در یک نگرش ساده درمی‌یابیم که در کلیه حالت‌های مورد بحث که تغییری در شرکت ایجاد می‌شود مشکل اساسی دستیابی به نحوه عمل مناسب برای انجام تعدیلهای لازم در ارتباط با سود (زیان)‌های ثبت نشده موجود در شرکت است و از سوی دیگر کاملاً روشن است که سود (زیان) مورد اشاره متعلق به شرکای قدیم^۶ است با نسبت‌های قدیم، بنابراین بسادگی می‌توان نتیجه گرفت که سود و زیان مورد بحث می‌باید به حساب شرکای قدیم منظور شود. حال بسته به اینکه شرکا تمایل داشته باشند این سود و زیان در دفاتر به ثبت برسد یا اینکه همچنان پنهان بماند، و در کلیه حالت‌های تغییر، دوروش مشخص حسابداری وجود خواهد داشت.

روش اول: توافقی می‌شود سود و زیان مورد بحث در دفاتر ثبت شود؛ در این حالت کافی است داراییهای مربوطه، بسته به مورد، بدهکار یا بستانکار شده^۷ و متقابلاً حساب شرکای قدیم با نسبت‌های قدیم، طرف حساب واقع شود.

روش دوم: شرکا مایلند سود و زیان محاسبه شده همچنان ثبت نشده باقی بماند:

در این صورت لازم است در حالت سود حساب شرکای جدید^۸ (معادل سود محاسبه شده) با نسبت‌های جدید بدهکار و متقابلاً حساب شرکای قدیم^۹ بستانکار شود و در حالت زیان دقیقاً معکوس این ثبت انجام گیرد. چه این سود و زیان با نسبت‌های قدیم متعلق است به شرکای قدیم که پس از انجام تغییر در شرکت و در صورت عدم ثبت آن با نسبت‌های جدید به شرکای جدید منتقل خواهد شد. مثال: الف و ب به نسبت مساوی در سود و زیان یک شرکت تضامنی سهمینند؛ شرکا توافق می‌کنند، ج، با پرداخت مبلغ یک میلیون ریال (۱,۰۰۰,۰۰۰) به شرکت وارد شود و نسبت‌های جدید سود و زیان از این پس الف (۳)، ب (۲) و ج (۲) باشد. همچنین در زمان ورود ج سرفقلی معادل ۳۵,۰۰۰ ریال برای شرکت ارزیابی می‌شود.

حل به روش اول - شرکا مایل به ثبت سرفقلی شناسایی شده در دفاتر هستند.

۷ - به همان مفهوم که در پانویشت شماره (۲) توضیح داده شد.

۸ - تنها استثنای ورود شریک جدید از طریق خرید سهم شرکت است که عملیات حسابداری آن به مراتب ساده‌تر است؛ چه معمولاً مبادله سهم شرکت بین شرکا به ارزشهای روز و به عنوان مبادله‌ای شخصی و خارج از شرکت انجام می‌پذیرد.

۹ - بدهکار برای ثبت افزایش ارزش و بستانکار به منظور ثبت کاهش ارزش دارایی.

۱۰ - همان گونه که در یادداشت شماره (۲) نیز توضیح داده شده است، منظور کلیه شرکا در موقعیت جدید هستند.

۱۱ - اصولاً از آنجا که این قبیل سود (زیان)‌ها ماهیت جاری ندارد معمولاً بهتر است به حساب سرمایه شرکا منظور شود تا حساب جاری آنان، خصوصاً در حالت سود، منظور کردن آن به حساب جاری شرکا و خروج آن از شرکت اصولی به نظر نمی‌رسد. اما گاه به دلایل مختلفی ممکن است شرکا اصرار داشته باشند که این تعدیلهای از طریق حساب‌های جاری آنان اعمال شود.

۱ - سرفقلى ۳۵۰,۰۰۰ ريال

سرمایه الف

سرمایه ب

تعديل بابت سرفقلى

۱ - بانک ۱,۰۰۰,۰۰۰

سرمایه ج

بابت ورود ج به شرکت

حل به روش دوم - شرکا مایل به ثبت سرفقلى در دفترها نیستند.

