

چارچوبی برای تجزیه و تحلیل سیاستهای تقسیم سود

سوال اساسی این است که چگونه می‌توانیم به درک عمیق‌تری از سیاستهای سرمایه‌گذاری و جریانات نقدی آزاد در شرکت‌ها دست یابیم؟

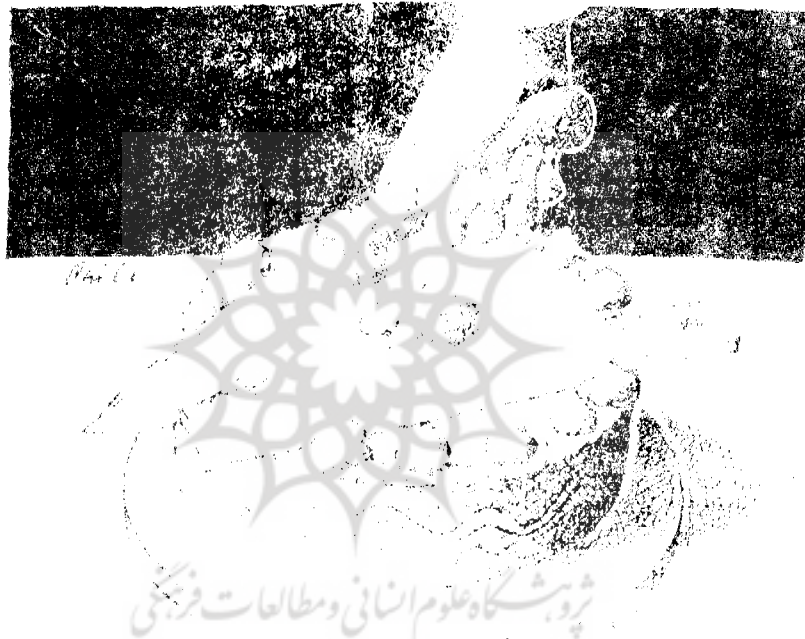
کاره مهرانی

دانشجوی دوره دکتری حسابداری دانشگاه تهران

۴- چارچوبی برای تحلیل سیاستهای تقسیم سود.

چرخه عمر سازمان و سیاستهای تقسیم سود سازمانها همانند تمام سازواره‌های حیاتی دارای چرخه عمر هستند. سیاستهای سرمایه‌گذاری، تامین مالی و تقسیم سود در طی مراحل مختلف چرخه عمر متفاوت است و سیاست واحدی برای طول عمر سازمان وجود

ندارد. از این رو برای تحلیل سیاستهای تقسیم سود باید بدانیم که سازمان در چه مرحله‌ای از چرخه عمر قرار دارد. (نمودار ۱) همان‌طور که نمودار ۱ نشان می‌دهد شرکتی که به مرحله رشد و بلوغ خود نرسیده‌اند سیاست تقسیم سود انقباضی دارند، زیرا فرصتهای سرمایه‌گذاری زیادی دارند. اما شرکتی که به مرحله رشد خود رسیده‌اند از سیاستهای تقسیم سود انبساطی استفاده می‌کنند، زیرا فرصتهای سرمایه‌گذاری آنها کمتر است. نکته مهم دیگر این است که شرکتها می‌توانند از طریق تحصیل یا ترکیب شرکتها دیگر فرصتهای سرمایه‌گذاری بهتری را به دست آورند و از این رو این مسئله نیز برای تجزیه و تحلیل سیاستهای تقسیم سود مهم است. زیرا با عدم تقسیم سود جریان نقدی آزاد برای تحصیل شرکتها دیگر فراهم می‌شود.



همواره بین سود، تقسیم سود و سرمایه‌گذاری رابطه‌ای وجود دارد. مطالعات تجربی نشان می‌دهد که ارتباط معنی‌داری بین سود و سود تقسیمی وجود دارد. و این ارتباط به صورت وقفه‌ای^۱ است (بدین معنی که فاصله زمانی بین سود و سود تقسیمی وجود دارد). در این زمینه یکی از

مهمترین تحقیقات توسط جان لیتنر در اواسط دهه ۱۹۵۰ صورت گرفت. او نتیجه گرفت که همبستگی بالایی بین سود و سود تقسیمی وجود دارد. نتایج او نشان داد که شرکتها همواره نسبت سود تقسیمی (تقسیم سود) هدفی را انتخاب می‌کنند و این نسبت در اغلب موارد ثابت است.

فاما و بابیباک نیز با استفاده از مدل‌های رگرسیون وقفه‌ای نتایج لیتنر را تایید کردند. مطالعات دیگر نشان داد که روند سود تقسیمی به نسبت سود یکنواخت‌تر است. سوال اساسی این است که آیا سود تقسیمی فقط تابعی از سود است یا فرصتهای سرمایه‌گذاری و جریانات نقدی آزاد^۲ نیز در شکل‌گیری سیاستهای تقسیم سود نقش دارند؟

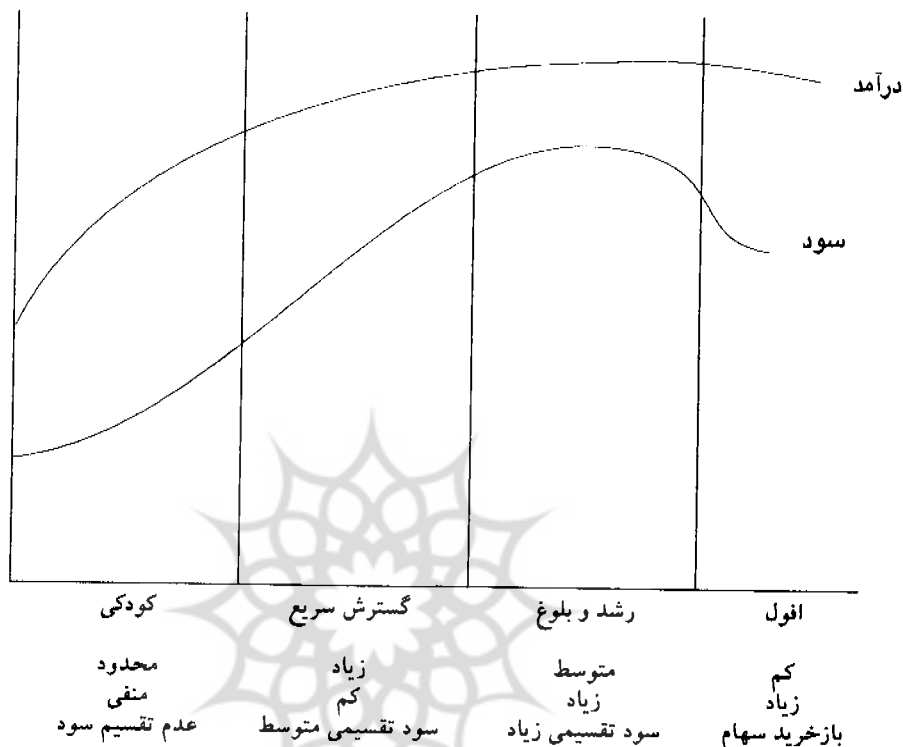
هدف از این نوشتار ارائه چارچوبی هنجاری است که از طریق آن سیاستهای تقسیم سود ترسیم می‌گردد. مقاله زیر به ۴ بخش تقسیم می‌شود:

- ۱- چرخه عمر سازمان و سیاستهای تقسیم سود؛
- ۲- تفاوت سود تقسیمی در کشورها؛
- ۳- عوامل موثر بر سیاستهای تقسیم سود؛

۱- چرخه عمر سود در بین کشورها

مطالعات زیادی در ارتباط با تحلیل علل تفاوت سود تقسیمی در

نمودار ۱- چرخه عمر سازمان و سیاستهای تقسیم سود



کشورها انجام شده که نتایج حاصله نشان می‌دهد که عوامل زیر در آن نقش کلیدی را ایفا می‌کنند:

تفاوت در مراحل رشد کشورهای که رشد اقتصادی بالایی دارند سود تقسیمی آنها کمتر از کشورهای است که رشد کمتری دارند. رشد تابعی از سرمایه‌گذاری است از این رو کشورهای که فرضاً سرمایه‌گذاری زیادی دارند در نتیجه سود تقسیمی کمتری را پرداخت می‌کنند.

تفاوت در نرخ مالیاتی

در کشورهای که نرخ مالیات سود تقسیمی بیشتر از نرخ مالیات اندوخته‌ها و سود انباشته است سود تقسیمی کمتری پرداخت می‌شود.

بر این اساس اگر سود تقسیمی مزیت مالیاتی نداشته باشد سرمایه‌گذاران علاقه کمتری به آن نشان می‌دهند.

تفاوت در کنترل شرکت هر چقدر درجه کنترل سهامداران بر مدیران کمتر باشد سود تقسیمی کمتر است و این درجه کنترل نیز تابعی از سیستمهای اقتصادی کشورها است. مثلاً در کشورهای سوسیالیستی درجه کنترل بیشتری وجود دارد.

نسبت سود تقسیمی به قیمت سهام یا D/P یا (DPS/P)
 $DPS = \text{dividend per share}$ سود تقسیمی هر سهم
 $P = \text{price}$ قیمت سهم
 بعضی از سرمایه‌گذاران از این نسبت برای اندازه‌گیری ریسک و سرمایه‌گذاری استفاده می‌کنند. یعنی شرکتی را انتخاب می‌کنند که نسبت D/P بالاتری داشته باشند. مطالعات نشان می‌دهد که شرکتی که D/P بالایی دارند بازده بالایی را به دست آورده‌اند.

$$\text{نسبت پرداخت } D/E = \frac{DPS}{EPS}$$

این نسبت نشان می‌دهد که چه مقدار از سود هر سهم به سهامداران پرداخت می‌شود. این نسبت نقش اساسی را در رشد شرکت ایفا می‌کند زیرا رشد شرکت رابطه‌ای معکوس با این نسبت دارد یعنی هر چقدر این

مبلغی که شرکت می‌تواند به سهامداران سود پرداخت کند چقدر است؟ در این چارچوب حداکثر مبلغ قابل پرداخت به سهامداران جریان نقدی آزاد سهامداران می‌باشد. (FCFE)

در ابتدا مفاهیم و تعاریف مورد نیاز مدل ارائه می‌شود و سپس چارچوب کلی مدل ترسیم می‌گردد.

جریان نقدی آزاد سهامداران^۴

جریان نقدی آزاد equity از رابطه‌ی زیر به دست می‌آید:

$$FCFE = NI - (CE - D) - (\Delta WC) + (NL - DR)$$

	که در آن
$\Delta WC =$	تغییرات سرمایه در گردش
$NI =$	سود خالص
$NL =$	بدهی جدید
$CE =$	مخارج سرمایه‌ای
$DR =$	بدهی قبلی (بدهی پرداخت شده)
$D =$	استهلاک

همان‌طور که رابطه‌ی بالا نشان می‌دهد برای محاسبه جریان نقدی آزاد سهامداران باید از سود خالص شروع شود و بعد خالص مخارج سرمایه‌ای یا $CE - D$ از سود خالص کسر شود زیرا مخارج سرمایه‌ای باعث کاهش جریان نقدی آزاد در شرکتی که به مرحله رشد رسیده است $CE > D$ و نیز در شرکتی که به رشد نهایی رسیده $CE = C$ خواهد بود و خالص مخارج سرمایه‌ای در آن صفر است. شرکتی که می‌خواهد رشد داشته باشد باید سرمایه‌گذار بهایش بیشتر از استهلاک باشد، لذا شرکتی که در مرحله رشد خود قرار دارند خالص مخارج سرمایه‌ای آنها مثبت است. اما زمانی که دیگر به مرحله بلوغ خود رسیدند سرمایه‌گذار بهایشان برابر با استهلاک می‌شود و فقط برای حفظ سطح ظرفیت موجود سرمایه‌گذاری انجام می‌شود.

سرمایه در گردش نیز باید از سود خالص کسر یا به آن اضافه شود زیرا افزایش آن باعث کاهش جریان نقدی آزاد و کاهش آن باعث افزایش جریان نقدی آزاد می‌گردد. در شرکتی که رشد سریع دارند و در صنعتی فعالیت می‌کنند که نیاز به سرمایه در گردش بالایی دارد عمدتاً سرمایه در گردش افزایش یافته و جریان نقدی آزاد کاهش می‌یابد. البته بهتر است برای محاسبه سرمایه در گردش، اقلام غیرنقدی منظور شود.

نقش اهرم مالی در جریان نقدی آزاد نیز مهم است زیرا اگر $ND = DR$ باشد بر جریان نقدی آزاد تاثیری ندارد. اگر $ND > DR$ باشد بدین معنی است که شرکت اهرم خود را افزایش داده و از این رو جریان نقدی آزاد افزایش می‌یابد و اگر $ND < DR$ باشد، یعنی شرکت اهرم خود را کاهش داده و از این رو جریان نقدی آزاد کاهش می‌یابد.

اگر فرض کنیم که مخارج سرمایه‌ای و سرمایه در گردش از طریق نسبت اهرم ثابتی، تامین مالی شده‌اند، فرمول بالا به صورت زیر تغییر می‌کند:

$$FCFE = NT - (CE - D)(1 - \delta) - (\Delta WC)(1 - \delta)$$

نسبت کمتر باشد رشد بیشتر است. رشد از رابطه‌ی زیر به دست می‌آید:

$$g = ROE(1 - b)$$

$$ROE = \frac{EPS}{BV} \text{ یا } \left(\frac{\text{سود هر سهم}}{\text{بازده ارزش ویژه}} \right) \text{ یا } \left(\frac{\text{ارزش دفتری هر سهم}}{\text{نسبت پرداخت}} \right)$$

هنگامی رشد شرکت خوب است که بازده شرکت از بازده مورد انتظار بیشتر باشد. $(ROE > ke)$

عوامل موثر بر سیاستهای تقسیم سود

فرصتهای سرمایه‌گذاری - هر چقدر شرکتی فرصت سرمایه‌گذاری بهتری داشته باشد سود تقسیمی کمتری پرداخت می‌کند و به صورت عملی برای ارزیابی سرمایه‌گذارها می‌توانیم بازده ارزش ویژه (ROE) را با هزینه سرمایه ارزش ویژه یا هزینه فرصت سهامداران (ke) مقایسه کنیم.

ثبات در سودآوری - هر چقدر درجه ثبات سودآوری کمتر باشد سود تقسیمی کمتری پرداخت می‌شود. اصولاً وقتی عدم اطمینان زیاد باشد برای کاهش آن سود تقسیمی کمتری پرداخت می‌شود.

قدرت تامین مالی - هر چقدر شرکت بتواند با هزینه کمتری منابع مالی خود را تامین کند و بازار سرمایه نیز به او اعتماد داشته باشد سود تقسیمی بیشتری را پرداخت می‌کند.

درجه اهرم مالی - به دو علت، درجه اهرم مالی موجب کاهش سود تقسیمی می‌شود: ۱- هر چه درجه اهرم مالی بالاتر باشد، ریسک مالی بالاتر است و وام‌دهندگان سیاستهای محدودکننده‌ای را برای تقسیم سود اعمال می‌کنند؛ ۲- هر چه درجه اهرم مالی بالاتر باشد باعث کاهش جریان نقدی آزاد می‌گردد و از این رو سود کمتری تقسیم می‌گردد.

انگیزه‌های اطلاع‌رسانی^۳ - افزایش در سود تقسیمی می‌تواند علامت خوبی برای بازار سرمایه باشد، زیرا نشان می‌دهد که شرکت دورنمای آتی خوبی برای جریان نقدی آزاد دارد. کاهش سود تقسیمی نیز علامت بدی برای بازار سرمایه تلقی می‌شود.

خصائص سرمایه‌گذاران - تابع مطلوبیت سهامداران با همدیگر متفاوت است از این رو ممکن است سرمایه‌گذارانی متمایل به سود تقسیمی باشند و برخی از آنان نیز اندوخته کردن را ترجیح دهند. از این رو خصائص سرمایه‌گذاران نیز بر سیاستهای تقسیم سود تاثیر خواهد داشت.

قوانین و مقررات - قوانین و مقررات (از جمله مالیات و قوانین تجارت) نیز بر سیاستهای تقسیم سود تاثیر می‌گذارند.

چارچوبی برای تحلیل سیاستهای تقسیم سود

در این مدل به منظور تجزیه و تحلیل سیاستهای تقسیم سود باید به سه سوال جواب بدهیم: ۱- بعد از کسر مخارج سرمایه‌ای و نیازهای سرمایه در گردش از سود خالص، برای رسیدن به رشد آتی، شرکت چه مقدار جریان نقدی آزاد برای پرداخت سود سهام خواهد داشت؟ ۲- چه پروژه یا فرصتهای سرمایه‌گذاری برای شرکت وجود دارد؟ ۳- حداکثر

درجه کیفیت پروژه‌ها از مقایسه اندازه‌های حسابداری با نرخ بحرانی تعیین می‌گردد: ۱- اگر $ROA > ko$ یا $ROE > ke$ باشد پروژه مطلوب است یعنی نرخ بازده پروژه‌های گذشته بالاتر از نرخ بازده مورد انتظار است، و ۲- اگر $ROA < ko$ یا $ROE < ke$ باشد پروژه نامطلوب است یعنی نرخ بازده پروژه‌های گذشته کمتر از آن چیزی بوده که سرمایه‌گذاران انتظار آنرا دارند.

این روش دو نقص عمده دارد: ۱- سود حسابداری معیار خوبی برای برآورد جریان نقدی نیست، ۲- فرض ضمنی در این روش، این است که ارزش دفتری سرمایه مبنای خوبی برای ارزش بازار است. در حالی که ممکن است مبنای خوبی نباشد (مخصوصاً در شرایط تورمی)؛ ۳- سود حسابداری هر سال تغییر می‌کند و این باعث می‌شود که کیفیت پروژه‌ها تغییر کند. از این رو بهتر است که برای محاسبات مذکور از میانگین سالهای قبل استفاده کنیم.

برای خنثی کردن نقص دوم می‌توانیم بازده نهایی ارزش ویژه را به دست آوریم:

$$MROE_t = \frac{NI_t - NI_{t-1}}{BVE_{t-1} - BVE_{t-2}}$$

که در آن:

$MROE_t$ = بازده نهایی ارزش ویژه
 NI = سود خالص
 BVE = ارزش دفتری سهام
 t = زمان

این فرمول نشان می‌دهد که درجه تغییرپذیری سود خالص نسبت به ارزش دفتری تا چه حد بالا است.

این مدل توسط aswath Damodaran ارائه شده است.

پارامترهای مدل

۱- جریان نقدی آزاد سهامداران FCFE

۲- بازده داراییها (ROA) یا ارزش ویژه (ROE)

۳- هزینه سرمایه ارزش ویژه ke یا شرکت ko (هزینه فرصت سرمایه)

۴- سود تقسیمی D

همان‌طور که قبلاً توضیح داده شد در این مدل باید به دو سوال زیر پاسخ دهیم:

۱- شرکت قدرت تقسیم چه مقدار از وجوه خود را دارد؟ این سوال از طریق مقایسه جریان نقدی آزاد سهامداران (FCFE) یا سود تقسیمی (D) تعیین می‌گردد و از این رو دو حالت کلی به وجود می‌آید: الف- $FCFE > D$ شرکت جریان نقدی آزاد دارد، ب- $FCFE < D$ شرکت جریان نقدی آزاد ندارد.

۲- چه پروژه‌هایی برای شرکت مطلوب است؟ با مقایسه ROE با ke یا

$$\delta = \frac{D}{E} = \frac{\text{بدهی}}{\text{ارزش ویژه}}$$

که در آن:

δ به دو صورت زیر تعیین می‌شود: ۱- هنگامی که نسبت D/E هدف را انتخاب می‌کنیم. (همان نسبتی که ارزش شرکت را حداکثر می‌کند)، ۲- با بررسی D/E گذشته شرکت از طریق میانگین حسابی یا هندسی آن را تعیین می‌کنیم. فرض اساسی این است که ساختار سرمایه تغییر نمی‌کند.

نسبت سود تقسیمی به جریان نقدی آزاد

همان‌طور که قبلاً اشاره شد به صورت سنتی از نسبت $\frac{DPS}{EPS}$ برای سیاست‌گذاری تقسیم سود استفاده می‌شود اما با استفاده از مدل FCFE می‌توانیم نسبت سود تقسیمی به جریان نقدی آزاد equity را به دست آوریم.

$$\frac{DPS}{FCFE} = \frac{\text{سود تقسیمی}}{\text{جریان نقدی آزاد سهامداران}}$$

این نسبت نشان می‌دهد که چه مقدار از جریان نقدی آزاد سهامداران به آنها برگشت شده است. اگر این نسبت برابر با ۱ باشد بدین معنی است که شرکت تمام وجوه مازاد سهامداران را به آنها پرداخت کرده است. اگر این نسبت کوچکتر از ۱ باشد شرکت وجوه کمتری را پرداخت کرده و اگر این نسبت بزرگتر از ۱ باشد شرکت برای تقسیم سود نیاز به تامین مالی دارد. از این رو حداکثر مبلغی که شرکتی می‌تواند بدون تامین مالی سود تقسیمی پرداخت کند به میزان جریان نقدی آزاد به سهامداران (FCFE) است.

چه پروژه‌هایی برای شرکت مطلوب است؟

شرکت‌هایی که فرصت رشد بیشتری دارند به سرمایه‌گذاری بالاتر و سود تقسیمی کمتر نیاز دارند. حال سوال اساسی این است که معیار مطلوب بودن یک پروژه سرمایه‌گذاری چیست؟ در نظریه‌های بودجه‌بندی سرمایه‌ای، معیار تعیین کیفیت پروژه‌ها معمولاً با معیارهایی چون ارزش فعلی خالص (NPV)، نرخ بازده داخلی (IRR)، شاخص سودآوری و ... ارزیابی می‌شود. اما این محاسبات مشکلاتی دارد: ۱- پیش‌بینی جریانهای نقدی پروژه‌های آتی و نرخ بحرانی^۵ نیاز به اطلاعات فراوانی دارد که این اطلاعات برای افراد خارج از شرکت قابل دسترسی نیست.

۲- حتی اگر جریانهای نقدی پروژه‌های فعلی معلوم باشد جریانهای نقدی پروژه‌های آتی نامعین است. از این رو راه‌حل عملی برای تعیین مطلوبیت سرمایه‌گذاری پروژه‌های گذشته است.

فرض اساسی این است که این متغیرها جایگزین خوبی هستند.

اندازه‌های حسابداری	نرخ بحرانی
ROE	ke هزینه سرمایه ارزش ویژه
ROA	ko هزینه سرمایه شرکت (هزینه فرصت سرمایه سهامداران)

برای کنترل مخارج فردا، امروز تدبیر کنیم

نتیجه هزینه‌یابی هدف، یکی از راهبردهای تولید محصول است که محور تاکید آن بر وجود گروهی قرار دارد که به تدابیر لازم در ارتباط با مشتری نهایی و یافتن فرصتهای واقعی در بازار می‌اندیشند.

دکتر ویدا مجتهدزاده

عضو هیئت علمی دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی - دانشگاه الزهراء "س"

زمان ارائه به بازار) قیمتی از پیش تعیین شده برای محصول در نظر می‌گیرد. سپس فرایندهای تامین منبع، تولید و توزیع که سازمان را قادر می‌سازد به سودهای مطلوب خود در ارتباط با این هدف دست یابد، طراحی می‌شود. در حقیقت سازمان به جای قیمت‌گذاری بر مبنای بهای تمام شده به علاوه چند درصد^۲ که متداول ولی اشتباه است، بر پایه نیازهای مشتریان و تمایل آنها به پرداخت قیمت‌گذاری می‌کند. هزینه‌یابی هدف اطمینان می‌دهد که موفقیت از طریق مشتریان موجب موفقیت اقتصادی شرکت می‌شود.

نظام بهای تمام شده

منطق هزینه‌یابی هدف بسیار ساده است و اینکه چرا اخیراً با اقبال روبه‌رو شده است، تعجب‌آور می‌نماید. در گذشته و در زمانی که پیش از تولید، تدابیری را در ارتباط با محصول نمی‌اندیشیدند، مدیرانی می‌توانستند سود سرشار به دست آورند که در فرایند قیمت‌گذاری و هزینه‌یابی محصول نقش داشتند. در نبود آنها مهندسان

معرفی کرده‌اند. در این سیستم، فناوریهای برتر حسابداری مدیریت موجب می‌شود تا مدیران ارشد از تولید کالاهایی با حاشیه سود کم، که بازده‌های مناسب را برای شرکت به بار نمی‌آورد، بپرهیزند. اما ارزش بیشتر این سیستم در توانایی آن برای بردن چالشهای بازار از زنجیره تولید به دست طراحان محصول است. هزینه‌یابی هدف با ایجاد گروه‌های طراحی اطمینان می‌بخشد که محصولات نه فقط دارای سطح مطلوبی از کیفیت و کارکرد است بلکه همچنین در قیمت‌های مناسب به مشتریان عرضه می‌شود. در این نظام کار افراد مختلفی که در تولید مشارکت دارند، از قبیل طراحان، مهندسان تولید، پژوهشگران بازار و فروشندگان لوازم، هماهنگ می‌شود.

منطق هزینه‌یابی هدف ساده است، سازمان با تجسم بازار فردا، گروه‌های مختلف مشتریان را در نظر می‌گیرد و جذاب‌ترین آنها را هدف قرار می‌دهد. در این ارتباط تعیین می‌کند که چه سطحی از کیفیت و کارکرد محصول برای هر گروه مناسب خواهد بود و براساس (حجم و

طی پسانزده سال گذشته، شرکتهای آموخته‌اند که قبل از تولید محصول باید تدابیری را در ارتباط با کیفیت آن بیندیشند. بررسی کیفیت محصول پس از خروج از خط تولید، اگر همراه‌کننده نباشد، هزینه‌بر است. امروزه بیشتر شرکتهای رقیب از همین منطق برای تعیین قیمت محصولات جدیدشان استفاده می‌کنند. یعنی مدیران ارشد ابتدا قیمت فروش دلخواه را تعیین و زمینه را برای دستیابی به آن فراهم می‌کنند، آنگاه مخارج را برای اطمینان از تحقق قیمت کنترل می‌کنند. آنها از فرایند مدیریتی که هزینه‌یابی هدف^۱ نامیده می‌شود، استفاده می‌کنند.

نتیجه هزینه‌یابی هدف، یکی از راهبردهای تولید محصول است که محور تاکید آن بر وجود گروهی قرار دارد که به تدابیر لازم در ارتباط با مشتری نهایی و یافتن فرصتهای واقعی در بازار می‌اندیشند. ابتدا تولیدکنندگان پیشرو ژاپنی در صنایع الکترونیک و خودروسازی از هزینه‌یابی هدف در جهت منافع خود بهره‌برده، سپس آن را به آمریکا، آلمان و سایر کشورها

بر وضعیت رقابتی شرکت تاثیر بیش از اندازه داشتند. زمانی که مدیران کوشیدند تا مخارج عملیات را با کاستن از تعداد کارگران، حذف زوائد، کاهش منابع یا مهندسی مجدد فرایندها^۳ پایین بیاورند، دریافتند که اگر قبل از تولید گروهی را برای بررسی و تدبیراندیشی تشکیل دهند، در حدود ۷۰ تا ۸۰ درصد مخارج محصول تغییر خواهد کرد.

با وجود اینکه رویکرد کاهش مخارج همیشه منطقی است، اما همواره ضروری نیست؛ زیرا معمولاً شرکتها چیزی را که می‌توانند از آن اجتناب کنند، برعهده نمی‌گیرند. امروزه هدف قراردادن قیمت و بهای تمام شده اجتناب‌ناپذیر است، زیرا در اقتصاد جهانی نوین، مهم نیست که اولین تولیدکننده باشید. در گذشته، بسیاری از شرکت‌های پیشرو، به‌خصوص آنها که در زمینه فناوری با دیگران تفاوت داشتند، برای قیمت‌گذاری محصولات از رویکرد استفاده می‌کردند، و تصور می‌کردند که با تولید انبوه می‌توانند منتفع گردند. آنها معتقد بودند که در بازار اولین تولیدکننده بودن بسیار اهمیت دارد و برای اینکه اول باشند نیاز به گروه‌هایی داشتند که تدابیری را در ارتباط با انتخاب ویژگی‌های مناسب محصول بیندیشند. آنگاه پس از چندین بار تولید، بازار به شرکت اجازه خواهد داد که بازده منطقی از سرمایه به کار گرفته شده را کسب کند.

براساس این منطق معمولاً وقتی محصول برای اولین بار به بازار عرضه می‌شد قیمت بالایی داشت که فقط مصرف‌کنندگان کمی استطاعت خرید آن را داشتند و درآمد حاصله به ندرت مخارج تولید را می‌پوشاند. برای مثال شرکت هولت پاکارد^۴ انتظار نداشت در اولین دفعه‌ای که چاپگرهای لیزری را به بازار عرضه می‌کند، هزینه‌های تحقیق و توسعه‌اش پوشانده شود. اما تصور می‌کرد

که با تولید انبوه و معرفی انواع ارزانتر محصول به بازار، مشتریان بیشتری را جلب خواهد کرد.

امروز آن پیش فرض راهبردی برای همه کالاهای بخصوص کالاهای پیشرفته یعنی کالاهای با فناوری برتر، ناموفق است. بازارهای جهانی دیگر به شرکتها فرصت نمی‌دهند که در یک زمان کالای خود را معرفی کنند و در زمانی دیگر فروش را بالا ببرند. حالا شرکت‌های تقلیدگر^۵ آنقدر سریع کالای مزبور را نسخه‌برداری و به بازار عرضه می‌کنند که تولیدکننده اولیه حتی فرصت نمی‌یابد از حق امتیاز تولید خود استفاده کند و فقط مخارج تولید را پوشش می‌دهد. این رقبا، با واکنشهای سریعتر از شرکت‌های قدیمی، که به تولید انبوه می‌پرداختند، کالاهایی را که دوره ساخت و چرخه عمر کوتاهتری دارند، تولید می‌کنند و تقریباً در اقصی نقاط دنیا به تولید اشتغال دارند.

تعداد فزاینده این شرکتها حاکی از آن است که اکثر نمونه‌های تقلید شده از محصولات جدید ظرف چند ماه، و نه چند سال، در دسترس بازار قرار می‌گیرند. بنابراین اگر تولیدکنندگان اولیه نتوانند مخارج را به‌رسم عادت پوشش دهند، آنگاه مجبورند که تدابیر لازم را در ارتباط با مخارج بیندیشند و محصولات را با قیمت‌هایی که شمار بیشتری از مشتریان را جذب می‌کند و مانع از تقلید می‌شود، به بازار عرضه کنند. اما اینکه تا چه مدت می‌توانند بازارشان را حفظ کنند، بستگی به سرعت آنها در ارائه محصولی با کارکرد بیشتر و بدون افزایش قیمت دارد.

امروزه، شرکتها برای اینکه در بازار پیشگام باشند و این وضع را حفظ کنند باید تدابیری بیندیشند تا در زمان تنظیم سطوح اولیه کیفیت و کارکرد، مخارج محصولات را پایین بیاورند و نیز با عملکرد خود قیمت مناسب محصول را، مشخص کنند. به

عبارت دیگر، مدیران ارشد باید نه تنها مخارج امروز که مخارج فردای محصول جدید را کنترل کنند؛ زیرا فردا سریعتر از آنچه تصور می‌شود فرا می‌رسد.

وانهادن اهداف مخارج^۶ و روی آوردن به هزینه‌یابی هدف

در ژاپن، رقابت بین شرکت‌های تقلیدگر آن قدر شدید است که مدیریت جسورانه مخارج برای ادامه‌ی حیات در بعضی قسمت‌ها حیاتی است. بنابراین تصادفی نیست که شرکت‌های پیشگامی مانند الیمپوس اپتیکال^۷ و کوماتسو^۸ خیلی زود با هزینه‌یابی هدف انس گرفتند.

شرکت الیمپوس در دوربین‌های تک لنزی (SLR) پیشگام بود و در تولید این کالا، از نظر فناوری، رقیبی نداشت. اما در سال ۱۹۸۷، شرکت کامپکت^۹، دوربین‌هایی را به بازار عرضه کرد که از نظر مشتریان، جانشین جدی برای SLR به‌شمار می‌رفت. با اینکه شرکت الیمپوس از سال ۱۹۷۸ کالاهایش را به بازار عرضه می‌کرد اما پس از آن به‌طور جدی پرتفوی محصولاتش را بازننگری نکرد. تا اینکه از اواسط سالهای ۱۹۸۰ رفته‌رفته سهم بازار خود را از دست داد و در سال ۱۹۸۷ متحمل زیانهای عمده گردید. مدیران ارشد شرکت با مشکلی جدی رویارو شدند و نتیجه گرفتند که برنامه‌ریزی و تولید محصولات نیاز به اصلاح و بهبود دارد.

اما مهمترین مسئله برای شرکت الیمپوس سازگاری مخارج محصول با بازار بی‌ثبات بود. مدیران اعتقاد داشتند که توانایی شرکت در تولید محصولات جدید به‌بهایی که بتواند انتظارات رو به‌تزیاد مشتریان را تامین کند، محور اصلی توفیق یافتن هر محصول جدیدی به‌شمار می‌رود. به‌علاوه فرایند توسعه تولید شرکت می‌بایست قیمت رقابتی و ارقام بودجه‌های سود را طی ۱۸ ماه از زمان تولید یعنی پیش

از تغییر دوباره در محیط رقابتی، برآورده سازد.

این اولین باری نبود که مدیران شرکت الیمپوس اهداف مخارج را برای محصولات جدید تعیین می‌کردند؛ با وجود این، اولاً اهداف کم و بیش فرضی بودند، و ثانیاً مدیران ارشد الزامی را برای برآوردن اهداف ایجاد نکردند. در نتیجه اهداف تحقق نیافتند اما این امر مانع از عرضه کالا نشد. در اصل طراحان کوشیدند تا محصول از بهترین کارکرد برخوردار باشد، مهندسین ساخت سعی کردند که محصول بالاترین کارایی را داشته باشد و بخش بازاریابی تلاش کرد تا کل تولید را بفروشد؛ اما در سال ۱۹۸۷ همه آنها دستخوش تغییر شد.

ابتدا شرکت الیمپوس کوشید تا تصویر روشتری را از ویژگیهای محصول، که انتظار می‌رفت برای مشتریان آینده ارزشمند باشد، ترسیم کند. سپس بررسیهایی برای درک چگونگی تاثیر فناوریهای فعلی و آتی بر صنعت دوربین، انجام داد. در این ارتباط فناوریهای شرکت بررسی شد زیرا می‌توانست سهم بازار را افزایش دهد. بررسی بازار محصولات شرکت شامل تجزیه و تحلیل محیط عمومی تجارت بود تا مشخص شود که چگونه عوامل اقتصادکلان مانند تغییر نرخ ارزها می‌تواند بر تقاضای مشتریان اثر گذارد. نهایتاً تحقیقی در زمینه بازاریابی، شامل بررسی اطلاعات جمع‌آوری شده از طریق پرسشنامه، مصاحبه‌های گروهی، مصاحبه در مراکز فروش مدل‌های جدید و مصاحبه با عکاسان و تجزیه و تحلیل تواناییهای رقیب، قیمتهای احتمالی و حق اختراعیهای به ثبت رسیده انجام پذیرفت.

در سال ۱۹۹۱ قیمت بازار امریکا برای مدل‌های ساده در حدود ۱۰۰ دلار بود. شرکت الیمپوس برای تعیین ارتباط بین ویژگیهای مختلف دوربین‌ها این قیمت را مبنا قرار داد و تمایل مشتریان، عملکرد رقیب

و فناوری آتی را بررسی کرد. در این ارتباط شرکت حاشیه سود واسطه‌ها و نمایندگیهای شرکت در امریکا و نیز مخارج واردات مانند هزینه‌های حمل و عوارض گمرکی را از قیمت هر دوربین کسر کرد و به قیمتی دست یافت که برای هر مدل باید به کارخانه پرداخت می‌شد. سپس حاشیه سود خود را کم کرد تا نهایتاً به مخارج هدف اولیه برای هر محصول رسید. حال، آنچه که شرکت به آن نیاز داشت، تنظیم فرایندی برای تولید محصولات با مخارجی به میزان مخارج هدف بود. گروه مدیریت تولید مسئولیت اطمینان یافت که شرکت می‌تواند دوربین‌هایی را با ویژگیهای درخواستی مشتریان و با مخارجی در حدود مخارج هدف تولید کند. ساخت دوربین فقط در صورتی آغاز می‌شد که طراحان و مهندسین تولید می‌توانستند نشان دهند که مخارج برآوردی تولید از مخارج هدف فراتر نخواهد رفت.

الیمپوس شکافها را مسدود کرد به نظر می‌رسید که این فرایند بخوبی پیش رود، اما این‌گونه نشد، زیرا فقط ۲۰٪ مدل‌های جدید به فروش رسید. هر چند که ۸۰ درصد بقیه کنار گذاشته نشد، همان طور که در بیشتر شرکتهای مرسوم است، چندان غیرعادی نبود که مدیران تولید شرکت الیمپوس ویژگیهای جذاب و نه ویژگیهایی لازم را طراحی کردند. وظیفه تیم مدیریت بررسی ارزش ایجاد شده در اثر این ویژگیها بود، تا مشخص شود که واقعاً بیش از مخارج است. در این ارتباط آنها بررسی کردند که آیا محصول جدید با ویژگیهای افزوده شده می‌تواند با توجیه کافی به سطح قیمت بالاتری دست یابد تا بازده‌های قابل قبولی ایجاد کند و مخارج برآوردی را پوشاند یا نه پس از خاتمه بررسی اگر مخارج هدف تامین نمی‌شد یا قیمت تغییر نمی‌کرد، تیم محصول جدید برای طراحی

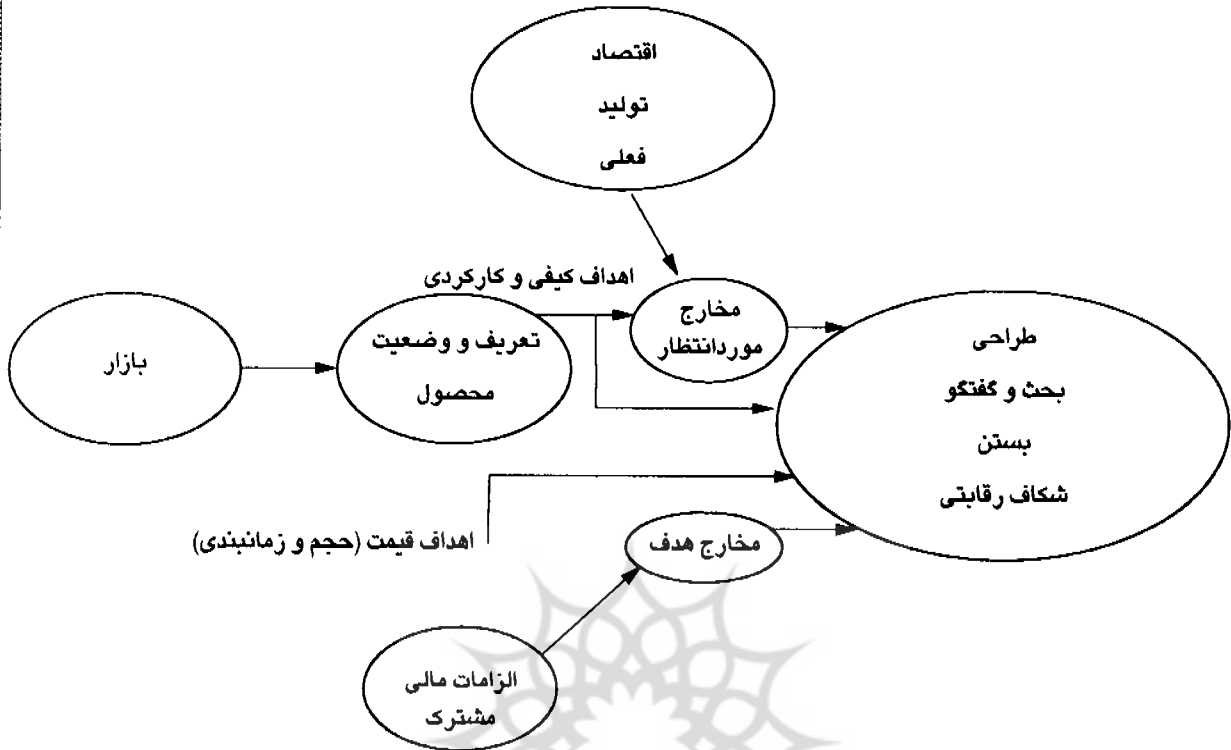
مجدد به دایره‌ی تحقیق و توسعه باز می‌گشت.

مدیران شرکت الیمپوس در این بررسی چرخه عمر را برای احتساب مخارج فناوریهای جدید و مهم که در طراحی محصول جدید صرف شدند، تجزیه و تحلیل کردند. آنها کل مخارج یک فناوری جدید را به دو جزء تفکیک کردند: مخارج تحقیق و توسعه و مخارج تولید.

تیم مدیریت تولید شرکت الیمپوس اظهار داشت که برای تسهیم مخارج تحقیق و توسعه، طراحان محصول باید بررسی کنند که یک محصول تا چه مدت در بازار عمر می‌کند یا یک ویژگی خاص تا چه مدت در ساخت سایر محصولات کاربرد دارد. آنها در ارتباط با مخارج تولید دریافتند که حتی پس از ورود یک محصول جدید به بازار، اغلب مخارج فناوری جدید به سرعت و با پذیرش برنامه‌های تولیدی جدیدی که کیفیت محصول را بالا می‌برد، کاهش می‌یابد. برای مثال، اگر تعداد قطعات یدکی در دیسافراگم یک گروه از دوربین‌های کامپکت از ۱۰۵ به ۵۶ قطعه کاهش می‌یافت، موجب می‌شد که مخارج تولید این جزء، که استفاده زیادی داشت، ۵۸٪ کاهش یابد. در سال ۱۹۹۰ مدیران شرکت الیمپوس دریافتند که شرکت عموماً می‌تواند با کاهش مدت تولید محصولات جدید، مخارج تولید را تقریباً به میزان ۳۵ درصد کاهش دهد. آنها از این یافته‌ها در هزینه‌یابی هدف برای محصولات آتی استفاده کردند.

شرکت کوماتسو مخارج را کاهش می‌دهد همان طور که تجربه شرکت الیمپوس نشان می‌دهد، هزینه‌یابی هدف زمینه مذاکره صریح با طراحان محصول را فراهم می‌کند. آنها نمی‌توانستند یک طرح را موفقیت‌آمیز بدانند مگر اینکه کارکرد محصول بتواند نیازهای مشتریان را پاسخ

نمودار ۱- فرایند هزینه‌یابی هدف



طراحان کمک کرد. جداول مخارج، شامل اطلاعاتی در مورد مخارج قطعات بود که به طراحان کمک کرد تا عناصر پایبندترین بهای تمام شده را شناسایی کنند. در واقع مهندسين کوماتسو با استفاده از این دو جدول، مخارج هدف بهترین جزء هر پروژه را شناسایی کردند. این مخارج هدف، به‌عنوان قیمت هدف برای فروشندگان تعیین شد.

برای مثال در تعیین مخارج هدف سیستم سرمایه‌یابی یک موسسه حفاری، مهندسين شرکت کوماتسو تعیین کردند که مهمترین عامل عملکرد، سطح رادیاتور سیستم است. آنها با توجه به جداول کارکرد به مشاوره پرداختند. تا حداقل سطح مورد لزوم رادیاتور را محاسبه کنند. آنها همچنین جداول مخارج را برای محاسبه اقتصادی طرح، بررسی کردند. آنگاه به محاسبه ادامه در صفحه ۶۱

مذاکره شد. برنامه هزینه‌یابی هدف شرکت راه‌نمایی را برای گفتگوهای آن با فروشندگان لوازم به منظور اطمینان یافتن از سودآوری محصول فراهم کرد. تیم طراحی شرکت با ادغام نیازهای عملکردی حاشیه سود مورد نیاز برای هر خط تولید فرعی، عملکرد کل یک محصول را بررسی کرد و بر هدف یکپارچه یعنی عرضه محصول به قیمتی که برای استفاده‌کننده‌هایی جذاب باشد و نه اینکه طراحان محصول را راضی کند، تاکید کرد.

شرکت کوماتسو در تعیین اهداف سیستم و قطعات برای فروشندگان لوازم، بر داده‌های عملکرد تاریخی و اطلاعاتی که در جداول کارکرد و مخارج ثبت شده بود، تکیه کرد. جداول کارکرد شامل اطلاعاتی در مورد ویژگیهای فیزیکی هر قطعه بود که برای تعیین اجزای بهترین عملکرد به

گوید، قیمت مناسب باشد، و شرایط فعال بودن کارخانه و پیش‌بینی‌های مالی شرکت برآورده شود.

تجربه شرکت کوماتسو شیوه‌ی دیگری را برای استفاده از هزینه‌یابی هدف به وجود آورد. طبق این روش برای پایین آوردن مخارج به فروشندگان لوازم فشار وارد می‌شود. شرکت به مقدار زیادی به فروشندگان در بیرون سازمان اتکا داشت. برای نمونه در سال ۱۹۹۳، به‌طور ناخالص ۳۰ درصد قطعات محصولاتش را خودش ساخت، ۵۰ درصد را طراحی کرد یا پیمانکار فرعی آن بود و ۲۰ درصد بقیه را از فروشندگان لوازم خریداری کرد. در شرکت کوماتسو ارتباط برای تعیین ویژگیهای عملکردی قطعات و توزیع آنها با قیمت‌های منطبق با مخارج هدف کلی شرکت، در سراسر فرایند تولید با عرضه‌کنندگان لوازم

درآمدی بر ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری

در این مقاله سعی شده است تا با استفاده از روش‌های کیفی، ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری را مورد بررسی قرار دهد. نتایج این پژوهش می‌تواند به بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری در ایران کمک کند.

SFAC شماره ۱، بند ۹

ناصر پرتوی

مدرس دانشگاهها و کارشناس ارشد حسابداری
امیرپوریان

(SFAC) منتشر شد. هدف حسابداری و گزارشگری مالی اساساً فراهم آوردن اطلاعاتی است که برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی عاقلانه فایده‌مند باشد، و ویژگیهای کیفی امکان‌پذیر گزینش‌های منطقی و سامان‌مند را از میان روش‌های گزینشی حسابداری فراهم می‌آورند.

در مرحله‌ی بعد FASB با تمرکز بر اهداف کلی حسابداری و گزارشگری مالی راه‌های تحقق بخشیدن به آنها را بازجست و حاصل کار را در قالب SFAC‌های ۵، ۶ و ۷ منتشر کرد. اینها به ترتیب به بن‌پارهای صورتهای مالی^۵، معیارهای بازشناسی^۶ و اندازه‌گیری^۷، و ارزش فعلی

می‌پردازند.