۱ -

سرمایه الف $\frac{3}{7}$ ۱۵۰,۰۰۰

سرمایه ب $\frac{2}{7}$ ۱۰۰,۰۰۰

سرمایه ج $\frac{2}{7}$ ۱۰۰,۰۰۰

سرمایه الف $\frac{1}{4}$ ۱۷۵,۰۰۰

سرمایه ب $\frac{1}{4}$ ۱۷۵,۰۰۰

تعديل بابت سرفقلى

۱۷۵,۰۰۰ ريال

۱۷۵,۰۰۰ ريال

۱,۰۰۰,۰۰۰

باصورت ساده تر

سرمایه ج ۱,۰۰۰,۰۰۰

سرمایه الف ۲۵۰,۰۰۰

سرمایه ب ۷۵,۰۰۰

۲ - بانک ۱,۰۰۰,۰۰۰

سرمایه ج ۱,۰۰۰,۰۰۰

بابت ورود ج به شرکت

سرمایه ج

(۱) ۱,۰۰۰,۰۰۰ | ۱,۰۰۰,۰۰۰ (۲)

۹۰۰,۰۰۰ مانده

کاملاً روشن است که در روش اول مانده سرمایه شریک جدید(ج) ۱,۰۰۰,۰۰۰ ريال و در روش دوم مانده سرمایه وی ۹۰۰,۰۰۰ ريال خواهد بود که این تفاوت دقیقاً معادل سهم ج از سرفقلى ثبت نشده است.

همان گونه که ملاحظه می شود در کلیه موارد تغییر در شرکتهای غیرسهامی براحتی می توان با استفاده از مبنای فوق که براساس یک تحلیل اصولی و در عین حال ساده حاصل شده است تعدیلهای لازم را در حسابها اعمال کرد و نیاز به ابداع روش و استفاده از اصطلاحات نامناسب احساس نمی شود. بخصوص استفاده وسیع از این شیوه ها در آموزش حسابداری دانشجویان را به جای واداشتن به تعمق و استدلال، به یادگیری چندین حالت و روش وامی دارد که به نظر می رسد حداکثر بازدهی آن موفقیت در حل مسائل امتحانی باشد و نهایتاً شاید فقدان برخی خلاقیتهاى مورد انتظار در جامعه حرفه حسابداری، ریشه در همین شیوه های آموزشی داشته باشد. ●

دنباله سیستم جدید حسابداری

دفترها و مدارک حسابداری، مطابق دستورعمل یکسانی خواهد بود که به وسیله وزارت فرهنگ و آموزش عالی تصویب و ابلاغ خواهد شد.

تحقیق در مورد نظام جدید حسابداری و طراحی یک سیستم حسابداری مناسب برای دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی تابع وزارت فرهنگ و آموزش عالی از سوی وزارت مذکور به آقای جعفر باباجانی محول شد.

سیستم جدید حسابداری دانشگاهها پس از یک سال مطالعه و تحقیق، طراحی شد و دستورعمل آن تنظیم و در پایان سال ۱۳۷۰ به کلیه دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی ابلاغ گردید تا از اول سال ۱۳۷۱ به اجرا گذاشته شود.

در سیستم جدید حسابداری دانشگاهها که به صورت کامپیوتری تهیه شده کوشش شده است بیشتر نارساییهای موجود در نظام حسابداری موجود وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی که در سیستمهای حسابداری دانشگاهها نیز وجود داشت رفع شود. نکات کلیدی سیستم جدید حسابداری دانشگاهها

به شرح زیر است.

- ۱ - بهره گیری کامل از سیستم حسابداری حسابهای مستقل « Fund Accounting »
 - ۲ - استفاده از سیستم حسابداری تعهدی در مورد هزینه ها و سیستم نقدی در مورد درآمد.
 - ۳ - بکارگیری روش حسابداری دوطرفه و استفاده از حسابداری بودجه ای در مورد تأمین اعتبار و کنترل بودجه.
 - ۴ - نگهداری حساب هزینه تمام شده طرحها و پروژه های عمرانی.
 - ۵ - تنظیم صورتهای مالی اساسی و ارتقای سطح کیفی گزارشگری مالی.
 - ۶ - حذف سرفصلهای زائد حسابداری در نظام قدیم و استفاده از سرفصلهای مناسب به منظور ارائه تصویر روشنی از وضعیت و نتیجه عملیات مالی.
- در ارزیابی سیستمهای حسابداری دولتی این نکته مورد توجه قرار می گیرد که سیستم حسابداری تا چه حدودی مراحل انجام هزینه یا وصول درآمد را منعکس می کند. با توجه به مراحل انجام هزینه که