در مجموع، طرح چارچوب مفهومی به انتشار هفت SFAC انجامید: SFAC شماره ۱، اهداف گزارشگری مالی بنگاههای انتفاعی (نوامبر ۱۹۷۸)؛ SFAC ۱۵ شماره ۲، ویژگیهای کیفی اطلاعات

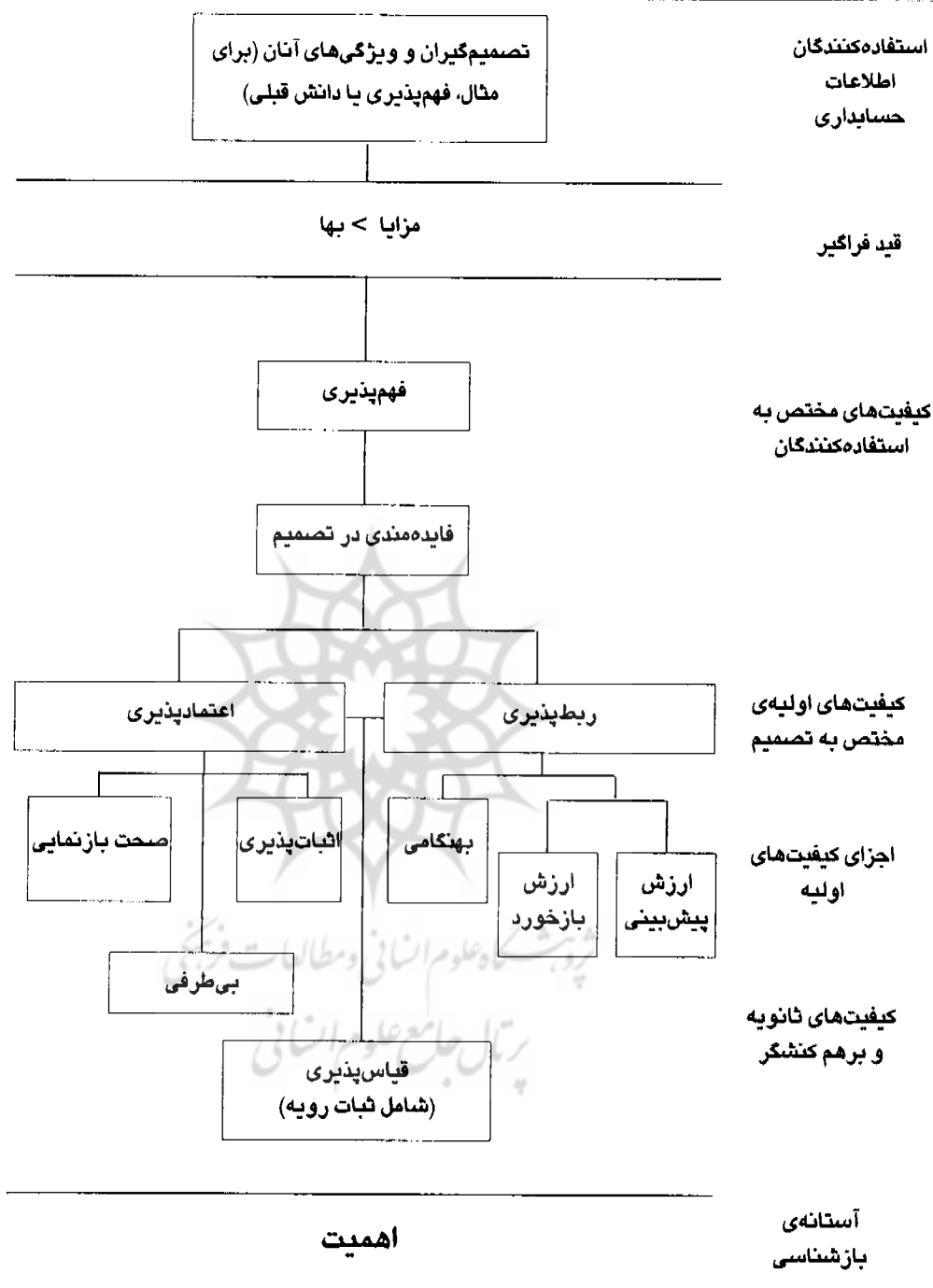
کوشید تا اولاً اهداف حسابداری و گزارشگری مالی و ثانیاً ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری را شرح و بسط دهد. حاصل این کوشش به ترتیب در قالب بیانیه‌های مفاهیم حسابداری مالی^۴ شماره ۱ و شماره ۲ (از این پس

پس از آن که هیأت اصول حسابداری^۱ (APB) نتوانست نظریه‌ای یگانه را برای عمل حسابداری برپا کند سرانجام در سال ۱۹۷۲ از جایگاه اصول‌نویسی آمریکا به زیر آمد. در سال ۱۹۷۳، هیأت استانداردهای حسابداری مالی^۲ (از این پس FASB) بر مسند آن تکیه زد و وظیفه‌ی تقریر استانداردهای حسابداری را برعهده گرفت. FASB از همان آغاز، طرح چارچوب مفهومی^۳ را در دستور کار قرار داد. چارچوب مفهومی FASB عمدتاً دو هدف را دنبال می‌کند: نخست، راهنمایی برای تقریر

استاندهای حسابداری و گزارشگری به دست می‌دهد، و دوم، مرجعی برای حل و فصل مسائل نوظهور در عرصه‌ی عمل حسابداری است.

طرح چارچوب مفهومی در دو مرحله به ثمر رسید. طی هشت سال FASB غالباً

نمایه ۱- پایگان کیفیت‌های حسابداری



حسابداری (می ۱۹۸۰)؛ SFAC شماره‌ی ۳، بن‌پارهای صورتهای مالی بنگاههای انتفاعی (دسامبر ۱۹۸۰، و ملغی شده در دسامبر ۱۹۸۵)؛ SFAC شماره‌ی ۴، اهداف گزارشگری مالی بنگاههای غیرتجاری (دسامبر ۱۹۸۰)؛ SFAC شماره‌ی ۵، بازشناسی و اندازه‌گیری در صورتهای مالی بنگاههای انتفاعی (دسامبر ۱۹۸۴)؛ SFAC شماره‌ی ۶، بن‌پارهای صورتهای مالی بنگاههای انتفاعی (دسامبر ۱۹۸۵، جایگزین SFAC شماره‌ی ۳ شد)؛ SFAC شماره‌ی ۷، استفاده از جریانهای نقدی و ارزش فعلی در اندازه‌گیری حسابداری (فوریه ۲۰۰۰).^۸ این نوشتار درآمدی کوتاه بر SFAC

ش. ۲ است و می‌کوشد تا ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری را به اختصار عرضه کند.

ویژگیهای کیفی اساس گزینشهای حسابداری

SFAC ش. ۲، پلی میان SFAC ش. ۱۰ و دیگر SFACهای چارچوب مفهومی است. در یک سو، اهداف گزارشگری مالی (SFAC ش. ۱)، و در سوی دیگر بن پارهای صورتهای مالی، و بازشناسی و اندازه‌گیری و افشای آنها (SFACهای شماره‌ی ۵ تا ۷) قرار دارد. اما محور بحث SFAC ش. ۲ چیست؟ این بیانیه به یک پرسش اساسی می‌پردازد: کدام ویژگیها است که اطلاعات حسابداری را فایده‌مند می‌سازد؟

FASB در SFAC ش. ۲ خط‌نشان می‌سازد که گزینشهای حسابداری دست کم در دو سطح انجام می‌گیرد: نخست، سطح استانداردگذار^۹؛ و دوم، سطح کاربران استانداردها^{۱۰}، شامل تهیه‌کنندگان، حساب‌برسان، و استفاده‌کنندگان گزارشهای مالی. در سطح استانداردگذار، FASB و دیگر استانداردگذاران می‌توانند شرکتها را وادارند تا اطلاعات خاصی را گزارش کنند. آنها همچنین می‌توانند استفاده از روشهای نامساعد را ممنوع سازند. در سطح دیگر، کاربران استانداردها (عمدتاً هستاره‌های^{۱۱} گزارشگر) می‌توانند گزینه‌های^{۱۲} حسابداری را گزینش و ارزیابی کنند. SFAC ش. ۲ می‌کوشد تا کیفیت‌هایی را مشخص و تعریف کند که اطلاعات حسابداری را برای هر دو سطح گزینش‌های حسابداری فایده‌مند^{۱۳} می‌سازد.

معیار اصلی گزینش از میان دو روش حسابداری گزینه در گرو پاسخگویی به یک پرسش اساسی است: کدام روش می‌تواند اطلاعات بهتری را تولید کند، یا به عبارتی فایده‌مندتر است؟ پس از پاسخ گفتن به این

پرسش، ناگزیر پرسش دیگری به میان می‌آید: آیا اطلاعات بهتر (فایده‌مندتر) آن قدر مزیت دارد که بتواند بهای اضافی تولید آن را در مقایسه با اطلاعات درجه‌ی دوم توجیه کند (تجزیه و تحلیل بها - مزایا)؟ پاسخ به این پرسش امکان گزینش از بین روشهای گزینه را فراهم می‌کند. دو ویژگی کیفی که به مدد آنها می‌توان اطلاعات بهتر (فایده‌مندتر) را از اطلاعات درجه‌ی دوم (کم فایده‌مندتر) تمیز داد، در وهله‌ی اول عبارتند از ربط‌پذیری^{۱۴} و اعتمادپذیری^{۱۵}.

قید بها - مزایا

چنانچه مزایای کالا یا خدمتی از بهای آن کمتر باشد، منطقاً هیچ کس آن را تقاضا نخواهد کرد. اما جنس اطلاعات حسابداری با دیگر کالاها یا خدمات تفاوت دارد، زیرا بهای تولید آنها را اساساً تهیه‌کنندگان می‌پردازند، در حالی که از مزایای آن هم تهیه‌کنندگان و هم استفاده‌کنندگان بهره می‌برند. نهایتاً، وقتی استانداردگذاران تصمیم می‌گیرند استاندارد‌ای را وضع کنند که در آن تا اندازه‌ای کیفیتی به پای کیفیتی دیگر قربانی می‌شود، باید با توجه به رابطه‌ی بها - مزایا بکوشند تا نیازهای کل جامعه را برآورده سازند.

فهم‌پذیری

فهم‌پذیری اطلاعات تحت تاثیر ترکیبی از ویژگیهای استفاده‌کنندگان و ویژگیهای ذاتی اطلاعات قرار دارد. فهم‌پذیری، حلقه‌ی اتصال میان تصمیم‌گیران و اطلاعات حسابداری است. این کیفیت را می‌توان به دو صورت طبقه‌بندی کرد: (۱) در ارتباط با تصمیم‌گیران خاص (آیا تصمیم‌گیران به همان زبان صحبت می‌کنند؟) یا بر حسب طبقات تصمیم‌گیران (آیا یک افشای خاص همان مفهوم را به مخاطب می‌رساند که مضمون آن است؟)

فایده‌مندی در تصمیم

ربط‌پذیری و اعتمادپذیری دو کیفیت اولیه هستند که اطلاعات حسابداری را برای تصمیم‌گیری فایده‌مند می‌سازند. با توجه به ادامه در صفحه ۶۴

۱۶ پایگان^{۱۶} و ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری را به تصویر می‌کشد. ساختار پایگانی ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری با فهم‌پذیری^{۱۷}، یا کیفیت مختص به استفاده‌کنندگان، آغاز می‌شود و با قیاس‌پذیری^{۱۸} پایان می‌گیرد. ویژگیهای کیفی بین دو ویژگی دیگر، که ماهیتاً کمی هستند، قرار می‌گیرند: (۱) قید فراگیر بها-مزایا^{۱۹}، و (۲) قید اهمیت^{۲۰}. با نگاهی دوباره به نمایه‌ی ۱ در می‌یابیم که فایده‌مندی در تصمیم^{۲۱} مهم‌ترین ویژگی است که اطلاعات را به کالایی خواستنی تبدیل می‌کند. با وجود این، پایگان کیفیات دو عیب عمده پایگان کیفیات دو عیب عهده دارد: اولاً، بین کیفیت‌های اولیه و دیگر کیفیت‌ها تمایز قائل نمی‌شود، و ثانیاً اولویت یا وزنی را به کیفیت‌ها نسبت نمی‌دهد. در بندهای زیر درباره‌ی هر یک از سطوح پایگانی به اختصار بحث می‌شود.

تصمیم‌گیران و ویژگیهایشان

همه‌ی تصمیم‌گیران درباره‌ی فایده‌مندی اطلاعات قضاوت می‌کنند. این قضاوت از چند عامل تأثیر می‌پذیرد: (۱) نوع اطلاعات، (۲) روشهای تصمیم‌گیری، (۳) اطلاعاتی که قبلاً پردازش شده یا از منابع دیگر به دست آمده است، و (۴) توانمندی تصمیم‌گیران برای پردازش اطلاعات. این

استفاده از روش شناسی شبیه سازی به منظور بررسی حسابداری منابع انسانی

مقاله به بحث درباره مزایای کلی و محدودیت‌های فناوری شبیه سازی و چگونگی ارتباط نگرشهای تجویزی و توصیفی در مطالعه مدیریت می پردازد.

دکتر زهرا (زهرة) حسن قربان



نگرش مکان خاص خود را در تحقیقات مدیریت دارند. به هر ترتیب، مسائل خاصی با توسعه نگرشهای تجویزی همراه است، زیرا پالایش آنها در صورتی که کاربرد عملی که در دسترس می باشند و می توان به شکل تجربی تحلیل کرد، ناممکن است.

حسابداری منابع

انسانی نمونه‌ای از چنین نگرش تجویزی برای مدیریت است که، طی سالهای متمادی در دسترس بوده اما، هرگز به شکل کامل کاربردی نشد. شاید به این علت که انتظار می رفت علاقه مندی و توجه به حسابداری منابع انسانی رو به کاهش باشد، در حالی که برعکس، احیای آن مورد توجه قرار گرفته است. اما، به هر ترتیب هنوز مانعی اصلی به منظور به کارگیری الگوی ارزش گذاری پاداشهای تصادفی

در مقاله "حسابداری منابع انسانی، تجویزی یا توصیفی" که از همین نویسنده در حسابدار شماره ۱۴۰ به چاپ رسید، چگونگی استفاده از روش شناسی شبیه سازی در بررسی رابطه بین دو الگوی تجویزی حسابداری منابع انسانی، الگوی بهای جایگزینی^۱

مقدمه

در مقاله "حسابداری منابع انسانی، تجویزی یا توصیفی" فرق بین نگرشهای تجویزی و توصیفی به منظور مطالعه مدیران به تصویر کشیده شد و بحث شد که هر دو نگرش سهم مهمی در مطالعات مدیریت دارند. به خصوص، اشاره گردید که نباید نگرش تجویزی با نگرش توصیفی اشتباه شود و در حالی که یکسان نگرستن به این دو نگرش نادرست است اما، هر دو

(RCM) و الگوی ارزش پاداشهای تصادفی^۲ (SRVM) مطرح شد. در این مقاله نه فقط کاربردی شدن دو الگوی اشاره شده بررسی می شود، بلکه به دلایل استفاده از این دو الگو در تعیین یا دستیابی به داده‌های اولیه نیز توجه می شود. همچنین، مقاله به بحث درباره مزایای کلی و محدودیت‌های فناوری شبیه سازی و چگونگی ارتباط نگرشهای تجویزی و توصیفی در مطالعه مدیریت می پردازد.

یعنی پیچیده‌ترین الگو برای برآورد ارزش پولی کارکنان وجود دارد. این مانع با توجه به کمی کردن ارزش موقعیتهای خدمتی در هر دو روش خواه روش قیمت - مقدار^۳ یا روش سود^۴ وجود دارد. فلام هولتس^۵ معتقد است که، الگوی بهای جایگزینی ممکن است یک معیار اندازه‌گیری جانشین را برای ارزش پُست سازمانی ارائه کند اما، مسئله این است که این الگو فقط در غیرمحمتمل‌ترین شرایط اتفاق می‌افتد. آنچه که مورد نیاز است، یک روش آزمون است که آیا در عمل (برخلاف نظریه) استفاده از الگوی بهای جایگزینی می‌تواند یک معیار اندازه‌گیری جانشین مناسب باشد.

با آزمون الگوی بهای جایگزینی در عمل ممکن است اطلاعاتی ارائه شود که بتواند در ارزیابی و احتمالاً تصحیح الگوهای تجویزی نظریه‌پردازان اولیه حسابداری منابع انسانی مورد استفاده قرار گیرد. بنابراین، ارزیابی کیفیت معیارهای اندازه‌گیری جانشین بدون داشتن ارقام اولیه برای مقایسه با آنها غیرممکن است و در صورت عدم وجود الگوهای عملی ارزش‌گذاری پاداشهای تصادفی، این ارقام اولیه نمی‌تواند وجود داشته باشد.

به این ترتیب، در صورت عدم به‌کارگیری الگوی ارزش‌گذاری پاداشهای تصادفی در عمل، تعیین مناسب بودن معیار اندازه‌گیری جانشین یک چالش را مطرح می‌کند. روش به‌کار رفته در تحقیق داسان^۶، روش‌شناسی شبیه‌سازی است. مزایا و محدودیتهای کلی چنین روش‌شناسی‌هایی و اینکه چگونه به‌نگرشهای تجویزی و توصیفی برای مطالعه مدیریت مربوط می‌شود، موضوع این مقاله است.

هدف تحقیق داسان

هدف داسان بررسی روابط بین معیارهای ارزش کارکنان به‌دست آمده از کاربرد الگوی بهای جایگزینی و الگوی

ارزش‌گذاری پاداشهای تصادفی در یک چارچوب سازمانی خاص است. این بررسی نه تنها عملکردی ساختن دو الگو را شامل می‌شود (جمع‌آوری و به‌کارگیری اطلاعات مورد نیاز برای برآورد ارزش کارکنان با استفاده از هر الگو) بلکه، دلایل مورد استفاده به‌وسیله مدیران در تعیین یا دستیابی به این ارقام را نیز شامل می‌شود.

علاوه بر این، ممکن است در بسیاری از سازمانها، داده‌های اولیه مورد نیاز برای عملی کردن الگوی بهای جایگزینی در دسترس باشند و در حقیقت، ممکن است این داده‌ها در روشی مشابه استفاده شوند. بنابراین، چالش اصلی تحقیق تدبیر یک روش جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز برای کاربردی کردن هر دو الگو در یک مجموعه مشابه است.

منطق رویکرد پذیرفته شده در تحقیق با توجه به هدف تحقیق، به‌دست آوردن اطلاعات برای استفاده جهت عملکردی ساختن دو الگوی حسابداری منابع انسانی ضروری است. یک نگرش می‌توانست پرسش از مدیران درباره اطلاعاتی که آنان وارد دو الگو در صورت استفاده از آنها می‌نمودند، باشد. به‌هر ترتیب، موانع و محدودیتهای زیادی برای چنین رویکردی وجود دارد. همان‌طور که قبلاً هم اشاره شده است، در وهله اول، به‌اطلاعات مورد نیاز، به‌خصوص اطلاعات زیر برای عملکردی ساختن (کاربردی کردن) الگوی ارزش‌گذاری پاداشهای تصادفی، به‌راحتی در دسترس مدیران قرار ندارند. در چنین شرایطی، مدیران مجبور خواهند بود مبالغ قابل توجهی را برای صرف زمان و کوشش در جمع‌آوری یا تعمیم چنین داده‌هایی سرمایه‌گذاری کنند. حال پرسش این است، در حالی که، هیچ منفی از این سرمایه‌گذاری عاید آنان نمی‌شود، چرا مدیران چنین سرمایه‌گذاری را انجام

می‌دهند؟ ممکن است برخی از مدیران براین عقیده باشند که، اگرچه هیچ منفی فوری و روشنی وجود ندارد اما، سرمایه‌گذاری ممکن است ایجاد ارزش نماید. اگرچه، هنوز هم مسئله اطلاعات هم‌چنان وجود دارد. چرا که، داده‌هایی که تحت این شرایط تهیه می‌شوند، شرطی و یا فرضی خواهند بود.

به همین دلایل، این رویکرد مورد پذیرش قرار نگرفته و به‌جای آن، یک شیوه مفیدتر برای جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز از طریق درگیرکردن مدیران در فعالیتی که منافع قابل شناسایی برای آنان دارد، مورد توجه قرار گرفته است، که در فرآیند انجام فعالیت، اطلاعات مورد نیاز برای مقاصد مختلف ایجاد می‌شود. این رویکرد دو مزیت در بردارد، اول، مدیران درگیر، بیش از سایر افراد نسبت به تحقیق علاقه‌مند خواهند شد. دوم، اگر فرآیندی که توسط مدیران انجام می‌گیرد، آنان را در حل مشکلات واقعی کمک کند این داده‌ها ممکن است نسبت به داده‌هایی که در پاسخ به موقعیت فرضی تهیه می‌شوند، معتبرتر باشند.

بنابراین، آنچه مورد نیاز است، رویکردی است که از طریق آن اطلاعات مورد نیاز به‌منظور عملکردی ساختن (کاربردی کردن) دو الگوی حسابداری منابع انسانی را بتوان از مدیرانی که با این مسئله که به‌قضایوت آنان به‌اندازه‌کافی بستگی دارد و سرمایه‌گذاری کوشش و زمان آنها را توجیه می‌کند، به‌دست آورد. یک چنین ابزاری الگوی شبیه‌سازی است که می‌تواند توسط مدیران برای الگوسازی جذب و کاهش کارکنان به‌کار رود و راهبردهایی را برای بهینه کردن جنبه‌های به‌کارگیری^۷ کارکنان فراهم نماید.

الگوی شبیه‌سازی و چگونگی استفاده از آن
شبیه‌سازی که در آن جریان نیروی کار

در داخل و خارج سازمان الگوسازی می‌شود، بر اصول کنترل موجودی^۸ پایه‌گذاری شده است. در این الگو با کارکنان کاملاً آموزش دیده مانند موجودیها رفتار می‌شود. در شیوه سنتی کنترل موجودی، به اطلاعات مربوط به پنج جنبه از سیستم کنترل موجودی نیاز است که عبارتند از: ۱. هزینه نگهداری موجودیها^۹، ۲. هزینه کمبود موجودیها^{۱۰}، ۳. هزینه هر بار سفارش^{۱۱}، ۴. هزینه تاخیر در تحویل کالا^{۱۲} و ۵. هزینه از رده خارج کردن موجودیها^{۱۳}.

زمانی موجودی بهینه است که با توجه به مجموعه پنج عامل فوق مجموعه هزینه حداقل باشد. اگر داده‌های معتبر و قابل اعتماد برای هر پنج عامل در دسترس باشد، در آن صورت سیستم هزینه بهینه^{۱۴} کنترل موجودی را می‌توان از طریق محاسبه به دست آورد. بنابراین، اگر این شیوه برای به کارگیری مورد استفاده قرار گیرد حداقل، استراتژیهای هزینه بهینه می‌تواند به صورت نظری تدبیر شود و شبیه‌سازی می‌تواند وسیله انجام این کار را فراهم کند.

با ساختن شبیه‌سازی از آن می‌توان برای الگوسازی تنها یک نوع از کارکنان در هر زمان استفاده کرد. با استفاده از شبیه‌سازی، مدیران باید داده‌های مربوط به همان کارمند را استفاده کنند. بنابراین، در مرحله اول، مدیران نیاز به مشخص کردن جزئیات الگوی ترک خدمت کارکنان دارند. در واژه‌های کنترل موجودی، واژه از رده خارج کردن موجودیها مترادف با ترک خدمت (اخراج) کارکنان است. این اطلاعات می‌تواند با توجه به تعداد توزیعهایی که برای آن مدیران ارزش پارامترهای ضروری را وارد می‌کنند، در چند هفته مشخص کند. توزیعهایی که مدیران برای استفاده در دسترس دارند، شامل توزیع نمایی منفی نرمال^{۱۵} و β است. به علاوه، اگر هیچ یک از توزیعها هم توزیع مناسب نباشند، مدیران

می‌توانند توزیع چندوجهی فراوانی تجمعی (اوجساید)^{۱۶} خود را مشخص نمایند. اگر لازم باشد، تمام این توزیعها می‌توانند در صورت لزوم شامل نوسانات فصلی^{۱۷} هم باشند. در مرحله بعد به مدیران می‌باید اطلاعاتی در مورد فرآیند خرید یا تحصیل هم از نظر زمان مورد نیاز^{۱۸} برای انجام فعالیتهای مختلفی که هر یک جزئی از فرآیند خرید هستند، و فرآیند جذب را از تصمیم‌گیری تا استخدام یک کارمند جدید و آموزش کامل وی برای دستیابی به شایستگی در شغل (زمان برای هر فعالیتی که از طیف یکسان توزیعها استفاده می‌کند، مشخص شده، برای مثال هزینه ترک خدمت) و هزینه‌هایی که این فعالیتهای کامل می‌کند، تهیه کننده در بحث کنترل موجودی ارقامی که به الگوی شبیه‌سازی وارد می‌شوند، با در نظر گرفتن زمان تحویل موجودی و هزینه سفارش^{۱۹} موجودی می‌باشند. برحسب ترتیب کنترل طراحی موجودی، اطلاعات مورد نیاز باقی مانده، هزینه نگهداری موجودی و هزینه کمبود موجودیها است. در روش سنتی کنترل موجودی، این اطلاعات ممکن است در شکل هزینه منفرد برای هر یک به طور جداگانه تهیه شود. این موارد در الگوی شبیه‌سازی در ماتریس هزینه‌ها نشان داده می‌شود. برای هزینه نگهداری موجودیها از یک ماتریس مازاد کارکنان^{۲۰} استفاده می‌شود. در این ماتریس محور افقی، زمان-هفته‌ها و محور عمودی، اندازه مازاد کارکنان است. مدیران باید ارزشها را در خانه‌های ماتریس وارد کنند تا هزینه هر هفته هر کارمند را بیش از سطح مورد نظر برای تمام سطوح ممکن نشان دهند. در روش مشابه، مدیران ارزشها را در خانه‌های ماتریس کمبود کارکنان^{۲۱} وارد می‌کنند تا هزینه هر هفته کمبود هر کارمند را برای تمام سطوح ممکن نشان دهند. اندازه ماتریس توسط مدیری که می‌تواند اطلاعات را در

هر تعداد ضروری مربع تا نقطه‌ای که در آن هزینه واحد برای هر فرد در هر هفته ثابت می‌ماند وارد سازد، تعیین می‌شود. برای مثال، مدیر مربوطه تصمیم می‌گیرد که هزینه هر هفته برای هفته اول برای کمبود یک کارگر ۱۶۷- باشد (سطح ۱۶۷) و برای دو کارگر نیز در هفته اول همان ۱۶۷- باشد. اما اگر در هفته اول، کمبود کارگر ۵ یا بیشتر باشد (چون ۵ یا بیشتر کارگر کار را رها کرده بدون آن‌که جایگزین شوند) در این صورت هزینه هر کارگر برای این هفته ۲۲۴- می‌باشد. هنگامی که یک مجموعه کامل از اطلاعات، تمام هزینه و تمام زمانها، وارد شدند، می‌توان شبیه‌سازی را عموماً برای یک دوره تقریباً ۵۰۰ هفته‌ای انجام داد. با ادامه شبیه‌سازی، نتیجه بازده را می‌توان بررسی مجدد کرد. باید اشاره کرد که شبیه‌سازی پیش‌بینی ۵۰۰ هفته آتی نبوده بلکه، شبیه‌سازی اثراتی را که چنین اطلاعات ورودی باقی خواهد گذارد مشخص می‌کند. استفاده از ۵۰۰ هفته به سادگی برای تضمین اینکه شبیه‌سازی ثبات یافته و یک بازده دقیق که می‌تواند احتمال برخی نتایج را هر اندازه غیرمحمول نشان دهد، مورد استفاده قرار گرفته است. بازده شکل میانگین هزینه هر کارگر استخدام شده را به خود می‌گیرد و در نتیجه می‌توان یک توزیع برگرد این میانگین را به عنوان یک استراتژی به کار گرفت. به علاوه، توزیع انحرافات سطوح کارمندی را برگرد سطوح کارمندی مورد نیاز، که سطح سازمانی^{۲۲} خوانده می‌شود را مشخص می‌کند. (یک بخش کلیدی از اطلاعاتی که در آغاز سیکل ورود اطلاعات، وارد سیستم شده است).

در این مثال، سطح سازمانی ۶۷ کارمند از نوع خاص در نظر گرفته شده و استراتژی به کار گرفته آن است که هنگامی که به کارکنان موجود اخطار ترک خدمت داده می‌شود، فرآیند استخدام کارکنان جدید آغاز می‌شود.

اثر این استراتژی این است که به طور متوسط سازمان با ۴ کارمند کم تر از آن چه به طور ایده آل مورد نیاز بود، کار می کند. این یک مثال نوعی از استراتژی به کارگیری استراتژی واکنش به کارگیری^{۲۳} کارمند است.

هنگامی که مدل شبیه سازی به منظور جمع آوری ارقام تحقیق مورد استفاده قرار می گیرد، اولین قدم، شبیه سازی استراتژی موجود بر حسب جنبه های زمان مربوط است. این شبیه سازی موجب می شود که یک مجموعه ارقام محدود فقط شامل سطح تثبیت شده مدل های ترک خدمت و زمان جذب برای کارمند جدید به منظور وارد کردن، مورد توجه قرار گیرد. به علاوه، "استراتژی واکنشی" که در حال استفاده است، وارد می گردد. این موضوع به طور یکنواخت، شکل استراتژی واکنشی به کارگیری را به خود می گیرد که همان فرایند جذب یک کارمند جدید است و از زمانی آغاز می گردد که قصد برکناری فرد را به وی اعلام می کنند. این مجموعه از ارقام وارد شده هماهنگ می شوند و نتایج برای مشاهده چگونگی توزیع تغییرات سطوح کارکنان که در اطراف سطح تثبیت شده وجود آمده است، بازنگری می شود، در حالی که بازده مشابه آن چیزی است که در عمل در سازمان اتفاق می افتد. فقط به این طریق، استفاده کنندگان می توانند مطمئن باشند که "ارقام مبتنی بر زمان" معتبرند. همین که اعتبار متغیرها تایید شد، مدیران در موقعیتی برای تجربه استراتژی های مختلف جذب واکنشی قرار می گیرند. شبیه سازی امکان استفاده از طیف وسیعی از استراتژی های به کارگیری منابع بدلیل را بر اساس گروه های ثابت یا متغیر، بازنگری دوره ای، تغییر اشکال مختلف رویکردهای فعال به جای رویکردهای واکنشی را ممکن می سازد. به هر ترتیب، باید بر این موضوع تاکید شود که از این رویکردها استفاده

نمی شود مگر آنکه مدیران کاملاً از بازده شبیه سازی برحسب توزیع انحراف بر گرد سطح سازمانی را یا دقت منعکس کننده آنچه در سازمان اتفاق افتاده است، رضایت داشته باشند.

مرحله بعدی، وارد کردن ارقام هزینه در سه بخش مورد نیاز در الگوی شبیه سازی است؛ این سه به استخدام کارکنان، مازاد کارکنان و کمبود کارکنان مربوط می شود. در این روش، هزینه راهبردی قابل محاسبه است. فقط، هنگامی که این مرحله تکمیل می گردد و بازنگری می شود، مدیران می توانند شروع به تجربه مجموعه های مختلف ارقام با توجه به شناسایی استراتژی های بهینه خود کنند.

مزیت اصلی استفاده از شبیه سازی به جای رویکردهای بیشتر و یا حتی جبری این است که در آن آزمایش و تجزیه و تحلیل حساسیت منظور می شود. از دیدگاه داسان، این تحقیق فرصت مناسبی است تا از مدیران درباره اینکه بر چه اساسی تمام داده های اطلاعاتی به خصوص داده های اطلاعاتی هزینه را برای استراتژی فعلی تعمیم می دهند، پرسش شود. اهمیت خاص در مورد ارقامی است که در ماتریسهای کمبود نیروی کار وارد می شوند و چگونگی ارتباط این ارقام با ارقامی که برای جذب و مازاد کارکنان وارد می گردند. ارقام خود به شکلی هستند که می توانند برای کاربردی کردن هر دو نگرش حسابداری منابع انسانی یعنی الگوی بهای جایگزینی و الگوی ارزش گذاری پاداشهای تصادفی به منظور ارزش گذاری کارکنان به کار گرفته شوند.

بنابراین، شبیه سازی نه تنها ابزاری را به منظور جمع آوری داده های مورد نیاز برای کاربردی کردن دو الگوی حسابداری منابع انسانی ارائه می کند، همچنین ابزارهایی را به منظور جمع آوری توضیح مدیران در مورد پایه محاسبه اطلاعات ورودی و

منطق و میناق مورد استفاده برای ایجاد آن ارائه می کند. به علاوه، از آنجا که، داده ها توسط مدیرانی که در عمل با مشکل مواجه بودند، تعمیم می یابد، می تواند فرض شود که قابل اعتماد هستند. پرسش درباره اعتبار داده ها در بخش بعدی بحث می شود.

یافته های تحقیق

همان طور که در بخش قبلی اشاره شد، شبیه سازی وسیله ای چهار منظوری است. به طور خلاصه، شبیه سازی تدبیری است که به مدیران در حل مشکلات به کارگیری کارکنان کمک می کند و ابزارهایی را به منظور جمع آوری ارقامی که بتوانند دو الگوی حسابداری منابع انسانی را کاربردی نمایند، در اختیار قرار می دهد و در طی مدت استفاده، این ابزارها به عنوان سازوکاری برای استخراج اطلاعات درباره تفکر مدیران با توجه به ارقامی که وارد کرده اند، عمل می کند. با توجه به اولین هدف که عبارت از ارزیابی مدیران در حل مشکلات به کارگیری کارکنان است، و همچنین دو هدف دیگر، شبیه سازی بسیار موفق از کار درآمد (۶ و ۷). برای اجرای این الگو، در طی به دست آوردن اطلاعات به منظور وارد کردن به الگو، از استدلال مدیران در برآورد ارقام استفاده شد. به خصوص اینکه در ماتریس کمبود کارکنان ارقام وارد شده نشان دهنده هزینه کمبود کارکنان در زمانی است که به آنان نیاز بوده است. ارقام مورد استفاده در این ماتریس به منظور محاسبه ارزش موقعیتهای خدمتی کارکنان در الگوی ارزش گذاری پاداشهای تصادفی به کار می رود (SRVM). همواره، انجام و اتمام ماتریسها یک چالش اساسی را برای مدیران درگیر مطرح می کند. در هر مورد اطلاعات وارد شده بر اساس قضاوت درباره بازارهای محصول/ خدمت و بازارهای کار (داخلی و خارجی) محاسبه می شوند. در آن بخش از محاسبه که

آسیب شناسی چشم و اعصاب در حرفه حسابداری

حسابدار قلم بر چشم و بیشتر بر اعصاب خود می زند، تا بخوبی انجام وظیفه نماید، اگر ابزار کار مناسب در اختیار این قشر امین و زحمتکش قرار نگیرد، کلمه حسابدار بشکلی دیگر جلوه گر شده و حساب به مثابه طناب دار بر گردن حساب = دار می افتد و مانند خوره وجودش را می خورد.

داود نورعلی

مقدمه

بیش از چهارصد سال پیش، در جاده ابریشم، در دل کویر که تا شعاع چند صد کیلومتر، هیچ آبادی و دهکده‌ای وجود نداشت، کاروانسراهایی احداث گردیده بود که قسمتی از دیوارهای آن با کاشی‌هایی پرنگ آبی آسمانی و فیروزه‌ای تزیین شده بود تا مسافران خسته از راه و درمانده از گرما و سرما، با دیدن آنها آرامش پیدا کنند و خستگی راه را از تن بزدایند!

اینک در ابتدای قرن بیست و یکم میلادی، که جوامع متمدنی بسرعت در حال توسعه و پیشرفتند و هر روز در پی یافتن

امکانات جدید جهت رفاه حال افراد بویژه کارگران و کارمندان خود هستند، و همواره سعی و تلاش می‌نمایند تا از راهها و طرق گوناگون، از آسیب‌پذیری جسمانی افراد حرفه‌ای آنان جلوگیری نمایند. زمانی که جوامع پیشرفته اینگونه مسائل، یعنی تاثیر



رنگها، فرمها، ... و کلاً ابزارهای مورد استفاده کارکنان بر چشم و اعصاب آنها را سالها پیش حل و فصل کردند و اکنون در فکر استفاده از امکانات جدید از جمله تاثیر بو و اسانس معطر در کارایی و نشاط کارکنان هستند، آیا منطقی و قابل قبول است ما

نسبت باین موضوع مهم و حساس یعنی آسیب‌شناسی چشم افراد حرفه‌ای بی تفاوت باشیم و از قافله تمدن و پیشرفت عقب بمانیم؟ دفاتر روزنامه، کل و معین موجود در بازار گواهی بر این ادعاست. اگر باین دفاتر نظری بیفکنیم و نحوه خط‌کشی، ستون‌بندی، رنگ و ضخامت خطوط آنها، بویژه اختصاص خانه‌هایی به عرض سه میلیمتر برای نوشتن هر رقم را مورد توجه قرار دهیم، در می‌یابیم به علت عدم وجود سیستم نظارتی پویا و سامان‌مند در تهیه و چاپ آنها، کم نیستند کسانی که در فرایند استفاده مداوم و طولانی از اینگونه دفاتر

که بخشی از ابزار کار حسابداران محسوب می‌شوند، آسیبهای جدی و غیرقابل جبران دیده‌اند، که این مورد فقط بخش کوچکی از نابسامانی‌هاست، زیرا مشکل عمده و اساسی به ابزارها و فرمهای مورد استفاده حسابداران مربوط می‌شود. که در این مقاله

مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار خواهند گرفت.

در این مقاله که حاصل بررسی و تلاش مداوم و مستمر نگارنده است سعی شده، آسیب‌های این حرفه در ایران که اکثراً به چشم و اعصاب وارد می‌شوند شناسایی و در حد توان راهکارهای موثر و مفیدی جهت جلوگیری از آسیب‌پذیری چشم حسابداران که به جرات می‌توان گفت کار آنها در رده کارهای سخت و زیان‌آور است، ارائه گردد.

آسیب‌شناسی چشم و اعصاب در حرفه حسابداری: آسیب‌های حرفه‌ای که متوجه کارکنان است و سلامتی آنان را تهدید می‌کند و طبعاً حسابداران را نیز شامل می‌شود، به دو دسته تقسیم می‌شوند.

دسته اول، آسیب‌های مخصوص افراد حرفه‌ای است، که اجتناب از آنها ممکن نیست و خواه‌ناخواه بر اثر کار مداوم و طولانی متوجه کارکنان خواهد شد، اینگونه آسیبها در مبحث مدیریت تولید جایگاه اساسی دارند، و از حوصله این مقاله خارج است.

دسته دوم، آسیب‌هایی است که بدلیل کار با ابزار نامناسب پدید می‌آیند، اینگونه ابزار در حسابداری عبارتند از دفاتر، فرمها، کدنامه‌ها، و نظایر آنها که در این مقاله مورد نظر هستند. اینجانب به تجربه دریافته‌ام که ابزارهای حسابداری مورد استفاده در ایران، نقش مهم، حساس و تعیین‌کننده‌ای در آسیب‌رسانی به حسابداران ایفا می‌کنند، از این رو در این نوشتار نقاط و موارد آسیب‌رسان شناسایی و معرفی می‌شود، و سپس راهکار مبارزه با آنها در چند بخش به شرح ذیل ارائه می‌گردد.

ساختمان چشم و طرز کار آن

همانگونه که قبلاً اشاره شد، در حرفه حسابداری، چشم و به تبع آن اعصاب، از آسیب‌پذیرترین اعضاء در بدن انسان

هستند. از این رو برای شناخت آسیب‌هایی که آنها را تهدید می‌کند لازم است بصورت خلاصه به ساختمان چشم و طرز کار آن نظری بیفکنیم.

ساختمان چشم چشم یا اندام بینایی که شباهت زیادی به دوربین عکاسی دارد از قسمتهای مختلف شامل قرنیه، مردمک، عنبیه، عدسی، شبکیه، اعصاب و ماهیچه‌ها تشکیل شده است. عدسی چشم یک عدسی محدب است که پرتوهای نور را به یکدیگر نزدیک می‌کند، پس از شکست نور در قرنیه، عدسی چشم تصویری حقیقی، وارونه و کوچکتر روی شبکیه تشکیل می‌دهد، و بوسیله اعصاب بینایی به مغز منتقل می‌شود، و پس از فعل و انفعالاتی اجسام بصورت واضح و واقعی دیده می‌شوند.

عنبیه قسمت رنگین چشم است که حفره‌ای دایره‌ای شکل بنام مردمک در وسط دارد، عنبیه با تغییر اندازه مردمک مقدار نوری را که به شبکیه می‌رسد تنظیم می‌کند، هنگامی که به یک شیء روشن نگاه می‌کنیم، عنبیه مردمک را کوچکتر می‌کند و مقدار نوری را که وارد چشم می‌شود کاهش می‌دهد.

تصویری که روی شبکیه تشکیل می‌شود اثری برجای می‌گذارد که در حدود یک پانزدهم ثانیه طول می‌کشد، این دوام دید باعث می‌شود که تصویرهای تلویزیون و سینما پیوسته به نظر برسند زیرا در فاصله بین دو عکس، تاثیر عکس قبلی از بین نرفته است.

تطابق - عدسی چشم به وسیله یک دسته تارهای آویزی نگه داشته می‌شود، این تارها به یک ماهیچه بنام ماهیچه مژگانی متصل شده‌اند، این ماهیچه می‌تواند ضخامت عدسی را تغییر دهد. هنگامی که ماهیچه مژگانی در حال استراحت است، عدسی بزرگترین فاصله کانونی خود را دارد و تصویر شیء دور را روی شبکیه می‌اندازد،

برای دیدن شیء نزدیک، ماهیچه مژگانی منقبض شده و ضخامت عدسی را زیاد می‌کند، در نتیجه فاصله کانونی عدسی کمتر می‌شود، بطوری که تصویر این شیء روی شبکیه تشکیل می‌شود، تغییر فاصله کانونی عدسی چشم برای ایجاد تصویرهای واضح از اشیا دور یا نزدیک روی شبکیه را تطابق می‌گویند، در ادامه ملاحظه خواهید فرمود که تطابق، چه نقش مهم و حساسی در آسیب‌پذیری چشم دارد.

یک چشم سالم فاصله‌ها را از حدود ۲۵ سانتی‌متر تا فاصله‌های بسیار زیاد می‌تواند تطابق کند. در افراد جوان این فاصله از ۲۵ سانتی‌متر نزدیکتر است که با افزایش سن دورتر می‌شود، تطابق هم، با افزایش سن محدود و محدودتر می‌شود. کمترین فاصله دید چشم، نزدیکترین مکانی است که اگر شیء در آنجا باشد چشم می‌تواند آن را واضح ببیند، بدون آنکه فشار زیادی بر چشم وارد شود. بیشترین فاصله دید چشم، دورترین مکانی است که اگر شیء در آنجا باشد چشم بدون تطابق می‌تواند آنرا واضح ببیند.

چرا و چگونه می‌بینیم - نور به اجسام می‌تابد، منعکس می‌شود و به چشم برخورد می‌کند، در چشم همانگونه که در بالا اشاره شد اعصاب بینایی تحریک می‌شوند و پیامهای دریافتی را به مغز منتقل می‌کنند، در نتیجه آن جسم درک و دیده می‌شود.

چرا و چگونه رنگی می‌بینیم - طیف نور از رنگهای مختلف، از ماورای بنفش تا مادون قرمز، تشکیل شده است. نور وقتی به اجسام می‌تابد، بسته به ساختمان اجسام، بعضی رنگها جذب و بعضی منعکس می‌شود، در نتیجه اجسام به رنگ نورهایی که منعکس می‌کنند دیده می‌شوند، اگر جسمی تمام رنگهای طیف نوری را که به آن می‌تابد منعکس نماید، آن جسم سفید، و برعکس اگر تمام رنگها را جذب نماید و هیچ رنگی

۱۰ راه بهبود جریان‌های نقدی موسسات کوچک

ترجمه جمال‌الدین نظری
دانشجوی کارشناسی ارشد

اینکه شرایط اعتباری مناسبتر استقرض پول بدون بهره می‌باشد. برخی از بانکها نیز ممکن است برای تسهیل نمودن ایفای تعهدات موسسه به تجدید ساختار موسسه تمایل داشته باشند.

۸) کنترل دقیقی بر موجودی کالا اعمال کنید
غالباً هر چه وجه نقد کمتری درگیر موجودیها شود وضع جریان‌های نقدی نیز بهتر می‌شود. با وجود اینکه برخی فروشندگان تخفیفاتی را برای خریدهای کلی قائل می‌شوند ولی اگر موجودی برای مدت زمان طولانی در قفسه بماند، وجه نقدی درگیر موجودی می‌شود که می‌توانست در جای بهتری استفاده شود.

۹) هزینه‌ها را بررسی کنید و کاهش دهید
کلیه هزینه‌ها را موشکافانه بررسی کنید. اگر مطمئن نیستید که هزینه‌ای برای شرکت ضرورت دارد، آن هزینه را تا سطحی کاهش دهید که تاثیر مطلوبی بر روی هزینه‌های شرکت بگذارد. سپس طرق کاهش هزینه‌های عملیاتی را بررسی کنید، مثلاً جهت کاهش هزینه‌های پردازش حقوق و دستمزد، پرداختهای هفتگی حقوق را یک هفته در میان انجام دهید. دقت کنید هزینه‌هایی را کاهش ندهید که به سود لطمه می‌زنند. به عنوان مثال به جای کاهش بودجه بازاریابی آن را به سمت و سو و نقاطی هدایت کنید که تاثیر مثبت بیشتری بر سود داشته باشد.

۱۰) صورت‌حسابها را بموقع پرداخت کرده اما هیچگاه قبل از سررسید پرداخت نکنید
قاعده کلی این است که تا جایی که امکان دارد پرداخت صورت‌حسابها را به تعویق بیاورید، بدون اینکه جرایم بهره و کارمزدی از این بابت متحمل شوید. تنها استثنا بر این قاعده کلی هنگامی است که برای پرداخت قبل از سررسید تخفیف تجاری قائل شده باشند.

منبع

Journal of Accountancy, March 2000

۴) برای پرداختهای سریع تخفیف قائل شوید

با ایجاد انگیزه، برخی از مشتریان پرداختها را سریعتر انجام خواهند داد. معمولاً در صورتی که مشتری بدهی خود را ظرف ۱۰ روز پرداخت نماید یک تا دو درصد کل مبلغ به او تخفیف تجاری تعلق می‌گیرد.

۵) مجدانه حسابهای سررسید گذشته را پیگیری کنید

به محض اینکه سررسید یک صورت‌حساب گذشته، مشتری را بخواید و درخصوص تاریخ مورد انتظار بازپرداخت از او پرس و جو کنید. مدارک مذاکرات و مکاتبات با مشتری و پاسخهای وی را نگهداری کنید. هنگامی که بازپرداخت تعهد شده مشتری دریافت نگردید موعد بعدی بازپرداخت را برای وی تعیین کنید. از مشتریان خاطی که مشکلات مالی واقعی دارند بخواید سعی نمایند حداقل مبلغ کمی از بدیشان را بصورت هفتگی پرداخت نمایند. در صورت لزوم از کمک یک وکیل حرفه‌ای یا یک کارگزار وصول و جوه نقد استفاده کنید.

۶) دریافتها را سریعاً به حساب واریز کنید

نگذارید که چکها در کشوی میزتان باقی بماند. هر قدر که سریعتر آنها را به حساب واریز کنید، طبعاً سریعتر می‌توانید پول موسسه را به جریان اندازید. اگر واقعاً نگران افزایش جریان‌های نقدی هستید، ایجاد یک صندوق پستی یا حساب ویژه بانکی می‌تواند در تسریع دریافت چکها موثر باشد.