به ترتیب عبارتند از: تشخیص، تأمین اعتبار، تعهد (تحويل کالا یا انجام خدمت)، تسجیل، صدور حواله، نظارت مالی و پرداخت، سیستم حسابداری دانشگاهها به نحوی طراحی شده است که بتواند مراحل تأمین اعتبار، تعهد و تسجیل و پرداخت را دربر گیرد، درحالی که در سیستم موجود وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی و سیستم سابق دانشگاهها و مؤسسات دولتی به علت استفاده از مبنای حسابداری نقدی و عدم استفاده کامل از حسابداری بودجه ای، ثبت هزینه ها تا زمان پرداخت که آخرین مرحله از مراحل انجام هزینه است به تأخیر می افتاد و سایر مراحل در سیستم حسابداری منعکس نمی شد. با این ترتیب اطلاعات مورد نیاز مدیریت و سایر مراجع قانونی ذیصلاح در مورد سایر مراحل انجام هزینه جمع آوری و ارائه نمی گردید.

طراحی و اجرای سیستم حسابداری جدید دانشگاهها بویژه به صورت مکانیزه را گامی مثبت در ایجاد تحول در نظام حسابداری دولتی تلقی می کنیم و امیدواریم این پیشرفت، در سیستم حسابداری مورد عمل دولت و سایر واحدهای تابع آن نیز تحقق یابد. ●

چرا شرکت؟

چرا سهامی؟

چرا خاص؟

وقتی در یک موسسه انتفاعی فقط یک صاحب سرمایه وجود دارد چرا عنوان آن باید شرکت باشد، مگر نه اینکه شرکت طبق تعریف عبارت است از اجتماع حقوق مالکان متعدد در شیء واحد؟ حال به فرض پذیرش شرکت بودن موسسات متعلق به دولت، چرا باید سرمایه آنها منقسم به سهام باشد؟ با اینکه شرکت‌های دولتی عامترین شرکتها هستند چرا در عمل و طبق قوانین موجود سهامی خاص هستند؟ منظور از طرح سنوالات فوق یادآوری دوباره این

۳- ماده ۱۲۹ لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب اسفند ۱۳۴۷ مقرر می‌دارد: «اعضای هیئت مدیره و مدیرعامل شرکت و همچنین مؤسسات و شرکتهایی که اعضای هیئت مدیره و مدیرعامل شرکت شریک یا عضو هیئت مدیره یا مدیرعامل آنها باشند نمی‌توانند بدون اجازه هیئت مدیره در معاملات که با شرکت یا به حساب شرکت می‌شود به طور مستقیم یا غیرمستقیم طرف معامله واقع یا سهم شوند و در صورت اجازه نیز هیئت مدیره مکلف است بازرس شرکت را از معامله‌ای که اجازه آن داده شده بلافاصله مطلع نماید و گزارش آنرا به اولین مجمع عمومی عادی صاحبان سهام بدهد و بازرس نیز مکلف است ضمن گزارش خاصی حاوی جزئیات معامله نظر خود را درباره چنین معامله‌ای به همان مجمع تقدیم کند. عضو هیئت مدیره یا مدیرعامل ذینفع در معامله در جلسه هیئت مدیره و نیز در مجمع عمومی عادی هنگام اخذ تصمیم نسبت به معامله مذکور حق رأی نخواهد داشت.»

پوش:

۱. متأسفانه در مرحله آماده‌سازی مطالب مجله شماره ۸۳-۸۴، دو اشتباه در نمودارهای مقاله «در تعریف سیستمی، سیستم حسابداری» روی داده است. مورد اول در نمودار صفحه ۶ است که جهت فلش در اصل باید از اطلاعات ورودی به سوی پردازش و اطلاعات خروجی یا گزارشها و سرانجام استفاده کنندگان باشد، درحالی که این مسیر در جهت عکس نشان داده شده است. مورد دوم در بخش پایین نمودار صفحه (۱۰) است که محیط پیرامونی و محیط کار در یک موقعیت قرار گرفته اند، درحالی که محیط کار باید در داخل دایره بزرگتر قرار می‌گرفت.

۲. دو مورد دیگر در سایر مقاله هاست که

دنباله تاریخچه، اصول و استانداردها

دولتی این است که آیا باید تغییرات در سطح قیمت‌ها، هزینه جایگزینی جاری، ارزش خالص بازیافتنی و سایر عوامل مربوط به تغییر قیمت‌ها در حسابها و صورتهای مالی سازمانهای دولتی منعکس گردد یا خیر؟

با اینکه طبق اصول متداول حسابداری دولتی، سازمانهای دولتی، ملزم به تبعیت از اصول حسابداری بازرگانی در زمینه تهیه صورتهای مالی تکمیلی بر اساس تعدیلات قیمت‌ها و افشای هزینه جایگزینی، نشده‌اند برخی از حسابداران دولتی نگران اثرات تورم و تغییرات قیمت‌ها بر صحت و گویایی صورتهای مالی و جدولهای آماری دولتی هستند. شکی نیست که در این مقطع زمانی ضرورت انجام تحقیقات نظری و کاربردی در انعکاس تعدیلات سطح قیمت‌ها، هزینه جایگزینی، نگهداری سرمایه در حسابها و صورتهای مالی سازمانهای دولتی کاملاً حس می‌شود.