۷) بدنبال کسب مهلت بیشتر از فروشندگان و بانکها باشید

کسب مهلت بیشتر از فروشندگان، ساده‌ترین راه کند نمودن جریان خروجی وجه نقد شرکت است. اگر چه بیشتر فروشندگان ممکن است شرایط بازپرداخت ۳۰ روزه، ۶۰ یا ۹۰ روزه را برای مشتری قائل شوند ولی این ممکن است به معنای انتخاب فروشنده‌ای دیگر باشد بدلیل

جریان نقد شریان حیاتی هر موسسه تجاری کوچک است. لازمه موفقیت موسسات تجاری کوچک برقراری جریان سالم و جوه نقد است. به‌طور کلی عامل اساسی در بهبود و جوه نقد تسریع جریان‌های ورودی و تعویق جریان‌های خروجی است. موسسات تجاری کوچک از ده رهنمود زیر، در کنار سیاستهای اعتباری مکتوب، می‌توانند برای بهبود جریان نقد استفاده نمایند:

۱) سیاستهای اعتباری صحیح را ایجاد کنید
همیشه قبل از معامله با مشتری حداقل به سه منبع تجاری و یک منبع بانکی رجوع کنید. گزارشهای اعتباری سلامت مالی کلی شرکت و نیز سرعت پرداخت صورت‌حساب توسط آن شرکت را گزارش می‌نماید. هرگز قبل از آن که از توانایی پرداخت مشتری خاطرجمع نشدید به او اعتبار ندهید.

۲) به ایفای تعهدات و ارسال کالاهای بخشید

سفارشات را به‌طور صحیح و کارا کامل کنید و سپس از سریعترین وسیله موجود برای تحویل کالاها یا خدمات به مشتری استفاده کنید. تاخیر غیرضرور زمان بازپرداخت مشتری را طولانی خواهد کرد.

۳) بهای کالاها یا خدمات را به سرعت و به‌طور صحیح صورت‌حساب کنید

هر قدر که صورت‌حساب را سریعتر ارسال کنید، در این صورت مشتریان نیز وجوه شما را سریعتر خواهند پرداخت. اگر تحویل کالاها یا خدمات طوری باشد که صورت‌حسابها به‌طور خودکار تهیه نمی‌شود از جدول زمان‌بندی صورت‌حساب، ترجیحاً هفتگی، استفاده کنید.

صحت صورت‌حسابها را قبل از آن که برای مشتری ارسال شود بررسی کنید. تمامی صورت‌حسابها باید دارای تاریخ سررسید باشد. صورت‌حسابهای فاقد شرایط بازپرداخت ممکن است در زیر فاکتورهای انباشته مشتری قرار گیرد.

از این پس می‌توانید با انجمن خودتان از طریق سایت اینترنتی

تماس بگیرید.

اتصال مستقیم با سایتهای و نیز فراهم است.



انجمن حسابداران خبره ایران

صفحه اصلی | معرفی و تاریخچه | اعضای انجمن | انتشارات | ارتباط با ما | آشنایی با ما | خدمات اعضا | آشنایی با ما | آشنایی با ما

آخرین اخبار

آزمون ششمین دوره آموزش CIMA در تاریخ ۱۳۹۳/۰۳/۰۳ برگزار شد

انتشار شماره ۱۴۲ مجله حسابداران خبره

سمینار حسابداری و کنفرانس مدیران مالی

CIMA
The Chartered Institute of Management Accountants
با مرکز آموزش حسابداران خبره مدیریت آشنا شوید
بزرگترین مجله حرفه حسابداری در ایران

IFAC
The International Federation of Accountants
با فدراسیون بین‌المللی حسابداران آشنا شوید
۱۵۲ سازمان را از ۲۰۱۲ تا ۲۰۱۳

اطلاعات بیشتر

اطلاعات بیشتر

نشانی پست الکترونیکی

انجمن:

مجله حسابداران:

مرکز آموزش CIMA:

انجمن حسابداران خبره ایران
تهران، خیابان ولیعصر، پلاک ۱۳۳
تلفن: ۰۲۱-۸۸۰۰۰۰۰۰
پست الکترونیک: info@cima.ir

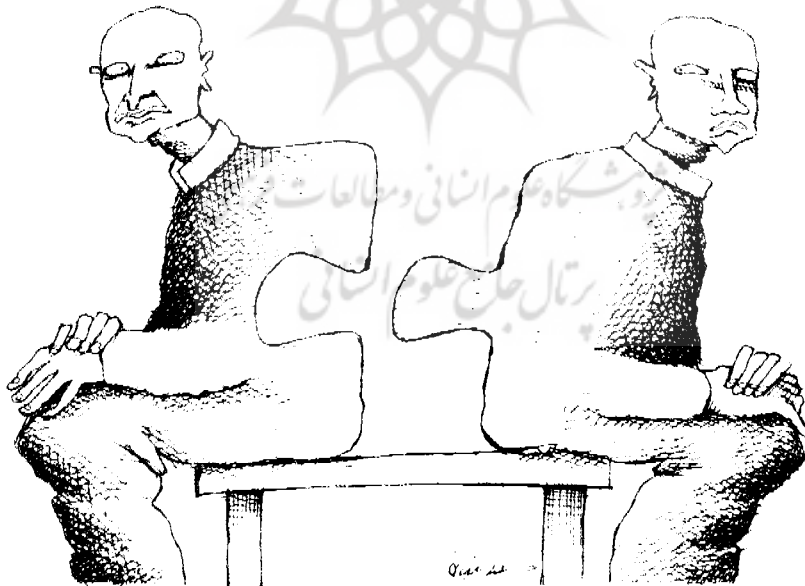
همه اتحاد منافع را کنار می گذارند

به دنبال متن پیشنهادی ارائه شده در سپتامبر ۱۹۹۹ با عنوان «ترکیب واحدهای انتفاعی و داراییهای نامشهود» هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی در فوریه و مارس اقدام به همه‌پرسی کرد و در نهایت پس از تصویب «پیشنهاد نهایی» در ابتدای ژوئن سال ۲۰۰۱ بیانیه شماره ۱۴۱ با عنوان «ترکیب واحدهای تجاری» انتشار یافت.

Moehrle, Reynolds-Moehrle & Wallace

ترجمه احمد یعقوب نژاد

عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز



ایالات متحده شاید جزو یکی از آخرین کشورهای جهان بود که به‌کارگیری روش حسابداری اتحاد منافع^۱ را مجاز می‌دانست. هیئت استانداردهای حسابداری مالی^۲ تصمیم گرفت روش اتحاد منافع را به‌عنوان یک روش حسابداری ادغام و تحصیل برکنار

شرکتها ایجاد شود، چرا که شرکتها سعی می‌نمودند تا حد امکان فرایند تحصیل شرکتها را هر چه سریعتر به اتمام برسانند تا مجبور نشوند رقم بزرگی را برای سرقتی در حسابهای خود ثبت کنند. در فاصله بین ارائه متن پیشنهادی تا زمان انتشار بیانیه ۱۴۱ مقالات زیادی به‌منظور

نشان دادن مزایای حذف روش اتحاد منافع ارائه شد. این مقاله قصد دارد تا از دیدگاهی خاص دلایل حذف روش اتحاد منافع را بررسی کند.

قبل از کنار گذاشتن روش اتحاد منافع شرکت ای‌اال (AOL) و تی دبلو (T.W)

لازم‌الاجرا شد. به موجب این بیانیه همه شرکتهای آمریکایی که بعد از این تاریخ با یکدیگر ترکیب می‌شوند باید از روش خرید^۵ استفاده کنند. کارشناسان انتظار داشتند پیش از حذف روش پذیرفته شده اتحاد منافع، آشفته‌گی فراوانی در ترکیب

کند و در سپتامبر ۱۹۹۹ متن پیشنهادی^۳ ترکیب‌های تجاری و داراییهای نامشهود^۴ را در معرض نظرخواهی قرار داد و در نهایت پس از تصویب «متن نهایی» در قالب بیانیه شماره ۱۴۱ با عنوان «ترکیب واحدهای تجاری»، از ابتدای ژوئن سال ۲۰۰۱

ادغام خود را به عنوان خرید در نظر گرفته و برای گزارشگری این رویداد از روش حسابداری خرید استفاده نمودند. از آنجا که این شرکتها با این رویداد همچون اتحاد منافع برخوردار نکردند باعث حیرت و شگفتی بسیاری از استفاده کنندگان اطلاعات مالی شد چرا که در نتیجه استفاده از روش خرید، لازم شد که شرکت جدید سرفقلمی به میزان ۱۵۰ بلیون دلار شناسایی کند. معامله‌هایی در این حجم پیش از آن به عنوان اتحاد شرکتها در نظر گرفته می‌شد و در اکثر موارد شرکت تحصیل کننده از روش حسابداری اتحاد منافع استفاده می‌نمود.

مدیران اجرایی ای‌آل و تی‌دبلیو اظهار می‌کنند که روش حسابداری خرید، شرکت جدید را قادر می‌سازد تا داراییهای غیرمولد^۶ را کنارگذارد و با سهام خود همانند سهام قابل بازخرید رفتار کند. اما اگر در این رویداد از روش حسابداری اتحاد منافع استفاده شود این اختیار به شرکت جدید داده نخواهد شد. علاوه بر این، آنها بر این باورند که تجزیه و تحلیل بیشتر نشان می‌دهد که استهلاک سالانه سرفقلمی هیچگونه مانعی را برای شرکت ایجاد نخواهد کرد و در عوض به افشای عایدات نقدی شرکت جدید توجه بیشتری می‌شود. پس از ادغام، شرکت جدید مجبور می‌شود که سود خالص را به اندازه ۷/۵ بلیون دلار سالانه طی ۲۰ سال آینده کاهش دهد. ای‌آل و تی‌دبلیو مطمئن هستند که تحلیلگران توجهی به این هزینه‌ها در مقابل درآمد ندارند و بیشتر به عایدات نقدی گزارش شده شرکت جدید توجه می‌کنند، که لازم نیست آن را به اندازه ۷/۵ بلیون دلار کاهش دهند. تحقیق ما نیز درستی تصمیم ای‌آل و تی‌دبلیو را تایید می‌کند.

هیئت استانداردهای حسابداری مالی و اتحاد منافع هیئت استانداردهای حسابداری مالی

چند دلیل را برای حذف روش اتحاد منافع مطرح می‌کند که عبارتند از:

● روش اتحاد منافع نامربوط‌ترین اطلاعات را برای سرمایه‌گذاران تهیه می‌کند (اطلاعات فراهم شده با استفاده از روش اتحاد منافع برای سرمایه‌گذاران بسیار نامربوط است).

● روش اتحاد منافع به ارزشهای تغییر یافته در ترکیب واحدهای تجاری توجهی ندارد.

● سرمایه‌گذاران به سختی می‌توانند واحدهای تجاری‌ای را با یکدیگر مقایسه کنند که از روشهای مختلف حسابداری برای معاملات یکسان استفاده می‌کنند.

● جریان‌ات و وجوه نقد هیچ ارتباطی به این ندارد که شرکتها از چه روش حسابداری استفاده می‌کنند. افزایش آشکار در عایدات محاسبه شده براساس روش اتحاد منافع تنها ناشی از تفاوت مصنوعی حسابداری است تا یک تفاوت واقعی اقتصادی در فعالیتهای واحد تجاری.

قواعد اتحاد منافع

براساس استانداردهای پیش از استاندارد ۱۴۱ FASB واحدهای اقتصادی می‌توانستند برای حسابداری ترکیب واحدهای انتفاعی از روش اتحاد منافع یا خرید استفاده کنند. براساس روش اتحاد منافع، شرکت اصلی^۷ با معاوضه سهام عادی خود با سهام عادی شرکت فرعی^۸ بدون پرداختهای نقدی قابل توجه، سهم کنترل‌کننده‌ای را در شرکت فرعی به دست می‌آورد. در صورتی که معامله (رویداد) تمامی شرایط اتحاد منافع را احراز کند، ارزشهای دفتری دو شرکت به سادگی با یکدیگر ترکیب می‌شوند و هیچگونه ارزش بازار یا سرفقلمی شناسایی نخواهد شد.

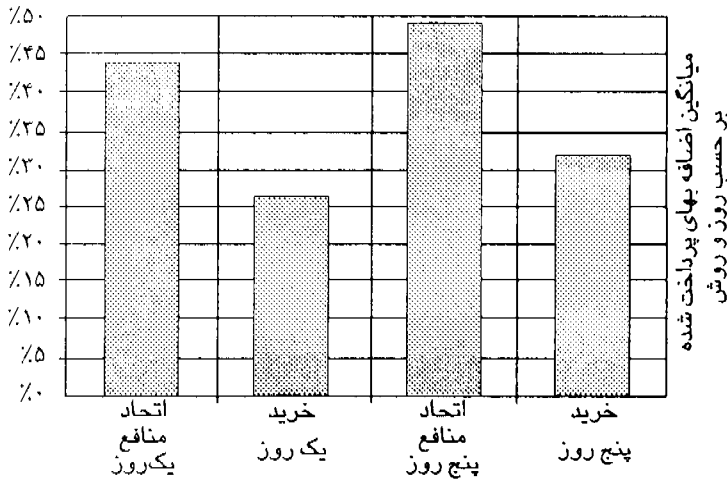
برعکس، در روش خرید لازم است که شرکت تحصیل کننده، ارزش عادلانه بازار خالص داراییهای شرکت هدف را به حساب دارایی (سرمایه‌گذاری) خود منظور کند. در

ضمن مازاد قیمت خرید نسبت به ارزش بازار خالص داراییهای قابل شناسایی شرکت سرمایه‌پذیر، در دفاتر شرکت ترکیبی به عنوان سرفقلمی ثبت خواهد شد. شرکت جدید (مرکب) باید سرفقلمی را طی عمر مفید، که نباید از ۴۰ سال تجاوز کند، مستهلک کند (هیئت استانداردهای حسابداری مالی دوره استهلاک را برای سرفقلمی ۲۰ سال در نظر گرفته است). بسیاری از شرکتها به منظور عدم کاهش در عایدات خود (کاهش ایجاد شده ناشی از استهلاک سرفقلمی) به روش اتحاد منافع متوسل می‌شدند.

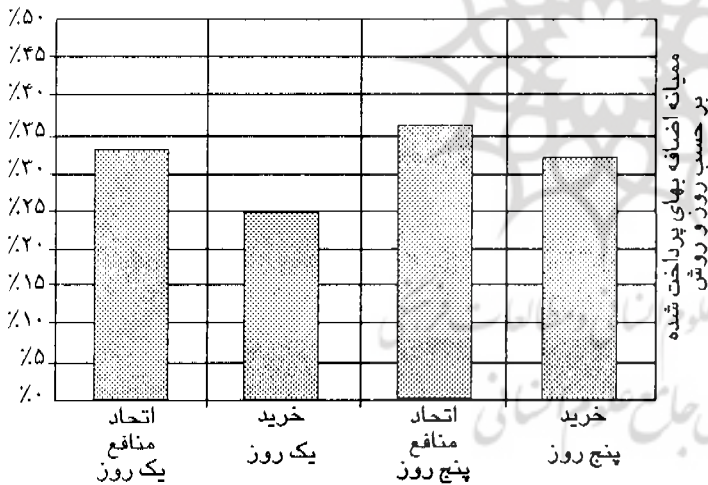
در مارس ۱۹۹۶، کمیسیون بورس و اوراق بهادار^۹ خبرنامه حسابداری اعضا شماره ۹۶ را تحت عنوان "خرید سهام خزانه به دنبال تکمیل فرایند ترکیب واحدهای تجاری با استفاده از روش اتحاد منافع" انتشار داد.

خبرنامه حسابداری اعضا^{۱۰} شماره ۹۶ مقرر می‌داشت: "شرکتهایی که از طریق اتحاد منافع با یکدیگر ترکیب شده‌اند باید، طرحهای بازخرید سهام را به منظور باقی ماندن در شرایط اتحاد منافع، کنار گذاشته یا لغو نمایند." کمیسیون بورس و اوراق بهادار این قانون را به این علت صادر کرد تا مانع از آن شرکتهایی شود که قصد دارند با بازخرید سهام منتشر شده به منظور ترکیب، ماهیت اصلی اتحاد منافع را خدشه‌دار کنند و حقوق مالی را به نفع خود تغییر دهند. این حکم بسیاری از شرکتها را وادار کرد تا طرحهای بازخرید سهام خود را به دنبال تکمیل فرایند ترکیب لغو کنند. به عنوان مثال بسیاری از شرکتها و همچنین چندین بانک طرحهای بازخرید سهام را کنار گذاشتند تا شرایط لازم را برای استفاده از روش حسابداری اتحاد منافع حفظ نمایند. دیگر شرکتها نیز طرحهای بازخرید سهام را حذف کردند تا در آینده شرایط لازم را جهت اتحاد منافع، داشته باشند.

متوسط اضافه بهای تحصیل



میانگین اضافه بهای تحصیل



استفاده کردیم. میانگین و میانه را برای اضافه بهای تحصیل یک روز و پنج روز برای هر دو روش خرید و اتحاد منافع محاسبه کردیم. میانگین اضافه بهای تحصیل یک روز و پنج روز برای شرکتی که از اتحاد منافع استفاده کرده بودند به ترتیب ۴۳ درصد و ۴۹ درصد بوده و در مقابل برای شرکتی که از روش خرید استفاده کرده بودند ۲۷ درصد و ۳۲ درصد

روی هم رفته شرکتها اضافه بهای بیشتری را در حالت اتحاد نسبت به حالت خرید پرداخت کرده‌اند. مطالعات گذشته نیز نشان دهنده این واقعیت است. مطالعات انجام شده ما به روی نمونه شرکتی انتخاب شده گویای این مطلب است. جهت مطالعه، ما از مبلغ اضافه بهای یک روز تجاری (اضافه بهای یک روز) و پنج روز تجاری (اضافه بهای ۵ روز) قبل از اعلان ادغام

با استفاده از یک نمونه ۳۹ تایی از بین شرکتی که طرحهای بازخرید سهام خود را بین نوامبر ۱۹۹۵ تا ژوئن ۱۹۹۸ لغو کرده بودند تا شرایط اتحاد منافع را برای خود حفظ کنند، هزینه‌ها و فواید اتحاد منافع را در مقابل روش حسابداری خرید بعد از انتشار خبرنامه شماره ۹۶ با یکدیگر مقایسه کردیم. همچنین شرکتی که طرحهای بازخرید سهام را لغو کرده بودند را نیز با شرکتی که از روش حسابداری خرید برای ترکیب استفاده کردند مقایسه کردیم. برای انجام این امر، از اطلاعات خاص شرکتها، اطلاعات پژوهشی GFOs درباره شرکتی که از روش اتحاد منافع و خرید تبعیت کردند و مصاحبه آنها با GFOs استفاده کردیم. همچنین ما از پایگاه اطلاعاتی مرجع استیت (mergerstate) (یک پایگاه اطلاعاتی تجاری که اطلاعاتی را درباره ادغام واحدهای تجاری ارائه می‌دهد) به منظور تعیین تاریخ اعلان ادغام شرکتها و مازاد پرداخت شده برای تحصیل شرکتها، کمک گرفتیم.

اضافه بها (صرف) مبلغی است که یک شرکت برای تحصیل شرکت هدف، مازاد بر قیمت نهایی بازار سهام فروشنده، درست پیش از اعلام تحصیل پرداخت می‌کند. اضافه بهای یک روز^{۱۱} عبارت است از نسبت اضافه بهای تحصیل به قیمت نهایی بازار درست یک روز قبل از اعلان ادغام. به عنوان مثال فرض کنید که شرکت الف موافقت کرد که جهت تحصیل سهام در دست سهامداران شرکت ب ۱۰۰ واحد پول برای هر سهم پرداخت کند. روز قبل از آگهی، قیمت نهایی هر سهم شرکت ب ۷۵ واحد پول بود. بنابراین اضافه بهای یک روز شرکت الف، برای تحصیل سهام شرکت ب، ۲۵ واحد پول یا ۳۳ درصد قیمت سهام یعنی ۷۵ واحد پول است.

۲۸ یافته‌های ما به شرح زیر است:



سمینار حسابداری و کنترل‌های مدیریت

مفاهیم و مولفه‌های کنترل‌های مدیریت سیستم‌های سنجش و کنترل عملکرد نارساییها و موانع استقرار کنترل‌های داخلی در ایران حسابرسی داخلی و کنترل‌های مدیریت دیدگاه‌های نوین در کنترل‌های داخلی: ساختار کنترل‌های داخلی حسابرسی مستقل و کنترل‌های داخلی تاثیر فناوری اطلاعات بر کنترل‌های داخلی حسابرسی عملیاتی کنترل‌های داخلی حسابداری در بخش عمومی تاثیر کنترل‌های مدیریت بر رفتار کارکنان بررسی موارد خاص

اعضای هیئت مدیره شرکتها، مدیران مالی، روسای حسابداری، حسابداران و حسابرسان ارشد و سایر کارشناسان مالی و حسابداری واحدهای اقتصادی، مدیران و کارشناسان مالی سازمانها و ادارات دولتی.

روزهای یازدهم و دوازدهم دیماه ۱۳۸۰

هزینه شرکت در سمینار برای اعضای انجمن ۳۰۰,۰۰۰ ریال

و برای غیر عضو ۴۰۰,۰۰۰ ریال

ثبت نام پس از واریز مبلغ تعیین شده به حساب ۴۵۰۵۳۵۵۵ بانک تجارت شعبه مرکزی به نام انجمن حسابداران خیره ایران و تکمیل فرم درخواست پشت این صفحه و ارائه آنها به دبیرخانه سمینار واقع در خیابان استاد نجات‌الهی شماره ۱۵۲ طبقه سوم و یا ارسال آنها از طریق فاکس شماره ۸۸۹۹۷۲۲ میسر می‌باشد.

با توجه به محدودیت جا، ثبت نام به ترتیب اولویت زمان دریافت اعلامیه واریزی و تکمیل فرم درخواست پشت صفحه و صدور رسید رسمی انجمن انجام خواهد شد.

در صورت نیاز به اطلاعات بیشتر با تلفن ۸۹۰۲۹۲۶ تماس حاصل فرمایید.



فرم درخواست ثبت نام در سمینار "حسابداری و کنترل‌های مدیریت"

یازدهم و دوازدهم دیماه ۱۳۸۰

عضو انجمن به آدرس
غیر عضو

اینجانب

ریال

با واریز مبلغ

از سازمان
شرکت

تلفن
فاکس

بحساب جاری ۴۵۰۵۳۵۵۵ بنام انجمن حسابداران خبره ایران در بانک تجارت شعبه مرکزی (اعلامیه پیوست) متقاضی شرکت در سمینار حسابداری و کنترل‌های مدیریت می‌باشم.

انجمن حسابداران خبره ایران - خیابان استادنجات الهی - شماره ۱۵۲ - تلفن: ۸۹۰۲۹۲۶ فاکس: ۸۸۹۹۷۲۲

شرکت‌کننده محترم، چنانچه در مورد حسابداری و کنترل‌های مدیریت، سوال بخصوصی دارید که جنبه عمومی دارد، آنرا در همین فرم یا به صورت جداگانه از طریق فاکس انجمن مطرح فرمایید.

سوال:



ثبت نام گروهی در سمینار "حسابداری و کنترل‌های مدیریت"

یازدهم و دوازدهم دیماه ۱۳۸۰

به آدرس

سازمان
شرکت
موسسه

ریال (اعلامیه پیوست) بابت..... نفر عضو

با واریز مبلغ

تلفن
فاکس

انجمن و..... نفر غیر عضو خانمها و آقایان به شرح زیر را جهت شرکت در سمینار حسابداری و کنترل‌های مدیریت معرفی می‌نماید.

- | | | |
|----|----|----|
| ۱- | ۴- | ۷- |
| ۲- | ۵- | ۸- |
| ۳- | ۶- | ۹- |

انجمن حسابداران خبره ایران - خیابان استادنجات الهی - شماره ۱۵۲ - تلفن: ۸۹۰۲۹۲۶ فاکس: ۸۸۹۹۷۲۲

نقش جامعه‌ی حسابداران در توسعه‌ی اقتصادی از دید حسابداران رسمی

در اولین جلسه جامعه حسابداران رسمی که در روز جمعه ۸۰/۶/۲ برگزار شد آقایان محمود پوربهرامی، رضا مستاجران، مهدی شلیله، احمد عزیزی، محمدجواد صفار، هوشنگ خستونی، غلامرضا سلامی، محمدحسن سعادتیان، سیدمحمود حمیدی، عباس هشی و محمد شریعتی به‌عنوان اعضای اصلی و هوشنگ نادریان، ابراهیم نعمت‌پژوه و خسرو پورمعمار به‌عنوان اعضای علی‌البدل اولین شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران انتخاب شدند. انجمن حسابداران خبره ایران انتخاب آنها را به جامعه‌ی حرفه‌ای تبریک می‌گوید و موفقیت آنان را در پیشبرد اهداف جامعه حسابداران آرزومند است. در این راستا خبرنگار اعزامی حسابدار نظرات تنی چند از صاحب‌نظران حرفه حسابداری کشور را جویا شد که در زیر می‌خوانیم.

علی مستاجران، از صاحب‌نظران حرفه، در ارتباط با نقش جامعه حسابداران در توسعه کشور بیان داشت: "اساساً وجود نهادی به‌عنوان حسابدار مستقل یا حسابرس قسم‌خورده از ملزومات یک جامعه مدنی است و چنانچه قرار باشد در این جامعه بازار سرمایه، اوراق مشارکت و نهادهای مالی و اقتصادی وجود داشته باشند، جامعه حسابداران رسمی ایران یک ضرورت بااهمیت تلقی خواهد شد. در واقع عموم مردم به‌دلیل اینکه اطلاعات درستی از معاملات اقتصادی و صورتهای مالی شرکتها ندارند صرفاً به گزارش حسابرس مستقل اعتماد می‌کنند و در بازار سرمایه شرکت می‌نمایند؛ از این رو چنانچه دولت بتواند بستر مناسبی جهت رشد و اعتلای حرفه حسابداری فراهم نماید درواقع به مناسبات نظام بازار کمک کرده است. از سوی دیگر وزارت امور اقتصادی و دارایی هم اگر خود را قانع کند که اظهارنامه‌های مالیاتی مورد رسیدگی اعضای جامعه را بدون رسیدگی مجدد قبول کند هم بار بوروکراسی دولتی دستگاه مالیاتی کاهش خواهد یافت و هم به‌طور مسلم در یک برنامه میان‌مدت و وصولیهای مالیاتی آن بیشتر خواهد شد. زیرا به‌هرحال حسابداران و حسابرسان مستقل بیش از مأموران وصول مالیات از دانش حسابداری و مالی آگاهند."

وی در ادامه درباره‌ی نقش جامعه حسابداری در فرآیند توسعه کشور اظهار کرد: "بسیاری از فصول برنامه سوم توسعه اقتصادی بدون تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران عملی نیست از

جمله خصوصی‌سازی صنایع که باید براساس صورتهای مالی حسابرسی شده شرکتها صورت گیرد. از این رو دولت چاره‌ای مگر تقویت این نهال نوپا را ندارد."

محمود پوربهرامی، رئیس هیأت عالی نظارت سازمان حسابرسی و نفر اول انتخابات شورای عالی جامعه حسابداران رسمی- درباره آینده جامعه و جایگاه حسابداران رسمی در برنامه سوم و خصوصی‌سازی اظهار کرد:

"آینده جامعه حسابداران رسمی ایران بسیار درخشان خواهد بود، مشروط به اینکه اولاً نظارت حرفه‌ای بر کار اعضا جدی گرفته شود ثانیاً آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای از سوی حسابداران رسمی دقیقاً رعایت شود و ثالثاً آموزش مستمر اعضا فراموش نشود."

پوربهرامی در ادامه‌ی سخنان خود افزود: "تحقق اهداف اقتصادی برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و همچنین اجرای موفقیت‌آمیز برنامه خصوصی‌سازی مستلزم تصمیم‌گیری صحیح بر اساس اطلاعات مالی و اقتصادی معتبر و شفاف است. اطلاعات مزبور توسط حسابداران رسمی که عموماً حسابرسان مستقل هستند در اختیار تصمیم‌گیرندگان قرار می‌گیرد. بدون استفاده موثر و مطلوب از خدمات حسابداران رسمی مالیات حقاً دولت وصول نخواهد شد و حقوق مؤدیان مالیاتی محفوظ نخواهد ماند. طبق قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به‌عنوان حسابدار رسمی و آئین‌نامه تبصره (۴) آن و همچنین اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، دامنه فعالیت حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی عضو جامعه بسیار گسترده است و شامل ارائه خدمات حسابرسی، بازرسی قانونی، مشاوره مدیریت و طراحی و استقرار سیستمهای مالی و خدمات مالی و مالیاتی به شرکتهای دولتی، خصوصی و تعاونی و همچنین به مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی از قبیل شهرداریها و بنیادها و مؤسسات و شرکتهای تابعه و وابسته به آنها خواهد بود و این امر موجب شفافیت و قابلیت اعتماد اطلاعات مالی و تسهیل تصمیم‌گیری‌های مالی، مالیاتی و اقتصادی در سطح کشور خواهد شد. دولت باید جامعه حسابداران رسمی ایران را در جهت اعتلای حرفه حسابداری و حسابرسی و تقویت فرهنگ حسابدهی و حسابخواهی کمک کند. در تدوین قوانین و

مقررات مالی، مالیاتی، تجاری و محاسباتی از خدمات تخصصی جامعه استفاده نماید. در سال یا سالهای نخست، نظارت عالی خود بر جامعه را جدی تر بگیرد و جامعه را از رهنمودهای خود بی نصیب نگذارد. البته از جامعه حسابداران رسمی ایران نیز انتظار می رود اعتماد عمومی را بزرگترین سرمایه خود تلقی کند و با رعایت آئین اخلاقی و رفتار حرفه‌ای و حفظ کیفیت خدمات خود حافظ این سرمایه عظیم باشد.

غلامرضا سلامی عضو شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران و رئیس شورای عالی انجمن حسابداران خیره ایران، آینده جامعه حسابداران رسمی را این گونه می بیند: آینده این جامعه مانند هر نهاد دیگری با آینده کشورمان گره خورده است. ضمن آنکه جامعه خود می تواند نقش عمده‌ای در آینده اقتصادی کشور ایفا کند.

با مطالعه قانون موجود جامعه حسابداران رسمی و با شناختی که از اکثریت اعضای آن دارم و بالاخره با انتخابات سالمی که برگزار شد من هیچ دلیل موجهی بر عدم کامیابی جامعه در تحقق اهداف متعالی آن نمی بینم، بنابراین اعتقاد دارم که آینده روشنی در پیش روی ما باشد. البته موفقیت‌های آتی در درجه اول به همت و تدبیر گردانندگان آن بستگی دارد و از سوی دیگر به میزان جدی بودن حکومت و دولت در استفاده از خدمات اعضای جامعه و کل جامعه به عنوان یک نهاد مدنی وابسته است.

با توجه به سوابق اعضای شورای عالی و توانایی‌های آنها از یک سو و تاکید بر سالم سازی اقتصاد و ایجاد انضباط مالی توسط مقامات بلند پایه کشور از سوی دیگر آینده خوبی را برای جامعه پیش بینی می کنم.

غلامرضا سلامی در ادامه سخنان خود نقش جامعه حسابداران در فرایند توسعه کشور را چنین توصیف کرد: عوامل متعددی در توسعه پایدار نقش دارند که تعدادی از مهمترین آنها به نظر من تحول در نظام مدیریت، انضباط مالی و پولی و سلامت اقتصادی، قابل اعتماد و مربوط بودن اطلاعات، شفافیت عملکرد، بنگاههای اقتصادی و غیرانتفاعی، تامین عدالت اجتماعی از طریق نظام مالیاتی و بیمه‌های اجتماعی، استقرار حکومت قانون، خصوصی سازی و بالاخره کارائی بازار پول و سرمایه است. در هر یک از عوامل فوق باید سهم ارزنده‌ای برای حسابداری و حسابرسی قائل شد و از آنجا که قسمتی از سرنوشت آینده حسابداری و حسابرسی با این جامعه گره خورده است، لذا می توان تاثیر آن را در توسعه به درستی ارزیابی کرد.

وی مهمترین حمایت دولت را عدم دخالت در امور جامعه حسابداران و اجازه رشد مستقل این نهاد مدنی در آینده دانست و اظهار نظر داشت: البته مکانیزمهای قانونی برای نظارت دولت بر جامعه حسابداران فراهم است و اگر این نظارت به درستی صورت گیرد خود نوعی حمایت محسوب می شود.

نوع دیگر حمایت دولت از جامعه را می توان در استفاده بهینه از خدمات اعضای جامعه و خود جامعه به عنوان یک نهاد موثر حرفه‌ای و مدنی جست و جو کرد. هر چه دولت گستره فعالیت اعضای جامعه را متناسب با تواناییهای آن افزایش دهد و هر اندازه که از دیدگاههای کارشناسی جامعه در اصلاح قوانین و مقررات و سالم سازی اقتصاد کشور استفاده کند، به همان میزان جامعه رشد پیدا خواهد کرد و متقابلاً دولت و مردم از خدمات ارزنده آن بهره مند خواهند شد.

هوشنگ خستوئی از اعضای شورای عالی جامعه حسابداران رسمی و عضو هیئت مدیره بانک پارسیان در توضیح به نقش جامعه حسابداران در توسعه کشور اظهار داشت: برای این کار باید ببینیم توسعه چیست تا نقش جامعه حسابداران را برای آن ارزیابی کنیم. در بیانی ساده توسعه را پیشرفت در تمام زمینه‌های فرهنگی، اجتماعی، اقتصادی، سیاسی می بینیم. هر یک از زمینه‌های آن به هر حال با وجهی از زمینه مالی پیوند دارد. به طور مثال تا اطلاعات جامع و روشنی نداشته باشیم تصمیم گیری میسر نیست یا اگر تصمیم گیری شود فرایند و نتایج مطلوب در بر نخواهد داشت. بنابراین نقش جامعه حسابداران در توسعه، انکارناپذیر است.

وی درباره نقش جامعه حسابداران در اجرای برنامه سوم گفت: در جای جای برنامه سوم و اکثر موارد آن به مطالبی برمی خوریم که به نحوی اعجاب انگیز در حوزه دانش و عملکرد حرفه حسابداری به طور اعم و اخص قرار دارد. به طوری که اجرای برنامه بدون استفاده و به کارگیری از دانش حسابداری در وجه متفاوت آن شامل امور اطلاعاتی، کنترلی و خدماتی متصور نیست آنچه اینک قابل تأمل است نقش داری جامعه حسابداران رسمی و فراهم آوری امکانات لازم برای اجرای یا توفیق شایان توجه برنامه سوم نیست بلکه تأخیر در نهادینه کردن این جامعه قبل از شروع برنامه است که امیدوارم با اقدام به موقع دولت از خسرانهای جبران ناپذیری که متوجه خزانه کشور خواهد شد جلوگیری شود، هم‌اینک زمان و مکان و شرایط یاووری‌های موثر برای قرار گرفتن جامعه حسابداران در جایگاه سرفراز خود، کاملاً فراهم است و از این رو به شکل گیری هر چه مناسب تر این نهاد سرنوشت ساز تردیدی نباید کرد.

خستوئی در پاسخ به اینکه دولت چگونه می تواند از جامعه حسابداران حمایت کند، افزود: دولت در سطوح و جنبه‌های متفاوتی قادر به حمایت از جامعه حسابداران رسمی به عنوان اعتباربخش اطلاعات ارائه شده از سوی دست اندرکاران و متولیان اقتصادی کشور است که به نظر من مهم ترین جنبه آن مساعدت برای شکل گیری مناسب و کارآمد حرفه به عنوان نیروی کارآمد در کارشناسی فعل و انفعالات امور مالی و اقتصادی کشور است. از جمله دیگر یاری‌ها عبارتند از:

- تأمین منابع برای جذب کارآمدان عاشق حرفه؛

- مساعدت برای تجهیز حرفه و افراد حرفه‌ای به ابزارها و فناوریهای نوین؛

- پشتیبانی معنوی از جامعه حسابداران رسمی به منظور نقش‌پذیری هر چه بیشتر در روند اقتصادی و مالی کشور؛

- فراهم آوردن اقتدار لازم جهت کار برای فرهنگ‌سازی و اشاعه فرهنگ حسابخواهی و حسابداری در زمینه‌ها و سطوح مختلف.

محمدحسن سعادتیان عضو شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران در مورد آینده جامعه اظهار داشت: "آینده جامعه روشن و امیدوارکننده است و امیدوارم انشا... جامعه متشاء ایجاد خیر و برکت برای کشور عزیزمان باشد. البته برای اعتلا و رشد حرفه حسابداری و حسابرسی و استفاده جامعه از خدمات اعضای آن می‌بایست هر یک از اعضای جامعه حسابداران و به‌خصوص اعضای شورای عالی با اجرای دقیق قانون تشکیل جامعه امکان تحقق اهداف پیش‌بینی شده را فراهم نمایند.

وی در ارتباط با نقش جامعه حسابداران رسمی در فرایند توسعه کشور یادآور شد: "حسابداران با انجام دقیق و وظائف خود موجب افزایش قابلیت اتکا و اعتبار اطلاعات ارائه شده از سوی واحدهای اقتصادی می‌شوند و به این ترتیب با ایجاد اطمینان به استفاده‌کنندگان اطلاعات، آنان را در اتخاذ تصمیم‌های درست یاری خواهند رساند. همچنین با نهادینه کردن اتکا به اطلاعات حسابرسی شده، موجبات رشد و توسعه اقتصادی کشور را فراهم خواهند کرد."

وی درباره‌ی حمایت از جامعه حسابداران رسمی گفت: "رشد و سلامت هر موجود نوپا، نیاز مبرم به فراهم آوردن شرایط مناسب و مراقبت‌های لازم دارد. جامعه نوپای حسابداران رسمی نیز از این قاعده مستثنی نخواهد بود. دولت با حمایت‌های مادی و معنوی و ایجاد زمینه‌های لازم جهت ایفای هر چه مناسب‌تر مسئولیتهای محوله به جامعه حسابداران، زمینه‌ساز رشد و شکوفایی آن خواهد شد." مهدی شلیله عضو هیات عامل سازمان حسابرسی و یکی دیگر از منتخبان شورای عالی جامعه حسابداران درباره‌ی جایگاه جامعه حسابداران رسمی گفت:

"جامعه حسابداران رسمی همانند حرفه‌های تخصصی دیگر مانند سازمان نظام پزشکی نقش موثری در شناسایی انواع و چگونگی ارائه خدمات و نظارت بر کیفیت کار اعضا دارد. جامعه حسابداران رسمی در حقیقت افراد متخصص باصلاحیت حرفه‌ای را که شایستگی و شرایط کیفی تایید اطلاعات مالی را دارند به جامعه استفاده‌کننده معرفی و بر کار آنها نظارت می‌کند. در صورت عملکرد صحیح و فعال جامعه، صورتهای مالی واحدهای تجاری می‌تواند به علت شفاف‌سازی اطلاعات مالی کاملاً در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی مفید واقع شود. جامعه حسابداران رسمی می‌تواند رابط بخش‌های ارائه‌دهنده و تاییدکننده خدمات مالی (اعم از حسابداری، حسابرسی) و قشر وسیع استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی باشد به نحوی که

استفاده‌کننده به‌طور موثر به اعتبار داده شده توسط اعضای جامعه اتکا کند. ضمناً جامعه می‌تواند از طریق هماهنگی‌های لازم با مراکز آموزشی در ارتقای سطح علمی اعضای خود و حسابداران آینده کشور متناسب با نیازهای روز جامعه حرکت کند و قدمهای مثبتی بردارد."

شلیله در مورد آینده جامعه حسابداران بیان کرد: "اگر کلیه اعضای جامعه مراقبت‌های حرفه‌ای و تخصصی لازم را در ارائه خدمات با دقت و جدیت اعمال کنند جامعه حسابداری می‌تواند به‌عنوان یک جامعه تخصصی رشد کند و موجب شود استفاده‌کنندگان از محصول کار آن به نحو موثری بهره‌مند شوند. یکی از عوامل رشد اعتلای حرفه متناسب کردن نوع خدمات حرفه‌ای و تخصصی با نیازهای استفاده‌کنندگان است. درک متقابل و متناسب جامعه در رفع نارساییهای موجود جامعه حرفه‌ای و تلاش برای نزدیکتر شدن به خواست استفاده‌کنندگان و همچنین معرفی و ارتقای تواناییهای تخصصی اعضا می‌تواند موجب بقا و رشد جامعه حرفه‌ای شود. به هر حال عملکرد جامعه بایستی طوری باشد که اگر اطلاعاتی توسط اعضای آن تایید شد کاملاً قابل اعتماد و اتکا در تصمیم‌گیری‌ها باشد.

وی در پاسخ به این سؤال که دولت چه حمایتی از جامعه بایستی بکند، اظهار کرد: مهمترین حمایت دولت، اعتماد و اتکا به نظرات تخصصی و حرفه‌ای جامعه است. همچنین اتکا و تصمیم‌گیری‌های دولت به نظرات جامعه در تنظیم رویه‌ها و دستورالعمل‌های مالی و حسابداری می‌تواند موجب حمایت آن و نهایتاً ایجاد یکنواختی و نظم مالی در کشور گردد. در این خصوص می‌توان به نظرات تخصصی اعضای جامعه در تعیین درآمد مشمول مالیات، تجدید ارزیابی داراییها و افشای صورتهای مالی واحدهای تجاری اشاره کرد. ضمناً حمایت قانونی از اعضا و تامین امنیت حرفه‌ای و ایجاد شرایطی که امنیت اقتصادی را نیز برای اعضا در بر داشته باشد می‌تواند از دیگر حمایت‌های دولت از جامعه تلقی شود.

و در ادامه ایشان نقش جامعه حسابداران را در فرایند توسعه این‌گونه ارزیابی می‌کند: "با توجه به سیاستهای اقتصادی کشور در جهت رشد سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در کشور یکی از نیازهای اصلی سرمایه‌گذاران وجود اطلاعات مالی روشن و قابل اعتماد و اتکاست تا سرمایه‌گذارها بتوانند آن را مبنای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی خود قرار دهند. عملکرد اصولی جامعه حسابداران می‌تواند اعتماد سرمایه‌گذاران را به محصول کار اعضای جامعه افزایش دهد که نتیجه این اعتماد افزایش سرمایه‌گذاری و توسعه را به همراه خواهد داشت.

فریده شیروزی عضو شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران اظهار کرد: "تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران در آستانه کار دولت اصلاح‌طلب حکایت از ضرورتهای اجتماعی و پاسخ به

نیاز جامعه در استفاده از صورتهای مالی واقعی و شفاف است، دولت در تداوم خصوصی سازی باید جامعه حسابداران را به عنوان بازوی اجرایی خود تلقی کند و از هرگونه کمک و یاری بخصوص در اعتباردهی به جامعهی حسابداران رسمی و الزامی کردن استفاده از خدمات حسابداران رسمی خودداری نکند. شیرازی آینده جامعه حسابداران را وابسته به آینده اقتصاد کشور دانست و گفت چنانچه اقتصاد کشور رو به توسعه و بهبود رود، بدیهی است که جامعه حسابداران نیز جایگاه برحق خود را احراز خواهد کرد.

خسرو پورمعمار عضو علی البدل جامعه در مورد نقش جامعه حسابداران در توسعه کشور چنین گفت: برای درک نقش جامعه حسابداران در توسعه کشور، ابتدا می بایست درک مشخص و معینی از مفهوم توسعه داشته باشیم. امروزه توسعه هر کشور عمدتاً در قالب توسعه اقتصادی دیده می شود. لازمه توسعه اقتصادی آنست که افراد جامعه در قبال رفتارهای اقتصادی خود پاسخگو باشند و مفهوم پاسخگویی آنست که مفاهیم حسابرسی، حسابگری، حسابدهی و حسابداری کاملاً مشخص شده باشد. در چنین جامعه ای فرهنگ عمومی جامعه مدافع حساب و کتاب است و شفافیت اطلاعات، بخش گریزناپذیر فرهنگ جامعه است. در چنین جامعه ای آنرا که حساب پاک است از محاسبه نیز باکی نیست. در چنین جامعه ای حسابرسی به شفافیت اطلاعات اعتبار می بخشد و بدیهی است در چنین شرایطی امکان رانت خواری از کسانی که تاریکی را بر روشنائی ترجیح می دهند، سلب می شود و یا امکان آن را کاهش می دهد. اهمیت وجود جامعه حسابداران و رسالت چنین جامعه ای در آگاه نمودن جامعه از رویدادهای خلاف اقتصادی است و اعتبار حسابرسان و حسابداران رسمی یا قسم خورده مستقلی که جرأت افشاء موارد خلاف را دارند، در چگونگی انجام رسالت مذکور خلاصه می شود.

محرمانه بودن اطلاعات کارفرما بی تردید بخشی از وظایف هر حسابدار است؛ لیکن هرگاه که حسابرسی بنگاهها و سازمانهایی که از طریق منابع متعلق به عموم اداره می شوند، مطرح می شود هرگونه کوتاهی در گزارشگری موارد خلاف، خیانت و ظلم در حق عموم خواهد بود. بیت المال متعلق به عموم است و آنجا که حق الناسی وجود دارد، هیچکس نمی تواند بذل و بخشش و یا اسراف از محل آنرا مجاز بداند و در چنین شرایطی مولای متقیان و امیر مومنان خود را مجاز نمی بیند تا از محل بیت المال بخشش در حق برادر خویش را روا بدارد. پیچیدگی شرایط اقتصادی جامعه امروز بدنبال خود، پیچیدگی مراقبت از منافع عموم را نیز در پی دارد و بهمین سبب نیز از لازم است شیوه ها، روشها و استانداردهای حسابداری و حسابرسی آنچنان ارتقاء و اعتلاء یابند تا منافع جامعه در معرض خطر و چپاول فرصت طلبان اقتصادی قرار نگیرد. چنین روشها و استانداردهایی بر حسب تصادف و بصورت اتفاقی ایجاد نمی شوند. جامعه ای از کارشناسان و حسابداران خبره لازمست تا

اولاً چنین شیوه هایی را در شرایط جامعه خود شناسایی کنند ثانیاً افراد کارشناسی را برای اطمینان از اجرای شیوه ها مشخص نماید و ثالثاً بر شیوه انجام مسئولیت محوله به چنین کارشناسانی نظارت کنند. استانداردهای حسابداری و استانداردهای حسابرسی در چنین شرایطی شکل گرفته و اعتلاء می یابند. بروز فسادهای مالی که مورد گله مندی و نگرانی رهبری کشور و بسیاری از مقامات ارشد می باشد، نشان می دهد که فرهنگ اهمیت دادن به حسابداری، حسابرسی، حسابخواهی و حسابدهی بخوبی شناخته نشده است. در برخی موارد از حسابرسی عملکرد سازمان خود اکراه داریم، در صورت پذیرفتن الزامات فوق از افشاء نتایج آن و انتشار گزارش حسابرسان خود هراسناک هستیم و در شرایط فوق در طلب اعتماد عموم نیست به سازمان خود می باشیم، برآستی کسب چنین اعتمادی چگونه میسر است؟

جامعه حسابداران کشور زمانی نقش موثر و مفید در توسعه کشور خواهند داشت که اهمیت نقش و اظهار نظر آنان در مورد رویدادهای مالی مورد توجه قرار گیرد. استفاده از تسهیلات بانکی عمده توسط اشخاص حقیقی و حقوقی می بایست مشروط به گزارش حسابرسان از وضعیت مالی و عملکرد آنان شود. ارائه ترازنامه و صورت حساب سود و زیان هر شخص حقیقی یا حقوقی بدون حسابرسی آن از سوی حسابرسان معتمد چگونه می تواند مبنای تخصیص تسهیلات بانکی قرار گیرد؟

تشکیل جامعه حسابداران رسمی کشور در صورتی که بصورت جدی مورد توجه قرار گیرد می تواند اعتماد عمومی را در پی داشته باشد. جلب اعتماد عمومی بخشی از تامین امنیت ملی است و بهمین سبب نیز حسابرسان و حسابداران مستقل که تقوا، تخصص، استقلال، جرأت و جسارت لازم را در انجام مسئولیتهای خود داشته باشند، می توانند اعتماد و اطمینان عموم را نیز تحصیل نمایند. ■

جناب آقای حیدر مستخدمین حسینی

معاونت محترم حقوقی و امور مجلس

وزارت امور اقتصادی و دارایی

انتصاب شایسته جنابعالی را به سمت معاونت حقوقی و امور مجلس وزارت امور اقتصادی و دارایی تبریک عرض می نمایم. مسوقیت جنابعالی را در این مسئولیت آرزو مندیم.

شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران

جوابیه روابط عمومی و ارشاد وزارت امور اقتصادی و دارائی به مقاله

"تفریغ بودجه و دولت پاسخگو"

در حسابدار شماره ۱۴۳ مقاله "تفریغ بودجه و دولت پاسخگو" از آقای ناصر فولادی نسب چاپ شد. پس از انتشار مقاله، دو جوابیه از وزارت امور اقتصادی و دارائی و دیوان محاسبات کل کشور به حسابدار واصل گردید. اگرچه باستناد ماده (۲۳) قانون مطبوعات باید پاسخ در حدود مقاله درج شود اما به لحاظ نقدپذیری و اشاعه فرهنگ نقد، هر دو پاسخ در این شماره آورده شده است. به این وجود توجه منتقدان بخصوص دوستان وزارت امور اقتصادی و دارائی را به این نکته جلب می‌نماید که مسئولیت هر نشریه حرفه‌ای نمی‌تواند فراتر از مسئولیت‌های قانونی آن باشد. از این رو درج نظرات نویسندگان در هیچ نشریه‌ای لزوماً بمعنای تأیید آن نمی‌باشد. به‌رحال از اینکه دستگاه‌های دولتی حستی در قالب نقد پاسخگوی افکار عمومی و یا نویسندگان مقالات باشند خوشحال هستیم.

بخش اول: پاسخ به برخی از موارد مطروحه در مقاله
۱- انتظار از یک ماهنامه تخصصی چاپ مقاله‌ها بر مبنای نظریه‌های علمی و یا حاصل یک بررسی و تحقیق مبتنی بر مدارک و آمار قابل ارائه است تا به عنوان منبع و مأخذ معتبر، اطلاعات صحیح و به‌روز را در اختیار مخاطبان خود دانشجویان عزیز، اعضای محترم هیات علمی دانشگاه‌ها، سایر متخصصین و اهالی حرفه حسابداری قرار دهد صحیح نیست با درج تذکری در صفحه اول ماهنامه (مقاله‌ها و اظهارنظرهای مندرج در حسابدار منعکس‌کننده نظر رسمی انجمن حسابداران خیره ایران نیست) بدون عنایت به رسالت فوق و اقدام به قسمت اخیر تذکر مزبور (ویرایش و اصلاح مطالب آزاد است) مقاله‌ای حاوی اطلاعات غلط برای مخاطبان خود تدارک ببینند، جا داشت قبل از انتشار مقاله با افراد صاحب‌نظر در این زمینه مشورت نموده و یا لاقبل به موارد قانونی مذکور در آن مراجعه، مبانی اطلاعاتی را ملاحظه و

موارد اجرایی را به‌صورت تلفنی از دستگاه‌های ذیربط سوال می‌کردید.

۲- جای تاسف است فردی به‌عنوان عضو هیات علمی دانشگاه آزاد تهران جنوب به جای تحقیق علمی موضوع بر مبنای اطلاعات صحیح، با ارائه اطلاعات غلط و کلی‌گویی تلاش و زحمت تعداد زیادی از حسابداران زحمت‌کش که انسجام مالی در دستگاه‌های دولتی را بر عهده دارند نادیده گرفته آنان را منفی‌باف و تلخ‌گوش بنامد افراد مقرراتی که معمولاً منزله از فساد هستند شایسته چنین القابی نیستند و این مایه تأسف و تاثر است که افراد ضابطه‌مند و مقرراتی را این‌گونه مورد بی‌لطفی قرار دهند.

۳- نویسنده در بخش دیگر مقاله بهترین و قاطع‌ترین دلیل عدم تنظیم به‌موقع و مطلوب حساب از سوی دستگاه‌های اجرایی را دستورالعمل‌های حسابداری عنوان نموده‌اند حال آنکه اینچنین نیست، همکاران محترم ذیحساب و حسابداران محترم تلاشگر دستگاه‌های اجرایی با تمام توان خود فعالیت نموده و در حال حاضر حسابهای اکثر قریب به اتفاق دستگاه‌های دولتی به‌موقع ارائه می‌شود و کلیه دستگاه‌های مذکور حسابهای خود را براساس دستورالعمل‌های مذکور اغلب به‌صورت رایانه‌ای تهیه و به‌موقع ارائه می‌نمایند. وضعیت ارائه حسابها در بخش بعدی ارائه خواهد شد.

۴- استاد محترم چنان مسحور نقادی خود گردیده که تفاوتی بین لایحه و گزارش قائل نشده‌اند آنجائی که از کوتاهی در ارائه لایحه تفریغ بودجه دولت نام برده است، توجه ندارند که در چند سطر جلوتر با رونویسی اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی جمهوری اسلامی در قسمت اخیر آن به گزارش تفریغ بودجه اشاره گردیده، خوب است استاد محترم بررسی نمایند تفریغ بودجه تا چه زمانی به‌صورت لایحه از طرف دولت ارائه می‌شد و از چه زمانی بصورت گزارش ارائه می‌شود و اصولاً تفاوت لایحه

و گزارش چیست و گزارش تفریغ بودجه توسط چه مرجعی تهیه و ارائه می‌شود.

۵- استاد محترم اگرچه در مقاله خود گزارشگری مالی دستگاههای دولتی را به نقد کشیده‌اند مستند قانونی را ماده ۹۶ قانون محاسبات عمومی کشور که مربوط به گزارش عملیات انجام شده است ذکر کرده‌اند در حالیکه اگر حداقل در تحقیق خود به قانون محاسبات عمومی کشور و یا کتب حسابداری دولتی و بودجه که در دانشگاهها تدریس می‌شود مراجعه می‌کردند متوجه می‌شدند که احکام مربوط به گزارشگری مالی دستگاههای دولتی مواد دیگر قانون محاسبات عمومی کشور می‌باشد.

۶- علیرغم ادعای استاد محترم مبنی بر اینکه "ذیحسابان و حسابداران دولتی به دلیل عدم وجود انگیزه‌های شغلی، مالی و مادی مناسب در سطح تخصص و علمی مناسبی قرار ندارد"، این افراد اغلب دارای مدرک تحصیلی لیسانس و یا فوق لیسانس در رشته‌های مالی هستند و با تمام توان خود گرداننده سیستمهای مالی کشور در دستگاههای دولتی می‌باشند و ضمن اعمال نظارت مالی به همت و تلاش این عزیزان حساب اکثر قریب به اتفاق دستگاههای اجرایی به‌روز تهیه و تنظیم و ارائه می‌شود. لازم به ذکر است که بعضی از این عزیزان دارای تألیفات تخصصی بوده و در دانشگاهها تدریس می‌نمایند.

۷- استاد محترم خوب است بدانند دانشکده امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی از سال ۱۳۶۷ در مقاطع کارشناسی حسابداری و کاردانی با گرایش دولتی تاکنون از طریق کنکور سراسری تعداد ۷۲۸ نفر دانشجو پذیرفته است که تعداد ۴۳۶ نفر فارغ‌التحصیل و در حال حاضر در واحدهای مختلف شاخه هزینه وزارت امور اقتصادی و دارایی در مرکز و شهرستانها به کار اشتغال دارند و تعداد ۲۹۲ نفر مشغول به تحصیل و کارآموزی در واحدهای مذکور می‌باشند. و علاوه بر آن دانشکده هر ساله در دفعات متعدد دوره‌های آموزش ضمن خدمت در مقاطع شغلی حسابداران، حسابداران مسئول، حسابرسان و کارشناسان، حسابرسان و کارشناسان مسئول، معاونین ذیحساب، و ذیحسابان در مرکز و استانها و همچنین برای عاملین ذیحساب و امضاء اموال کلیه دستگاههای دولتی در سراسر کشور برگزار می‌نماید.

۸- وضعیت ارائه حسابهای دستگاههای اجرایی و تهیه و تنظیم و ارائه صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور در بخش دوم ارائه خواهد شد. در ضمن گزارش تفریغ بودجه سنوات ۷۵ الی ۷۸ که دیوان محاسبات کشور نسخه‌ای از آن را به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال داشته موجود است. شایان ذکر است گزارش تفریغ بودجه سال ۱۳۷۸ مطابق ماده ۱۰۴ قانون محاسبات عمومی کشور توسط دیوان محاسبات کشور در موعد مقرر تهیه و تنظیم و ارائه گردیده است.

۹- با توجه به ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور پیشنهادهای واصله از دستگاههای اجرایی در مورد طراحی روش‌های نگاهداری حساب و جوه مستقل خاص موضوع مجوزهای قانونی مربوط و یا هرگونه اصلاح و بازنگری روشهای موجود و فرمهای مورد عمل پس از نظرخواهی از کارشناسان و صاحب نظران و انجام بحث و بررسی‌های لازم اقدام و جهت تأیید به دیوان محاسبات کشور فرستاده می‌شود. دیوان محاسبات کشور نیز موضوع را در کمیته تخصصی ماده ۱۲۸ قانون محاسبات کشور مطرح و با اخذ نظرات کارشناسان، دیوان محاسبات استانها، حسابرسان و حسابرسان کل و انجام اصلاحات مورد لزوم، روش و یا فرم مورد نظر را مورد تأیید قرار داده جهت ابلاغ و اجراء واحدهای مربوط به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال می‌دارد در روشهای مذکور نیز به منظور اجرای یکسان، سرفصل حسابهای مورد لزوم منطبق با موضوع قانونی مربوط، شرح و ثبت آرتیکل حسابداری دفتر روزنامه، نگاهداری حسابهای معین و کل، نحوه بستن حسابها در پایان سال، نحوه انتقال مانده حسابها به سال بعد و نحوه تکمیل فرمهای عملکرد مربوط پیشبینی می‌شود و دستگاههای مربوط به توجه به امکانات خود می‌توانند روشهای مذکور را به صورت رایانه‌ای و یا دستی تهیه و تنظیم و ارائه نمایند. بدیهی است چنانچه همکاران محترم در اجرای روشهای فوق اشکال و یا ایرادی مشاهده نمایند و یا در جهت ساده‌سازی آن پیشنهادی داشته باشند مراتب را جهت بررسی و اصلاح روش فوق اعلام می‌نمایند.

بخش دوم: وضعیت تهیه و تنظیم صورتهای مالی توسط دستگاههای اجرایی و صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور

اصلاح وضعیت نامطلوب تهیه و تنظیم ارائه حساب دستگاههای اجرایی و تفریغ بودجه در سالهای اولیه انقلاب مورد عنایت و تاکید مقام معظم رهبری که در آن زمان ریاست جمهور بودند قرار گرفت. در این راستا قانون تفریغ بودجه سالهای پس از انقلاب در تیرماه سال ۱۳۶۵ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید و با توجه به ماده (۷) قانون مزبور اداره کل تمرکز و تلفیق حسابها و روشهای حسابداری ایجاد و از اول اردیبهشت‌ماه سال ۱۳۶۶ شروع به فعالیت نمود. قانون مزبور به‌عنوان یکی از قوانین بسیار کارساز و اصولی در تهیه و تنظیم و به‌روز رساندن حسابهای دستگاههای اجرایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند بوده و به تبعه آن در تهیه صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور و تهیه گزارش تفریغ بودجه سهم بسزایی داشته است. قانون مزبور و آئین‌نامه اجرایی آن تا حدود زیادی

قوه الهی در موعد مقرر (آخر آذرماه ۱۳۸۰) به رئیس جمهور محترم و دیوان محاسبات کشور تقدیم خواهد شد.

در راستای ارائه به موقع و دقیق صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور، با توجه به افزایش سالانه ارقام بودجه و افزایش تعداد دستگاههای استفاده کننده از بودجه از اواخر برنامه اول توسعه تغییر روش تهیه صورتحساب عملکرد بودجه از دستی به مکانیزه به عنوان یک ضرورت در اولویت قرار گرفت و در حال حاضر کلیه عملیات تهیه صورتحساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور به صورت رایانه انجام می شود و علاوه بر آن تهیه صورتحساب عملکرد بودجه استانها نیز پس از استقرار برنامه یارانه مربوط و انجام آموزشهای لازم بصورت مکانیزه تنظیم و ارائه می شود هم اکنون تبادل اطلاعات با استانها، دیوان محاسبات کشور، دیوان محاسبات استانها، سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، سازمان مدیریت و برنامه ریزی استان از طریق مودم، ایمیل، دورنگار و ارسال فلاپی انجام می گیرد. شایان ذکر است در راستای مکانیزه کردن روش نگاهداری حساب دستگاههای اجرائی، دستگاههای مزبور را ترغیب به استفاده از رایانه نموده و در هر مورد نیز آموزشها و راهنماییهای لازم بعمل آمده است کما اینکه در سال ۶۱ حدود دو درصد حسابهای واصله دستگاههای اجرائی به صورت رایانه تهیه می شد در حالی که با پیگیریهای انجام شده همکاران مذکور وضعیت نگاهداری حسابهای واصله در سال ۱۳۷۸ بشرح زیر است.

دستگاههای اجرائی متمرکز ۸۳ درصد به صورت رایانه ای و نیمه رایانه ای و ۱۷ درصد به صورت دستی.

دستگاههای اجرائی محلی استانی ۴۶/۲ درصد به صورت رایانه و نیمه رایانه و ۵۳/۸ درصد به صورت دستی.

روند استفاده از رایانه رو به پیشرفت است کما اینکه حسابهای واصله سال ۷۹ برخی از دستگاههای اجرائی که در سال ۷۸ به صورت دستی بوده است به صورت رایانه تهیه و ارائه گردیده. تغییرات کلی پس از ارائه صورتحساب عملکرد بودجه سال ۷۹ کل کشور در آذرماه ۱۳۸۰ مشخص خواهد شد.

در ضمن در راستای تمرکززدایی صورتحساب دریافت و پرداخت ماهانه و نهائی دستگاههای اجرائی محلی و سایر دستگاههای مستقر در استان توسط اداره کل امور اقتصادی و دارائی استان جمع آوری و بررسی و نسبت به تهیه و ارائه صورتحساب عملکرد بودجه استان اقدام می گردد.

شایان ذکر است در راستای تمرکززدایی در اجرای مواد قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ پس از ایجاد خزانه معین استان در ادارات کل امور اقتصادی و دارائی استانها و انتصاب ذیحساب برای اداره کل استانها و سایر دستگاههای مستقر در استان کلیه عملیات وصول درآمدهای استان و انجام پرداختها به

جاده صعوب العبور تهیه و تنظیم و ارائه حساب توسط دستگاههای اجرائی را پس از سالها فترت هموار و به دنبال آن تهیه صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور نیز تسهیل گردید. با تصویب قانون مزبور تکلیف تهیه صورتحساب دریافت و پرداخت ماهانه و نهائی و صورتهای مالی دستگاههای اجرائی و همچنین تکلیف تهیه صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور و گزارش تفریغ بودجه سالهای ۱۳۶۱ به بعد مشخص گردید. بدین منظور برنامه زمانبندی برای تهیه و تنظیم ارائه حساب سنوات ۶۱ الی ۶۵ توسط دستگاههای اجرائی و همچنین برنامه زمانبندی برای تهیه و تنظیم ارائه صورتحساب عملکرد بودجه کل کشور سنوات فوق در آئین نامه اجرائی قانون مزبور مصوب اردیبهشت ماه سال ۱۳۶۶ پیش بینی و به دنبال آن با توجه به مواد ۹۵ الی ۱۰۵ مندرج در فصل چهارم قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریورماه ۶۶ تهیه و تنظیم و ارائه حساب توسط دستگاههای اجرائی و تهیه صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور توسط وزارت امور اقتصادی و دارائی و تهیه گزارش تفریغ بودجه توسط دیوان محاسبات کشور نهادینه گردید. اقدامات فوق و پیگیریهای انجام شده و تلاش و کوشش ذیحسابان و سایر مسئولین مالی و همکاران حسابدار در دستگاههای اجرائی در روند به روز رساندن حسابهای دستگاههای اجرائی تاثیر به سزائی داشته است بطوری که وضعیت حسابدهی دستگاههای اجرائی در سال ۶۱ حدود ۳۸ درصد کل دستگاهها بوده در حالیکه در سال ۱۳۷۸ به ۹۷/۳ درصد افزایش یافته است.

با عنایت به مراتب فوق از اردیبهشت ماه ۱۳۶۷ تاکنون مطابق برنامه زمانبندی مقرر هجده فقره صورتحساب عملکرد بودجه سنوات ۶۱ الی ۷۸ و چهارده فقره اصلاحیه صورتحساب عملکرد بودجه سنوات ۶۱ الی ۷۴ طبق جدول پیوست به صورت پی در پی به همت تلاش و کوشش شبانه روزی تعداد معدودی از همکاران دلسوز، و متعهد و کارآزموده میسر گردید. این تحول چشمگیر زمانی به وقوع پیوست که در بدو امر حتی تنظیم یک فقره آن با توجه به سوابق امر و رکود طولانی حاصله به زعم صاحب نظران به صورت طلسمی باطل نشدنی جلوه گر شده بود. اهمیت این موضوع زمانی روشنتر می شود که با عملیات انجام شده در این زمینه در دوران رژیم ستمشاهی مقایسه شود که در طی هفتاد سال فقط سیزده فقره لایحه تفریغ بودجه زیر فشار کشورهای خارجی و سازمانهای مالی بین المللی تهیه شده است در صورتی که هم اکنون در ادامه فعالیتها فوق تهیه و تنظیم صورتحساب عملکرد بودجه سال ۱۳۷۹ کل کشور که مبنای اصلی تهیه گزارش تفریغ بودجه و قابل استفاده برای برنامه ریزی آتی کشور و آمار و حسابهای ملی است به عنوان نوزدهمین صورتحساب عملکرد بودجه در دست اقدام می باشد که بحول و

دستگاههای مزبور از طریق خزانه معین استان انجام می‌گیرد و ذی‌حسابان کل استان صورتحساب دریافت و پرداخت ماهانه و نهائی را به اداره کل امور اقتصادی و دارائی استان ارسال می‌دارند و صورتحساب عملکرد بودجه استان در استان تنظیم و جهت تلفیق در صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مرکز ارسال می‌گردد.

در اجرای ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور- سرفصل حسابها- روشهای حسابداری مشروحه زیر با رعایت قوانین و مقررات مربوط بر اساس گروه حسابهای مستقل با توجه به پیشنهاد دستگاههای اجرائی و احکام مربوط به ایجاد گروه حساب مستقل خاص در قوانین و مقررات مربوط تهیه و پس از تایید دیوان محاسبات کشور در راستای ایجاد هماهنگی و وحدت رو به یکسان‌سازی صورتهای مالی دستگاههای اجرائی به منظور سهولت در استخراج اطلاعات مورد لزوم صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور و همچنین سهولت در کنترل و حسابرسی حسابها و صورتهای مالی به ذیحسابیها و اداره کل امور مالی دستگاههای اجرائی مربوط ارسال گردیده است و دستگاههای اجرائی مطابق روشهای مذکور حسابهای خود را تهیه و تنظیم و ارائه می‌نمایند.

۱- سرفصلهای استاندارد اعتبارات جاری- اختصاصی و سایر گروه حسابهای مستقل

۲- سرفصلهای استاندارد اعتبارات سرمایه‌گذاری و سایر گروه حسابهای مستقل

۳- روش ثبت عملیات مربوط به انتقال و واریز ارقام پیش‌پرداخت و علی‌الحساب سال قبل

۴- روش صدور چک و کنترل حسابهای بانکی

۵- راهنمای حسابرسی حسابها و رسیدگی عملکرد دستگاههای اجرائی

۶- روش ثبت و نگاهداری وجوه دریافتی از محل خودیاری

۷- روش ثبت و نگاهداری حساب درآمد خانه‌های سازمانی

۸- اصلاح روش ثبت و نگاهداری حساب درآمد خانه‌های سازمانی

۹- روش ثبت و نگاهداری و تنظیم حساب تنخواه‌گردان موضوع بند (ز) تبصره ۲ قانون بودجه سال ۱۳۶۳ کل کشور

۱۰- روش ثبت و نگاهداری و تنظیم حساب تنخواه‌گردان موضوع بند ل تبصره ۲ قانون بودجه سال ۱۳۶۴ کل کشور

۱۱- روش نگاهداری حساب استرداد وجوه دریافتی

۱۲- روش بستن حسابهای موقت در پایان سال و غیرقابل انتقال بودن حسابهای مزبور

۱۳- روش ثبت و نگاهداری ارقام بند ب تبصره ۵ قانون بودجه سال ۱۳۶۴ کل کشور

۱۴- روش تکمیل فرمهای نوزده‌گانه صورتحساب عملکرد بودجه استان

۱۵- روش اعمال حساب مالیاتهای مکسوره و تکمیل فرمهای صورتحساب عملکرد

۱۶- روش اعمال حساب گروه حسابهای بودجه‌ای اعتبارات ابلاغی

۱۷- روش اعلام وضعیت ماههائی که عملیات دریافت و پرداخت وجود ندارد

۱۸- بخشنامه در مورد نظریه دیوان محاسبات کشور درخصوص نحوه تهیه و تنظیم اعتبارات خارج از شمول قانون محاسبات عمومی کشور و سایر مقررات.

۱۹- روش نگاهداری حساب سرفصل "حساب حوالجات"

۲۰- روش نگاهداری حسابهای درآمد خانه‌های سازمانی

۲۱- روش نگاهداری حسابهای درآمد اختصاصی

۲۲- روش نگاهداری حساب دریافت و پرداخت و سایر منابع

۲۳- روش ثبت وصول و ایصال درآمدها و سایر کسور

۲۴- روش نگاهداری حساب وجوه دریافتی از محل حساب خزانه

۲۵- روش نگاهداری حساب درآمد اختصاصی ابلاغی

۲۶- روش ارائه حساب توسط دانشگاهها و موسسات آموزشی و تحقیقاتی وابسته به وزارت فرهنگ و آموزش عالی

۲۷- روش اعمال حساب وجوه دریافتی بابت خسارات وارده به اموال

۲۸- روش تکمیل فرم عملکرد حسابهای سنواتی و وجوه انتقالی توسط ذیحسابی دانشگاهها و آموزشکده‌های فنی و حرفه‌ای

۲۹- روش نگاهداری حساب وجوه مانده مصرف شده قابل انتقال به سال بعد در نیروهای مسلح و دانشگاههای علوم پزشکی

۳۰- تعداد نسخ سند هزینه و لیست پرداخت حقوق و مزایا

۳۱- روش تهیه و تنظیم و ارائه حساب توسط ذیحسابان شرکتهای دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی که از اعتبارات تخصیص‌یافته استان و اعتبارات ابلاغی خزانه معین استان وجه دریافت می‌دارند.

۳۲- روش نحوه ارائه صورتحساب اعتبارات ملی توسط عاملین ذیحساب در استان

۳۳- روش نگاهداری حساب چکها و سفته‌های در جریان وصول

۳۴- روش تهیه و تنظیم صورتهای مالی طرحهای عمرانی (اعتبارات سرمایه‌گذاری ثابت) شرکتهای دولتی

۳۵- روش تهیه سند حسابداری و فرم حواله جداگانه برای هر طرح

۳۶- روش تهیه عملکرد شش ماهه ردیفهای متفرقه موضوع بند ه ادامه در صفحه ۹۰

جناب آقای تقوی

مدیر مسئول محترم ماهنامه حسابدار

یا سلام

با عنایت به درج مطالب خلاف واقع در مقاله «تفریح بودجه و دولت پاسخگو» نگارش آقای ناصر فولادی‌نسب که در شماره ۱۴۳ آن ماهنامه منتشر گردیده است دستور فرمائید مستند به ماده ۲۳ قانون مطبوعات موارد زیر بعنوان جوابیه در اولین شماره آتی آن ماهنامه درج گردد:

۱- در سال‌های قبل از پیروزی انقلاب اسلامی تعداد ۱۳ لایحه تفریح بودجه تهیه شده است.
 ۲- در سال‌های پس از انقلاب تعداد ۱۱ گزارش تفریح بودجه تقدیم مجلس شورای اسلامی شده است. از سال ۱۳۷۰ تاکنون گزارش‌های تفریح بودجه بصورت متوالی و از سال ۱۳۷۶ تاکنون در موعد مقرر در ماده ۱۰۴ قانون محاسبات عمومی تهیه و تقدیم مجلس شورای اسلامی شده است.
 ۳- تنظیم صورتحسابهای مالی ماهانه و نهایی مستند به ماده ۹۵ قانون محاسبات عمومی صورت می‌گیرد و ماده ۹۶ این قانون اشاره به تنظیم گزارش عملیات دستگاههای اجرایی بر اساس اهداف پیش‌بینی شده در بودجه مصوب دارد.

۴- با توجه به تفریح بودجه سال ۱۳۷۸ کل کشور، معادل ۸۴/۴ درصد از اعتبارات جاری، ۷۲/۸ درصد اعتبارات عمرانی و ۹۲/۵ درصد اعتبارات اختصاصی حساب داده محسوب می‌شوند که با احتساب صورتحساب‌های تهیه شده و اخواهی گردیده در مورد این اعتبارات (معادل ۱/۲ درصد اعتبارات جاری، ۹/۶ درصد اعتبارات عمرانی و ۳/۴ درصد از اعتبارات اختصاصی) ملاحظه می‌گردد که تنها برای بخش اندکی از اعتبارات صورتحساب تهیه نگردیده است.

۵- دستورالعمل اجرایی ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی (آن قسمت که مربوط به اصول، روش و رویه‌های حسابداری می‌گردد) در قالب گروهها و سرفصل‌های حساب تهیه و تنظیم می‌گردد و پس از تایید دیوان محاسبات کشور جهت اجرا به دستگاههای اجرایی ابلاغ می‌گردد. شاهد بکارگیری این دستورالعمل‌ها، درصد بالای دستگاه‌های حساب داده می‌باشد.

بیت‌الله جعفری

مشاور رئیس کل و مدیر کل دفتر

روابط عمومی و امور بین‌الملل

نحوه محاسبه خسارت تاخیر چک بر مبنای نرخ تورم

دستورالعمل وزارت امور اقتصادی و دارایی در خصوص نحوه محاسبه مالیات بر درآمد مودیان خارجی شعب و نمایندگیهای موسسات و شرکتهای خارجی در ایران.

وزیر امور اقتصادی طی بخشنامه شماره ۱۶۶۵۵ مورخ ۱۳۸۰/۵/۱۰ به شورای عالی مالیاتی، دفتر فنی مالیاتی، اداره کل امور اقتصادی و دارایی، هیات عالی انتظامی مالیاتی اداره کل امور اقتصادی و دارایی و دادستانی انتظامی مالیاتی به شرح زیر اعلام نموده است: گزارشهای واصله و اطلاعات به دست آمده حاکی از آنست که برخی مأموران تشخیص و مراجع مالیاتی در مورد وصول مالیات از مودیان خارجی بدون رعایت مقررات موضوعه و عمدتاً بر مبنای درآمدهای بدون اتکاء به اسناد و مدارک و دلایل مثبت و مأخذ واقعی از شعب و دفاتر نمایندگی آنها در ایران اقدام می نمایند. شکایاتی نیز دال بر عدم رعایت مقررات در خصوص مطالبه مالیات از شعب و نمایندگیهای موسسات و شرکتهای خارجی در ایران واصل گردیده است. بررسیهای به عمل آمده مبین آنست که برخلاف روال قانونی گذشته، مالیاتهای مطالبه شده از شعب و نمایندگیهای موصوف در سنوات اخیر بعضاً بر اساس سوء استنباط از بخشنامهها و اظهارنظرهای مکتوب موردی برخی از مقامات مالیاتی و بدون احراز کسب درآمد و عدم قبول غیرموجه و خلاف قانون قراردادهای منعقد ابرازی و مبتنی بر درآمدهای فرضی و غیرواقعی صورت گرفته است. لذا با ملاحظه اهمیت موضوع و لزوم رعایت و اجرای صحیح و دقیق مقررات موضوعه توسط مجریان قوانین مالیاتی و به منظور اعاده امور به مجاری قانونی و با تاکید بر لزوم اجرای صحیح و کامل مقررات به ترتیبی که ضمن دستورالعملهای شماره ۱۳۷۹/۷/۳ مورخ ۳۰/۴/۱۳۷۷-۶۱۷۷/۳۰۹۸۴ مورخ ۱۰۰۸۵ مورخ ۱۳۸۰/۳/۳۰ تصریح شده است، لازم است درخصوص مالیات بر درآمد شعب و نمایندگیهای موسسات و شرکتهای خارجی در ایران مواردی را به شرح آتی دقیقاً و به طور

قوه قضاییه در اواخر تیرماه طی بخشنامه ای به دادگستریهای سراسر کشور، نحوه محاسبه خسارت تاخیر تادیه در چک را ابلاغ کرد.

مطابق مفاد این بخشنامه، براساس قانون استفساریه تبصره الحاقی به ماده ۲ قانون اصلاح موادی از قانون صدور چک، مصوب ۱۰ خرداد ۱۳۷۶ مجمع تشخیص مصلحت نظام و نظریه مجمع در خصوص محاسبه خسارت تاخیر تادیه بر مبنای نرخ تورم، محاسبه خسارت تاخیر تادیه چک از تاریخ چک تا زمان وصول آن در نظر گرفته شده است. در این بخشنامه، اصل و خسارت تاخیر تادیه چک به این صورت محاسبه شده است: شاخص بهای کالاها و خدمات مصرفی در تاریخ تادیه چک، تقسیم بر شاخص بهای کالاها و خدمات مصرفی در تاریخ صدور چک، ضرب در مبلغ چک.

این بخشنامه یادآوری می کند که براساس نامه بانک مرکزی جمهوری اسلامی، شاخص سالانه کالاها و خدمات طی سالهای ۱۳۱۵ تا ۱۳۷۹ خواهد بود. براساس نامه بانک مرکزی جمهوری اسلامی، عدد شاخص کل بهای کالاها و خدمات مصرفی در فروردین ماه امسال ۱۷۲/۲ و در سالهای ۱۳۷۰ تا ۱۳۷۹ به ترتیب ۲۲/۴۳ - ۲۷/۹۰ - ۳۴/۲۶ - ۴۶/۳۲ - ۶۹/۱۹ - ۸۵/۲۶ - ۱۰۰ - ۱۱۸/۰۸ - ۱۴۱/۸۳ و ۱۵۹/۷۱ است.

یک مثال: چکی به مبلغ ۱۰۰ هزار تومان در سال ۷۰ صادر شده است و شاکمی پرونده موفق شده است که در سال ۷۹ با تقدیم لایحه ضرر و زیان، خسارت تاخیر تادیه این چک را از دادگاه بگیرد. خسارت تاخیر تادیه چک در سال ۷۹ به این گونه محاسبه می شود: ۱۵۹/۷۱ (شاخص بهای کالاها و خدمات مصرفی در سال ۷۹) تقسیم بر ۲۲/۴۳ (شاخص بهای کالاها و خدمات در سال ۷۰ زمان صدور چک) ضرب در مبلغ چک (۱۰۰ هزار تومان) و حاصل آن که ۷۰۰ هزار تومان می شود، میزان خسارت تاخیر تادیه این چک است.

کامل مورد توجه قرار داده و مطابق آن عمل نمایند: ۱- هیچیک از دستورالعملهای صادره قبلی و اظهارنظرهای کتبی و شفاهی مقامات مالیاتی در مورد مؤدیان مذکور نباید به مفهوم تجویز مطالبه مالیات بدون اتکاء به اسناد و مدارک و دلایل مثبت تلقی شود و مطالبه مالیات مغایر مقررات مربوط به ویژه حکم ماده ۲۳۷ قانون با استناد به آنها مطلقاً موجه نمی باشد و خلاف مقررات است. ۲- نادیده گرفتن و عدم رعایت مقررات و دستورالعملهای مکتوب به استناد اظهارنظر یا دستورات شفاهی مقامات مافوق از جانب مأمورین و مراجع مالیاتی ذیربط تحت هیچ شرایطی موجه نبوده و نخواهد بود. ۳- در اجرای مقررات مالیاتی تفاوتی بین مؤدیان ایرانی و غیرایرانی نبوده و مقررات مربوط باید حسب مورد بدون تبعیض و بطور یکسان نسبت به عموم مؤدیان اعم از ایرانی و خارجی با توجه به نوع منبع مالیاتی اجرا شود. ۴- مطالبه مالیات بر درآمد از شعب و نمایندگیهای مؤسسات و شرکتهای خارجی در ایران الزاماً باید بر اساس اسناد و مدارک مرتبط و متقن و غیرقابل تردید و تحقیقات از منابع مورد اعتماد و قابل استناد و ابراز در امور مالیاتی و اطلاعات موثق که تماماً در کلیه مراجع و محاکم قابلیت قبول و استناد داشته و کسب درآمد به موجب آن اسناد و مدارک و تحقیقات و اطلاعات از هر حیث محرز و غیرقابل انکار باشد، صورت پذیرد و گزارش مبنای صدور برگ تشخیص مالیات و برگ تشخیص صادره باید کاملاً متضمن رعایت مقررات ماده ۲۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم باشد. ۵- شعب و دفاتر نمایندگی مؤسسات و شرکتهای خارجی که با رعایت مقررات مربوط در ایران تأسیس و ثبت شده و با فعالیت در امور جمع آوری اطلاعات و بازاریابی و تبلیغات و ارائه اطلاعات و مشخصات کالا و سایر تسهیلات مرسوم در امور تجاری بین الملل موجب می شوند اشخاص حقیقی و حقوقی با رعایت مقررات مربوطه از قبیل دریافت مجوز از مراجع ذیصلاح قانونی و ثبت سفارش و گشایش اعتبار از طریق بانک کارگزار و انجام سایر تشریفات قانونی لازم اقدام به خرید کالا از مؤسسه یا شرکت اصلی در خارج از کشور و ورود آن به ایران نمایند، به طوری که شخص حقیقی و یا حقوقی با توجه به اسناد حمل و بیمه و اوراق گمرکی حسب مقررات جاری کشور واردکننده و صاحب کالا محسوب شود، فعالیت شعب و دفاتر نمایندگی در موارد فوق: اولاً- با توجه به اینکه اصولاً شعب و دفاتر نمایندگی مزبور به موجب موارد مندرج در بندهای ماده یک آئین نامه اجرائی ماده واحده قانون اجازه ثبت شعبه یا نمایندگی

شرکتهای خارجی مصوب ۱۳۷۸/۲/۱۲ هیات محترم وزیران مجاز به فروش کالا در ایران نیستند، فروش کالا و تحصیل درآمد در ایران محسوب نمی شود، ثانیاً این فرض که شعب و دفاتر نمایندگی یاد شده بابت فعالیت در امور مذکور از مؤسسه یا شرکت اصلی واقع در خارج مبالغی به عنوان حق الزحمه یا کمیسیون (کمیسیونری) دریافت می نمایند، بدون در دست داشتن اسناد و مدارک معتبری که تحصیل درآمد به عنوان کمیسیون را عنواناً و ماهیتاً بطور مسلم ثابت نماید، فرض موجه و معقولی نیست زیرا علی القاعده مرسوم نیست که مؤسسه یا شرکتی به شعبه یا نمایندگی که خود مبادرت به تأسیس و ثبت آن نموده و به کارکنان آن بابت وظایفی که باید در شعبه یا دفتر نمایندگی انجام دهند حقوق پرداخت می کند و هزینه های مربوط به اجاره محل و آب و برق و روشنایی و مخابرات و دیگر هزینه های شعبه یا دفتر نمایندگی را نیز می پردازد و وجهی به عنوان حق الزحمه یا کمیسیون پرداخت کند، لذا در این قبیل موارد، موضوع از مصادیق رأی شماره ۱۶۵۳-۳۰/۴ مورخ ۷۲/۲/۱۷ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی که معطوف به رأی شماره ۱۷۶۴۴۱/۱۷ مورخ ۶۶/۱۱/۲۶ بوده و کماکان به قوت و اعتبار خود باقی است، محسوب و باید مطابق آن اقدام شود. بدیهی است شعب و نمایندگی های مزبور اگر بابت ارائه خدمات بعد از فروش با سایر فعالیتها در ایران درآمدی تحصیل نموده باشند، مالیات درآمد مزبور طبق مقررات قابل مطالبه خواهد بود. ۶- در مواردی که طبق دفاتر و اسناد و مدارک و قراردادهای ارائه شده یا بدست آمده و تحقیقات و اطلاعات واجد صفات مذکور در بند ۴ این دستورالعمل محرز شود شعب و دفاتر نمایندگی و مؤسسات و شرکتهای خارجی در ایران علاوه بر وظایفی که در مورد مؤسسه یا شرکت اصلی خود عهده دار بوده اند، وظایف و خدماتی را برای سایر مؤسسات و شرکتهای خارجی انجام داده اند و از این بابت تحصیل درآمد نموده اند، مالیات متعلق به این درآمدها با رعایت مقررات مربوط قابل مطالبه خواهد بود.

۷- در مواردیکه اشخاص حقیقی و حقوقی ایرانی به موجب قراردادهای منعقد عهده دار نمایندگی مؤسسات و شرکتهای خارجی هستند مأمورین تشخیص و سایر مراجع مالیاتی مجاز به نادیده گرفتن مفاد قراردادهای منعقد که مورد تصدیق مراجع ذیربط قرار گرفته نمی باشند و در موارد تشخیص علی الرأس نیز باید قراردادهای مذکور را مورد توجه قرار دهند مگر آنکه به دلالت اسناد و مدارک مثبت محرز شود قراردادهای مزبور در سال مورد

رسیدگی فاقد اعتبار بوده‌اند. ۸- اشخاص مذکور در بند فوق بابت خدماتی که بر اساس قراردادهای منعقد شده به عنوان نمایندگی مؤسسات و شرکتهای خارجی برای آنها انجام می‌دهند قطعاً تحصیل درآمد می‌نمایند که این درآمدها بر اساس دفاتر قانونی که اشخاص یاد شده ملزم به نگاهداری و ارائه آنها هستند قابل تشخیص و مطالبه بوده و در موارد تشخیص علی‌الرأس به هر یک از دلایل قانونی که باشد باید با انتخاب قرینه متناسب با فعالیت و تعیین میزان آن به ترتیب مقرر در قانون و اعمال ضریب مربوط مبادرت به تشخیص و مطالبه مالیات شود. ۹- در مواردی که اشخاص حقوقی ایرانی نمایندگی مؤسسات با اشخاص حقوقی خارجی را عهده‌دار هستند و دارای سهامدار یا صاحب سهم‌الشرکه خارجی نیز می‌باشند و دولت متبوع سهامدار یا صاحب سهم‌الشرکه خارجی با دولت جمهوری اسلامی ایران دارای قرارداد اجتناب از اخذ مالیات مضاعف است، رعایت مقررات قرارداد در موقع محاسبه مالیات سهامدار یا صاحب سهم‌الشرکه خارجی الزامی است، همچنین هرگاه دولت متبوع مؤسسه یا شخص حقوقی خارجی که شخص حقوقی ایرانی نمایندگی آن را عهده‌دار است با دولت جمهوری اسلامی ایران دارای قرارداد مذکور باشد، بررسی روابط تجاری یا مالی آنها از حیث انطباق با حکم ماده ۹ قرارداد ضروری بوده و در صورت حصول یکی از موارد مقرر در بندهای الف و ب ماده مزبور باید اقدام لازم به عمل آید. ۱۰- وظیفه کمیسیون تعیین ضرایب مالیاتی به موجب قانون مالیاتهای مستقیم معین شده است و چون برای فعالیت (بازاریابی کالاهای خارجی- کمیسیون خارجی) در ردیف ۲۹ صفحه ۶۳ جدول ضرائب مالیاتی عملکرد سال ۱۳۷۸ ضریبی معادل شصت درصد دریافتی سالانه تعیین شده است، لذا برای این فعالیت قرینه و ضریب هر دو معین بوده و بدین ترتیب مندرجات بند ۶ صفحه تذکر جدول ضرائب موصوف و جداول ذیل آن که در واقع تعیین قرینه نبوده، بلکه تعیین رقم قرینه است که به دلالت حکم ماده ۹۸ از وظائف مخصوص مأمور تشخیص مالیاتی در موارد تشخیص علی‌الرأس می‌باشد به لحاظ اینکه خارج از وظایف کمیسیون یاد شده است و همچنین مفاد بخشنامه شماره ۵۷۳۲۴ موضوع ۱۳۷۸/۱۱/۱۶ به همان دلیل لغو و بلااثر می‌شود، بدیهی است در هر مورد که تحصیل درآمد

کمیسیونری محرز و مأمورین تشخیص به علت عدم ارائه دفاتر و اسناد و مدارک قانونی از طرف مؤدی یا رد قانونی آنها ملزم به تشخیص علی‌الرأس باشند، باید به شرحی که ضمن ماده ۹۸ مقرر شده است رقم قرینه (مبلغ کمیسیون دریافتی) را معین نمایند. ۱۱- در مورد مالیاتهایی که در سنوات اخیر بدون رعایت مفاد بخشنامه شماره ۶۱۷۷/۳۰۹۸۴-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۹/۷/۳ و این دستورالعمل مطالبه و مورد اعتراض مؤدیان واقع شده است، مراجع مالیاتی حسب اینکه پرونده امر در چه مرحله‌ای باشد باید مطابق وظایف و اختیاراتی که دارند با استفاده از امکانات قانونی در اختیار نسبت به تصحیح مورد و اعاده امور به مجاری قانونی بدون فوت وقت و تردید اقدام نمایند. ۱۲- شعب شورای عالی مالیاتی نیز با توجه به مقررات مرتبط و موارد مقرر در دستورالعمل شماره ۱۰۰۸۵ مورخ ۸۰/۳/۳۰ و بخشنامه فوق‌الاشاره، شکایات واصله را در اسرع وقت رسیدگی و چنانچه آراء مورد شکایت متضمن رعایت کامل قوانین موضوعه و مقررات و آئین‌نامه‌ها و مصوبات قانونی و آراء لازم‌الاتباع شورای عالی مالیاتی و ترتیباتی که به موجب این دستورالعمل تصریح و مقرر شده است، نباشند نسبت به نقض آراء مزبور و فراهم شدن شرایط قانون رسیدگی مجدد به موارد اختلاف در هیأت حل اختلاف موضوع ماده ۷۵۷ اقدام خواهند نمود و هیأت اخیر باید بنا رعایت نظر شعبه شورا و تعلیمات بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های یاد شده رأی مقتضی صادر نماید. در خاتمه کلیه دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌ها و دستورات کتبی و شفاهی موردی که در خصوص مؤدیان مذکور از طرف دیگر مقامات مالیاتی صادر و ابلاغ شده و مغایر مفاد بخشنامه شماره ۶۱۷۷/۳۰۹۸۴ مورخ ۷۹/۷/۳ و این دستورالعمل می‌باشد در قسمتهای مغایر لغو و کان لم یکن و مقرر می‌شود دادستان انتظامی مالیاتی و مدیران کل مالیاتی بر حسب وظایف محوله به طور کامل و با دقت کافی بر طرز عمل و اقدامات مأمورین مالیاتی و مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع فصل سوم از باب پنجم قانون نظارت و ضمن راهنمایی و دادن تعلیمات لازم از بروز تخلف پیشگیری و موارد وقوع تخلف را پیگیری و اقدامات قانونی معمول و نتیجه را مستمراً گزارش نمایند.