علاوه بر مباحثی که به اختصار بدانها اشاره شد، در مقطع زمانی حاضر در حسابداری دولتی مسائل فراوانی وجود دارد که مراجع تدوین هدفها و استانداردهای حسابداری دولتی و صاحبانظران در حال تحقیق و کاوش و بحث و مجادله درباره آنها هستند. بحث و تحقیق را باید به عنوان نشانه‌های مثبتی تلقی کرد که توجه حرفه حسابداری را به طور فزاینده‌ای به تکامل و پیشرفت حسابداری سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی معطوف می‌کند.

در سالهای اخیر، در کشورهای مختلف جهان در جهت حل مسائل عمده نظری و عملی، فرایند تدوین استانداردها و نیز توافق در زمینه هدفهای حسابداری سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی، که یکی از اجزای اصلی تشکیل دهنده چهارچوب نظری حسابداری دولتی است، گامهای مهم و مؤثری برداشته شده است. امیدواریم که در کشور ما نیز با کوششهای جمعی و هماهنگ سازمانهای دولتی، مراجع تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، انجمنهای حرفه‌ای و حسابداران دولتی، سیر تکامل و پیشرفت مبانی نظری و عملی حسابداری سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی پابرجا و تسریع شود. ●

نکته است که شرکت‌های دولتی با حاکم نبودن ضوابط مشخص بر آنها اشخاص بی هویتی هستند و قانون محاسبات عمومی که از دیدگاهی دیوان سالارانه تدوین شده و با توسعه فعالیت‌های دولت همسویی ندارد از یک طرف و قانون تجارت به دلیل فقدان مقررات خاص شرکت‌های دولتی از طرف دیگر، نتوانسته‌اند به این شرکتها هویت لازم را ببخشند.

شرکت دولتی مقوله‌ای جدا از سایر شرکتهاست و باید دارای مقررات خاص خود باشد. به نظر نگارنده قانون محاسبات عمومی فعلی و قانون تجارت فعلی، مقررات مربوط به شرکت‌های دولتی را شامل نمی‌شوند.

اگر قرار است مقررات مربوط به شرکت‌های دولتی در قانون محاسبات عمومی گنجانده شده باشد لازم است بخش مجزایی از این قانون به شرکت‌های دولتی اختصاص یابد همان‌طور که لازم است بخش مستقلی برای مقررات مربوط به طرحهای عمرانی در این قانون پیشبینی شود.

تداخل مسائل مربوط به شرکتها که هدف اصلی یا حداقل یکی از هدفهای مهم آن انتفاع است و مسائل مربوط به وزارتخانه‌ها و سازمانهای غیرانتفاعی دولت که هدفهای انتفاعی ندارند خالی از اشکال نیست. ●

۴- برای مثال نگاه کنید به تعریف هزینه در ماده ۲۳ قانون محاسبات عمومی: «هزینه عبارت است از پرداختهایی که به طور قطعی به ذینفع درقبال تعهد یا تحت عنوان کمک یا عناوین مشابه با رعایت قوانین و مقررات مربوط صورت می‌گیرد.» همچنین نگاه کنید به ماده ۶۲ قانون محاسبات عمومی.

مورد اول آن اشتباه در جهت فلش خروجی ستاده در طرف استفاده کنندگان در نمودار صفحه ۶۷ است و مورد دوم اشتباه در جهت اطلاعات ورودی به طرف پردازش اطلاعات در نمودار صفحه ۷۳ است.

۳. در شماره ۸۱-۸۲، صفحه ۵۴ نیز، در مطلب استنادان ایرانی حسابداری در دانشگاههای امریکا نام آقای دکتر سمیع به اشتباه آقای دکتر سامی و نام آقای دکتر عبدالحمیدی نیز عبدالحمیدی چاپ شده بود. بدین وسیله از نویسندگان و تهیه کنندگان محترم مقاله‌هایی که اشتباه در آنها روی داده است و نیز از خوانندگان گرامی پوزش می‌خواهد. ●