ابطال بخشنامه شماره ۱۴۹/۲ سازمان تأمین اجتماعی

(مصوب شورای عالی تأمین اجتماعی)

شماره هـ / ۱۱۱/۷۸، ۱۸۲/۷۸، ۴۵۳/۷۸، ۷۱/۷۹،
۱۳۴/۷۹
۱۳۸۰/۳/۲۸

تاریخ: ۱۳۷۹/۱۲/۷ شماره دادنامه ۳۷۳ الی ۳۷۷
کلاس پرونده: ۱۱۱/۷۸، ۱۸۲/۷۸، ۴۵۳/۷۸، ۷۱/۷۹، ۱۳۴/۷۹
مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری
شاکتی: ۱- آقای علی فرسادیکیا ۲- شرکت نفت فلات قاره ایران ۳-
شرکت مهندسی مشاور نیروی خراسان (منیران) ۴- شرکت ساتیا
۵- سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۱۴۹/۲
سازمان تأمین اجتماعی (تصویب نامه شورای عالی تأمین
اجتماعی)

مقدمه: شکات طی دادخواستهای تقدیمی اعلام داشته‌اند،
نظر به اینکه بخشنامه شماره ۱۴۹/۲ درآمد سازمان تأمین
اجتماعی و مصوبه منضم به آن برخلاف مفاد ماده ۲۸ و ۳۸ قانون
تأمین اجتماعی و خارج از اختیارات قانونی صادر و باعث تضییع
حقوق قانونی گردیده است، لذا ابطال آن مورد استدعا می‌باشد.
۱- طبق ماده ۳۸ قانون تأمین اجتماعی مقرر گردیده است در
مواردی که انجام کار به طور مقطعه به اشخاص حقیقی یا حقوقی
واگذار می‌شود کارفرما باید در قراردادی که منعقد می‌کند
مقطعه کار را متعهد نماید که کارکنان خود و همچنین کارکنان
مقطعه کاران فرعی رانزد سازمان بیمه و کل حق بیمه را به ترتیب
مقرر در ماده ۲۸ قانون تأمین اجتماعی بپردازد. پرداخت مبلغ ۵
درصد بهای کل کار مقطعه کار از طرف کارفرما موقوف به ارائه
مفصاحساب از طرف سازمان خواهد بود و در مورد
مقطعه کارانی که صورت مزد و حق بیمه کارکنان خود را در موعد
مقرر به سازمان تسلیم و پرداخت می‌کنند معادل حق بیمه
پرداختی بنا به درخواست سازمان از مبلغ مذکور آزاد خواهد شد.
۲- برابر بند یک و تبصره یک ماده ۲۸ قانون تأمین اجتماعی
یکی از منابع درآمد سازمان حق بیمه متعلقه به مزد و حقوق
به میزان ۳۰٪/۳۰٪ و حقوق و ۳٪/۳۰٪ بیمه بیکاری تعیین شده است. در
صورتی که طبق مصوبه شورای عالی تأمین اجتماعی و بخشنامه
۱۴۹/۲ درآمد سازمان تأمین اجتماعی که براساس توافقنامه

مورخ ۱۳۷۷/۱/۲۶ فیما بین سازمان و انجمن شرکتهای
ساختمانی تهیه گردیده و به کلیه ادارات تابعه استان ابلاغ گردیده
است، طبق مفاد توافقنامه و مصوبه فوق از کلیه دستگاههای
اجرایی خواسته شده است میزان حق بیمه و بیمه بیکاری متعلقه
به کارکنان هر شرکت مهندسی مشاور را در هر قرارداد بدون نیاز به
رعایت مواد ۲۸ و ۳۸ قانون تأمین اجتماعی به میزان ۱/۹ آن از
کل مبلغ قرارداد کسر و در وجه سازمان تأمین اجتماعی پرداخت
نمایند و پرداخت صورت وضعیت پیمانکار و یا صورتحساب
قطعی و تسویه حساب قطعی را منوط به پرداخت مبالغ فوق و
صدور مفصاحساب از سازمان تأمین اجتماعی نموده‌اند که با
توجه به اینکه اولاً مصوبه شورای عالی تأمین اجتماعی به شماره
۱۰۰/۹۳۴۳ مورخ ۱۳۷۷/۴/۱۲ به سازمان تأمین اجتماعی ابلاغ
گردیده و صرفاً بر اساس توافق انجام شده با انجمن شرکتهای
ساختمانی و حسب پیمانکاران ساختمانی بوده و در متن مصوبه
نیز نوع شرکتهای فوق صراحتاً قید گردیده لذا تعمیم توافقنامه
توسط مدیرعامل سازمان تأمین اجتماعی به شرکتهای مهندسی
مشاور بدون موافقت آنان خارج از مصوبه شورای عالی تأمین
اجتماعی و مقررات قانون تأمین اجتماعی و ماده ۱۰ قانون مدنی
است. زیرا بخشنامه و مصوبه خلاف صریح مفاد مواد ۲۸ و ۳۸ و
۳۹ قانون تأمین اجتماعی می‌باشد. ثانیاً مطالبه حق بیمه به میزان
۱/۹ کل قرارداد چندین برابر میزان مقرر در ماده ۲۸ قانون تأمین
اجتماعی بوده و به جهت مخالفت با نص صریح قانون فاقد
وجاهت قانونی و موجب تضییع حقوق بیمه شدگان و پیمانکاران
می‌باشد. رابعاً خارج کردن شرکتهای مهندسی مشاور از شمول
مقررات ماده ۲۸ و ۳۸ و ۳۹ قانون تأمین اجتماعی به صرف
مصوبه شورای عالی تأمین اجتماعی و ارسال بخشنامه خلاف
قانون و هدف قانونگذار می‌باشد. معاون حقوقی و امور مجلس
سازمان تأمین اجتماعی در پاسخ به شکایات مذکور طی نامه‌های
شماره ۷۱۰۰/د/۱۱۹۵۳ مورخ ۱۳۷۸/۸/۱۱ و ۷۱۰۰/د/۹۷۶۰ مورخ
۱۳۷۸/۱۱/۱۶ مبادرت به ارسال تصویر جوابیه اداره کل
درآمد سازمان تأمین اجتماعی نموده‌اند. در نامه مذکور آمده
است:

۱- همانگونه که مفاد بخشنامه شماره ۱۴۹/۲ در آمد و توافقنامه ضمیمه آن تصریح دارد، بخشنامه مذکور در راستای هدف مقنن که همانا حفظ حقوق قانونی بیمه‌شدگان سازمان پیمانکار و کارفرما است به استناد توافق فیما بین سازمان تأمین اجتماعی و انجمن شرکتهای ساختمانی به عنوان نماینده پیمانکاران سراسر کشور صادر شده است و به هیچ وجه جایگزین ماده ۳۸ قانون تأمین اجتماعی نیست، بلکه تسهیلاتی را جهت پرداخت حق بیمه کارکنان شاغل در قراردادهای پیمانکاری ایجاد نموده است. به این ترتیب که به جای اینکه کارفرما ۵ درصد از هر صورت وضعیت کسر و تا پایان قرارداد و صدور مفصاحساب سازمان نزد خود نگهداری و پیمانکار نیز حق بیمه کارکنان خود را همراه با صورت مزد و حقوق به سازمان پرداخت نماید، مقرر گردیده است، حق بیمه از محل ۵٪ موضوع ماده ۳۸ قانون تأمین اجتماعی و همچنین صورت وضعیت پیمانکار نزد کارفرما تأمین و همزمان با پرداخت صورت وضعیت پیمانکار به حساب سازمان واریز گردد. و پیمانکار صرفاً صورت مزد کارکنان خود را بدون وجه به سازمان تحویل دهد که در این راستا هیچ‌گونه ضرر و زیانی متوجه کارفرما نمی‌شود، بلکه به جای نگهداری ۵٪ باید آن را در وجه سازمان تأمین اجتماعی پرداخت نماید. با این روش حق بیمه به موقع پرداخت و از تعلق جرائم تأخیر به آن جلوگیری می‌شود. ۲- مطابق بخشنامه مورد شکایت چنانچه پیمانکاران و واگذارندگان کار مایل به بهره‌مندی از تسهیلات مورد نظر در بخشنامه می‌باشند آن را جزء تعهدات طرفین در قراردادهای منعقد شده ملحوظ و عمل می‌نمایند، اما اگر مایل به بهره‌مندی از تسهیلات ذکر شده در بخشنامه نمی‌باشند واگذارنده کار می‌تواند برابر ماده ۳۸ عمل نموده و پرداخت بهای کل کار و آخرین قسط

پیمانکار خود را همراه با صورت مزد آنان پرداخت نماید. ضمناً دستور اداری مورخ ۱۳۷۷/۱۰/۲ در این رابطه صادر شده است. با توجه به مراتب فوق بخشنامه شماره ۱۴۹/۲ در آمد هیچگونه مغایرتی با ماده ۳۸ قانون تأمین اجتماعی ندارد و منعی جهت اجرای ماده ۳۸ قانون تأمین اجتماعی توسط واگذارندگان کار ایجاد نمی‌کند. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق به ریاست حجت الاسلام والمسلمین دری نجف‌آبادی و با حضور روسای شعب بدوی و روساء و مستشاران شعب تجدیدنظر تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رای می‌نماید.

رای هیأت عمومی

در ماده ۲۸ قانون تأمین اجتماعی و تبصره یک آن و ماده ۵ قانون بیمه بیکاری میزان انواع حق بیمه سهم کارگر و کارفرما نسبت به مزد یا حقوق کارگر مشخص شده و در ماده ۳۸ قانون تأمین اجتماعی نیز وظایف و تکالیف کارفرمایان، مقاطعه کاران و سازمان تأمین اجتماعی در باب پرداخت حق بیمه و ارسال مزد یا حقوق و ضمانت اجرای تخلف از مقررات ماده اخیرالذکر معین گردیده و به شرح ماده ۴۱ قانون تأمین اجتماعی منحصرأ در موارد خاص که نوع کار ایجاب کند به سازمان تأمین اجتماعی اجازه داده شده است که میزان حق بیمه را با توجه به نسبت به کل کار انجام یافته محاسبه و مطالبه نماید. بنابراین مصوبه و بخشنامه مورد اعتراض که متضمن وضع مقررات خاص و مباین با مصرحات مواد فوق‌الذکر است مغایر قانون و خارج از حدود اختیار قوه مجریه در وضع مقررات و نظامات دولتی تشخیص داده می‌شود. رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری- قربانعلی دری نجف‌آبادی

بخشنامه تکمیلی معافیت واحدهای استیجاری ۱۲۰ مترمربع

شماره ۱۳۸۰/۵/۲۱ مورخ ۳۰/۵-۱۹۳۲/۲۹۶۴۶

شماره ۱۳۸۰/۵/۲۱ مورخ ۳۰/۵-۱۹۳۲/۲۹۶۴۶

مساحت ملحقاتی از ساختمان مانند بالکن، راه پله، پارکینگ، انباری (خارج از واحد مسکونی)، نورگیرهای غیرمسقف یا با سقف شیشه‌ای، زیرزمینهای غیرمسکونی جزء زیربنای مفید ساختمان منظور نگردد. مفاد این بخشنامه مورد تأیید هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی قرار گرفته است.

نظر به اینکه درخصوص چگونگی احتساب مساحت زیربنای مفید ساختمان در ارتباط با اجرای مقررات ماده ۱۱ قانون تشویق احداث و عرضه واحدهای مسکونی استیجاری مصوب ۱۳۷۷/۳/۲۴ ابهاماتی مطرح شده است با توجه به بررسیهای معموله و در پی اعلام نظر وزارت مسکن و شهرسازی، مقرر

میدارد:

علی اکبر عرب مازار
معاون درآمدهای مالیاتی

اخبار حرفه

پیشانی شد. در این مراسم، دکتر علی ثقفی، مدیرعامل موسسه عالی حسابداری، با تبریک عرض کرد.

روز جمعه ۸۰/۶/۲ بر اساس دعوت کتبی هیأت تشخیص صلاحیت جامعه حسابداران رسمی ایران اولین مجمع عمومی جامعه حسابداران رسمی در سالن ابوریحان دانشگاه شهید بهشتی با حضور طهماسب مظاهری وزیر امور اقتصادی و دارائی منعقد گردید.

پس از تلاوت آیاتی از قرآن و اعلام برنامه، مهندس مظاهری پیام رئیس جمهور به اولین مجمع عمومی جامعه حسابداران رسمی ایران را قرائت کرد. سپس طی سخنان کوتاهی ضمن حمایت از جامعه حسابداران افزود یکی از رئوس برنامه پیشنهادی اینجانب جهت تصدی وزارت امور اقتصادی و دارائی، تحول در نظام حسابرسی کشور بود که خوشبختانه مورد تأیید مجلس شورای اسلامی هم قرار گرفت. وی اظهار کرد که جامعه حسابداران رسمی باید بطریقی عمل نماید که شأن و اعتبار آنان روز به روز افزوده تر شود. پس از پایان سخنان مظاهری مراسم انتخاب هیأت رئیسه برگزار شد که در نتیجه آقایان فاطمی زاده، حسن خدائی، مجید میراسکندری و علاءالدین غفاری به ترتیب به عنوان رئیس، نظار و منشی جلسه تعیین

شدند. با توزیع اوراق و اخذ رأی که با نظارت کامل صورت گرفت پس از چهار ساعت رأی شماری به ترتیب آقایان محمود پوربهرامی، رضا مستاجران گورتانی، مهدی شلیله، احمد عزیزی، محمدجواد صفار، هوشنگ خستوئی، غلامرضا سلامی، محمدحسن سعادتیان، سیدمحمود حمیدی، عباس هشی، محمد شریعتی به عنوان اعضای اصلی و آقایان هوشنگ نادریان، ابراهیم نعمت پزوه و خسرو پورمعمار به عنوان اعضای علی البدل انتخاب شدند.

گردید. آقایان فارغ التحصیلان موسسه عالی حسابداری

روز شنبه ۸۰/۶/۱۷ بیش از دویست نفر از دانش آموزان موسسه عالی حسابداری در باشگاه بانک رفاه گردهم آمدند.

لازم به یادآوری است که موسسه عالی حسابداری بالغ بر ۶۰۰۰ نفر دانش آموخته دارد که قریب به یکهزار نفر آنان در شرکت سرمایه گذاری حسابداران آینده عضویت دارند. از جمله فارغ التحصیلان این موسسه دکتر علی ثقفی، دکتر کامبیز فرقاندوست حقیقی، مهدی کرباسیان، محمدجواد وهاجی، ایرج پورحسین اکبریه، نجمی

هاشمی فشارکی، دکتر آرام طاعتی، دکتر فرهاد پدیدار، دکتر ویدا مجتهدزاده، اکبر تورج خداداده، دکتر غلامرضا اسلامی بیدگلی، دکتر قاسم انصاری زمانی، دکتر بهمن ایرجی، دکتر منوچهر حاضر، دکتر یحیی حساس یگانه، دکتر حمید خالقی مقدم، دکتر محمدتقی ضیائی بیگدلی، دکتر محمداسماعیل فدائی نژاد، دکتر بیژن شمس، دکتر مسعود جعفری، دکتر فضل الله هاشمی، دکتر حمیدرضا وکیلی فرد، نظام الدین ملک آرابی، مصطفی علی مدد و عیسی شهبوار خجسته هستند.

لازم الاجرا شدن استانداردهای حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارائی با انتشار آگهی، استانداردهای حسابداری را از تاریخ ۸۰/۱/۱ لازم الاجرا اعلام کرد.

بر اساس این آگهی، نشریه شماره ۱۴۵ سازمان حسابرسی که شامل ۲۲ استاندارد می باشد جایگزین رهنمودهای حسابداری ۱ تا ۱۸ (نشریه شماره ۱۲۲) گردیده است. این استانداردها که پس از انتشار نشریه ۱۲۲ مورد تجدیدنظر قرار گرفته است، شامل ۴ استاندارد جدید و بازنگری و تجدید ساختار ۱۸ رهنمود قبلی است.



مطالبی که در این بخش چاپ شده ترجمان خبرنامه‌های آیفک (فدراسیون بین‌المللی حسابداران) است.

برندگان جوایز برترین مقاله‌های حسابداری مدیریت اعلام شدند (نیویورک/ اول مارس، ۲۰۰۱) - فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک)، مقاله‌هایی را که در حوزه‌های حسابداری مالی و مدیریت برنده جایزه شدند در قالب مجموعه‌ای با عنوان مقاله‌های شایسته‌ی مسابقه‌ی ۲۰۰۰ منتشر کرد. این مقاله‌ها، که پیش از این نیز در مجلات حسابداری در اقصی نقاط جهان به چاپ رسیده بودند، به عنوان بخشی از برنامه‌ی مسابقه‌ی برترین مقاله‌های تأثیرگذار در اعتلای حسابداری مدیریت، به چاپ رسیدند. این مسابقه را کمیته‌ی حسابداری مالی و مدیریت آیفک برگزار کرد.

یک هیأت داوری بین‌المللی مقاله‌ی حسابداری - روش دیجیتال^۲، نوشته‌ی اسکات ام. بوگس^۳ را به عنوان مقاله‌ی برنده برگزید. این مقاله چگونگی توسعه‌ی محیط دیجیتالی مبتنی بر اینترنت را در شرکت مایکروسافت تشریح می‌کند. در این محیط دیجیتالی تمام کارکنان و گروه‌های مالی به یک نظام یکپارچه متصل‌اند و قادرند به اطلاعات و گزارش‌های مالی در سراسر اینترنت، به طور برخط^۴ دسترسی داشته باشند. این نظام همچنین استفاده از کاغذ، زمان تراکنش‌ها، بهای انتشار و میزان توزیع اطلاعات و گزارش‌های مالی را فرو می‌کاهد. مقاله‌ی مذکور را برای اولین بار انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) در ماه می ۱۹۹۹ در جورنال

آواکوئتنسی^۶ منتشر کرد. این مقاله را می‌توان در وب سایت آیفک به آدرس <http://www.ifac.org/library> مشاهده کرد. دیگر مقاله‌های شایسته و برگزیده که در این مجموعه گرد آمده‌اند به موضوعات گزارش سرمایه‌ی فکری و مدیریت دانش^۷، مدیریت خلاء نقد^۸، تعیین ارزش بازار وب سایت‌ها، اجرای نظام‌های حسابداری مدیریتی نوآور، و ملاک‌یابی حقوق و دستمزد^۹ اختصاص دارد.

مسابقه‌ی مذکور به منظور بازشناسی مقاله‌هایی برگزار شد که بیشترین سهم را در پیشبرد حسابداری مدیریت ایفا کرده‌اند و در واقع بخشی از ابتکار کمیته‌ی حسابداری مالی و مدیریت (FMAC) آیفک برای تشویق بهترین روش‌های عمل در حسابداری مالی و مدیریت است.

نشریه‌ی مقاله‌های شایسته‌ی رقابت ۲۰۰۰ و دیگر نشریات سالانه را هم اکنون می‌توان به صورت الکترونیکی از وب سایت آیفک به آدرس <http://www.ifac.org/store> به دست آورد. نسخ چاپی کتاب ۲۰۰۰ در ظرف چند هفته در دسترس قرار خواهد گرفت. نسخه‌های چاپی را می‌توان به کتاب‌فروشی برخط آیفک یا به تلفن دبیرخانه‌ی آیفک با شماره‌ی 1-212/286-9344 سفارش داد. آیفک یک سازمان جهانی در عرصه حرفه حسابداری است. رسالت آیفک

توسعه و ارتقای حرفه است تا از این طریق حرفه را قادر سازد خدماتی منطبق با کیفیت بالا در جهت منافع عمومی ارائه کند. در حال حاضر اعضای آیفک مشتمل بر ۱۵۳ انجمن حسابداری حرفه‌ای از ۱۱۳ کشور است، که این انجمنها نماینده بیش از دو میلیون حسابدار شاغل در حرفه‌های حسابداری عمومی، تدریس، حسابداری دولتی، صنعت و تجارت هستند. ■

بی‌نوشت

- 1- Articles of Merit-2000 Competition
- 2- "Accounting- The Digital Way"
- این مقاله را ابوالقاسم فخاریان به فارسی برگردانده است که در ماهنامه‌ی حسابدار، ش ۱۴۳، صص ۷-۱۴ به چاپ رسیده است.
- 3- Scott M. Boggs
- 4- on line
- 5- transaction
- 6- Journal of Accountancy
- 7- intellectual capital statements and knowledge management
- 8- managing of cash gap
- 9- payroll benchmarking ■

آیفک از اظهار نظر عمومی درباره‌ی نقش کمیته‌ی حسابرسی بین‌المللی استقبال می‌کند

(نیویورک/ ۱۹ ژولای سال ۲۰۰۱) - کمیته‌ی ویژه‌ی فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک) اخیراً گزارشی را منتشر کرده است که در آن توصیه‌هایی را برای بهبود عضویت، سازماندهی و تشریفات کمیته‌ی رویه‌های حسابرسی بین‌المللی

(IAPC) ارائه کرده است. کمیته‌ی مزبور، مسئول ایجاد راهنمای حسابرسی بین‌المللی برای حسابداران جهان است. مانوئل سانچزی مادریدا، صدر کمیته‌ی ویژه بازنگری IAPC اظهار می‌کند که: "روند روبه‌رشد استفاده‌ی انجمنهای عضو آیفک از استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (ISAS) حاکی از آن است که نیاز به مجموعه‌ای از استانداردهای حسابرسی جهانی دائماً در حال افزایش است، و به نظر می‌رسد که همگام با رشد بازارهای سرمایه‌ی جهانی ضرورت دارد تا از استانداردهای حسابرسی که از رسمیت بین‌المللی و کیفیت بالایی برخوردار باشند در جهت اثربخشی و کارایی این بازارها استفاده شود."

این گزارش، که در اوایل ژوئیه به هیأت آیفک ارائه شد، در برگیرنده‌ی توصیه‌های بسیاری است که به اجرا درآوردن آنها می‌تواند تغییرات مهمی را در اجرا و شفافیت کار IAPC به‌وجود آورد. این گزارش به بخش "پیش‌نویس نظرخواهی"^۲ وب‌سایت آیفک به آدرس <http://www.ifac.org> ارسال شده است، و از طریق دبیرخانه آیفک در نیویورک نیز قابل تهیه است. برای آن‌که کمیته‌ی ویژه بتواند اظهارنظرها را در توصیه‌های نهایی‌اش دخالت دهد، باید بتواند آنها را تا ۲۱ سپتامبر سال ۲۰۰۱ دریافت کند. اظهارنظرها را می‌توان یا با پست الکترونیکی برای مانوئل سانچزی مادریدا، صدر کمیته ویژه‌ی IPAC، به آدرس

Edcomments@ifac.org ارسال کرد یا با فکس (به‌شماره ۹۵۷۰-۴۸۶-۲۱۲-۱) مستقیماً به نظر وی رساند. آیفک یک سازمان جهانی در عرصه حرفه حسابداری است. رسالت آیفک توسعه و ارتقای حرفه است تا از این طریق حرفه را قادر سازد خدماتی منطبق با کیفیت بالا در جهت منافع عمومی ارائه کند. در حال حاضر اعضای آیفک مشتمل بر ۱۵۳ انجمن حسابداری حرفه‌ای از ۱۱۳ کشور است، که این انجمنها نماینده بیش از دو میلیون حسابدار شاغل در حرفه‌های حسابداری عمومی، تدریس، حسابداری دولتی، صنعت و تجارت هستند.

پی‌نوشت

1- Manuel Sanchez y Madrid

2- Exposure Draft Section ■



مجوز تمدید فعالیت انجمن حسابداران خبره ایران صادر شد

سرانجام پس از دهسال کش و قوس در ارتباط با تمدید مجوز فعالیت انجمن حسابداران خبره ایران وزارت کشور طی شماره ۲۳۸۲/۲۵۸۸/الف مورخ ۱۳۸۰/۵/۱۹ پروانه فعالیت انجمن را تمدید نمود. لازم به یادآوری است که با توجه به تصویب قانون فعالیت احزاب فقور شده بود که انجمن نیز خود را با مفاد قانونی مذکور مطابقت دهد اما اساسنامه انجمن به‌سادگی با این موارد قابل تطبیق نبود. از سوی دیگر محدودیت‌های اساسی موجود از جمله احتمال تغییرات زیاد در اساسنامه، تداوم فعالیت انجمن را مشکل می‌ساخت. ولی خوشبختانه پس از هشت سال پیگیری سرانجام به همت مسئولان وزارت کشور و کمیسیون ماده (۲۰) قانون احزاب با کمترین تغییرات، پروانه فعالیت انجمن برای مدت سه سال تجدید شد. شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران وظیفه خود می‌داند از مساعی به عمل آمده توسط مسئولان و کارکنان اداره سوم سیاسی وزارت کشور و اعضای محترم کمیسیون ماده (۱۰) قانون احزاب که نهایت همکاری و مساعدت را در تمدید پروانه فعالیت انجمن به‌کار بردند سپاسگزاری و قدردانی نماید.



دوره‌های حسابداری و مدیریت مالی مرکز آموزشهای کاربردی اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران با همکاری انجمن حسابداران خبره ایران

دوره‌های حسابداری و مالی کوتاه مدت و بلندمدت:

کد	نام دوره	مدت دوره	شهریه	پیش‌نیاز
			ریال	
۴۰۱	حسابداری مالی (۱)	۶۰ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	-
۴۰۲	حسابداری مالی (۲)	۶۰ ساعت	۲۵۰,۰۰۰	۴۰۱
۴۰۳	حسابداری مالی (۳)	۵۰ ساعت	۲۵۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۰۴	حسابداری مالی (۳)	۵۰ ساعت	۲۵۰,۰۰۰	۴۰۳
۴۰۵	حسابداری صنعتی (۱)	۶۰ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۰۶	حسابداری صنعتی (۲)	۵۰ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	۴۰۵
۴۰۷	حسابداری مدیریت	۴۰ ساعت	۶۰۰,۰۰۰	۴۰۶
۴۰۸	مدیریت مالی	۲۰ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	۴۰۷
۴۰۹	صورت‌های مالی تلفیقی	۲۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	در حد لیسانس
۴۱۰	حسابرسی	۲۰ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۱۱	حسابرسی داخلی	۲۰ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۱۲	قانون مالیات‌های مستقیم	۲۵ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۱۳	مدیریت مالی برای مدیران غیرمالی	۳۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	۲ سال سابقه مدیریت
۴۱۴	مهندسی مالی (۱)	۲۰ ساعت	۸۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۵	مهندسی مالی (۲)	۲۰ ساعت	۸۰۰,۰۰۰	۴۱۴
۴۱۶	تجزیه و تحلیل و طراحی سیستم‌های حسابداری	۳۰ ساعت	۶۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۷	اصول برنامه‌ریزی و بودجه	۲۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۸	تهیه صورت گردش وجوه نقد	۱۵ ساعت	۲۵۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۹	کلینیک مدیریت	۲۰ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۲۰	کاربرد نرم‌افزارهای مالی	۶۰ ساعت	۷۰۰,۰۰۰	۴۰۱ و ۴۰۲
۴۲۱	کارگاه آموزش حسابداری با کامپیوتر	۴۰ ساعت	۷۰۰,۰۰۰	دیپلم آشنا با حسابداری
۵۰۱	مدیریت مالی	۲۶۰ ساعت	۲,۰۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۵۰۲	دوره عالی حسابداری و مدیریت مالی	۲۶۰ ساعت	۲,۰۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۵۰۳	دوره تکمیلی حسابداری و امور مالی (۱)	۲۶۰ ساعت	۱,۵۰۰,۰۰۰	دیپلم و سابقه کار حسابداری
۵۰۴	دوره تکمیلی حسابداری و امور مالی (۲)	۲۶۰ ساعت	۱,۷۵۰,۰۰۰	فوق دیپلم و سابقه کار حسابداری یا ۵۰۳

در صورت نیاز به اطلاعات بیشتر می‌توانید با مرکز آموزشهای کاربردی اتاق بازرگانی به آدرس زیر مراجعه یا با تلفن‌های مرکز تماس حاصل فرمایید.

خیابان انقلاب، بعد از میدان فردوسی خیابان شهید موسوی (فرصت جنوبی) بن بست نیکپور پلاک ۶۶

تلفن ۸۸۲۹۶۵۴ شماره ۸۸۲۸۷۸۷

راهنمای موسسات حسابرسی

قهرست

۱-آزمودگان

۴-آزمون

۵-آزمون سامانه

۲-اصول پایه

۶-امین نفت

۳-ایران مشهود

۷-به روز آوران

۸-بهرادشمار

۹-بیات رایان

۱۰-بیداران

۱۱-پارس

۱۴-تدبیر نظام گستر

۱۵-تدوینکو

۱۲-تفسیر

۱۷-چکاد حساب اندیشان

۱۶-حسام

۱۸-خیره

۱۹-دش و همکاران

۲۰-دل آرام

۲۱-دیلیمی پور و همکاران

۲۲-رایمند

۲۳-ره یافت حساب تهران

۲۴-سپاهان تراز

۲۵-شاهدان

۲۶-شراکت

۲۷-شوقیان و همکاران

۲۹-طوس

۲۸-فردا پدید

۳۰-کاربرد ارقام

۳۱-کاربرگ به روش

۳۴-مُجَرَّبَان پویا

۳۳-مختار و همکاران

۳۲-ممیز

۳۵-همیار حساب

موسسه حسابرسی آزمودگان

حسابداران مستقل:

● مهرداد آل علی

● فرهاد فرزاد

سایر خدمات: طراحی سیستم، مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات حسابداری

تلفن: ۴۱-۸۷۵۷۳۴۰

فاکس: ۸۷۳۰۵۴۳

نشانی: خیابان پاکستان - کوچه هشتم شماره ۱۹ - طبقه سوم

صندوق پستی: ۱۴۳۳۵-۷۹۷

موسسه حسابرسی آزمون

حسابداران مستقل

● فریدون کشانی

● فرامرز شایگان

سایر خدمات: طراحی سیستم، نرم افزار و مشاوره مالی و مالیاتی

تلفن: ۸۰۰۰۸۷۱

فاکس: ۸۰۱۲۳۱۵

نشانی: کسارگر شمالی، ۴۴۶، طبقه دوم

صندوق پستی: ۱۴۳۹۵/۷۱۶

Email: keshani@systemgroup.net

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

اصول پایه

حسابداران مستقل:

● ابراهیم موسوی

● حسن صالح آبادی

● هوشنگ منوچهری

سایر خدمات: سیستمهای مالی و مدیریت، مشاوره مالیاتی، مشاوره مالی، خدمات مالی

تلفن: ۸۴۱۱۵۰۵ و ۸۴۲۳۵۳۴

فاکس: ۸۴۱۱۵۰۵ و ۸۴۲۳۵۳۴

نشانی: تهران خیابان استاد مطهری جنب باشگاه بانک سپه ساختمان شماره ۴۳ طبقه چهارم

موسسه حسابرسی آزمون سامانه

حسابداران مستقل:

● عبدالرضا (فرهاد) نوربخش

● علی اصغر نجفی مهری

● حسین قاسمی روچی

تلفن: ۷۵۳۷۹۴۴-۸۳۸۷۵۴

فاکس: ۷۵۲۷۴۵۸

نشانی: خیابان بهار شیراز تقاطع سهروردی جنوبی شماره ۹۷ صندوق پستی: ۱۵۷۴۵/۱۴۹

میدان هفتم تیر - خیابان شهید مفتح شمالی - خیابان نوری اسفندیاری طبقه سوم پلاک ۳۸

امین نفت

شرکت خدمات مدیریت

(سهامی خاص)

حسابدار مستقل:

● امین محبوبی

سایر خدمات:

● اداره امور سرمایه گذاری و سبد سهام

● ارزیابی سهام

● مشاوره مالی و اقتصادی

تلفن: ۶۴۰۴۳۴۴-۶۴۹۷۸۰۱

فاکس: ۶۴۹۴۸۹۵

نشانی: تهران ۱۵۹۳۶- خیابان طسالقانی شماره ۷۸

Email: Aminnaft@casplanet.com

ایران مشهود

موسسه حسابرسی و خدمات مالی و مدیریت

حسابداران مستقل:

● محمدرضا گلچین پور

● علیرضا عطفی

● سیدعباس اسمعیل زاده پاکدامن

سایر خدمات: طراحی سیستم، ارزیابی سهام، مشاوره مالی و مدیریت و

خدمات حسابداری

تلفن: ۸۷۹۱۴۳۷-۸۷۹۱۴۹۹-۸۷۸۵۷۶۵

فاکس: ۸۷۹۱۴۷۰

نشانی: خیابان وحید دستگردی (ظفر) - بین

خیابان آفریقا و بزرگراه مدرس - پلاک

۲۴۸ - طبقه چهارم

صندوق پستی: ۱۴۱۵۵-۴۸۹۹

انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶

۸۹۰۵۹۲۰

فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

http://www.iranianica.com

Email: info@iranianica.com



شرکت تدبیر نظام گستر
وابسته به سرمایه گذاری نیرو (سهامی خاص)

حسابدار مستقل:
● محمدرضا آرون

حسابرسی و خدمات مالی و مشاوره مالیاتی
تلفن: ۸۷۹۸۲۴۸ و ۹
فاکس: ۸۷۹۸۱۲۴

Email: Tn.Gostar@moe.or.ir



موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

حسابداران مستقل:
● عباس اسرار حقیقی
● یدالله امیدواری

تلفن: ۸۸۲۹۷۶۱ - ۸۸۳۵۲۰۷
فاکس: ۸۸۳۱۶۸۱
نشانی: شمال میدان هفتم تیر، خیابان
زیرک زاده، شماره ۲۲



موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

بهروز آوران

حسابدار مستقل:
● حمید طبائتی زاده فشارکی

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی،
اصلاح حسابها و خدمات
حسابداری
تلفن: ۸۲۱۹۰۹۹
فاکس: ۸۲۳۷۶۷۹
صندوق پستی: ۱۴۵۱۵/۱۱۹۴

موسسه خدمات حسابداری

و حسابرسی تدوینکو

حسابداران مستقل:
● احمد ثابت مظفری
● ابوالقاسم فخاریان
● جمشید فراروی

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی و
طراحی سیستم

تلفن: ۸۷۸۲۰۹۶ - ۸
فاکس: ۸۸۸۶۱۵۰

نشانی: خیابان ولیعصر، پائین تر از میدان

ونک، پلاک ۱/۱۲۷۹

صندوق پستی: ۱۹۳۹۵/۳۱۴۹

Email: tadvinco@mail.dci.co.ir

موسسه حسابرسی پارس

حسابدار مستقل:
● سید داود علوی

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی،
طرح و تدوین نظامهای مالی،
خدمات حسابداری

تلفن: ۸۹۶۸۵۳۲ - ۳

فاکس: ۸۹۶۲۴۹۳

نشانی: تهران بلوار کشاورز، شماره

۲۱۲ طبقه اول

صندوق پستی: ۱۴۱۵۵-۴۱۳۵

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

بهراد منشار

حسابداران مستقل:
● مهران پروز
● فریده شیرازی
● بهروز ابراهیمی

سایر خدمات: طراحی سیستم، مشاوره
مالی و مالیاتی، خدمات
حسابداری

تلفن: ۸۷۵۲۷۴۷ - ۹

فاکس: ۸۷۵۲۷۴۷

نشانی: خیابان دکتر بهشتی بین تقاطع

سهروردی و مینوا، پلاک ۱۷۴، طبقه

سوم کدپستی ۱۵۷۷۹

صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۵۵۵۱

Email: Behrad@systemgroup.net

حسابدار مستقل:
● حمزه پاکنیا

تلفن: ۶۵۰۵۳۸۳ - ۹۸۸۸۰۲

فاکس: ۶۵۰۵۳۸۳

نشانی: خیابان ستارخان - انتهای خیابان

نهم دریا، نو پلاک ۷۵ طبقه اول

صندوق پستی: ۱۴۵۶۵/۳۳۳

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

تفسیر

موسسه حسابرسی و خدمات

مدیریت پتروشیمی

حسام

حسابداران مستقل:

● رضا مستاجران
● غلامحسین دواتی
● علی امانی

سایر خدمات: خدمات مالی - مالیاتی و
مدیریت، ارزیابی سهام، طراحی
سیستمهای اطلاعات مدیریت

تلفن: ۸۸۴۵۴۶۶ - ۸۸۴۵۴۶۳

فاکس: ۸۸۴۵۴۶۵

نشانی: خیابان کریمخان زند، ساختمان ۵۴،

شماره ۱۷

صندوق پستی: ۱۵۷۴۵-۹۴۷

Email: Hessam-aud@apadana.com

انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای: ۸۹۰۲۹۲۶

فاکس: ۸۹۰۵۹۲۰

فاکس: ۸۸۹۹۷۲۲

Email: Anjoman@systemgroup.net

info@iranianica.com

موسسه حسابرسی بیات رایان

حسابداران مستقل:

● منوچهر بیات
● ابوالقاسم مرآتی
● عبدالحسین رهبری
● علیرضا جم

سایر خدمات: طراحی سیستم (نرم افزار)

مشاوره مالی و مالیاتی،

خدمات حسابداری

تلفن: ۸۸۲۶۶۸۴

فاکس: ۸۳۰۷۹۲۸

فاکس: ۸۳۰۷۹۲۷

نشانی: خیابان کریمخان زند - ایران شهر شمالی -

شماره ۲۲۷ - ۲

Email: bayatrayan@neda.net

چکاد حساب انديشان

حسابدار مستقل:

● مهربان ريحانی

تلفن: ۲۰۶۴۲۹۰

تلفن همراه: ۰۹۱۱۲۰۰۷۹۶۹

نشانی: تهران - خیابان جهان آرا - خیابان

۲۹ پلاک ۳۹ طبقه همکف

صندوق پستی: ۱۴۳۹۵-۱۵۹

موسسه حسابرسی خبره

حسابداران مستقل:

● داود خمارلو

● نعمت‌اله علیخانی راد

● سیاوش سهیلی

سایر خدمات: طراحی سیستم - مشاوره امور مالی

تلفن: ۸۸۰۴۵۱۹-۲۱-۸۹۰۲۳۱۶

فاکس: ۸۹۰۲۳۴۰

نشانی: خیابان ولیعصر - کوی پزشکیپور

(شمال فروشگاه قدس) شماره ۲۳

کدپستی ۱۵۹۴۸



موسسه حسابرسی

دش و همکاران

حسابداران مستقل:

● بهروز دارش

● سید حسین عربزاده

● میلتن ایوان کریمیان

سایر خدمات: طراحی سیستم، مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات مالی

تلفن: ۶۹۴۵۴۶۷-۶۹۴۵۴۶۵

فاکس: ۶۴۲۹۹۷۱

نشانی: تهران - خیابان جمالزاده شمالی

بالا تر از بلوار کشاورز روبروی بانک

ملی شماره ۲۵۳

صندوق پستی: ۱۴۱۸۵/۴۸۷

موسسه حسابرسی رهیافت حساب

تهران

حسابداران مستقل:

● عبدالجواد اسلامی

● فریدون ایزدپناه

● محمدحسین توکلی

● محمدحسین زرین فکر

● هوشنگ غیبی

سایر خدمات: حسابرسی و ارائه خدمات مالی و سیستم

تلفن: ۸۹۷۷۶۷۲

فاکس: ۸۹۷۷۶۷۱

نشانی: تهران خیابان سیدجمال‌الدین اسدآبادی

خیابان چهارم پلاک ۵

Email: rahyafteh@yahoo.com

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

دل آرام

حسابدار مستقل:

● محمد دل آرام

سایر خدمات: مشاوره مالی، مدیریت، مالیاتی، خدمات مالی و

اصلاح حساب

تلفن و فاکس: ۸۸۰۸۴۳۹ و ۸۹۰۳۴۹۶

نشانی: تهران، میدان جهاد (دکتر فاطمی)،

خیابان کامران، پلاک ۱۷/۱،

واحد ۱ کدپستی ۱۴۱۵۸

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

دیلمی پور و همکاران

حسابدار مستقل

● مصطفی دیلمی پور

سایر خدمات مشاوره مالی و مالیاتی،

طرح و اجرای سیستمهای

مکانیزه مالی و اداری،

مشاوره سرمایه گذاری و

ارزیابی سهام

تلفن: ۲۰۴۶۹۶۱-۲۰۴۶۹۶۷

فاکس: ۲۰۱۷۵۰۲

نشانی: بزرگراه آفریقا - شماره ۲۳

مجتمع اداری الهیه - واحد ۶۰۶

کدپستی ۱۹۶۶۷ تهران

Email: mossi@tavana.net

رایمند (شرکت سهامی خاص)

حسابداران مستقل

● عباسعلی دهدشتی نژاد

● فریبرز امین

● همایون مشیرزاده

سایر خدمات مشاوره مالی و مالیاتی طرح و تدوین سیستمهای مالی، خدمات حسابداری

تلفن: ۸۹۰۹۷۱۸

فاکس: ۸۹۰۳۴۹۶

نشانی: خیابان زرتشت - شماره ۳۲

تهران ۱۴۱۵۸

Email: Rymand78@dpir.com

موسسه حسابرسی شاهدان

حسابدار مستقل:

● منصور شمس احمدی

تلفن و فاکس: ۸۳۰۹۱۰۰

نشانی: خردمند شمالی شماره ۱۳۵ طبقه سوم

Email: Mansour sa@systemgroup.net

۳۳

مؤسسه حسابرسی مختار و همکاران

عضو گروه بین‌المللی Moores Rowland International

حسابداران مستقل:

- نصرالله مختار
- بهرام غیایی

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی، طرح و تدوین سیستمهای مالی، خدمات حسابداری

تلفن: ۸۹۰۹۷۱۸
فاکس: ۸۹۰۳۴۹۶
نشانی: خیابان زرتشت - شماره ۳۲
تهران ۱۴۱۵۸

Email: Rymand78@dpir.com

۲۹

مؤسسه حسابرسی طوس

حسابداران مستقل:

- محمدعلی شعبانی سبزه میدانی
- علی دهدشتی

تلفن: ۶۷۰۴۴۲۵
فاکس: ۲۸۰۰۳۹۳
نشانی: خیابان انقلاب - چهارراه کالج
خیابان خارک - پلاک ۱۲ - طبقه ۲

۲۶

مؤسسه حسابرسی شراکت

حسابداران مستقل:

- سیروس گوهری
- مجیدکشوریزاده لنگرودی

سایر خدمات: طراحی سیستم، مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات حسابداری

تلفن: ۸۷۱۷۶۵۰ - ۸۷۱۷۶۵۱
فاکس: ۸۷۵۹۰۹۴
نشانی: خیابان قائم مقام فرامانی
بعد از تهران کلینیک، ساختمان ۲۱۶ - طبقه چهارم، واحد ۳۵
صندوق پستی: ۶۶۶۶ - ۱۵۸۷۵

۳۴

مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

مَجْرَبان پویا

حسابداران مستقل:

- اکبر وقارکاشانی
- علی اصغر خلفی

سایر خدمات: طراحی سیستمهای مدیریت، مشاوره مدیریت، خدمات حسابداری مالیاتی و بیمه

تلفن: ۴۴۱۹۶۶۰
نشانی دفتر مرکزی: تهران خیابان جنت آباد - خیابان هشتم غربی
پلاک ۱۰۰
تلفن: ۰۳۱۱-۷۵۱۹۶۲
نشانی دفتر اصفهان: خیابان وحید - نرسیده به فلکه ارتش - ابتدای کوچه فرح انگیز پ ۳

۳۰

مؤسسه حسابرسی کاربرد ان رقام

حسابدار مستقل:

- رضا معظمی

تلفن: ۸۹۰۰۸۱۲ - ۸۸۹۹۸۰۴
فاکس: ۸۹۰۰۸۱۲
نشانی: خیابان ولی عصر بین زرتشت و دکتر فاطمی شماره ۷۴۸ ساختمان زندیه طبقه چهارم شماره ۱۷
صندوق پستی: ۱۶۱۳ - ۱۳۱۴۵

۲۷

مؤسسه حسابرسی شوقیان و همکاران

حسابدار مستقل:

- محمد شوقیان

سایر خدمات: طراحی سیستم (بهمراه نرم افزار مالی)، مشاوره مالی و مدیریت و خدمات حسابداری

تلفن: ۸۸۰۴۹۴۱ و ۲
فاکس: ۸۸۰۴۹۴۰
نشانی: تهران، خیابان ولیعصر، بالاتر از فروشگاه قدس نرسیده به خیابان فاطمی، خیابان شهید حمیدصدر پلاک ۳۸ طبقه سوم آپارتمان شماره ۱۰

۳۱

مؤسسه حسابرسی کاربرد بگ بهروش

حسابدار مستقل:

- منصور میرزاخانی

تلفن: ۰۳۱-۶۱۵۴۷۴
نشانی: اصفهان - خیابان آپادانا دوم کوی الفت، بن بست مهر شماره ۲۹ طبقه دوم
اصفهان - صندوق پستی ۳۴۴ - ۸۱۶۵۵

۲۸

مؤسسه حسابرسی و مشاوره

فردا پدید

حسابدار مستقل:

- حمیدرضا ارجمندی

سایر خدمات: حسابرسی عملیاتی (عملکرد مدیریت)، خدمات حسابداری، طراحی سیستم و مشاوره مدیریت

تلفن: ۸۸۹۰۱۲۰
فاکس: ۸۸۰۶۰۶۵
نشانی: میدان جهاد (دکتر فاطمی)، خیابان کامران، پلاک ۱۷/۱، طبقه سوم، واحد هفتم کدپستی ۱۴۱۵۸۹۵۳۹۸
صندوق پستی: ۵۵۴۴ - ۱۴۱۵۵

Email: fardapadid@email.com
Email: arjmandi@iranian ica.com

۳۵

همیار حساب

مؤسسه حسابرسی و خدمات مالی

حسابداران مستقل:

- نریمان شعربافی
- مسعود مبارک
- محمدتقی سلیمان نیا

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی، اصلاح حسابها و خدمات حسابداری

تلفن: ۸۰۶۳۲۷۴
فاکس: ۸۰۶۳۲۷۵
نشانی: خیابان سید جمال الدین اسدآبادی
نیش خیابان ۳۷ ساختمان شماره ۳۵۵ طبقه اول
صندوق پستی: ۱۶۴۳ - ۱۴۱۵۵

۳۲

مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

ممیز

حسابداران مستقل:

- محمد نبی داهی
- حسین سیادت خو (موشانی)

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی، اصلاح حساب، سیستم، خدمات حسابداری

تلفن: ۸۸۰۱۹۰۴
فاکس: ۸۸۰۲۷۵۵
نشانی: میدان ولی عصر - اول بلوار کشاورز
شماره ۳۵ - طبقه دوم - کدپستی ۱۳۳۱۵

راهنمای مؤسسات حسابرسی ایران

۸۹۰۲۹۲۲ - ۸۹۰۲۹۲۶



مرکز آموزش حسابداران خبره مدیریت

- جلسه مشترک هیئت امنا (آقای دکتر موسوی زاده، رئیس دانشگاه صنعت نفت- آقای دکتر امامزاده، رئیس دانشکده حسابداری و علوم مالی نفت- آقای سلامی، رئیس شورای عالی انجمن- آقای خستوئی و خانم شیرازی، اعضای شورای عالی انجمن- آقای خلیلی، از صاحبان صنایع بخش خصوصی و آقای کاردر- از مدیران صنعت نفت) و شورای مدیریت مرکز (آقایان مستأجران، دکتر البرزی، شمس احمدی و فخاریان) در تاریخ ۱۳۸۰/۶/۱۷ در محل مرکز برگزار شد.
- در این جلسه راهکارهای اساسی برای پیشبرد اهداف مرکز ارائه گردد.
- دانشگاه صنعت نفت جهت اجرای کامل طرح وام تحصیلی به دانشجویان ممتاز، مبلغ یکصد میلیون ریال وام در اختیار مرکز قرار خواهد داد.



تاریخ: ۱۳۸۰/۷/۲۶

- این آزمون در تاریخ ۱۳۸۰/۷/۲۶ از ساعت ۹ تا ۱۲ در محل مرکز آموزش واقع در دانشکده حسابداری و علوم مالی نفت برگزار می شود.
- شرایط شرکت در آزمون در صفحات رنگی آخر همین شماره از مجله به تفصیل درج شده است.
- شرکت در این آزمون برای تعیین سطح زبان انگلیسی عمومی دانشجویانی که مایلند برای گذراندن امتحانات **CIMA** حتماً در کلاسهای درسی مربوط شرکت کنند همچنین برای کسانی که مایلند از وام قرض الحسنه تحصیلی استفاده کنند، الزامی است.
- آن گروه از داوطلبان گذراندن امتحانات **CIMA** که می خواهند با مطالعه شخصی و بدون شرکت در کلاسهای درسی به اینکار مبادرت ورزند، نیازی به شرکت در آزمون یاد شده ندارند. مدیریت مرکز شرکت در امتحانات را بدون شرکت در کلاسها، به هیچ وجه توصیه نمی کند.

ریال جامع علوم انسانی

تاریخ: ۱۳۸۰/۷/۲۶

- ۸۰/۰۶/۳۱ - آغاز قسمت دوم ترم تحصیلی- تشکیل مجدد کلاسهای دوره.
- ۸۰/۰۷/۲۶ - آزمون ششمین دوره.
- ۸۰/۰۷/۲۹ - آغاز مصاحبه و ثبت نام دانشجویان جدید (ترم مه ۲۰۰۲)
- ۸۰/۰۸/۲۸ - آغاز امتحانات نوامبر ۲۰۰۱ تا چهار روز (دانشجویان قبلی).
- ۸۰/۰۹/۱ - آغاز کلاس زبان تخصصی.
- ۸۰/۱۰/۱۰ - پایان مهلت پرداخت حق عضویت سال ۲۰۰۲ (دانشجویان قبلی).
- ۸۰/۱۰/۱۰ - پایان مهلت ثبت نام در کلاسهای **CIMA** برای امتحانات مه ۲۰۰۲. (شروع کلاسها- ۸۰/۱۰/۱۵)
- ۸۰/۱۰/۱۰ - پایان مهلت ثبت نام رسمی به عنوان دانشجوی **CIMA** و پرداخت حق ثبت نام و حق عضویت و درخواست معافیت برای امتحانات مه ۲۰۰۲ (دانشجویان جدید).
- ۸۰/۱۱/۳۰ - پایان مهلت ارسال درخواست شرکت در امتحانات (Exam entry form) برای مه ۲۰۰۲ و پرداخت هزینه آن (کلیه دانشجویان).

خیابان ستارخان- انتهای خسرو جنوبی - ضلع شرقی باشگاه شماره ۲ صنعت نفت- دانشکده حسابداری و علوم مالی نفت - طبقه چهارم
E-mail: Cima@Iranianica.com تلفن ۷- ۸۲۲۲۴۸۶- فاکس ۸۲۱۴۲۲۲

توصیف واژگان عربی در ساخت اصطلاحات حسابداری

سال‌ها دل طلب جام جم از ما می‌کرد

آنچه خود داشت زیگانه تمنا می‌کرد

حافظ

به جای مقدمه

پرسش بنیادی را آشکار می‌سازد: نخست، چرا بیشتر اصطلاحات حسابداری فارسی پهلوی به دوره‌ی حاضر نرسیدند؟ و دیگر، کدام اصطلاحات تاریخی حسابداری و به چه دلیل در کارگاه زبان حسابداری نوین حضور دارند؟ پیش از آن که به این پرسش‌ها پاسخ گفته شود نگاهی گذرا به اصطلاحات حسابداری این دوره می‌تواند سودمند باشد.

در فارسی پهلوی، که مانند اکثر زبان‌های هندی-اروپایی بسیار زایا بود، اصطلاحات حسابداری به فراوانی به چشم می‌خورد. این اصطلاحات به جز یک مورد کلاً محصول کارگاه واژه‌سازی فارسی پهلوی است. و این دقیقه حاکی از توان اصطلاح‌سازی حوزه‌ی حسابداری در عصر پیش از اسلام است. در ادامه چند مثال از برابری پهلوی برخی از اصطلاحات نوین حسابداری عرضه می‌شود: (۱) اشمارگ (ošmarag)، آمار (āmār) و هنگاردگ (hangārdag) به معنی حسابداری، (۲) اشمارشین (ošmārišn)، و اشمردن (ošmurdan) به معنی رسیدگی (یا حسابرسی)، (۳) بر (bar)، نرمد (nirmad)، سوگ (sōg)، سود (sud)، و وخش (waxš)، به معنی سود، (۴) ارز (arz)، ارزانگه (arzanigih) ارزشن (arzišn)، آرزومنده (arjomandih)، وهاگ (wahāg)، و پرسکا (piriskā) به معنی بها، ارزش یا قیمت، (۵) وندیشن (windišn) به معنی درآمد، (۶) ازننگ (ozinag) به معنی هزینه، (۷) اندر آوردن (andarāwordan) به معنی تولید، (۸) دفتر (daftar)، گرفته شده از (diphthera یونانی)، به معنی دفتر حساب، (۹) گِرمگ (gramag)، و هنگیده (hangadih) به معنی دارایی.

حیرت‌آور است، حتی برای برخی مفاهیم مانند حسابداری، سود، بها و مانند اینها چند اصطلاح وجود داشته است. از این

زمانی در جایی در مقام حسابدار کار می‌کردم که بر روی یکی از کدنامه‌های آن عبارت کدینگ معین تفضیلی به چشم می‌خورد. این اصطلاح از ترکیب یک واژه‌ی انگلیسی و دو واژه‌ی عربی در کارگاه نحو فارسی ساخته شده است. بعدها در دو جای دیگر در قالب همین ترکیب، واژه‌ی تفضیلی را به جای تفضیلی دیدم. به نظرم آمد که نوعی مشکل معنایی دچار واژه‌ی تفضیلی شده است که اگر حرف ص به ض تبدیل شود هیچ تفاوتی ایجاد نمی‌کند. حتی اگر به جای واژه‌ی تفضیلی از عالی استفاده می‌شد باز هم احتمالاً هیچ واکنشی را بر نمی‌انگیخت. در همان زمان‌ها طرح مقاله‌ای انتقادی از اصطلاحات عربی و فارسی - عربی حسابداری به ذهنم خطور کرد. اما پس از مدتی منصرف شدم و تصمیم گرفتم تا نقش واژگان عربی را در ساخت اصطلاحات حسابداری از آغاز تاکنون توصیف کنم.

در این نوشتار نگارنده می‌کوشد تا تأثیر و نقش واژگان عربی را در ساخت اصطلاحات حسابداری در پنج دوره بررسی کند: (۱) دوره‌ی پیش از اسلام، (۲) دوره‌ی پس از ورود اسلام تا پایان قرن دوازدهم (۳) عصر قاجار، (۴) عصر فرهنگستان اول، و (۵) دوره‌ی پس از فرهنگستان اول تاکنون.

عصر پیش از اسلام

تردیدی نیست که در ایران باستان، حسابداری مانند اکثر فنون و دانش‌ها به پیشرفت‌هایی دست یافته بود، اما متأسفانه از آن زمان هیچ اثر نوشته‌ای در زمینه‌ی حسابداری برجای نمانده است. در این دوره از واژگان عربی خبری نیست. با این وجود، بررسی اجمالی اصطلاحات حسابداری این دوره دست کم پاسخ دو

اجتماعی، مذهبی و فرهنگی بسیاری از اصطلاحات فنی و علمی، از جمله اصطلاحات حسابداری فارسی پهلوی متروک شد و بالتبع زبان و واژگان عربی به عنوان زبان و اصطلاحات اقتصادی، علمی، سیاسی، مذهبی در بین بازرگانان، دانشمندان، سیاستمداران، علمای دین و مردم رایج شد. تمدن اسلامی به‌چنان مجد و عظمتی دست یافت که به مرکزیت علم در جهان تبدیل شد. دانشمندان ایرانی عصر طلایی اسلام، همچون خوارزمی، ابن‌سینا، بیرونی و امثالهم، بیشتر آثار خود را به زبان عربی پدید آوردند.

حوزه‌ی حسابداری نیز به اصطلاحات عربی روی آورد. قیمت، نفع، ضرر، ربح، خرج (مخارج)، محاسبه، محاسب، تفتیش به ترتیب جایگزین وهاگ (بها)، سود، زبان، بهره، اوزنک (هزینه)، اُشمارگ (حسابداری)، آمارگر (حسابدار)، و اُشمرشن (رسیدگی یا حسابرسی نوین) شد. قرض و استقراض به جای وام یا پایمار (paymar)، وثیقه به جای پتیارگ (patyārga)، بیع و مبیاعه به جای خرید، کاربرد همگانی یافت. این سرنوشت اکثر اصطلاحات حسابداری بود.

در این دوره، حسابداری چوب‌حساب^۱ به دنیای عرب و ایران راه می‌یابد. اما از حسابداری گذاشت و واگذاشت^۲ اثری نیست.

از قرن ششم هجری جهان عرب به خواب فرو رفت و مرکزیت علمی خود را از دست داد، دیگر نه در خلق مفاهیم و نه اصطلاحات علمی نوین کارایی نداشت. این خاموشی مقارن با عصر نوزایی، در اروپا است. در عصر نوزایی حسابداری دو مدخلی را لوکاپاچولی ابداع و به جهانیان عرضه کرد، ولی جهان خاموش ما به آن بی‌اعتنا ماند. این در حالی است که پس از ۵۰۰ سال در ایران از آن به عنوان یک پدیده‌ی جدید یاد شد، حتی حسابداری نوین یک مدخلی در عصر قاجار در ایران رواج یافت. بالتبع مفاهیم نوین حسابداری یک مدخلی و حسابداری دومدخلی با تاخیری در حدود ۵۰۰ سال به ایران رسید.

در پایان قرن دوازدهم انگاری در این سوی دنیا در حدود شش قرن زمان ایستاده بود و هیچ دگرگونی ولو تدریجی رخ نداده است. اروپا عصر نوزایی را پشت سرگذاشته بود و پس از سه قرن انقلاب صنعتی را تجربه کرد. عقلانیت علمی سراسر اروپا را فراگرفت و آنجا را مرکز علم، سیاست، هنر، فلسفه و دیگر وجوه دانش بشری ساخت. کشف از پی کشف، اختراع به دنبال اختراع، و موفقیتی پس از موفقیتی دیگر رخ داد. با وجود این، در بخش اعظم آسیا زمان متوقف مانده بود. انسان آسیایی قرن دوازدهم در قرن ششم ه.ش. می‌زیست.

میان جز تعداد انگشت‌شماری در قاموس اصطلاحات حسابداری نوین حضور ندارند. به راستی چرا زبان حسابداری فارسی پهلوی با چنین گنجوازه‌ای به‌ظاهر غنی در برابر واژگان عربی تاب نیاورد و اکثر اصطلاحات آن متروک افتاد؟ پاسخ به این پرسش در واقع پاسخ پرسش اول است که پیشتر طرح شد.

در فاصله‌ی بین سالهای ۵۶۹ - ۵۷۱ میلادی که همزمان با سال چهل و دوم پادشاهی انوشیروان از شاهان ساسانی است، حضرت محمد(ص) دیده به جهان گشود. وی در سن ۴۰ سالگی در زمان پادشاهی خسرو پرویز به پیامبری مبعوث شد (سال ۶۱۰ م). پیامبر اسلام در سال ۶۲۲ میلادی به یثرب (محل کنونی مدینه‌ی نوین) مهاجرت فرمود و عُمر در زمان خلافتش این سال را مبداء تاریخ اسلام خواند. ایران در زمان عمر، دومین خلیفه از سلسله خلفای راشدین، به‌دست اعراب فتح شد.

اعراب پس از تسلط بر ایران، سیاستمداران و دبیران را به خدمت گرفتند و به سرعت امور مُلک‌داری و دبیری (از جمله حسابداری) را از آنها آموختند. اما اعراب به عربی تکلم می‌کردند و به همین دلیل رفته‌رفته عربی به عنوان زبان سیاسی، تجاری و حتی علمی و ادبی در ایران رایج شد.

دبیران و دیوان سالاران می‌بایست گزارشهای خود را به عربی به والیان و حکام عرضه می‌کردند. هم از این رو بود که اصطلاحات حسابداری عربی به زبان فارسی راه یافت و رفته‌رفته اصطلاحات حسابداری زبان پهلوی را به حاشیه راند و حتی شمار زیادی از آنها را متروک کرد.

در پاسخ به پرسش دوم می‌توان گفت که تقریباً بیشتر اصطلاحات تخصصی حسابداری تا اواخر قرن سیزدهم ه.ش. و اوایل قرن حاضر متروک افتادند و اگر هم تعداد انگشت‌شماری به کار می‌رفتند از بسامد کمی برخوردار بودند یا در کارکردهای غیرفنی استفاده می‌شدند. با این وجود بنابر دلایلی چند که بعداً گفته می‌شود تعداد بسیار کمی از آنها احیا شدند و در کارگاه زبان حسابداری نوین به کار می‌روند. بها، ارزش، سود، زبان، بهره (که در اثر انقلاب اسلامی مجدداً در حال متروک شدن است)، و هزینه از مهمترین آنها هستند که به‌وسیله‌ی فرهنگستان اول احیاء شدند. فرهنگستان اول همچنین برخی از اصطلاحات حسابداری پهلوی را احیاء کرد اما به حوزه‌های دیگر اختصاص داد. مانند آمار و آمارگر که در اصل به معنای حسابداری و حسابدار بودند و به ترتیب برای اصطلاحات statistic و statistician برابر گذاشته شدند.

عشر پس از ورود اسلام تا پایان قرن دوازدهم ه.ش. در شش قرن اول این دوره، عمدتاً بنا به دلایل سیاسی،

(۳) اصطلاحاتی مانند حساب نفع و ضرر، صورت تفتیش (تراز آزمایشی امروزی)، حساب انتظامی و مانند اینها ترکیبهای نحوی فارسی هستند که تمام عناصر آنها عربی است؛

(۴) اصطلاحاتی همچون حساب جاری و صورت حساب براساس قواعد ساخت واژه‌ی فارسی ساخته شده‌اند اما تمام عناصر آنها عربی است، و احتمالاً در ابتدا ترکیب نحوی بوده‌اند، یعنی به شکل صورت حساب و حساب جاری که در اثر استفاده‌ی زیاد در قالب واژه منجمد شدند؛

(۵) اصطلاحاتی چون داراییهای متحرک (داراییهای جاری)، دفتر معین یا دفتر معاون، دفتر کل، دفتر یومیه (یا دفتر روزنامه امروزی)، و مدیونین شک‌دار از ترکیبهای نحوی هستند که از عناصر فارسی و عربی ساخته شدند؛

(۶) اصطلاحاتی مانند دارایی و سرمایه نیز جزو معدود واژگان فارسی بودند که از دل تاریخ گذر کردند و در عصر قاجار احیاء شدند. گرچه گرایش به استفاده از اصطلاحاتی چون اموال و رأس المال غالب بود؛

(۷) اصطلاحاتی مانند بیلان، بانک، بودجه، شیفریه و چند اصطلاح دیگر نیز از فرانسه به فارسی راه یافتند؛ و

(۸) اصطلاحاتی مانند دفترداری و یکی دو اصطلاح دیگر مانند سرمایه در گردش از معدود اصطلاحاتی هستند که براساس قواعد ساخت واژه‌ی نوین ساخته شدند.

بدین ترتیب اگرچه خاستگاه حسابداری نوین، زبان (یا زبان‌هایی) غیر از عربی است اما کماکان حضور واژگان عربی در ساخت اصطلاحات حسابداری بسیار نیرومند است و احیاء واژگانی چون سرمایه و دارایی و ساخت دفترداری، سرمایه در گردش و چند اصطلاح دیگر در برابر گرایش غالب به واژگان عربی بسیار ناچیز است اما همین مختصر، سرآغازی برای بازگشت به اصطلاحات تاریخی و ساخت نوواژه‌ها بود.

همان‌گونه که گفته شد برخی از اصطلاحات حسابداری امروزی ریشه در عصر قاجار دارد. از آن جمله می‌توان از تخفیف، تنزیل، حساب انتظامی، حساب جاری، صورت حساب، دفتر معین، دفتر کل و بودجه نام برد.

عصر فرهنگستان اول

در این دوره که از سال ۱۳۱۴ تا ۱۳۱۹ به طول انجامید فرهنگستان اول توانست تقریباً برای اصطلاحات خارجی اکثر رشته‌های آن روزگار "واژه‌های نو" را برابرگذاری، برابریابی یا برابرسازی کند. شاید هیچ اثری را نتوان یافت که در آن فرهنگستان اول به صراحت از روش‌شناسی ساخت واژه‌ها ذکر کرده میان آورده باشد. اما نوعی الگو را می‌توان با تمرکز بر روی

آشنایی ایران با تمدن اروپایی به قرن سیزدهم و عصر قاجار باز می‌گردد. میرزا تقی خان امیرکبیر بانی فکر آشنایی ایران با تمدن اروپایی بود و مردانی چون میرزا حسین مشیرالدوله سپهسالار و حاج میرزا علی خان امین‌الدوله از وی دنباله روی کردند. از جمله کارهای ارزنده میرزا تقی خان امیرکبیر می‌توان از اصلاح امور مالی با استفاده از نظام حسابداری دولتی نوین؛ تاسیس دارالفنون که سیزده روز پیش از قتل وی گشایش یافت؛ استخدام مریبان و معلمان اتریشی؛ ترجمه و تالیف کتاب‌های سودمند؛ توسعه صناعی مانند کاغذسازی، ریسمان‌ریسی، و چلواریافی در تهران و حریربافی در کاشان؛ و احداث کارخانه اسلحه‌سازی نام برد.

دارالفنون که بنای آن به سال ۱۲۶۷ پایان یافت اولین مدرسه‌ی جدید به سبک کشورهای اروپایی بود. در این مدرسه رشته‌های مختلفی از جمله طب، داروسازی، ریاضی، محاسبه (حسابداری) و حتی فنون نظامی آموزش داده می‌شد.

با تاسیس مدارس جدید، تشکیل پارلمان، تاسیس صنایع جدید و تشکیل ساختارهای دولتی نوین به سبک کشورهای اروپایی، حسابداری نوین به همراه مفاهیمش به ایران راه یافت. منشاء ورود این دانش کشورهای اروپایی بود. با این وجود، درک واژگان و مفاهیم زبان‌های اروپایی برای جامعه‌ی آن روزگار مشکل می‌نمود. از این رو نیاز به ساخت اصطلاحات حسابداری نوین احساس می‌شد. اما طی ۱۲ قرن، واژگان عربی آن چنان تأثیری بر پیکره‌ی زبان فارسی برجای گذاشت که تقریباً آن را عقیم ساخت. بنابراین در عصر قاجار ضرورت ساخت اصطلاحات، از جمله اصطلاحات حسابداری، با رجوع به واژگان عربی برطرف می‌شد.

آشنایی با ساخت اصطلاحات این دوره، خاصه اصطلاحات حسابداری، از یک جنبه حائز اهمیت است، زیرا برخی از اصطلاحات حسابداری امروزین محصول حسابداری عصر قاجار است که بدون تغییر به ما رسیده‌اند. با نگاه به برخی از اصطلاحات حسابداری عصر قاجار می‌توانیم نوعی الگوی ضمنی را در آنها مشاهده کنیم:

(۱) داین (بدهکار)، مدیون (بستانکار)، تصریحات (شرح حساب)، موازنه (مانده)، تخفیفات، تنزیلات، مرابحه، ممیز (حسابرس)، حساب، محاسبه (حسابداری) و مانند اینها براساس قواعد ساخت واژه‌ی عربی ساخته شده‌اند یا مستقیماً از زبان عربی وام گرفته شده‌اند؛

(۲) حق الزحمه، حق الامتیاز، قسط السنین، مال التجاره، مایملک و نظایر اینها براساس نحو عربی ساخته شدند، یا مستقیماً از عربی وام گرفته شدند؛

حتی کمیته‌ی اصطلاح شناسی حرفه‌ای به کار ساخت اصطلاحات حسابداری نپرداخت. در این دوره تمام اصطلاحات حسابداری براساس کوششهای فردی مترجمان و مولفان حسابداری ساخته می‌شود. به همین دلیل نمی‌توان روش شناسی خاصی را برشناخت. اما آنچه مسلم است واژگان عربی از اقبال بسیاری برخوردار می‌شوند. با مطالعه‌ی اصطلاحات آن می‌توان نوعی الگویی ضمنی را توصیف کرد که بسیار مشابه به الگوی اصطلاح‌سازی در عصر قاجار است. در ادامه در این‌باره بحث می‌شود.

اول، در این دوره در آثار مترجمان و مولفان گرایش شدیدی به واژگان عربی دیده می‌شود. حتی صرف (ساخت واژه) عربی کاربرد زیادی پیدا دارد. مثلاً اصطلاحاتی چون استهلاك (depreciation)، تطابق (matching)، اهمیت (materiality)، ثبت (record)، تعهد (obligation)، حق‌الزحمه (fee)، تلفیق (consolidation)، تحصیل (acquisition)، حق‌العمل (commission)، تجمیع (agregation)، افشاء (disclosure)، اجاره (lease)، تسعیر (exchange) و نظایر اینها محصول این دوره هستند یا به دوره‌های دوم و سوم تعلق دارند که بنا به دلایلی دوباره احیاء شدند. از اصطلاحات احیاء شده می‌توان از حق‌الزحمه و حق‌العمل نام برد که فرهنگستان اول برای آنها به ترتیب اصطلاحات دستمزد و کارمزد را برابر ساخت.

دوم، در کنار اینها ترکیبهای نحوی فارسی که تماماً از عناصر عربی تشکیل شده است به فراوانی در نوشته‌های حسابداری یافت می‌شود: (۱) در حسابداری مالی، مانند عطف متقابل، ذخیره‌ی مطالبات مشکوک‌الوصول، اصل تطابق، معادله‌ی اصلی، حق تقدم، صورت‌های مالی تلفیقی، سند اصلاحی، شخصیت تجاری، شخصیت حقوقی، فرض تداوم فعالیت، فرض تفکیک شخصیت، حساب دائمی، حساب موقت، صورت جریان وجوه نقد، اتحاد منافع، و اجاره‌های غیرقابل فسخ؛ (۲) در حسابداری بها، مانند انحراف ظرفیت، محصولات فرعی، ضایعات عادی، محصولات مشترک، ظرفیت واقعی مورد انتظار، و مواد غیرمستقیم؛ و (۳) در حسابرسی، مانند نظر مردود، نظر مشروط، اظهارنظر، نظر مقبول، نظر منفی، عبارت شرطی، عبارت تعدیلی، تاییدیه‌ی مثبت، احتمال خطر عدم‌کشف، احتمال خطر ذاتی.

تعداد این اصطلاحات زیاد است. عمده‌ترین دلیل را می‌توان وجود اصطلاحات بسیط عربی در قاموس اصطلاحات حسابداری دانست. اصطلاحاتی مانند تلفیق، نقد، جریان، تحصیل، مخارج، نرخ، استهلاك، قیمت، عملیات، که برخی از آنها در مورد اول بالا نام برده شد، از جمله اصطلاحات بسیط عربی هستند.

محصولاتش استنتاج کرد. روش شناسی ضمنی فرهنگستان اول احتمالاً دارای پایگانی به شرح زیر بود:

(۱) برابری واژه‌های فارسی رایج که از گذشته در زبان فارسی وجود داشته است، یا ساخت ترکیب‌های نو بر طبق قواعد ساخت واژه‌ی فارسی با استفاده از واژه‌های فارسی؛

(۲) واژه‌های عربی رایج در زبان فارسی، یا ساخت ترکیب‌های نو بر طبق قواعد واژه‌سازی زبان فارسی، با استفاده از واژه‌های عربی متداول در زبان فارسی؛ و

(۳) واژه‌های عربی یا دیگر زبانها، براساس قواعد ساخت واژه‌ی زبان مربوط.

بالتبع فرهنگستان اول اصطلاحات حسابداری را که شمار آنها به حدود ۵۰ می‌رسد براساس یکی از سه روش بالا تثبیت کرد. در حدود ۴۲ اصطلاح براساس بند ۱ بالا برابری، برابری یا ساخته شد، مانند ترازنامه، تنخواه‌گردان، پیش‌پرداخت، بدهکار، بستانکار، اندوخته، بازبینی و غیره؛ در حدود ۷ اصطلاح براساس قواعد ساخت واژه‌ی فارسی از واژه‌های عربی ساخته شد، مانند حسابداری، حسابداری، ریز حساب، دفترداری، صندوق‌داری، طلبکار، و تنها یک اصطلاح، براساس قواعد ساخت واژه‌ی عربی تثبیت شد. این اصطلاح عبارت است از: صرف.

براین اساس و بر پایه‌ی الگوی ضمنی فرهنگستان اول می‌توان پی برد که گرایش غالب در ساخت اصطلاحات حسابداری متکی بر قواعد ساخت واژه‌ی فارسی و با استفاده از واحدهای فارسی بوده است. اما پس از عصر فرهنگستان اول این گرایش رو به افول گذارد تا آنجا که امروز الگوی ساخت اصطلاحات حسابداری مانند عصر قاجار است.

اصطلاحات فرهنگستان اول از چنان اقبالی برخوردار شدند که بیشتر آنها به سرعت توانستند جایگزین اصطلاحات مترادف عصر قاجار شوند. و تقریباً همه‌ی آنها در قاموس حسابداری امروز زنده و پربسامدند.

عصر پس از فرهنگستان اول تاکنون

در این دوره با گشایش دانشگاه‌ها به شیوه‌ی اروپایی و برپایی رشته‌های گوناگون دانشگاهی سیل مفاهیم و آموزه‌های غربی نوین به زبان فارسی، خاصه زبان‌های علمی و فنی، سرازیر می‌شود و این امر ساخت اصطلاحات فارسی را برای انبوهی از مفاهیم و اصطلاحات نوین زبان‌های مبداء ناگزیر می‌سازد. در حسابداری منشاء ورود مفاهیم کماکان زبان‌های غیرعربی، به‌ویژه انگلیسی است. حتی از این طریق چند اصطلاح مانند سیستم، کنترل، استاندارد، و کدینگ به زبان حسابداری راه می‌یابند. با وجود این پس از عصر فرهنگستان اول هیچ فرهنگی‌شناسی یا

موارد فوق بخش عمده‌ای از الگوی ساخت اصطلاحات حسابداری امروزی را نشان می‌دهد. این الگو شبیه الگوی عصر قاجار است. به همین دلیل حضور بسیاری از اصطلاحات عصر قاجار در دوره‌ی حاضر نیرومند است، حتی آنها در ساخت اصطلاحات جدید حضوری فعال دارند.

در حال حاضر در بیشتر حوزه‌های علمی نهضت بزرگی برای ساخت اصطلاحات به‌راه افتاده است که انتظار می‌رود از برآیند آن در آینده‌ای نه‌چندان دور، زبان فارسی به زبان علمی تبدیل شود و بتواند زبانی گذشته را باز یابد. دولت نیز برای پالایش زبان فارسی و بازداری از ورود "لغات فرنگی" سرپرستی این وظیفه‌ی خطیر را پذیرفته است. بر همین اساس فرهنگستان سوم، موسوم به فرهنگستان زبان و ادب فارسی، از نخستین ماه‌های سال ۱۳۷۰ واژه‌گزینی را وجهی همت خود قرار داد.^۱ فرهنگستان در مهرماه ۱۳۷۳ اصول ۹ گانه‌ی واژه‌گزینی و واژه‌سازی را تصویب کرد. اصول فرهنگستان که در واقع الگوی ساخت واژه برای بیشتر حوزه‌های علوم را تشکیل می‌دهد برخلاف الگوی توصیف شده در ساخت اصطلاحات حسابداری امروزی است. طبق اصل پنجم اصول و ضوابط واژه‌گزینی فرهنگستان زبان و ادب فارسی "در گزینش معادل‌ها باید سلسله‌مراتبی به ترتیب زیر ملاک قرار گیرد: ۵-۱ واژه‌ی فارسی متداول و مأنوس که از دیرباز در زبان فارسی وجود داشته است؛

۵-۲ ترکیب‌های نوساخته، بر طبق شیوه‌های واژه‌سازی زبان فارسی، با استفاده از واژه‌های فارسی؛

۵-۳ واژه‌های عربی مصطلح و متداول و مأنوس در زبان فارسی؛
۵-۴ ترکیب‌های نوساخته، بر طبق شیوه‌های واژه‌سازی زبان فارسی، با استفاده از واژه‌های عربی متداول در زبان فارسی؛

۵-۵ واژه‌های برگرفته از گونه‌های زبان فارسی و گویش‌های ایرانی کنونی؛

۵-۶ واژه‌های برگرفته از زبان‌های ایرانی میانه و باستان.^۲

سخن آخر

در این نوشتار، سیر اصطلاح‌سازی حوزه‌ی حسابداری و تأثیر و نقش واژگان عربی بر یا در ساخت اصطلاحات حسابداری در پنج دوره توصیف شد. در واپسین بخش، الگویی از ساخت اصطلاحات حسابداری امروزی به دست داده شد، و این الگو به‌طور ضمنی با الگوی فرهنگستان مقایسه شد.
پی‌نوشت

1- tally

2- charge and discharge accounting

۳- فرهنگستان زبان و ادب فارسی، اصول و ضوابط واژه‌گزینی، گروه واژه‌گزینی، خرداد ۱۳۷۶، ویرایش دوم (۱۳۷۸).

سوم، ترکیب‌های نحوی فارسی - عربی نیز از جمله اصطلاحات حسابداری ساخته شده در این دوره هستند: ۱) در حسابداری مالی، مانند صورت حساب سرمایه، صورت سود و زیان، فرض دوره‌ی مالی، ثبت روزنامه‌ی مرکب، تراز افتتاحی، تراز اختتامی، و زنجیره‌ی عطف؛ ۲) در حسابداری بها، مانند انواع ترکیب‌های ساخته شده با هزینه، دامنه‌ی مربوط، دایره حقوق و دستمزد، انحرافات سربار کارخانه، سربار ثابت کارخانه، حسابداری منابع انسانی، انحراف هزینه، بهای اولیه، روش تحلیلی، حجم فروش، و حاشیه سود ناخالص؛ و ۳) در حسابرسی، مانند آزمون‌های محتوا، بند توضیحی، تاییدیه‌ی بدهی‌ها، رویکرد محتوایی، محدودیت در دامنه رسیدگی، و درخواست تاییدیه.

شمار ترکیب‌های فارسی - عربی مانند ترکیب‌های ساخته شده از عناصر عربی نیز زیاد است. عناصر فارسی این ترکیب‌ها عمدتاً محصول فرهنگستان اول است. این عناصر فارسی و اساساً همه‌ی محصولات فرهنگستان اول آن‌چنان در قاموس حسابداری تثبیت شده‌اند که در مقایسه با واژه‌های رقیب بیشتر در ساخت اصطلاحات فارسی - عربی حضور می‌یابند. ۱) مثلاً در حسابداری مالی می‌توان به بهای تمام‌شده، ارزش جاری، درآمد عملیاتی، سود سهمی، پیمان امانی، سود ناخالص، سود خالص و سود عملیاتی اشاره کرد؛ ۲) در حسابداری بها می‌توان از هزینه‌های جذبی، هزینه‌یابی محصول، هزینه‌ی مواد، هزینه‌های مشترک، انحراف هزینه، گزارشگری سنجش مسئولیت و کالای در جریان ساخت نام برد؛ و ۳) در حسابرسی می‌توان اصطلاحاتی مانند روش‌های تحلیلی، تاییدیه‌ی بدهی‌ها، حق پروانه، برگ شمارش موجودی، برآورد خطر احتمال، و دستور حمل کالا را مثال آورد.

چهارم، تعداد کم شماری ترکیب نحوی را می‌توان نام برد که تمام عناصر آنها فارسی هستند مانند روش ارزش ویژه (equity method)، زیان کاهش ارزش (impairment)، پیش‌دریافت پیمان، تعداد این اصطلاحات در مقایسه با موارد دوم و سوم بالا بسیار ناچیز است.

پنجم، فقط چند اصطلاح که شمار آنها از تعداد انگشتان دست تجاوز نمی‌کند براساس قواعد ساخت واژه‌ی فارسی ساخته شده‌اند که نمونه‌های آنها عبارتند از: سهامدار (shareholder)، حسابرس (auditor)، هزینه‌یابی (costing)، حساب‌آرایی (window dressing)، کاربرد برگ (worksheet). تعداد این اصطلاحات اندک است، این در حالی است که در ساخت اکثر آنها نیز از واژگان عربی استفاده شده است. از این میان فقط تعداد اندکی مانند کاربرد برگ و هزینه‌یابی براساس قواعد ساخت واژه فارسی تنها از عناصر فارسی ساخته شده‌اند.

۱۸- ولادیمیر گریگورویچ لوکونین، تمدن ایران ساسانی، ترجمه‌ی عنایت‌ا... رضا.

منابع

غیرحسابداری

- ۱- ابوالقاسمی محسن، راهنمای زبان‌های باستانی ایران، جلد دوم.
- ۲- ابوالقاسمی محسن، راهنمای زبان‌های باستانی ایران- جلد اول.
- ۳- پاشنگ مصطفی، فرهنگ پارسی و ریشه‌یابی واژگان.
- ۴- پرتو ابوالقاسم، واژه‌یاب.
- ۵- پیرنیا حسن، تاریخ ایران باستان.
- ۶- حسابی محمود، فرهنگ حسابی.
- ۷- حکمت علی‌اصغر، تاریخ جامع ایران.
- ۸- شهیدی ناهید، فرهنگ واژه‌های اروپایی در زبان فارسی.
- ۹- علامه دهخدا، فرهنگ دهخدا (لغت‌نامه).
- ۱۰- عمید حسن، فرهنگ عمید- دوره دو جلدی.
- ۱۱- فرهنگستان زبان ایران، واژه‌های نو که تا پایان سال ۱۳۱۹ در فرهنگستان ایران پذیرفته شده است.
- ۱۲- فرهنگستان زبان و ادب فارسی، اصول و ضوابط واژه‌گزینی.
- ۱۳- کسروی احمد، تاریخ مشروطه ایران.
- ۱۴- مشیری مهشید، فرهنگ زبان فارسی.
- ۱۵- معین محمد، فرهنگ معین- دوره شش جلدی.
- ۱۶- مکنزی دیوید نیل، فرهنگ کوچک زبان پهلوی، ترجمه‌ی مهشید میرفخرایی.
- ۱۷- نفیسی سعید، تاریخ اجتماعی و سیاسی ایران.

حسابداری

- ۱- آموخته علی، علم حسابداری، دوره‌ی اول، چاپ اول، چاپخانه بانک ملی ایران (۱۳۲۴).
- ۲- پوریاناسب، امیر، "بلیشو در فرهنگ واژگان حسابداری"، مجله‌ی حسابدار، شماره‌ی ۱۳۸.
- ۳- پوریاناسب، امیر، "علم حسابداری، زبان علم و مرزواژه‌ها"، مجله‌ی حسابدار، شماره‌ی ۱۴۲.
- ۴- خلیق رضوی سیدمهدی، دفترداری دویل بدون معلم، چاپخانه و کتابخانه مرکزی (۱۳۱۵).
- ۵- صدیق حضرت شیخ محمدخان، دفترداری، چاپ اول، مطبعه‌ی ناصری، تهران (۱۳۳۱ قمری برابر با ۱۲۹۲ شمسی).
- ۶- منصوری احمد، رهنمای محاسب یا اصول فن دفترداری مترادف، چاپ اول، چاپخانه‌ی تابان، تهران (شهریور ۱۳۱۶).
- ۷- مؤید دفتر میرزا سید عبدالله، اصول علم دفترداری، بدون معلم، مطبعه‌ی عروة‌الوثقی، رشت (۱۳۲۹ هجری قمری برابر ۹۰- ۱۲۸۹ هجری شمسی).
- ۸- بسیاری منابع معاصر دیگر. ■

انتخاب برترین مقاله

به منظور ارج نهادن به جامعه حرفه‌ای حسابداری و قدردانی از کسانی که با آثار قلمی خود در اعتلای دانش حرفه‌ای موثر بوده‌اند، نشریه حسابدار در نظر دارد از طریق نظرخواهی، سه مقاله برتر سال ۱۳۷۹ را که در حسابدار شماره ۱۳۶ تا ۱۴۱ درج گردیده انتخاب کند. هیئت تحریریه حسابدار بر آن است از این طریق ضمن تخصیص جایزه ارزنده به نویسنده یا مولف یا مترجم بهترین مقاله، به طریقی در بالابردن و ایجاد انگیزش حرفه‌ای اهل قلم اقدام کند. حسابدار انتظار دارد جامعه حسابداری در پاسخ به این فراخوان فرم ذیل را تکمیل و تا تاریخ ۸۰/۷/۳۰ به آدرس انجمن ارسال کنند.

عنوان مقاله	شماره مجله	نام مولف یا مترجم
-------------	------------	-------------------

-۱

-۲

-۳

نشانی: خیابان استاد نجات‌الهی، روبه‌روی سازمان محیط زیست، شماره ۱۵۲، طبقه سوم

معرفی نشریه‌ها و کتابهای علمی - حرفه‌ای

"استانداردهای حسابداری"،
ناشر: کمیته فنی سازمان
حسابرسی، چاپ اول ۱۳۸۰،
۵۱۶ صفحه، ۲۰۰۰۰ ریال.



استانداردهای حسابداری بر
اساس مصوبه مجمع عمومی
سازمان حسابرسی برای
صورت‌های مالی که شروع دوره
مالی آنها از اول سال ۱۳۸۰ و بعد
از آن، لازم‌الاجراست و باید در
صورت‌های مالی نیز به عنوان
ضوابط رسمی کشور و معیار
کیفیت اطلاعات در نظر گرفته شود.

"بررسی تحلیلی"، دکتر فضل‌الله
اکبری و مصطفی علی‌مده، ناشر
مرکز تحقیقات تخصصی
حسابداری و حسابرسی سازمان
حسابرسی، چاپ اول ۱۳۷۹،
۳۰۴ صفحه، ۱۴۰۰۰ ریال.



این کتاب روش‌های مختلف تحلیل
و چگونگی استفاده، از تجزیه و
تحلیل مسأله در حسابرسی را
براساس آخرین منابع و تحقیقات
منتشر شده در جهان مورد بحث
قرار می‌دهد. برای آنکه مباحث
مزبور و فنون تجزیه و تحلیل در
بستر شرایط عینی و کنونی
حسابداری کشور بررسی شود،
مورخان کوشیده‌اند که با ارائه
مثالهایی تشریحی که به اطلاعات

واقعی شرکت‌های ایرانی مبتنی
است، نحوه کاربرد فنون را آزمون
و مزایا و معایب آنها را توضیح
دهند.

مخاطبان اصلی این کتاب
حسابداران حرفه‌ای می‌باشند،
اعم از حسابداری که به کار
حسابرسی مستقل می‌پردازند و
حسابداری که در واحدهای
حسابرسی داخلی دستگاهها،
شرکتها و موسسات انتفاعی
اشتغال دارند با این حال این کتاب
می‌تواند در آموزش روشهای
پیشرفته حسابرسی به دانشجویان
نیز مفید واقع شود.

"حسابداری پیشرفته"، جلد دوم،
تالیف دکتر رضا شبانگ، مرکز
تحقیقات تخصصی حسابداری و
حسابرسی سازمان حسابرسی،
چاپ اول، ۱۳۷۹، ۳۲۰ صفحه،
۱۵۰۰۰ ریال.

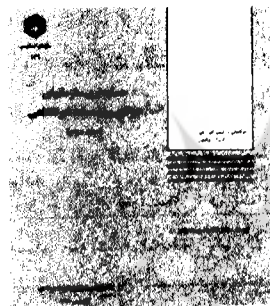


کتاب حاضر مشتمل بر هشت
فصل است که در آن مطالبی نظیر
حسابداری شعب، گزارشگری بر
حسب قسمتهای مختلف یک
واحد انتفاعی، گزارشهای
میان دوره‌ای، حسابداری عملیات
بین‌المللی، مبادلات ارزی، تبدیل
صورت‌های مالی ارزی، گزارشگری
بین‌المللی، تاسیس و عملیات
شرکت‌های غیرسهامی، تحدید
ساختار سرمایه‌های شرکت‌های
غیرسهامی، انحلال، تصفیه و
مضیقه مالی شرکت‌های سهامی و
بالاخره حسابداری در واحدهای
غیرانتفاعی نظیر دانشگاهها و
بیمارستانهای غیردولتی مطرح
شده است.

برای جلوگیری از پیچیدگیهایی
مطالب که امر یادگیری را برای
بسیاری از دانشجویان دشوار

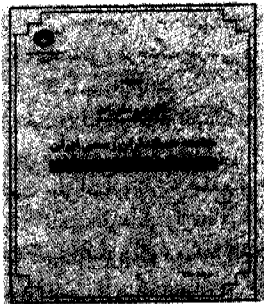
می‌سازد، کوشش شده است که
مطالب هر یک از فصول گام به گام
تشریح و مبانی نظری مربوط به
زبان ساده تشریح گردد.

"حسابداری سازمانهای دولتی و
موسسات غیرانتفاعی" جلد دوم،
ترجمه دکتر غلامحسین مهدوی،
ناشر: مدیریت بررسیهای فنی و
حرفه‌ای سازمان حسابرسی،
چاپ اول فروردین ۱۳۸۰، ۳۸۶
صفحه ۱۵۰۰۰ ریال.



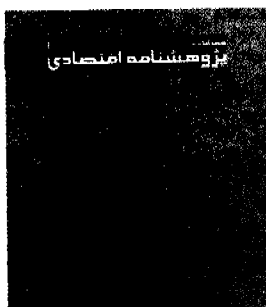
کتاب حاضر، با هدف استفاده از
تجارب دیگران در زمینه آموزش
حسابداری و گزارشگری مالی در
بخش دولتی یا پاسخگویی مالی و
ملت به ملت، انتخاب و ترجمه
شده است. این کتاب جزو
معتبرترین کتابهایی است که در
دانشگاههای معروف تدریس
می‌شود و ماحصل تجربه‌های
زیادی است که سالها اندرخته
شده و شاهد این مدعی، محتوای
کتاب است که با مطالعه آن این
ادعا ثابت می‌شود. حجم کتاب،
مترجم را ناگزیر به تقسیم‌بندی آن
در سه جلد کرده است. جلد اول
در سال ۱۳۷۸ با شماره ۱۳۴
منتشر گردید و اینک جلد دوم در
اختیار شما قرار دارد. در آینده با
انتشار جلد سوم ترجمه کامل این
کتاب ارزشمند در اختیار عموم
علاقه‌مندان قرار می‌گیرد.

"قانون و مقررات جامعه
حسابداران رسمی ایران"، ناشر
سازمان حسابرسی، چاپ اول،
۱۳۸۰، ۵۵ صفحه، ۴۰۰۰
ریال.



با توجه به اهمیتی که قانون و
مقررات تصویب شده در تنظیم
امور و اعتلای حرفه حسابداری و
حسابرسی دارد و نقش سازمان
حسابرسی، این سازمان بر آن شد
تا ضمن ارایه تاریخچه حسابرسی
در ایران و توضیحاتی پیرامون
سازمان حسابرسی، مقررات
مربوط به جامعه حسابداران
رسمی ایران را به صورت یک
مجموعه در اختیار اعضا و
علاقه‌مندان قرار دهد.

"فصلنامه پژوهشنامه
اقتصادی"، انتشارات
پژوهشکده امور اقتصادی وابسته
به وزارت امور اقتصادی و
دارایی، سال اول، شماره اول،
تابستان ۱۳۸۰، ۴۰۰۰ ریال.



این شماره از فصلنامه حاوی
مطالب زیر است:
● مالیات بر ارزش افزوده، انتقال
مالیات از درآمد به مصرف.
● جایگاه مالیات بر ارزش افزوده
در تحول نظام مالیاتی کشور.
● بررسی تبعات اقتصادی مالیات
بر ارزش افزوده
● مالیات بر ارزش افزوده در
کشور ترکیه
و ...

برای کنترل مخارج فردا، امروز تدبیر کنیم

مخارج هدف رادیاتور برای انعکاس حداقل‌ها پرداختند: حداقل سطح و حداقل مخارج برای هر واحد سطح. برای اینکه رادیاتور سیستم سرمایه‌های موسسه حفاری از نظر سرمایه‌های کاراترین و نیز اقتصادی‌ترین رادیاتور باشد، شرکت کوماتسو فروشندگان لوازم را تحت فشار قرار داد.

هموارسازی فرایند هزینه‌یابی هدف

روشن است که هزینه‌یابی هدف بیش از تهیه فهرستی از هدفهای پولی و حاشیه سود پیش‌بینی شده است. هزینه‌یابی هدف یک نظام تولید توسعه ساختاری است که با اجزای خاص وضعیت راهبردی شرکت از قبیل پویایی قیمت‌گذاری در صنعت، پیچیدگی محصول، تجزیه و تمایل‌های چرخه عمر و برقراری ارتباط با فروشندگان لوازم تطابق دارد. این نظام شرکت را ملزم به تصمیم‌گیری‌هایی می‌کند که شامل تعریف محصول مورد درخواست مشتریان، اطمینان از قابلیت سوددهی، نسبت دادن اهداف به اجزا و تشخیص شکاف بین مخارج هدف و پیش‌بینی‌های اولیه از مخارج تولید است.

فرایند هزینه‌یابی هدف

به عبارت دیگر براساس تجربیات شرکت‌های الیمپوس و کوماتسو هزینه‌یابی هدف یک علم صرف نیست؛ بلکه بستگی به داده‌های معتبر و افرادی دارد که جرات انجام قضاوت‌های مشکل را دارند. هزینه‌یابی هدف یک فرایند تکراری است که با فشار معمول فرایند طراحی دوبرابر نمی‌شود. وقتی گروه‌های طراحی به دنبال موازنه کارکرد، قیمت، حجم، سرمایه و مخارج هستند، اهداف رشد می‌کنند. همچنین به دلیل اینکه هزینه‌یابی هدف یکپارچه است، باید مسوولیت دست‌یابی به اهداف بین

کارکرد ما مشترک باشد. نهایتاً در صورتی که شرکتها مجبور به استفاده از هزینه‌یابی هدف هستند باید در طی فرایند طراحی و نیز در زمانی که اهداف مخارج تعیین می‌شوند با فروشندگان لوازم همانند شرکایشان رفتار کنند. ممکن است به نظر رسد که براساس تعاریف، هزینه‌یابی هدف همانند یک سواری آرام است اما در طی مسیر ممکن است مشکلاتی بروز کند.

تعریف محصول، هدف قرار دادن بازار پرسشهایی که در ارتباط با فرایند هزینه‌یابی هدف مطرح می‌شود، حول محور مشتریان دور می‌زند. مشتریان چه قیمت‌هایی را خواهند پرداخت؟ بر چه کارکردهایی تاکید خواهند کرد؟ رقبا چه پیشنهادهایی به آنها خواهند داد؟ از آنجا که هدف نهایی هزینه‌یابی هدف به حداکثر رساندن کل قابلیت سوددهی یک محصول و نه به حداقل رساندن مخارج آن است، شرکتها باید سعی کنند دریابند که چگونه موارد مورد نظر مشتریان طی زمان برآورده خواهد شد و چگونه محصولات این موارد را جامعه عمل خواهد پوشاند. این موضوع مستلزم درک کامل رفتار مشتریان در هر بخش بازار است.

برای مثال وقتی ژاپنی‌ها بازار اتومبیل‌های لوکس را هدف قرار دادند، می‌دانستند یکی از ویژگی‌های مهم اتومبیل‌های لوکس بی‌صدایی آنهاست. سالها، تولیدکنندگان کوشیدند تا سطوح صدا را در اتومبیل‌های لوکس پایین بیاورند و دریافتند این کار ذاتاً مشکل است؛ زیرا صدا نه فقط در مقابل سرعت ایجاد می‌شود، بلکه موتورهای با دور تند نیز صدا ایجاد می‌کنند، همچنین بسیاری از اجزای اتومبیل هم ایجاد صدا می‌کند. با این حال، پژوهشگران ژاپنی دریافتند ماهیت صدا نیز

آموزش نامحدود . سه ماه پشتیبانی . کاراقتی مادام العمر

سیستم اخبار و حساب‌داری آرک

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سازمان)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۲۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

برخلاف بلندی صدا برای مشتریان اهمیت دارد. در نتیجه طراحان کوشیدند به جای به حداقل رساندن صدا، آهنگ (tune) صدا را تغییر دهند و آن را خوشایند سازند، رویکردی با انشعابات بیشمار که شرکتها می توانستند براساس مخارج هدف آن را به کار گیرند. هر رویکردی که از مشتریان می پرسد. "آیا این پیشنهاد را بیشتر از دیگری دوست دارید؟" و در همانجا توقف می کند، بصیرت زیادی به دست نخواهد آورد. بازارسازان نیازمند رویکردی هستند که الگوهای عمیق تری را طبق سلايق و اولویتهای مشتریان طراحی می کند. خوشبختانه محققین می توانند از فناوریهای پژوهشی ماهرانه از قبیل تجزیه و تحلیل های آماری برای پی بردن به اینکه چگونه مشتریان بالقوه ویژگیها و کارکردهای مختلف یک محصول را دسته بندی می کنند، استفاده نمایند. آنگاه این ارجحیتها باید به عنوان موارد نوآوری یعنی آنچه که تصور می شود اهداف کیفی و کارکردی است، بیان شود. در این مقطع شرکتها ممکن است رابطه ای بین ویژگیهای مورد علاقه مشتریان و خصوصیات مهندسی برقرار کنند.

تاکید صرف بر مشتری کافی نیست؛ بلکه در کنار آن باید نگران رقبا نیز بود. بیشتر شرکتها رقبا را به عنوان "شرکتهایی که محصولاتی مانند ما می سازند" تعریف می کنند. البته این دیدگاه تولیدکنندگان از رقابت است. شرکتها ژاپنی مورد بررسی، رقبا را از دید مشتریان این گونه تعریف کردند: "می خواهم چیزی بخرم، چند حق انتخاب دارم؟" برای مثال شرکت الیمپوس نه فقط با تولیدکنندگان دوربین بلکه همچنین با سازندگان دستگاه پخش CD و محصولات Walkman نیز به رقابت پرداخت زیرا دریافت که این رقابتی با سازندگان انواع ابزار مصرفی و نه فقط سازندگان دوربین است.

محاسبه کل مخارج هدف شرکتها کل مخارج اهداف را به طرق مختلف محاسبه می کنند. اما هدف آنها یعنی تفکر آنها در مورد سودآوری آتی شرکت، همواره یکسان است. در واقع بعضی از شرکتها ژاپنی هزینه یابی هدف را به عنوان ابزار مدیریت سود و نه ابزار کنترل مخارج طبقه بندی کردند. البته در هر دو مورد، هدف محاسبه مخارج است که اگر حاشیه سود قابل قبول ناشی از قیمت های محصولات خاص ضمانت شود، نباید از آن بیشتر باشد.

در بیشتر شرکتها کاربرد این منطق بیانگر تغییر بنیانی در تفکر است. به طور متداول شرکتها تجزیه و تحلیل مالی همراه با تولید محصول را فقط پس از اینکه قسمت اعظم کار تولید انجام پذیرفت و فقط به منظور تعیین تداوم سرمایه گذاری، اجرا می کنند. در حالی که اگر نخست تجزیه و تحلیل مالی انجام شود، در فرایند طراحی می توان از نتایج آن بیشتر استفاده کرد. همچنین در هزینه یابی هدف نتایج این تجزیه و تحلیل می تواند اطلاعات فراوانی را در مورد آنچه که موجب موفقیت محصول می شود در اختیار گروه های طراحی و مدیران عمومی قرار دهد.

تسهیم مخارج هدف، تشخیص شکاف وقتی مخارج هدف برای یک محصول جدید محاسبه می شود، تیم طراحی باید آن را بین کارکردهای مختلف محصول تقسیم کند. در این ارتباط تیم باید ابتدا به محاسبه شکاف بین مخارج هدف و مخارج برآوردی ساخت محصول براساس فرایندها، فروشندگان لوازم، سطوح بهره وری و مواد بپردازد. تفاوت بیانگر تقریب خوبی از مخارج اضافی است که باید در ساخت محصول جدید از آن پرهیز شود.

معمولاً به کارگیری الزامات کاهش مخارج در تمام اجزای سیستم های محصول مورد انتظار، منطقی نیست. بلکه تیم

طراحی می تواند از نتایج پژوهشهای انجام شده در خصوص ارزشهای نظرخواهی شده از مشتریان، روندهای تاریخی و سایر داده ها برای تعیین این که چه مقدار از مخارج می تواند از هر جز یا خط تولید فرعی حذف شود، استفاده کند. گروه می تواند مخارج بیشتری را صرف ویژگیهای حساس کند. اما از آنجا که مخارج هدف ثابت باقی می ماند با تخصیص هر مبلغی اضافه به یک ویژگی خاص، از سهم کارکرد دیگر کاسته می شود.

هزینه یابی هدف و سازمان

هر سیستمی که وارد محدوده سازمانی شود و بسیاری از اهداف حیاتی اقتصادی و بازار را اطلاع رسانی کند تاثیر عمیقی بر چگونگی کار آن سازمان می گذارد. یکی از مزایای اصلی هزینه یابی هدف این است که شرکتها را مجبور می کند تا اهداف تولید محصول خود را به طور صریح مشخص کنند.

در بسیاری از شرکتها، ممکن است شفافیت اطلاع رسانی فدای عدم تمرکز و جمع بندی یافته های تعیین کننده شود. برای مثال در یکی از شرکت های صنعتی بزرگ امریکایی، تقریباً هر بخش یک واحد تجزیه و تحلیل مربوط به خود داشت تا به سوالاتی که صرفاً برای آن بخش مهم بود، پاسخ دهد. در نتیجه با وجود اینکه ویژگیهای محصول رقبا جمع آوری گردید، مخارج هر قطعه محاسبه شد، نیازهای مشتریان در قالب ویژگیهای محصول تعریف شد، محدودیتهای تولید تعیین گردید، و تواناییهای توزیع کنندگان اندازه گیری شد و تمام این معیارها مربوط بودند، اما هیچکدام به اهداف مخارج نپرداختند. در واقع زمینه یک پارچه ای برای انجام کار وجود نداشت. یعنی اگر یک طراح محصول مسئولیت یک سیستم فرعی خاص را برعهده می گرفت، نمی توانست پاسخ روشنی برای سوالاتی از قبیل:

مشتریان چه ارزشی برای این سیستم فرعی قائلند؟ یا این سیستم فرعی چقدر می‌ارزد؟ به دست آورد.

هزینه‌یابی هدف ایجاب می‌کند که مستقیماً به این مسائل پرداخته شود. این سیستم شرکتها را مجبور می‌کند که خواسته‌های مشتریان و قیمت‌هایی را که آنها آمادگی پرداختش را دارند، مشخص کند. اگر اهداف برآورده نشوند، شرکت به راحتی نمی‌تواند قیمت را افزایش دهد و محصول را عرضه کند. چنین نظامی ممکن است برای افرادی که بر روی پروژه واحدی کار می‌کنند، دردآور باشد. اما به‌طور کلی پیام مهم زیر را برای شرکتها در بر دارد.

"مشتریان می‌آیند و اگر شرکت برای آنها ارزش نیافریند، رقبا چنین خواهند کرد."

نتیجه‌گیری

برای موفقیت هزینه‌یابی هدف نه تنها اهداف باید معتبر باشد، بلکه جامعه هم باید آنها را معتبر بشناسد. همچنین این اهداف نمی‌تواند نتیجه یک فرایند "سیاسی" باشد. اطمینان به تجزیه و تحلیل بازار که منجر به قیمت‌های هدف می‌شود، تجزیه و تحلیل مالی که به وجود آورنده مخارج هدف است، و تفکیک رویه‌هایی که مخارج را به اجزا و خطوط تولید فرعی تخصیص می‌دهد، از ضروریات به‌شمار می‌رود. بنابراین فرایند هزینه‌یابی هدف باید به مقدار زیادی شفاف باشد.

به علاوه در بیشتر اوقات باید بتوان به اهداف کاهش هزینه دست یافت. تعیین هدف در سطح بالا می‌تواند صدماتی به مراتب بیش از نبودن هدف ایجاد کند. در واقع ژاپنی‌ها اهدافی تعیین می‌کنند که با ایستادن بر پنجه پا هم می‌توان به آن دست یافت. یعنی فشاری بر شرکت وارد می‌سازد اما آن را خرد نمی‌کند. همچنین الزامات کارکرد محصول باید روشن و شفاف باشد تا هیچکس سعی نکند از طریق کاهش

کارکرد محصول به سطوح زیر قابل قبول، به مخارج هدف دست یابد.

وقتی هزینه‌یابی هدف به‌خوبی کار می‌کند، فرایند شفاف است و موانع قابل رفع هستند. در نتیجه مدیران ارشد خود را در مقابل آنچه اعداد نشان می‌دهند، متعهد می‌دانند. مهندسان اهدافی را که روشن و دست‌یافتنی است، دریافت می‌کنند و همه به قانون اصلی: "اگر نتوانید اهداف را برآورید، نمی‌توانید محصول را عرضه کنید"، اتکا دارند. البته در بازار تضمینی برای موفقیت شرکتی که آن الزامات را برآورده می‌سازد، وجود ندارد اما حق رقابت به دست می‌آورد.

پی‌نوشت

- 1- Target Costing
- 2- Cost - plus costing
- 3- Re engineering processes
- 4- Hewlett Packard
- 5- imitators
- 6- Cost targets
- 7- Olympus Optical
- 8- Komatso
- 9- Compact

منابع

- 1- Anandarajan A. and M. Christipher, "A mission Approach to customer profitability analysis." *International Journal of physical distribution and materials management*, (1987): 55-58.
- 2- Bellis- Jones R., "Customer profitability analysis", *Management Accounting (UK)* February 1989 : 26-28.
- 3- Connolly T. and G. Ashworth, "Managing Customers for Profit," *Management Accounting (UK)* (April 1994): 34-39
- 4- Eiler Robert G., Walter K. Goletz, and Daniel p. keegan, "Is yoru Cost Accounting Upto Date?" *Harvard Business Review*, (July - August, 1982): 133-139
- 5- Howell Robert A. et al., "Cost management for tomorrow: Seeking the competitive Edge," *Financial Executives Research Foundation Series on Innovative management*, (1992): 127-149.
- 6- Juran J.M. and Frank M. Gryna, Jr., *Quality planning and Analysis* (Newyork: Mc Graw - Hill, 1970).
- 7- Porter M., "Technology and Competitive Advantage," *Journal of Business Strategy*, (Winter 1985): 60-78.

سیستم حسابداری مالی آرک

آموزش نامحدود . سه ماه پشتیبانی . کاراقتی مادام العمر

ARK

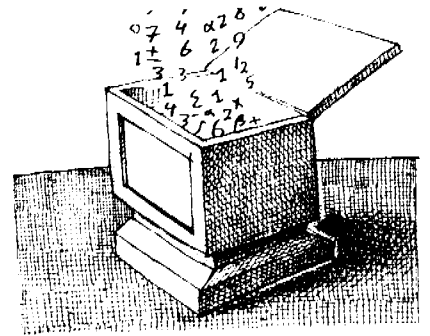
شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (پارس)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۱۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

در آمدی بروی ژگیهای کیفی...



محدودیتهایی که دو قید بها و اهمیت به اطلاعات تحمیل می‌کنند، هر اندازه که ربط‌پذیری و اعتمادپذیری اطلاعات افزایش یابد به همان اندازه نیز اطلاعات به کالاهایی خواستنی‌تر تبدیل می‌شوند، یعنی در تصمیم‌گیری فایده‌مندتر خواهند بود. چنانچه یکی از این دو کیفیت به کلی زائل شود، اطلاعات فایده‌مند نخواهد بود. با وجود این، به‌طور ایده‌آل، هرگزینه‌ی حسابداری که برگزیده شود باید در مقایسه با دیگر گزینه‌ها اطلاعاتی را به دست دهد که هم مربوط‌تر و هم معتمدتر است. در پاره‌ای اوقات ممکن است قربانی کردن بخشی از یکی از این رو به نفع دیگری ضرورت یابد.

ربط‌پذیری

ربط‌پذیری اطلاعات حسابداری به معنی قابلیت^{۲۲} آنها برای ایجاد تفاوتی در تصمیم است. این تفاوت از طریق کمک به استفاده‌کنندگان در پیش‌بینی برآمد^{۲۳} رویدادهای گذشته، حال و آینده یا تایید^{۲۴} یا تصحیح^{۲۵} انتظارات پیشین ایجاد می‌شود. اطلاعات در صورتی می‌تواند تفاوتی در تصمیم ایجاد کند که یا توان تصمیم‌گیران را برای پیش‌بینی افزون کند یا بازخوردی از انتظارات اولیه به دست دهد. معمولاً، اطلاعات هر دوی این ویژگی‌ها را همزمان دارا است، زیرا معمولاً آگاهی از برآمد کنش‌های قبلی، توان تصمیم‌گیران را برای پیش‌بینی نتایج کنش‌های مشابهی آینده بهبود خواهد بخشید. معمولاً بدون آگاهی از گذشته مبنایی برای پیش‌بینی

وجود نخواهد داشت، و بدون علاقه به آینده، آگاهی از گذشته بی‌ثمر خواهد بود.

ارزش پیش‌بینی^{۲۶} و ارزش بازخورد^{۲۷} اطلاعات به دو طریق می‌تواند تفاوتی در تصمیم ایجاد کند: نخست، بهبود توانایی تصمیم‌گیران برای پیش‌بینی؛ دوم، تایید یا تصحیح انتظارات پیشین. معمولاً، اطلاعات، این دو ویژگی را همزمان دارا است، زیرا آگاهی از برآمد کنش‌های انجام شده عموماً توان تصمیم‌گیران را برای پیش‌بینی کنش‌های آینده و مشابه بهبود می‌بخشد.

بهنگامی^{۲۸}

دسترسی به اطلاعات پیش از آن که قابلیت آنها برای تاثیرگذار کردن بر تصمیم زائل گردد، یکی از جنبه‌های فرعی ربط‌پذیری است. چنانچه اطلاعات به وقت نیاز در دسترس نباشد یا مدتها پس از وقوع رویدادهای گزارش‌پذیر در دسترس قرار گیرد، آنگاه ارزش کمی برای کنش آینده دارد، و تهی از ویژگی ربط‌پذیری است. در این صورت یا استفاده‌ی اندکی در بر دارد یا اساساً هیچ استفاده‌ای نمی‌رساند. بهنگامی به خودی خود نمی‌تواند اطلاعات را مربوط سازد، اما نبود آن ممکن است اطلاعات را از ویژگی ربط‌پذیری محروم سازد.

اعتمادپذیری

اعتمادپذیری یک اندازه به معنی صحت بازنمایی^{۲۹} چیزی است که آن اندازه مدعی است بازنمایی می‌کند، به علاوه اعتمادپذیری یک اندازه به استفاده‌کنندگان اطمینان می‌دهد که آن اندازه از صحت بازنمایی برخوردار است.

اطلاعات زمانی فایده‌مند است که هم اعتمادپذیر و هم ربط‌پذیر باشد. درجات اعتمادپذیری را باید بازشناخت. مسئله اساساً انتخاب سیاهی یا سفیدی نیست بلکه طیفی از اعتمادپذیری وجود دارد و بنابراین مسئله، انتخاب خاکستری یا

تصمیم‌گیری درباره‌ی اعتمادپذیری بیشتر یا کمتر است. اعتمادپذیری موکول به این است که توصیف‌ها یا اندازه‌های حسابداری دارای دو ویژگی اثبات‌پذیری^{۳۰} و صحت بازنمایی باشد. بی‌طرفی^{۳۱} اطلاعات، کیفیتی است که با این دو مولفه‌ی دیگر اعتمادپذیری بر هم کنش^{۳۲} دارد و بر فایده‌مندی اطلاعات اثر می‌گذارد.

اثبات‌پذیری

اثبات‌پذیری، به عنوان یک کیفیت، زمانی به منصفی ظهور می‌رسد که اندازه‌گیران مستقل با استفاده از روشهای اندازه‌گیری یکسان به درجه‌ی بالایی از هم‌رایی^{۳۳} دست یابند. از سوی دیگر، صحت بازنمایی، به درجه‌ی همخوانی^{۳۴} یا سازش^{۳۵} بین ارقام حسابداری و دارایی‌ها یا رویدادها دلالت می‌کند. ارقام حسابداری مدعی‌اند که دارایی‌ها یا رویدادها بازنمایی می‌کنند. با وجود این، چنانچه یک اندازه‌ی حسابداری در صدد بازنمایی دارایی یا رویداد خاصی باشد اما درخور هدف مفروض نباشد، آنگاه حتی بالاترین درجه‌ی همخوانی نیز نمی‌تواند تضمین کند که آن اندازه به نیازهای استفاده‌کنندگان مربوط است.

صحت بازنمایی

این کیفیت به معنی همخوانی یا سازش بین یک اندازه و پدیده‌ای است که مدعی است آن را بازنمایی می‌کند. گاهی اوقات اطلاعات از آن رو اعتمادناپذیرند که صحت بازنمایی ندارند. برای مثال، مطالبات ممکن است حاوی ارقام بزرگی باشد که به عنوان اقلام دریافت‌پذیر گزارش شده‌اند، حال آن که واقعاً دریافت‌ناپذیرند. دانشمندان علوم اجتماعی این مفهوم را اعتبار^{۳۶} می‌خوانند.

بی‌طرفی

برای صورت‌بندی^{۳۷} یا اجرای استانداردها، اصولاً دغدغه‌ی اولیه معطوف به ربط‌پذیری و اعتمادپذیری اطلاعاتی است که از آنها حاصل می‌شود، نه اثری که استانداردهای جدید می‌تواند بر علاقه‌ای

خاص بگذارد. گزینش بی طرفانه از میان گزینه‌های حسابداری به معنی ره‌ایش از سوگیری^{۳۸} نسبت به نتیجه‌ای از پیش تعیین شده است. اهداف گزارشگری مالی معطوف به عده‌ی بیشماری از استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری است که هر یک علایق گوناگون دارد. به احتمال زیاد هیچ نتیجه‌ی از پیش تعیین شده‌ای نمی‌تواند تمام علایق را مجاب کند.

قیاس‌پذیری و ثبات رویه^{۳۹}

چنانچه اطلاعات بنگاهی را بتوان در عرض و طول زمان قیاس کرد، بر فایده‌مندی آنها افزوده خواهد شد. در صورتی که بتوان اطلاعات بنگاهی را با اطلاعات بنگاه‌های دیگر و با اطلاعات دوره‌ها یا برش‌های زمانی دیگر همان بنگاه مقایسه کرد، آنگاه آن اطلاعات فایده‌مند خواهد بود. قیاس‌پذیری و ثبات رویه باعث می‌شود تا ارزش اطلاعات برای مقایسه‌ی فرصتها یا عملکردهای اقتصادی افزوده شود. استفاده‌کنندگان دوست دارند که اطلاعات را، خاصه اطلاعات کمی را، با برخی ملاکها یا معیارها مقایسه کنند.

قید اهمیت

اهمیت، مفهومی فراگیر است که با ویژگیهای کیفی، به خصوص ربط‌پذیری و اعتماد‌پذیری مرتبط است. تعاریف اهمیت و ربط‌پذیری تقریباً مشابه است: هر دو کیفیتی هستند که بر تصمیم‌تاثیر می‌گذارند یا تفاوتی در تصمیم ایجاد می‌کنند. با این حال، این دو اصطلاح از هم متمایزند. اطلاعات ممکن است به دو دلیل افشا نشود: (۱) یا سرمایه‌گذاران به آن نوع اطلاعات نیاز ندارند (مربوط نیست)، یا (۲) مبالغ درگیر به قدری کوچک‌اند که نمی‌توانند تفاوتی در تصمیم ایجاد کنند (اهمیت ندارند). کوچکی یا بزرگی یک قلم، بدون توجه به ماهیت آن قلم و شرایط حاکم بر قضاوت، عموماً مبنایی بسنده برای قضاوت درباره‌ی اهمیت نیست. در حال حاضر FASB بر این باور است که هنوز

نمی‌توان آستانه‌های عمومی اهمیت را معین کرد، زیرا هر آستانه‌ای که در نظر گرفته شود همه‌گیر نخواهد بود و نمی‌تواند تمام شرایطی را به حساب آورد که به فرایند قضاوت انسان راه می‌یابد. FASB می‌تواند در صورت اقتضا، معیارهای کمی را مانند گذشته با تدوین آستانه‌های خاص عرضه کند.

پی‌نوشت

- 1- Accounting Principles Board (APB)
- 2- Financial Accounting Standards Board (FASB)
- 3- Conceptual Framework Project
- 4- Statement of Financial Accounting Concepts
- 5- elements of financial statements
- 6- recognition
- 7- measurement

۸- از این میان SFAC شماره ۴ به بنگاه‌های غیرانتفاعی اختصاص دارد، و SFAC شماره ۳ به دلب‌جایگزین شدن با SFAC شماره ۶، منطبق شد.

- 9- standard setter
- 10- standard users
- 11- entities
- 12- alternatives
- 13- useful
- 14- relevance

برای این اصطلاح می‌توان واژه‌ی "درخوری" را برابر گذاشت.

- 15- reliability

برای این اصطلاح می‌توان واژه‌ی استواری را برابر گذاشت.

- 16- hierarchy
- 17- understandability
- 18- comparability

برای این اصطلاح می‌توان واژه‌ی همسجی را برابر گذاشت.

- 19- costs-benefits constraint
- 20- materiality constraint
- 21- decision usefulness
- 22- capacity
- 23- outcome
- 24- confirm
- 25- correct
- 26- predictive value
- 27- feed-back value
- 28- timeliness
- 29- representational faithfulness
- 30- variable

این اصطلاح را می‌توان با واژه‌ی پژوهش‌پذیری برابر گذاشت.

- 31- neutrality

این اصطلاح را می‌توان با واژه‌ی ناسویگی یا هیچ‌سویگی برابر گذاشت.

- 32- interaction
- 33- consensus
- 34- correspondence
- 35- agreement
- 36- validity
- 37- formulation
- 38- free from bias
- 39- consistency

منبع اصلی:

Schroeder, Richard. G., Levis D. Mc Cutters, & Myrtle Clark, "Accounting Theory", John Wiley and Sons (1987).

آموزش نامحدود . سه ماه پشتیبانی . کاراقتی هادام العمر

سیستم دبیرخانه . بایگانی . قایم آرک

۹۱۲۴

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهامی خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

استفاده از روش شناسی شبیه سازی به منظور بررسی حسابداری منابع انسانی

آیند.

به عنوان معیار اندازه گیری جانشین موقعیتهای خدمتی در الگوی ارزش گذاری پادشاهی تصادفی کارکنان مورد استفاده قرار گیرد، بهبود و اصلاح به سمت کاهش ارزش نیروی کار همان طور که برآورد شده بود، سوق داده خواهد شد. به طور کلی، نتیجه گیری می شود که، با کاربردی کردن دو الگوی حسابداری منابع انسانی احتمالاً ارزش یکسانی برای کارمند ارائه می شود که نه فقط جزیی است بلکه، همچنین به نظر نمی رسد که مشروط به هر یک از متغیرهای قابل شناسایی باشد.

بحث درباره کاربرد پذیری تحقیق

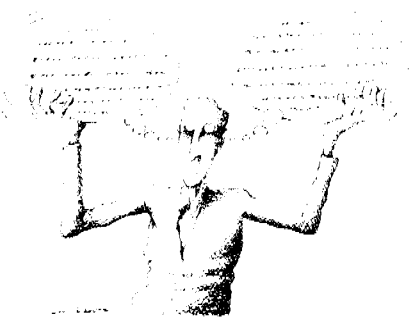
بر اساس نتایج اشاره شده در فوق، به نظر می رسد، دو الگوی حسابداری منابع انسانی دارای کاربرد پذیری محدودی باشند. به هر ترتیب، این بدان معنی نیست که فرآیند عملیاتی کردن این دو الگو کاربرد پذیری ندارند.

منافع مالی حاصل از تحقیق داسان برای شرکت یا سازمان روشن است. اگرچه صرفه جوییهای حاصل از کاربردی کردن الگوهای حسابداری منابع انسانی چشمگیر است اما، کمی کردن منافع اصلی این تحقیق مشکل است زیرا، این امر بستگی به رویکردی دارد که در حوزه مدیریت منابع انسانی تصمیم گیری می شود (۶).

تجربه استفاده از شبیه سازی در تحقیق داسان نشان داد که، بیشتر اطلاعات مورد نیاز برای عملیاتی کردن دو الگوی حسابداری منابع انسانی می تواند به دست آید اما، اغلب این اطلاعات به طور مناسب و آماده در دسترس نیست. بسیاری از فرآیندهای جمع آوری داده ها، پرسشهای اساسی را درباره سهم کارکنان در اقدامات موفق یک سازمان و چگونگی ارتباط این سهم با سایر عوامل تولید مطرح می کند البته، این یکی از مسایل اصلی حسابداری

اولین نتیجه آن است که الگوی ارزش گذاری پادشاهی تصادفی غالب بودن شرایط بازار کار داخلی را به اندازه کافی مورد توجه قرار نمی دهد. مدیران ارزش یک کارمند خاص را تا حد انحراف از سطح مورد نیاز برای آن نوع کارمند مشاهده می کنند. نتیجه به دست آمده، موردی در تمام مجموعه های تحقیق است. در نتیجه، استفاده از بهای جایگزینی حتی در شرایط رقابت کاری بازار فقط می تواند یک معیار جایگزین قابل قبول برای سطوح انحراف خاص از کل سازمان به دست آید. از دیدگاه نظری این می توانست انتظار رود که سطح انحراف صفر باشد اما، در عمل نشان داده شد که سطوح انحرافی غیر از این می باشد. دومین نتیجه آن است که مدیران دریافته اند که الگوی بهای جایگزینی به اندازه کافی به غالب بودن شرایط بازار کار خارجی توجه نمی کند به خصوص، وقتی که شرایط بازار ناقص وجود داشته باشد. سومین نتیجه آن است که در شرایط بازارهای ناقص (بازارهای تولید یا عوامل)، که اغلب غالب هستند، تصمیم گیرندگان به درک کامل از روابط میان بازارهای متنوع و تاثیر تغییرات یکی از بازارها بر سایر بازارها نیاز دارند. بر اساس مدارک موجود در تحقیق داسان، مدیران مورد نظر دانش یا اطلاعات لازم را برای درک این دو الگو نداشتند.

در نهایت، چهارمین نتیجه آن است که، مدیران در طی عملیات خود می توانند هزینه جایگزینی را بدون اثرگذاری بر هر یک از متغیرهای مورد استفاده در برآورد ارزش الگوی ارزش گذاری پادشاهی تصادفی تغییر دهند. به شکلی گمراه کننده، مدیران با اصلاح راهبردهای پذیرفته شده به کارگیری کارکنان توانستند هزینه جایگزینی کارکنان را کاهش دهند. این بدان معنی است که اگر الگوی بهای جایگزینی



بر مبنای بازار تولید یا خدمت قرار دارد، برخی از مشکلات ظاهر می شوند. برای مثال، اول، در سازمانهای بخش خصوصی که در آنها تحقیق انجام شده (یک شبکه تلویزیون ...) مدیران مورد نظر با مشکلاتی برای تصمیم گیری درباره هزینه کمبود کارکنان زمانی که به آنان نیاز بود، مواجه بودند. به علاوه، زمانی که مدیران این مشکل را حل می کردند، مجبور بودند با مسئله چگونگی تخصیص ارقام انتخاب شده بین عوامل تولید، که نیروی کار یکی از آنها بود و سپس این که چه تعداد از آن چه تخصیص داده شده را باید به نوع خاصی از کارکنان مورد نظر نسبت داد و چگونه این تعداد باید بین اعضای این گروه سرشکن شود، دست و پنجه نرم می کردند. نتیجه این بود که مدیران درگیر باید قواعد و میثاقهای خود را برای محاسبات مورد نیاز توسعه می بخشیدند. این بدان معنی است که ارقام حاصل می توانند قابل اعتماد باشند البته، در صورتی که سایر افراد همان قوانین و مقررات را به منظور برآورد برای رسیدن همان سطح ارزشها دنبال کنند. این موضوع مهمی است که بعداً به آن اشاره خواهد شد. با توجه به روابط بین الگوی بهای جایگزینی و الگوی ارزش گذاری پادشاهی تصادفی به منظور ارزش گذاری کارکنان و به خصوص تناسب الگوی بهای جایگزینی به عنوان روشی برای ایجاد معیارهای جایگزین به منظور تعیین ارزش موقعیتهای خدمتی باید برخی از نتایج کلی زیر به دست

منابع انسانی است که با استفاده از شبیه‌سازی روشن شد.

به خصوص، شبیه‌سازی نوعی تدبیر مفید برای جمع‌آوری داده‌ها در این شرایط است. با به‌کارگیری شبیه‌سازی روشن شده که، این امر غیرجبری است و بنابراین، مدیرانسی که از آن برای تجربه‌کردن ورودیهای مختلف پارامترهای متفاوت الگو در جستجو برای ترتیبات بهینه کارمندگیری استفاده کردند را شامل می‌شود. این آزمون و تجربه فرصتی بود تا از مدیران درباره ارزش کارکنان سوال شود. در حالی که، ظاهراً شبیه‌سازی غیرجبری^{۲۴} است اما، ساختار اولیه آن ناگزیر متضمن فرضیات اصلی در مورد ارزش کارکنان است که باید براساس این فرضیات فرموله شود. با در نظر گرفتن مهم‌ترین جنبه ساختار اولیه شبیه‌سازی که همان ماتریس کمبود کارکنان است، شکل خود ماتریس نشان می‌داد که چنین مقادیر هزینه/ارزش یک‌دست نبودند از این گذشته در رابطه با میزان و طول مدت کمبود تغییر می‌کردند. به بیان دیگر، اصل مطلوبیت نهایی کاهش کارکنان^{۲۵} در طراحی شبیه‌سازی، مطلق و بدون شرط است.

در برخی روشها، شبیه‌سازی می‌تواند به عنوان یک پرسشنامه پیچیده با تمام محدودیتهای مربوط به این نوع تحقیق مطرح شود. یکی از نقاط ضعف شناخته‌شده در پرسشنامه آن است که، به‌سادگی پرسشنامه منعکس‌کننده فرضیات طرح آن نمی‌باشد. البته، این مسئله در شبیه‌سازی هم وجود دارد، به‌طوری که می‌توان گفت، واقعیتی که در طی استفاده از شبیه‌سازی توضیح داده می‌شود، به‌وسیله فرضیاتی که طراحی آنها تایید می‌شود تا حدی قابل تعیین است که در جای خود براساس تجویزهای سایر نظریه‌ها پیش‌بینی می‌شود. الگوهای بررسی شده حسابداری منابع

انسانی بدون شک تجویزی است در حقیقت، علت آنکه این الگوها هرگز در سطح وسیعی مورد استفاده قرار نگرفته‌اند این است که آزمون اعتبار این الگوها مشکل است. مفهوم اعتبار و تعریف روشن آن، با توجه به تحقیق در حسابداری منابع انسانی بسیار مهم است. استفاده از شبیه‌سازی به‌عنوان ابزار جمع‌آوری اطلاعات، فرصتی را برای جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز به‌منظور عملکردی ساختن الگوها و در عین حال بررسی مفاهیمی که الگو بر آن استوار شده را به‌دست می‌دهد. به‌هر ترتیب، دو مسئله مربوط به هم درباره اعتبار وجود دارد. اول، الگوهای حسابداری منابع انسانی خود دارای اعتبار هستند پس نمی‌توان آنها را از مفاهیمی که از الگوها حمایت می‌کنند، مجزا نمود. دوم، اعتبار داده‌هایی مورد سوال است که، برای عملیاتی کردن الگوها مورد استفاده قرار می‌گیرند. در حال حاضر با در نظر گرفتن اعتبار خود الگوها چگونه می‌توان اعتبار هر الگوی خاص را مورد قضاوت قرار داد؟ معیارهای اعتبار کدامند؟ آیا اعتبار یک الگو با توجه به آنچه مدیران انجام می‌دهند ارزیابی می‌شود و یا با آنچه مدیران می‌گویند، ارزیابی می‌گردد. براساس شیوه ارزش‌گذاری پادشاهای تصادفی منظور ارزش‌گذاری کارکنان به‌عنوان یک الگوی تجویزی، مدیران از طریق تصمیم‌گیرندگانی که سیاستهای حداکثر کردن سود را دنبال می‌کنند، عمل می‌نمایند. در حالی که، این فرضیات ممکن است واقع‌بینانه نباشند. به هر ترتیب، آنچه که مدیران (به خصوص در بخش خصوصی) می‌گویند، این است که، آنان سعی دارند این کار را در دراز مدت انجام دهند. اما، آیا مدیران به‌راستی این چنین می‌کنند؟

در مطالعه داسان، هیچ یک از مدیران شرکت‌کننده قبل از تحقیق از الگوهای شناخته شده حسابداری منابع انسانی برای برآورد ارزش کارکنان خود استفاده

آموزش نامحدود . سه ماه پشتیبانی . کاراخرت مادام العمر سیستم پرسنلی و حقوق دستمزد آرک

ARK

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهامی خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

نمی‌کردند اما، پس از اتمام تحقیق، علاقه‌مندی خود را نسبت به ارزش‌گذاری کارکنان ابراز کردند. این ارزشیابی به‌نظر می‌رسد که صریح نه غیرصریح می‌باشد به این مفهوم که قبل از تحقیق، هیچ یک از مدیران از فرمول خاصی برای برآورد ارزش کارکنان استفاده نمی‌کردند. در حقیقت، هیچ یک از آنان از الگوهای مختلف حسابداری منابع انسانی آگاهی نداشتند. بنابراین، به‌راحتی می‌توان نتیجه‌گیری کرد که دلیل عدم برآورد ارزش کارکنان، عدم آگاهی از الگوهای حسابداری منابع انسانی بوده است. در طول تحقیق داسان، این موضوع روشن شد که مشکل به‌داده‌ها مربوط می‌شود نه روش خاصی که ارزش کارکنان را برآورد می‌کند. چطور اعتبار این داده‌ها تعیین می‌شود؟ ارقامی که اعتبار آنها در هر سه مورد بیشتر بود، همگی در ماتریس کمبود کارکنان وارد شدند. مشکلاتی که مدیران در برآورد ارقام به‌منظور الحاق ماتریس کمبود کارکنان با آن روبرو بودند، قبلاً توضیح داده شد. مدیران دریافتند که تعیین چنین ارقامی مشکل است زیرا، برای برآورد این ارقام قبلاً میثاقی وجود نداشته است. مدیران دریافتند، زمانی که بتوانند از قوانین و میثاقهای حسابداری که با آن آشنا شده بودند، استفاده کنند، برآورد هزینه‌های جذب و استخدام کارکنان جدید مشکلات کمتری را به‌همراه دارد. این همان سازگاری با میثاقهای موجود است که نه تنها به مدیران اطمینان بیشتر در مورد ورودیها (ارقام) می‌دهد بلکه، همچنین به‌آنان اعتبار خارجی ارائه می‌کند. ارقامی که وارد ماتریس کارکنان شدند، از اعتبار درونی برخوردار بودند زیرا، فقط مورد تایید مدیران شرکت‌کننده بودند.

بنابراین، به‌نظر می‌رسد برای برخوردار از اعتبار بیرونی، داده‌ها باید براساس میثاقهای موجود حسابداری برآورد شوند. البته، در حسابداری متداول

میثاقهای تعریف شده و روشی برای انجام این کار وجود ندارد. این موضوع تعجب‌آور نیست زیرا، حسابداری متداول کارکنان را به‌عنوان هزینه و نه منبعی که دارای ارزش است، تلقی می‌کند. برای این داده‌ها باید اعتبار بیرونی کسب گردد که بنابراین، یا نیازمند گسترش میثاقهای مناسب توسط حرفه حسابداری یا چالشی موافق برای این حرفه در نقش خود برای ایجاد چنین میثاقهایی است. چنین چالشی باید از سوی افراد یا گروههایی که به‌اندازه کافی قدرت جایگزینی حسابداران را برای بازی کردن این نقش دارند، ارائه گردد. اگر چنین باشد، شاید پاسخ به این پرسش صحیح نباشد، که چرا حسابداری منابع انسانی که به‌نظر می‌رسد روش مفیدی را به‌منظور افزایش اطلاعات مدیریت با در نظر گرفتن اصلاح و بهبود کیفیت تصمیم‌گیری مدیریت ارائه می‌کند، از مرحله الگوهای تجویزی پیشرفت نکرده است. چنین نیست که مدیران نمی‌خواهند این ارزشها را برآورد کنند بلکه، آنان ابزار لازم را ندارند. بنابراین، می‌توان گفت که اصول حسابداری به‌طور اساسی برای خدمت به‌مدیریت و در حال حاضر تحمیل به مدیریت گسترش یافته است. نباید گفته شود که الگوهای حسابداری منابع انسانی معتبر نیست بلکه، نتایج به‌دست آمده از تحقیق نشان می‌دهد که این الگوها نیاز به‌پالایش بیشتری دارند.

سهم بالقوه روش‌شناسی شبیه‌سازی در تحقیق مدیریت

در تحقیق مدیریت طیف وسیعی از رویکردها وجود دارد. در یک حد تحقیق به‌شکلی که هدف مشاهده و تحلیل با نظر به‌دست آوردن ادراک با حداقل تغییر می‌باشد، انجام شد. از طرف دیگر یک رویکرد عمل تحقیق وجود داشت که به‌طور ضمنی هدف آن این بود که تغییر باید به‌عنوان یک نتیجه فعالیت به‌دست آید.

ضابطه مورد استفاده به‌منظور قضاوت در دقت برای رویکرد در این دو نوع تحقیق به‌طور ثابت متفاوت هستند، همان‌طور که ارزش‌شناسی^{۲۶} و روش‌شناسی آنها متفاوت هستند. هر رویکردی که با تحقیق سازگار باشد، به‌طور کامل ارزش مطلق و مستقل ندارد همان‌گونه که تجزیه و تحلیل نمی‌تواند بدون نظر هدایت شود و نظریه هم نمی‌تواند کاملاً ارزش مطلق داشته باشد. بنابراین، تمام تجزیه و تحلیلها با برخی درجات هنجاری است. در حالی که، داشتن تحقیق مطلق^{۲۷} غیرممکن است، اگر هدف عمدتاً درک رفتار مدیریت به‌جای تغییر آن باشد، نیاز به آگاهی از عناصر هنجاری و سپس کوشش برای حداقل کردن اثرات آن وجود دارد و فقط از این طریق می‌توان دریافت که در واقع چه نوع مدیریتی وجود دارد. این بدان معنی نیست که جایی برای نظریه مدیریتی که از عناصر تجویزی برخوردار است، وجود ندارد فقط، نظریه‌پردازان عهده‌دار روشن کردن ماهیت سهم مدیر هستند. کارهای این چنین به‌عنوان ابزاری برای چالش نظریه‌ها، فرضیه‌ها و عقاید ارزشمند هستند. اگرچه، ممکن است آزمون این نظریه‌های جدید وجود داشته باشند. وقتی که مدیران به‌هر دلیلی جذب نظریه نمی‌شوند، مشکل به‌وجود می‌آید. باید یادآور شد، مدیرانی که به‌طور بالقوه اهداف تحقیق مدیریت هستند، امیدوارند که از یافته‌های تحقیق بهره بگیرند. بنابراین، مدیران ممکن است نسبت به قبول انگارها یا نظریه‌های تجویزی که برخلاف دانش جاری پذیرفته شده حرکت می‌کنند یا نظریه‌های دانشگاهی غیرجذاب بی‌علاقه گردند. در چنین شرایطی، محقق تمایل به‌درک و آگاهی عمیقتری نسبت به حوزه‌ای که نظریه‌ها و الگوهای موجود هر دو تجویزی هستند، دارد. جایی که چنین آگاهی و ادراکی ممکن است در برگیرنده این احساس باشد

سیستم فروش و حسابداری فروش آرک

آموزش نامحدود . سه ماه پشتیبانی . کاراختی مادام العمر

AIRK

شرکت آرک

آفرینش رایانه، کتهان (سرمه)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

- 22- Establishment
- 23- Reactive Acquisition
- 24- Deterministic
- 25- The Principle of Diminshing Marginal Utility of Labour
- 26- Epistenblogics
- 27- Positive Research
- 28- The less Interventionist Observational Approach
- 29- Positivist and Phenomenological Approaches

1- Dawson, C., "Human Resource Accounting: From Prescription to Description", Managerial Decision, Vol. 32No. 6, 1994, PP. 35-40.

2- Flamholtz, E., Human Resource Accounting, Jossey-Bass, San Francisco, CA, 1985.

3- Dawson, C., "Costing Labour Turnover through Simulation Processes: A Tool for Management", Personnel Review, Vol. 17No. 4, 1988.

4- Dawson, C., "The Application of Stock Control Principles to Employee Resourcing", International Journal of Manpower, Vol. 10 No. 3, 1989.

5- Dawson, C., "The Evaluation of Tow Models of Human Resource Accounting Using a Simulation Methodology", Unpublished Phd thesis, The City University, London, 1992.

6- Dawson, C., McAlpine, R. and Woolley, S., "An Employee Resourcing Accounting System

Applied to public House Managers", Personne Review, Vol. 18 No. 1, 1989.

7- Dawson, C., Barrett, V. and Ross, J., "A Caseof a Financial Approach to Manpower Planning in the NHS", Personnek Review, Vol. 19 No. 4, 1990.

تسلیت

آقایان دکتر عبدالله طالبی و محمود

رزم آسا از اعضای انجمن هر یک در سوگ

عزیزی نشستند. مصیبت وارده را به آنان

تسلیت گفته و برایشان صبر و بردباری

آرزومندیم.

انجمن حسابداران خیره ایران

که چرا نظریه سازگار نشده است باید از یک روش غیرمستقیم که مدیران مورد نظر آن را درک می کنند، استفاده گردد.

این رویکرد غیرمستقیم شبیه سازی نه یک رویکرد عملی تحقیق و نه یک رویکرد کمتر مداخله گر^{۲۸} هیچ کدام نمی باشد. می توان آن را یک رویکرد اثباتی کلی با توجه به جمع آوری ارقام برای وارد ساختن در الگو، توصیف کرد که با توسعه آن بیشتر تفسیرکننده می شود زیرا، محقق توضیحات ارائه شده توسط مدیران بر استدلالها را دریافت می کند. زیرا، داسان در مورد دلایل ارائه شده مدیران کاوش می کرد. علیرغم چالشها، این رویکرد موقعیتی را برای کشف نظریه تجویزی به وجود آورد، که اگرچه سازگار نشده است اما، به طور بالقوه عنوان ابزاری برای درک و آگاهی بهتر از مدیریت و اینکه چرا نظریه تاکنون قبول نشده است، ارزشمند است. به علاوه، استفاده از روش شناسی شبیه سازی موقعیتی را برای هدایت تحقیق در راهی که هر دو رویکردهای اثباتی و پدیدشناسی^{۲۹} ترکیب می شوند، ایجاد کرد. این ممکن است در نوع خود مزایای با اهمیتی برای چنین روش شناسی در برداشته باشد.

- 1- Replacement Cost
- 2- Stochastic Reward Valuation Model
- 3- Price-Quantity Method
- 4- Income Method
- 5- Flamholtz
- 6- Dawson
- 7- Resourcing
- 8- Stock Control
- 9- Cost of Stock-I Holding
- 10- Cost of Stock Outs
- 11- Cost of Placing an Order
- 12- Cost Lead Time in Delivery of Stock
- 13- Call of Rate of Stock
- 14- Cost Optimal System
- 15- Normal Negative Exponential Distribution
- 16- Ogive Distribution
- 17- Seasonal Variation
- 18- Lead Times
- 19- Placing Order
- 20- Staff Surplus Matrix
- 21- Staff Deficit Matrix

آسیب شناسی چشم و اعصاب در حرفه حسابداری



را منعکس ننماید سیاه دیده می شود، بنابراین وقتی ما یک گل را قرمز می بینیم به این دلیل است که تمام رنگهای طیف نور را به استثنای رنگ قرمز جذب می کند و فقط رنگ قرمز را منعکس می نماید.

اثر رنگها بر چشم و اعصاب- چشم و اعصاب ارتباط مستقیم و تنگاتنگ دارند، دیدن مناظر زیبا باعث نشاط و شادمانی و برعکس نگاه بر زشتی و پلشتی سبب ناراحتی می شود. این چنین است اثر رنگها بر چشم و به تبع آن اعصاب. به عبارت دیگر رنگها اثرات مختلفی بر چشم و اعصاب باقی می گذارند. رنگ قرمز بیشترین اثر را می گذارد و بیشتر از سایر رنگها اعصاب بینایی و نقطه دید را تحریک می کند و اثر رنگ سبز بر چشم و اعصاب کمتر از سایر رنگهاست. در این زمینه، طبیعت برترین معلم است، زیرا به بهترین صورت ممکن جنگل، دریا، آسمان و... را رنگ آمیزی کرده است. خداوند زیباست و زیبایی را دوست دارد. وجود گلهای قرمز، زرد و... در میان چمنزار سبز، شکوهی وصف ناپذیر را بوجود می آورند، رنگ آبی در آسمان با ستاره های منور خود را می آراید و وقتی در افق با دریای آبی دیدار می کند، ماه نظاره گر این دیدار و این همه زیبایی است. گل قرمز که بیشترین اثر را بر چشم می گذارد، در میان چمنزار سبز که کمتر از سایر رنگها نقطه دید را تحریک می کند از هنرنامه های و معجزات طبیعت و معمار بزرگ آنست. اثر رنگها بر چشم، بسته به

موقعیت و شرایط ممکن است مثبت یا منفی باشد. به عنوان مثال رنگ قرمز ممکن است مانند گل در چمنزار، موجب شادمانی، و مانند خون و چراغ راهنمایی و رانندگی باعث هشدار گردد.

بصورت کلی می توان گفت: رنگ قرمز حالت های خطر، هشدار، خارج شدن از آرامش، ایجاد هیجان، تحریک زیاد نقطه دید و اعصاب بینایی، جمع کردن حواس جهت مقابله با یک واقعه یا رویداد خاص، معطوف داشتن حواس به یک نقطه یا موضوع خاص و بی خبر شدن از بقیه موارد را ایجاد می کند. به این دلیل، اولین رنگی را که نوزاد می تواند ببیند رنگ قرمز است. افزون بر آن، پزشکان به افرادی که اعصابشان خراب است توصیه می کنند در محیط کار و زندگی از رنگ قرمز کمتر استفاده کنند. اثرات رنگ زرد بر چشم و اعصاب کمی ملایمتر از رنگ قرمز است. اما رنگهای سبز و آبی روشن موجب ایجاد آرامش، آسودگی خیال و عدم خستگی چشم می شوند. انسان می تواند بدون ناراحتی و خستگی چشم، ساعتها رنگهای سبز و آبی روشن را مشاهده کند. به همین دلیل است که، لباس جراحان، و تمام لوازم اطاق عمل، از جمله رنگ درب و پنجره و حتی پارچه های که لوازم اطاق عمل را در آن می پیچند به رنگ سبز است، زیرا چشم جراح را که مجبور است ساعتها به یک نقطه چشم بدورد خسته نمی کند. افزون بر آن به دکتر جراح و سایر کارکنان اطاق عمل، حتی مریض قبل از بیهوشی آرامش می بخشد.

بررسی عوامل آسیب رسان به چشم و اعصاب در حرفه حسابداری

برای انجام هر کار خوب، ابزار خوب و مناسب آن کار لازم است. به عنوان مثال یک متخصص قوی، مجرب و کاردان نمی تواند با یک پیچ گوشتی خراب که لبه

آن پریده است پیچی محکم را باز نماید، اما شخصی ضعیف، غیرمتخصص و بی تجربه می تواند با یک پیچ گوشتی خوب و سالم همان پیچ را باز کند. در مورد حرفه حسابداری هم با کمی تفاوت این امر صادق است، یعنی یک حسابدار زمانی می تواند کار خوب و بی نقص انجام دهد. که ابزار مناسب کار در اختیارش باشد. این ابزار عبارتند از سیستمی خوب و پویا مبتنی بر اجرای مناسب و پیشرفته که در آنها از تمامی امکانات از جمله رنگها استفاده بهینه شده باشد.

فرمها از جمله ابزار مورد استفاده در حسابداری هستند، همانگونه که در بالا اشاره شد، رنگها اثرات مثبت و منفی بر چشم و اعصاب می گذارند. اگر از آنها استفاده بهینه و مطلوب نشود، علاوه بر کاهش کارایی، و بهره وری کارکنان، لطمه جدی به چشم و اعصاب آنان وارد می شود، و در دراز مدت، سبب از کارافتادگی زود هنگامشان خواهد شد، بنابراین هنگام تهیه فرمهای مورد استفاده می بایست، با تیزی، درایت و ژرف نگری، آنها را بگونه ای تهیه و تنظیم نمود که کمترین زیان و بیشترین بهره وری را برای حسابداران داشته باشند. به همین منظور در طراحی هر فرم می بایست برای چهار عنصر اصلی آن یعنی زمینه، خط کشی، متن یا نوشته اصلی و علامتهای خاص مواردی به شرح ذیل رعایت شود.

اولین عنصر هر فرم زمینه است که می بایست کمترین اثر را بر چشم بگذارد، و خود تحت الشعاع عناصر دیگر قرار بگیرد. پس لازم است برای زمینه، حتماً کاغذ سفید مورد استفاده قرار گیرد و هرگز نباید از کاغذهای رنگی حتی سبز و آبی روشن استفاده کرد. اگر ضرورت ایجاب می نماید، فرمی چند نسخه ای باشد و هر نسخه ای به یک رنگ، بهتر است رنگ خط کشی

نسخه‌ها تغییر کند نه رنگ کاغذ.

عامل دوم خط‌کشی و ستون‌بندی فرمهاست، که می‌بایست فقط رنگ زمینه را تحت‌الشعاع خود قرار دهد و خود تحت تأثیر دو عنصر دیگر یعنی نوشته اصلی و علامتهای خاص باشد. از اینرو بهتر است برای خط‌کشی و ستون‌بندی از رنگهای روشن و شاد استفاده نمود، بهترین رنگها برای خط‌کشی و ستون‌بندی، سبز روشن و آبی روشن هستند، زیرا آرامش‌بخشند و چشم را خسته نمی‌کنند. از آن گذشته مطالب اصلی مندرج در فرم یا سند را تحت‌الشعاع قرار نمی‌دهند. افزون بر اینها استفاده از فرم و سند را سهل و آسان می‌کنند. و در نهایت اثرات مخرب بر چشم و اعصاب ندارند. پس هرگز نباید برای خط‌کشی چاپی فرمها و دفاتر از رنگهای تیره و غم‌انگیز، یا زیانبخش بویژه قرمز یا زرد استفاده نمود. خط‌کشی فرمها و دفاتر به رنگ سیاه علاوه بر اینکه ممکن است بر چشم و اعصاب تأثیر منفی گذارد، دقت را نیز ممکن است کم کند.

موضوع مهم دیگر در مورد خط‌کشی و ستون‌بندی فرمها و دفاتر، نوع و ضخامت خطوط آنهاست، که اگر به‌نحو مطلوب نباشند، آنها را زیانبار می‌سازند. پس لازم است در این زمینه نیز مواردی به شرح ذیل رعایت شود.

در بیشتر فرمها و دفاتر حسابداری معمولاً سه نوع خط وجود دارد:

الف- خطوط ضخیم و پررنگ که برای کادر و تقسیم‌بندی‌های کلی استفاده می‌شوند،

ب- خطوط متوسط که برای تقسیم‌بندی‌های معمولی مورد استفاده قرار می‌گیرند، و

ج- خطوط بسیار نازک و بسیار کم رنگ که برای سطرهای افقی و هم‌چنین تقسیم‌بندی سه رقم، سه رقم اعداد استفاده می‌شوند.

عامل سوم، متن یا نوشته اصلی فرم، دفتر یا سند حسابداری است که می‌بایست بر هر دو عنصر قبلی یعنی زمینه و خط‌کشی تأثیر بگذارد و از عنصر چهارم تأثیر بپذیرد. بهترین رنگ برای این عنصر رنگ آبی است، اگر برای متن یا نوشته از رنگ سیاه استفاده شود، مانعی ندارد اما همانگونه که قبلاً اشاره شد رنگ آبی بهترین رنگ است، زیرا تأثیر آن بر چشم بمراتب بهتر از رنگ سیاه و برخی رنگهای دیگر است.

و سرانجام عامل چهارم، علامتهای خاص است، که فقط در این مورد می‌توان از رنگ قرمز استفاده کرد، زیرا اگر بخواهیم در یک نامه یا سند زیر مطلب مهمی خط بکشیم بهتر است رنگ این خط قرمز باشد، زیرا بیشترین اثر را بر چشم می‌گذارد و تنها با یک نظر در ذهن باقی می‌ماند.

حال مجسم نمایید رنگ کاغذ مورد استفاده برای یک فرم، دفتر، سند، نامه یا گزارش قرمز باشد.^۳ در این صورت از همان ابتدا رنگ کاغذ بیشترین اثر را بر چشم می‌گذارد و بدلیل اینکه چشم دائماً در معرض تحریک شدید است، بر دقت اثر می‌گذارد و شخص ناگزیر است برای کار با آن بیشترین دقت را به کار ببرد، زیرا بجای آنکه متن یا نوشته اصلی بیشترین اثر را بر چشم بگذارد و انسان بدون دقت زیاد بتواند مطالب آن را بخواند، بیشترین اثر را رنگ زمینه بر چشم می‌گذارد و نوشته و هم‌چنین خط‌کشی و ستون‌بندی را تحت‌الشعاع قرار می‌دهد، از اینرو حسابدار ناچار است برای استفاده از آنها بیش از حد لازم دقت نماید و در اثر استفاده مداوم و طولانی از اینگونه فرمها، این امر برای او عادت می‌شود، یعنی نمی‌تواند با یک نگاه مطالب را به ذهن منتقل نماید و عادت می‌کند که دقت بیش از حد لازم به عمل آورد. در این صورت ممکن است رفته‌رفته بر اثر مرور زمان شخص کندذهن و دیرفهم شود، یعنی

آموزش نامحدود . سه ماه پیش‌تیبانی . کاراختی هادام العمر

سیستم حسابداری مالی آرک

AIRK

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سازنده)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۲۶

۲۲۵۳۹۷۱ - ۲۲۵۰۱۸۳

باشد، که در اینصورت آسیب و خستگی چشم دوچندان خواهد شد، بنابراین برای نوشتن رقمی در کادر یا خانه‌ای به عرض سه میلی‌متر، چشم می‌بایست در این محدوده بارها عمل تطابق دقیق را انجام دهد. با توجه به کار مداوم یک حسابدار که ناگزیر از بام تا شام با این مدارک سروکار دارد، همانگونه که در ابتدای این مقاله اشاره شد، مانند این است که حسابدار قلم بر چشم خود می‌زند.

در ستون‌بندی رقم به رقم، چشم هم تطابق کیفی را انجام می‌دهد و هم تطابق کمی. یعنی برای کار با اینگونه دفاتر، فرمها و چون عرض خانه‌ها کم است، تطابق کیفی، و چون تعداد ارقام برای نوشتن یا خواندن زیاد است، چشم تطابق کمی انجام می‌دهد. بنابراین، افزون بر آسیب‌رسانی به چشم، آنرا خسته نیز می‌کند، در نتیجه اعصاب خراب و دقت کم می‌شود. کوتاه سخن اینکه هر چه مقدار تطابق کمتر و تعداد آن نیز کمتر باشد، چشم کمتر خسته می‌شود و در نتیجه اعصاب کمتر خراب می‌شود. بنابراین بجای ستون‌بندی رقم به رقم، می‌بایست از ستون‌بندی سه رقم سه رقم استفاده نمود، که این شیوه نه تنها اثرات بسیار مخرب ستون‌بندی رقم به رقم را بر چشم و اعصاب ندارد، بلکه مزایای زیادی از جمله، تقلیل اشتباهات، انتقال سریع اعداد به ذهن و در نتیجه سهولت انعکاس آن در دفتر یا سند، سهولت در جمع زدن و ... دارد.

با وجود مشکلات زیادی که ستون‌بندی رقم به رقم دارد چرا از اینگونه خط‌کشی و ستون‌بندی استفاده می‌شود؟ پاسخ این سؤال به شرح زیر است:

الف - زمانی که اینگونه خط‌کشی و ستون‌بندی رواج یسافت ماشین حساب وجود نداشت، و بخاطر سهولت در جمع زدن ارقام هر یک را در یک خانه می‌نوشتند تا ارقام زیر هم قرار بگیرند و براحتی بتوان جمع آنها را بدست آورد.

ب - برای سهولت نوشتن و خواندن اعداد، مطالب و نوشته‌ها را دیرتر می‌فهمد. برعکس اگر فرم و خط‌کشی مناسب باشد و حسابدار بتواند با یک نظر مطالب را به ذهن خود منتقل نماید، این امر نیز برای او عادت خواهد شد و به مرور زمان، عادت می‌کند که با هزینه کمتری از نظر دقت، مطالب را به مغز منتقل نماید در اینصورت تیزهوش و سریع‌الانتقال می‌شود. اینگونه مسایل مهم است و نمی‌توان آنها را نادیده گرفت، هر چند سطحی و پیش‌پا افتاده بنظر برسند. اختصاص کادری به عرض سه میلی‌متر برای نوشتن هر رقم- مطلب دیگر که در فرمها، دفاتر و اسناد حسابداری بسیار حائز اهمیت است، اختصاص کادر یا خانه‌هایی به عرض سه میلی‌متر برای نوشتن هر رقم است. دردا که تقریباً تمام دفاتر روزنامه، کل و معین موجود در بازار و اکثر قریب به اتفاق فرمها، برگه‌ها و اسناد مورد استفاده حسابداران به این شیوه خط‌کشی شده‌اند، که بدلیل اهمیت بسیار در آسیب‌رسانی به حسابداران این موضوع به صورت جداگانه در این بخش مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار خواهد گرفت. برای روشن شدن مطلب ابتدا به مثالهای ذیل توجه فرمایید:

مثال اول: در مورد نخ کردن سوزن سالم‌ترین چشمها پس از چند بار تلاش خسته می‌شوند و از آنها اشک سرازیر می‌شود. بویژه اگر نخ قرمز باشد، در اینصورت خستگی و آسیب مضاعف خواهد شد.

مثال دوم: مطالعه کتاب، روزنامه و ... با خط ریز به مراتب بیشتر از مطالعه با خط درشت چشم را خسته می‌کند و به آن آسیب می‌رساند.

دلیل این امر تطابق چشم است، زیرا همانگونه که در طرز کار چشم اشاره شد برای اینکه چشم بتواند شی یا جسمی را واضح ببیند، لازم است عمل تطابق را که همانا تغییر قوس عدسی است، انجام دهد. از این رو هر چه تطابق دقیقتر و بیشتر باشد، چشم را بیشتر خسته می‌کند، بویژه که تطابق در مورد رنگهای قرمز، زرد و

انتخاب رئیس شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران

در اولین جلسه رسمی شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران که روز چهارشنبه ۱۳۸۰/۶/۲۸ برگزار شد، پس از بحث و گفتگو پیرامون تعیین رئیس شورای عالی و با رای اعضای شورا، آقایان محمود پوربهرامی و غلامرضا سلامی به ترتیب به عنوان رئیس و نایب رئیس انتخاب شدند.

جناب آقای محمود پوربهرامی

انتخاب شایسته جنابعالی را به سمت ریاست شورای عالی جامعه حسابداران رسمی تبریک می‌گوییم و موفقیت روزافزون شما را آرزو مندیم.



شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران

جناب آقای غلامرضا سلامی

انتخاب شایسته جنابعالی را به سمت نایب رئیس شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران تبریک عرض نموده و موفقیت روزافزون شما را آرزو مندیم.



شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران

آموزش تخصصی . سه ماه پشتیبانی . کاراختی مادام العمر
سیستم اخبار . فروش . چک آرک

ARK

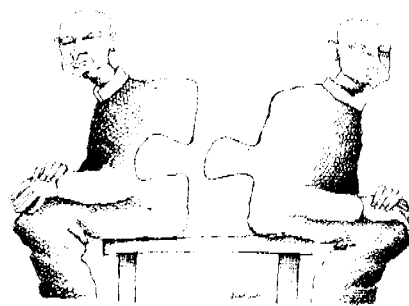
شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهامی خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

همه اتحاد منافع را کنار می گذارند



بود (به نمودار ۱ توجه کنید).

میان اضافه بهای یک روز و پنج روز، برای روش اتحاد منافع به ترتیب ۳۴ درصد و ۳۶ درصد و در مقابل برای روش خرید ۲۵ درصد و ۲۸ درصد بود (به نمودار ۲ توجه کنید).

بنابراین، روی هم رفته (به طور متوسط) قیمت احتمالی سهام شرکت هدف که مورد قبول سهامداران قرار می‌گرفت در حالت اتحاد شرکتها بالاتر از حالت خرید بود.

شرکت فیزر (Pfizer) اخیراً شرکت وارنر لمبرت (Warner Lambert) را تحصیل کرد، اتحاد منافع این شرکتها تقریباً همراه با اضافه بهایی به میزان ۳۴ درصد بالاتر از قیمت بازار سهام، درست قبل از اعلام پیشنهاد شرکت فیزر بود.

● باز خرید سهام^{۱۲} معمولاً بنا به چند علت برای سهامداران ارزشمند و به نفع آنها خواهد بود. به عنوان مثال باز خرید سهام درصد مالکیت سهامداران باقیمانده را افزایش می‌دهد، و این پیام را برای سهامداران به همراه دارد که وضعیت آینده شرکت مطلوب خواهد بود و مزایای مالیاتی را برای شرکت و سهامداران به همراه خواهد داشت. در نتیجه شرکتها اقدامات مربوط به طرحهای باز خرید سهام را همانند یک خیر تبلیغاتی اعلام می‌کنند. از نمونه انتخاب شده برای تحقیق (۳۹) شرکت انتخاب شده) دریافتیم که بعد از

اعلام باز خرید سهام، ثروت سهامداران افزایش پیدا کرده است. از آنجا که کمیسیون بورس و اوراق بهادار اجازه باز خرید سهام را به شرکتهایی که از روش حسابداری اتحاد منافع استفاده می‌کنند نمی‌دهد، بنابراین برای این شرکتها فرصت از دست رفته برای باز خرید سهام، نوعی هزینه به حساب می‌آید.

● همانطور که می‌دانیم در روش حسابداری خرید، هنگامی که خرید شرکتها با شناسایی سر قفلی همراه باشد، استهلاك سر قفلی^{۱۳} باعث کاهش سود خالص می‌شود اما بازار، این عایدات به ظاهر کاهش یافته را تعدیل می‌کند. ما دریافتیم که این موضوع در مورد نمونه انتخاب شده ما نیز صادق است.

به عنوان مثال، دو شرکت کاملاً یکسان و یک جور را در نظر بگیرید. شرکت الف از روش حسابداری خرید استفاده می‌کند و استهلاك سر قفلی را به مبلغ ۵۰ واحد پول برای هر سهم بعد از مالیات گزارش می‌کند. سود هر سهم^{۱۴} این شرکت ۱۰۰ واحد پول اعلام شد. عایدات نقدی هر سهم شرکت الف (عایدات نقدی، هزینه‌های غیر نقدی مانند استهلاك سر قفلی را در بر نمی‌گیرد) ۱۵۰ واحد پول خواهد بود. شرکت ب از روش اتحاد منافع استفاده می‌کند و هیچگونه استهلاكی از بابت سر قفلی در حسابها در نظر نمی‌گیرد، سود هر سهم این شرکت ۱۵۰ واحد پول و عایدات نقدی آن نیز ۱۵۰ واحد پول برای هر سهم است. بازار برای تعدیل اختلاف روش حسابداری شرکتهای الف و ب، سود هر سهم شرکت الف را که به ظاهر صد واحد پول اعلام شده است، در ۱۵ ضرب می‌کند و به همین ترتیب سود هر سهم شرکت ب را نیز به اندازه ۱۰ بار متورم می‌کند. در هر صورت قیمت سهام شرکتهای مورد بحث ۱۵۰۰ واحد پول (۱۰ برابر عایدات نقدی) است.

از آنجا که بازار تعدیلات مناسب را به عمل آورده است شرکت ب نمی‌تواند به علت گزارش سود خالص بالاتر، که در نتیجه به کارگیری روش اتحاد منافع ایجاد شده است بهره‌مند شود.

اتحاد منافع برای بانکها

شرایط خاص ممکن است انگیزه‌های اقتصادی را برای شرکتها جهت استفاده از اتحاد منافع ایجاد کند. به عنوان مثال بانکها مشمول حداقل الزامات سرمایه‌ای قانونی می‌باشند. این حساب قانونی، مانده حقوق صاحبان سهام بانکها را به اندازه مبلغ ثبت شده برای داراییهای نامشهود، همانند سر قفلی که در نتیجه استفاده از روش خرید ایجاد می‌شود، کاهش می‌دهد. در نتیجه بانکها عموماً مایل به استفاده از روش اتحاد منافع هستند تا از این طریق احتمال خارج شدن از محدوده قانونی خود را کاهش دهند. انجمن بانکداران امریکا^{۱۵} گمانه می‌زند که دو سوم از بانکهایی که اخیراً با یکدیگر ادغام شدند از روش اتحاد منافع استفاده کرده‌اند. به عقیده انجمن بانکداران امریکا هر ادغامی خرید محسوب نمی‌شود و اتحاد منافع، ترکیب بسیاری از واحدهای تجاری را به نحو بهتری نمایش می‌دهد. به دنبال طرح پیشنهادی هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی مبنی بر کنار گذاری روش اتحاد منافع، که در فوریه سال ۲۰۰۰ انجام شد، انجمن حرفه‌ای بانکداری بیان کرد که حذف روش اتحاد منافع اثر زیان‌آوری را به روی آینده تلفیق بانکها به همراه خواهد داشت.

ولی چنین محدودیتهایی برای بسیاری از شرکتها نامربوط به حساب می‌آید. در این ارتباط ممکن است این سوال مطرح شود حال که هیئت استانداردهای حسابداری مالی روش اتحاد منافع را کنار گذاشته است

بانکها باید چگونه عمل کنند؟ ابتدا آنها باید به این موضوع توجه کنند که عایدات نقدی خود را به گونه‌ای مشخص و آشکار گزارش کنند تا مطمئن شوند کسی در ارتباط با اثر استهلاک سرقفلی دچار اشتباه نخواهد شد. در درازمدت، حرفه بانکداری باید با اصرار و فشار به نمایندگان و قانونگذاران سعی نماید تا در میزان سرمایه قانونی تعیین شده تغییر داده شود و از این طریق محدودیت‌های ناشی از به‌کارگیری روش خرید را برطرف کند.

شرکتها معمولاً مبلغ بیشتری را برای اتحاد منافع پرداخت می‌نمودند. همچنین در بسیاری از موارد آنها از سودمندی طرحهای بازخرید سهام چشم‌پوشی می‌کردند تا بتوانند سود خالص به ظاهر بالاتری را در نتیجه به‌کارگیری روش حسابداری اتحاد منافع گزارش کنند. اما هزینه این اقدام از منافع آن بیشتر است، چرا که در حقیقت هیچگونه منافع اقتصادی واقعی در به‌کارگیری روش اتحاد منافع وجود نداشت.

دلایل مختلفی وجود دارد که چرا باید روش اتحاد منافع را هیئت استانداردهای حسابداری مالی حذف می‌کرد.

● دست‌اندرکاران بازار از جمله تحلیلگران، کارگزاران و سرمایه‌گذاران (استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی) بیشتر به افشای عایدات نقدی توجه دارند که هزینه‌های غیرنقدی از جمله استهلاک سرقفلی را در برنمی‌گیرد.

● شرکتهایی که از طریق اتحاد منافع با یکدیگر ترکیب می‌شدند می‌بایستی طرحهای بازخرید سهام را متوقف نموده و برای بیشتر از دو سال از بازخرید سهام خود چشم‌پوشی نمایند.

بیانیه ۱۴۱، هیئت استانداردهای حسابداری مالی:

این بیانیه به روش حسابداری و

گزارشگری مالی برای ترکیب واحدهای تجاری می‌پردازد. همچنین بر اساس آن بیانیه شماره ۱۶ APB، ترکیب واحدهای تجاری، و بیانیه شماره ۳۸، هیئت استانداردهای حسابداری مالی، "حسابداری رویدادهای احتمالی قبل از ترکیب واحدهای تجاری"، لغو می‌شود.

تمام ترکیبهای تجاری که در حوزه این بیانیه قرار می‌گیرند باید تنها از روش خرید برای حسابداری ترکیب استفاده نمایند.

قواعد این بیانیه برای تمام ترکیب واحدهای تجاری که پس از ۳۰ ژوئن ۲۰۰۱ رخ داده است یا رخ خواهد داد قابل اجراء است. با این وجود بیانیه شماره ۱۴۱ برای ترکیب واحدهای غیرانتفاعی، تحصیل یک واحد انتفاعی توسط یک سازمان غیرانتفاعی و ترکیب دو یا چند شرکت تعاونی کاربرد ندارد.

پی‌نوشت

- 1- pooling-of-interests accounting
- 2- Financial Accounting Standards Board (FASB)
- 3- Exposure draft
- 4- Business Combinations and Intangible Assets
- 5- purchase method
- 6- unproductive assets
- 7- parent company
- 8- target company
- 9- Securities and Exchange Commission (SEC)
- 10- Staff Accounting Bulletin
- 11- 1-day premium
- 12- stock bybacks
- 13- amortization of goodwill
- 14- earning Per Share (EPS)
- 15- American Bankers Association (ABA)

منابع

- 1- Journal of Accountancy, May 2000
- 2- Financial Accounting Standards' Board No. 141.

سیستم پرسنلی و حقوق دستمزد آرک

آموزش نامحدود . سه ماه پشتیبانی . کاراخری مادام العمر

Ark

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهامی خاص)
دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶
۲۲۵۳۹۷۱ - ۲۲۵۰۱۸۳



اخبار انجمن

طبق اطلاع دبیرخانه انجمن، افراد زیر به عضویت انجمن پذیرفته شده‌اند:



۲۷۹۸- محمدحسین همتی



۲۷۹۷- حمزه معشوری
شرکت پتروشیمی فارابی



۲۷۹۶- مجتبی آجودانیان
بیمه مرکزی



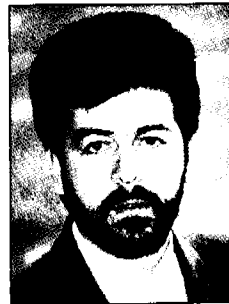
۲۷۹۵- محسن ابراهیمی
مفرد
اداره کل وصول و اجراء
مالیاتهای تهران



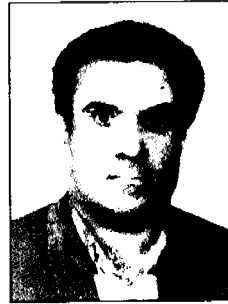
۲۷۹۴- بهمن شاهرودی
کارشناس رسمی دادگستری



۲۸۰۳- فرحناز مرادی
شماران سیستم



۲۸۰۲- محمد عبیدی
شرکت تولیدی هرمزگان



۲۸۰۱- پدا... فلاحتی
شرکت آب منطقه‌ای کرمان



۲۸۰۰- ناصر ترابی
موسسه حسابرسی شوقیان

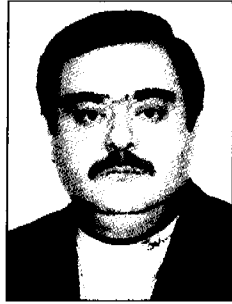


۲۷۹۹- عفت فریدی

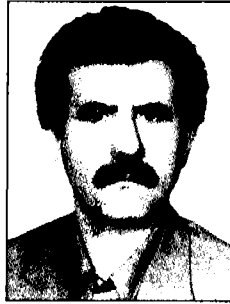
حسابداران مستقل جدید



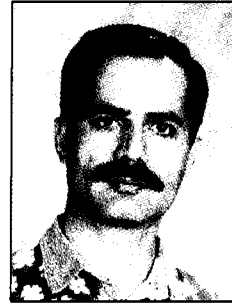
ناصر سالار
بانک تجارت



هوشنگ تسلیمی
سازمان حسابرسی



۲۸۰۶- غلامرضا شریفی
شرکت فولاد متیل



۲۸۰۵- شاهین وحید دریندی
وزارت امور اقتصادی و
دارایی (اداره کل مالیات)



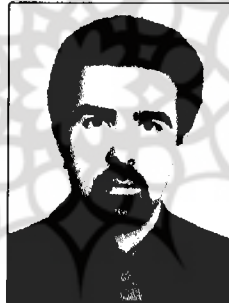
۲۸۰۴- محمدیوسف صمدیان
شرکت هوایمایی پیام



علیرضا جم
حسابرسی بیات رایان



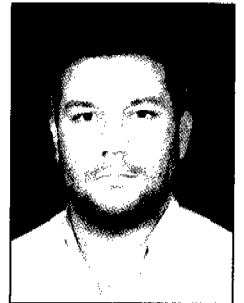
محمد رامین فر
حسابرسی و خدمات مدیریت
دادور



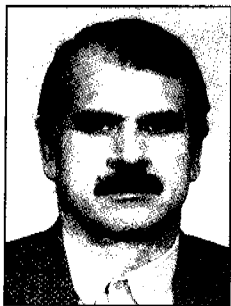
۲۸۰۹- فرزند سلطان نژاد
موسسه نمایشگاههای
فرهنگی ایران



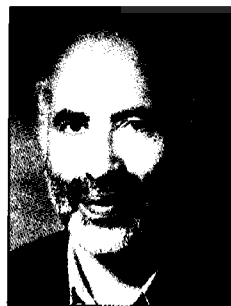
۲۸۰۸- امیر پوریانسب
سازمان حسابرسی



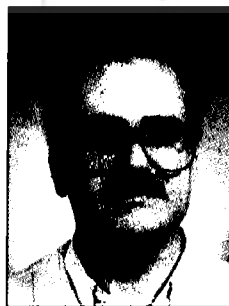
۲۸۰۷- محمدرضا محسنی
شرکت آب و فاضلاب استان
سمنان



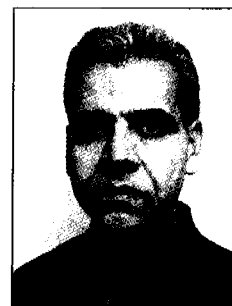
جهانگیر محمدنیر
موسسه حسابرسی هزیران



ابراهیم جعفریان
موسسه حسابرسی هوشمندیار



۲۸۱۲- محمدحسین فهیمی
شرکت فرآورده‌های نسوز
پارس



۲۸۱۱- ابوالقاسم اسماعیلی
ابیازانی
وزارت بهداشت و آموزش
پزشکی



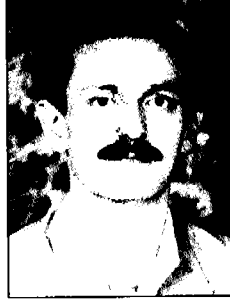
۲۸۱۰- اکبر عظیمی نژاد
شرکت تولیدی ایران تایر



۲۸۱۷- علی بختیاری هلیله
شرکت آسانسورسازی ایران
شیندلر



۲۸۱۶- حجت‌الله صیدی
شرکت ایران خودرو



۲۸۱۵- اتهم ساروی
شرکت آپارتمانسازی
مهستان



۲۸۱۴- مهدی آقائیان
بانک سپه (اداره حسابداری
کل و بودجه)



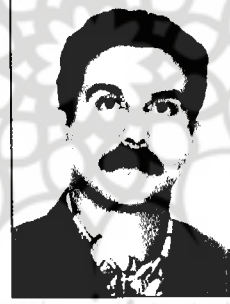
۲۸۱۳- داود رایضی
شرکت تولیدی نرمینه نخ
سمنان



۲۸۲۲- مهران مهر عطا
موسسه حسابرسی پیش آگاه



۲۸۲۱- سیدمهدی امام
شرکت مدیریت احداث



۲۸۲۰- محمد تواسی
فروشگاههای زنجیره‌ای کوثر



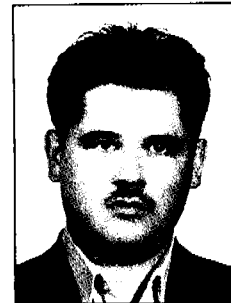
۲۸۱۹- فرشاد فراست معمار
شرکت مقره‌سازی ایران



۲۸۱۸- امید ابراهیم‌زاده
شرکت تحقیقاتی صنایع
الکترونیک خانگی



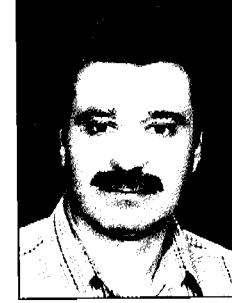
۲۸۲۷- محمود خزاعی
شرکت گسترش شیرسازی



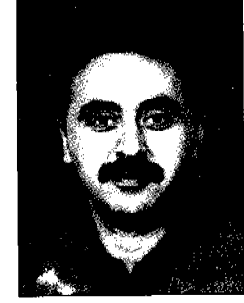
۲۸۲۶- فرشاد فتاحی نیا
گروه بهمن



۲۸۲۵- حاجعلی صلاحی نژاد
موسسه حسابرسی مستقل



۲۸۲۴- جمشید زرفشان
شرکت صنایع پتروشیمی



۲۸۲۳- حمیدرضا غفاری
شرکت عمرانی صنعتی
پارس گرما



۲۸۳۲- فرخ داورپناه
شرکت زربال



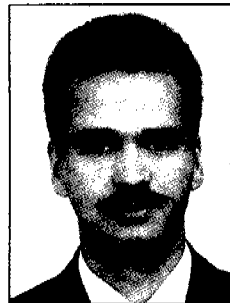
۲۸۳۱- محمدحسین کرچه باغی
شرکت یزدیاف



۲۸۳۰- ابوالفضل زرغام پور
شرکت بهره‌برداری از
شبکه‌های آبیاری گرمسار



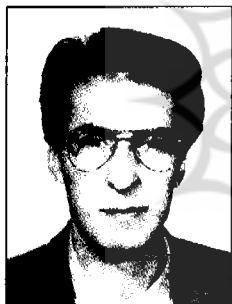
۲۸۲۹- محمود عدالتی
سرایانی
صدا و سیمای جمهوری
اسلامی ایران



۲۸۲۸- حمید سلطانی
گردفرامرزی
شرکت صنایع اشنایدر
الکترونیک ایران



۲۸۳۷- ابوالفضل اهری آیش احمدلو
شرکت طراحی مهندسی و
ساخت تجهیزات و ابزارآلات
سایا



۲۸۳۶- فرخ حیدری
سازمان صدا و سیما



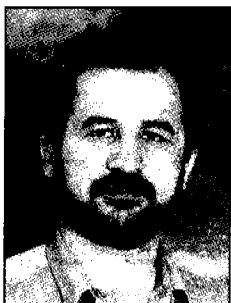
۲۸۳۵- محمدرضا آسیابی
شرکت قطارهای مسافری
رجاء



۲۸۳۴- آمنه شفیعی ثابت
شرکت سرمایه‌گذاری گروه
صنعتی رنا



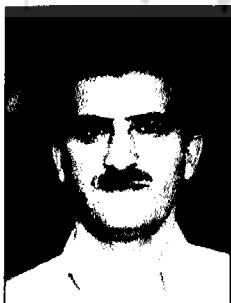
۲۸۳۳- منوچهر مولانی
پیرایوانلو
شرکت توزیع برق استان
اصفهان



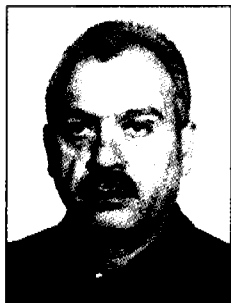
۲۸۴۲- محمدرضا عباسیان
دهکردی
پژوهشکده توسعه تکنولوژی
جهاد دانشگاهی



۲۸۴۱- میرمهدی فتاح نیایی
موسسه حسابرسی بهرادمشار



۲۸۴۰- ارسلان اسماعیلی
کاکرودی
سازمان حسابرسی



۲۸۳۹- هوشنگ مرزبان



۲۸۳۸- مصطفی منتظری
داودی
شرکت فاسم ایران

حسابداران مستقل

حسابداران مستقل آن گروه از اعضای انجمن می‌باشند که از نظر انجمن صلاحیت انجام کار حسابرسی دارند. این فهرست به ترتیب حروف الفبا تهیه شده و تقدم و تاخر اسامی به این علت است.

حسابداران مستقل شاغل در موسسات حسابرسی بخش خصوصی

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۴۱	ولی حسینی طالقانی	۸۸۰۱۹۰۴	حسابرسی ممیز
۴۲	کریم حسین آبادی	۸۸۴۸۲۶۲	حسابرسی بیات رایان
۴۳	حسن حیاط‌شاهی	۲۲۷۸۷۶۴	حسابرسی رمز
۴۴	اصغر خرومی دیزجی	۸۴۵۴۳۸	حسابرسی تدبیرنویس
۴۵	علی‌اصغر خلیفی	۴۴۱۹۶۶۰	حسابرسی و خدمات مدیریت مجریان یویا
۴۶	داود خارلو	۸۹۰۲۳۱۶	حسابرسی خیره
۴۷	بهروز دارش	۹۳۱۲۵۱	حسابرسی دش‌وهمکاران
۴۸	محمدنهی داهی	۸۸۰۱۹۰۴	حسابرسی ممیز
۴۹	محمد دل‌آرام	۸۹۰۱۴۹۶	حسابرسی و خدمات مدیریت دل‌آرام
۵۰	غلامحسین دوانی	۸۸۴۵۴۶۶	حسابرسی و خدمات مدیریت حسام
۵۱	علی دهنشتی	۶۷۰۴۴۲۵	حسابرسی طوس
۵۲	غلامحسین دهنشتی اخوان	۲۲۸۰۷۱	حسابرسی دهنشتی و همکاران (اهواز)
۵۳	عباسعلی دهنشتی نژاد	۸۹۰۹۷۱۸	خدمات مدیریت و حسابرسی رایبند
۵۴	مصطفی دلیلی پور	۲۰۴۶۹۶۱	حسابرسی و مدیریت دبلی پور و همکاران
۵۵	محمدعلی رادمان	۸۰۳۰۶۵۵	حسابرسی نمودگر
۵۶	محمد رامین فر	۲۳۴۱۴۹۳	حسابرسی و خدمات مدیریت دادور
۵۷	سیروس رحمانی	۸۷۸۳۳۲۳	حسابرسی سیروس
۵۸	مرتضی رحمانی یگانه	۸۴۲۵۲۰۹	حسابرسی تعدیل حساب
۵۹	حسین رضائی	۸۸۲۰۱۲۳	حسابرسی رضائی و همکاران
۶۰	عبدالحسین رهبری	۸۳۰۷۹۲۸	حسابرسی بیات رایان
۶۱	مهربان ریحانی	۲۰۶۴۲۹۰	حسابرسی و خدمات مالی چکاد حساب اندیشان
۶۲	غلامرضا زریابی لنگرودی	۴۴۳۶۰۲۱	حسابرسی و خدمات مدیری اعدادرس
۶۳	محمدحسن زرین فکر	۸۹۷۷۶۷۲	حسابرسی رهیافت حساب تهران
۶۴	علیرضا زندیابارتیسی	۸۲۲۸۲۲۳	حسابرسی شاخص نگر و همکاران
۶۵	منوچهر زندی	۸۷۲۱۲۶۹	حسابرسی و بهبود سیستم‌های مدیریت
۶۶	محمدتقی سلیمان‌نیا	۸۰۶۳۲۷۴	حسابرسی و خدمات مالی همیارحساب
۶۷	سیاوش سهیلی	۸۹۰۲۳۱۶	حسابرسی خیره
۶۸	سیدمهدی سیدمهدی	۶۷۰۴۴۲۵	حسابرسی طوس
۶۹	فرامرز شایگان	۸۰۱۲۳۱۵	حسابرسی آزمون
۷۰	واقتاک مسیحی شاه‌نظریان	۸۳۰۲۳۱۶	حسابرسی نوآندیشان
۷۱	محمدعلی شعبانی سبزه‌میدانی	۶۷۰۴۴۲۵	حسابرسی طوس
۷۲	نریمان شهربانی	۸۰۶۳۲۷۴	حسابرسی و خدمات مالی همیارحساب
۷۳	عبدالله شفاعت قراملکی	۵۵۵۳۰۷۰	موسسه حسابرسی حقایق- تبریز
۷۴	تیرانداز شکبیا	۷۸۰۲۰۴۴	حسابرسی هزینه‌یاب
۷۵	منصور شمس‌احمدی	۸۳۰۹۱۰۰	حسابرسی شاهدان
۷۶	رضا شمس‌زهرایی	۸۲۲۸۱۲۳	حسابرسی آگاه حساب
۷۷	محمد شوقیان	۸۸۰۴۹۴۱	حسابرسی شوقیان و همکاران
۷۸	اردشیر شهبندیان	۸۸۹۹۷۷۲	حسابرسی شهبندیان و همکاران
۷۹	فرزاد شهدادفرد	۸۳۰۵۲۹۱	حسابرسی بهمند
۸۰	محمود شهنشانی پور	۸۹۰۹۷۱۸	خدمات مدیریت و حسابرسی رایبند
۸۱	امیر شهلائی مقدم	۸۹۰۳۹۴۹	حسابرسی و خدمات مدیریت آرام
۸۲	فریده شیرازی	۸۷۵۲۷۴۸	حسابرسی بهرادمشار
۸۳	پرویز صادقی	۸۸۹۲۰۳۶	حسابرسی فراز مشاور
۸۴	حسن صالح‌آبادی	۸۴۱۱۵۰۵	حسابرسی اصول پایه
۸۵	سعید صدرائی نوری	۲۲۲۰۰۶۹	حسابرسی صدرالمیزان
۸۶	حمید طبائی‌زاده‌فشارکی	۸۲۱۹۰۹۹	حسابرسی بهروز‌آوران
۸۷	اصغر طهوری	۸۹۰۳۹۰۰	حسابرسی آگاهان و همکاران
۸۸	سیدحسین عربزاده	۹۳۱۲۵۱	حسابرسی دش‌وهمکاران
۸۹	فیروز عربزاده	۳۳۱۲۷۷۸	حسابداری و حسابرسی خیره تبریز
۹۰	علیرضا عطوفی	۸۷۸۵۷۶۵	حسابرسی ایران‌مشهد
۹۱	سیدداود علوی	۸۹۶۸۵۳۲	حسابرسی پارس
۹۲	نعمت‌الله علیخانی‌راد	۸۹۰۲۳۱۶	حسابرسی خیره
۱	سورن آبنوس	۸۳۰۲۳۱۶	حسابرسی نوآندیشان
۲	رضا آتش	۸۳۰۵۳۹۱	حسابرسی بهمند
۳	محمدرضا آرون	۸۷۹۸۲۴۸	شرکت تدبیر نظام‌گستر
۴	مهرداد آل‌علی	۸۷۳۰۵۴۳	حسابرسی آزمون‌گان
۵	پورو آرواکیانس	۲۰۱۴۱۹۲	حسابرسی پیش‌آگاه
۶	بهروز ابراهیمی	۸۷۵۲۷۴۹	حسابرسی بهرادمشار
۷	امیرحسین ابطعی نائینی	۶۸۷۶۰۰	سیاهان تراز- اصفهان
۸	مرتضی احمدی شیرازی	۸۰۰۶۶۶۳	حسابرسی و خدمات مالی خبرگان حساب
۹	عباس اختیاری	۸۳۰۷۹۲۸	موسسه حسابرسی بیات رایان
۱۰	حمیدرضا ارجمندی	۸۸۹۰۱۲۰	حسابرسی و مشاوره فردا پدید
۱۱	عباس اسرارحقیقی	۸۸۲۹۷۶۱	حسابرسی بیداران
۱۲	عبدالجواد اسلامی	۸۹۷۷۶۷۲	حسابرسی رهیافت حساب تهران
۱۳	حسن اسمانی	۸۷۲۱۲۶۹	حسابرسی و بهبود سیستم‌های مدیریت
۱۴	سیدعباس اسماعیل‌زاده پاکدامن	۸۷۹۱۴۹۹	موسسه حسابرسی ایران‌مشهد
۱۵	بهزاد افشار	۸۹۰۱۲۴۶	حسابرسی آگاهان و همکاران
۱۶	علی امانی	۸۸۴۵۴۶۶	حسابرسی و خدمات مدیریت حسام
۱۷	یدالله امیدواری	۸۸۲۹۷۶۱	حسابرسی بیداران
۱۸	فریروز امین	۸۹۰۹۷۱۸	خدمات مدیریت و حسابرسی رایبند
۱۹	فریدون ایزدپناه	۸۹۷۷۶۷۲	حسابرسی رهیافت حساب تهران
۲۰	نریمان ایلخانی	۸۹۰۰۵۲۸	شرکت راهبرد ارقام
۲۱	میلتن ایوان‌کریمیان	۹۳۱۲۵۱	حسابرسی دش‌وهمکاران
۲۲	سیدمحمد بزرگ‌زاده	۸۶۷۶۲۸	حسابرسی شهرپور
۲۳	راضیه بهفرزوی	۸۸۰۲۹۳۲	حسابرسی و خدمات مدیریت آراه
۲۴	اصغر بهنیا	۶۲۱۳۴۵۵	حسابرسی امجد
۲۵	منوچهر بیات	۸۳۰۷۹۲۸	حسابرسی بیات رایان
۲۶	حمزه پاک‌نیا	۹۷۵۳۸۳	حسابرسی تفسیر
۲۷	مهربان پروز	۸۷۵۲۷۴۷	حسابرسی بهرادمشار
۲۸	سعید تاج‌بخش	۲۴۱۰۰۵۳	حسابرسی واگردان
۲۹	عبدالحسین تجلی	۸۹۰۹۷۹۳	حسابرسی نیک‌روشان
۳۰	حسن تنگ‌عیش	۸۰۲۲۴۴۷	حسابرسی و خدمات مدیریت تدوین روش
۳۱	محمدحسین تولکی	۸۹۷۷۶۷۲	حسابرسی رهیافت حساب تهران
۳۲	احمد ثابت‌مظفری	۸۸۸۴۶۶۱	حسابرسی تدوین‌کو
۳۳	حبیب جامعی	۸۷۸۹۴۳۶	حسابرسی امیم
۳۴	ابراهیم جعفریان	۲۲۲۰۱۶۰	حسابرسی هوشمندیار
۳۵	محمد جم	۸۹۰۱۲۴۶	حسابرسی آگاهان و همکاران
۳۶	علیرضا جم	۸۸۴۸۲۶۲	حسابرسی بیات رایان
۳۷	سعید جمشیدی فرد	۸۵۰۰۲۹۹	حسابرسی روشنگران
۳۸	مجتبی جواهرنشان	۸۲۶۷۹۱۲	حسابرسی پردازش
۳۹	مصطفی جهانبانی	۶۰۷۳۰۴۰	حسابرسی و خدمات مدیریت رهیافت‌مشهد
۴۰	دکتر یحیی حساس‌یگانه	۸۷۹۶۴۵۹	حسابرسی یگانه و همکاران



ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۹۳	جعفر عوض پور	۸۸۲۷۵۵۶	حسابرسی کاشفان
۹۴	دکتر بهرام غیانی	۸۹۰۹۷۱۸	حسابرسی مختار وهمکاران
۹۵	کامبیز غیانی	۸۰۳۸۲۷۹	حسابرسی احتساب
۹۶	هوشنگ غیبی	۸۹۷۷۷۶۲	حسابرسی رهیافت حساب تهران
۹۷	ابوالقاسم فخاریان	۸۷۷۸۵۵۹	حسابرسی تدوینکو
۹۸	جمشید فراروی	۸۷۸۲۰۹۶	حسابرسی تدوینکو
۹۹	فرهاد فرزاد	۸۷۳۰۵۴۳	حسابرسی آزمونگان
۱۰۰	فرزاد فرهندیروجنی	۸۸۲۴۸۸۷	حسابرسی نوگا
۱۰۱	بهزاد فیضی	۸۹۰۱۲۴۶	حسابرسی آگاهان وهمکاران
۱۰۲	حسین قاسمی روچی	۸۳۰۸۷۵۴	حسابرسی آزمون سامانه
۱۰۳	رضا قندی	۸۰۳۲۹۶۹	حسابرسی وثیق
۱۰۴	سهراب کارگر معمولی رفتار	۸۰۳۰۶۴۵	حسابرسی و خدمات مدیریت نمودگر
۱۰۵	حسین کاموسی	۸۹۰۰۵۲۸	حسابرسی فراز مشاور
۱۰۶	علیرضا کریمی طار	۸۳۰۲۷۱۶	حسابرسی بهداوران
۱۰۷	فریدون کشانی	۸۰۰۰۸۷۱	حسابرسی آزمون
۱۰۸	مجید کشورپژوه لنگرودی	۸۷۱۷۶۵۰	حسابرسی شراکت
۱۰۹	محمد رضا گلچین پور	۸۷۹۱۴۳۷	حسابرسی ایران مشهود
۱۱۰	جواد گوهرزاد	۸۷۵۶۰۱۳	حسابرسی نمودار
۱۱۱	سیروس گوهری	۸۷۱۷۶۵۰	حسابرسی شراکت
۱۱۲	مسعود مبارک	۸۰۶۳۲۷۴	حسابرسی و خدمات مالی همیارحساب
۱۱۳	امین محبوبی	۶۱۵۳۳۷۱	شرکت خدمات مدیریت امین نفت
۱۱۴	عبدالمجید محلاتی کاظمینی	۸۷۴۱۱۷۹	حسابرسی محلاتی و همکاران
۱۱۵	نادر محمدپور	۹۸۷۶۵۴	حسابرسی نادر
۱۱۶	جهانگیر محمدی فر	۸۷۸۸۰۱۳	حسابرسی هزیران
۱۱۷	ناصر محمودزاده احمدی نژاد	۸۷۹۵۰۸۳	حسابرسی صندوق بازنشستگی
۱۱۸	نصرالله مختار	۸۹۰۳۴۹۶	حسابرسی مختار وهمکاران
۱۱۹	ابوالقاسم مرآتی	۸۸۲۶۶۸۴	حسابرسی بیات رایان

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۱۲۰	رضا مستاجران	۸۸۴۵۴۶۶	حسابرسی و خدمات مدیریت حساب
۱۲۱	علیرضا مستفانی	۶۱۳۸۵۳	حسابرسی کاربرد تحقیق - اصفهان
۱۲۲	عبدالکریم مستوفی زاده	۴۶۴۶۴۸۵	حسابرسی مستوفی زاده و همکاران
۱۲۳	علی مشرقی آرائی	۸۳۰۵۳۹۲	حسابرسی بهمند
۱۲۴	همایون مشیرزاده	۸۹۰۳۴۹۶	خدمات مدیریت و حسابرسی رایمند
۱۲۵	زهرا مطلب زاده	۸۷۴۲۵۹۱	حسابرسی مطلب زاده
۱۲۶	رضا مغظمی	۸۹۰۰۸۱۲	حسابرسی کاربرد ارقام
۱۲۷	اکبر منفرد	۲۰۵۴۳۷۴	حسابرسی منفرد و همکاران
۱۲۸	هوشنگ منوچهری	۸۴۱۱۵۰۵	حسابرسی اصول پایه
۱۲۹	ابراهیم موسوی	۸۴۱۱۵۰۵	حسابرسی اصول پایه
۱۳۰	حسین موشانی	۸۸۰۱۹۰۴	حسابرسی ممیز
۱۳۱	عبدالامیر میرآب	۶۴۶۶۴۸۰	حسابرسی ادیب
۱۳۲	پرویز میرآمندهی	۸۸۰۴۵۱۹	حسابرسی خیره
۱۳۳	منصور میرزاحانی نافچی	۶۱۵۴۷۴	حسابرسی کاربرد بهره‌روش
۱۳۴	حمید ناموری	۸۹۰۲۳۳۴	حسابرسی آگاهان وهمکاران
۱۳۵	ایرج نجفیان	۸۴۲۸۲۰۶	حسابرسی ایران یاور
۱۳۶	علی اصغر نجفی مهری	۸۳۰۸۷۵۴	حسابرسی آزمون سامانه
۱۳۷	عبدالرضا نوربخش	۷۵۳۷۹۴۴	حسابرسی آزمون سامانه
۱۳۸	محمدحسین واحدی	۶۲۱۳۴۵۰	حسابرسی امجد (اصفهان)
۱۳۹	محمود واحدی	۹۳۱۲۵۱	حسابرسی دس وهمکاران
۱۴۰	اکبر وقارکاشانی	۴۴۱۹۶۶۰	حسابرسی و خدمات مدیریت مجریان پویا
۱۴۱	ایرج هادی	۸۷۸۲۰۹۶	حسابرسی تدوینکو
۱۴۲	اصغر هشی	۸۳۰۵۳۹۱	حسابرسی بهمند
۱۴۳	عباس هشی	۸۳۰۰۶۸۴	حسابرسی بهمند
۱۴۴	کارو هوانسیان فر	۸۳۰۲۳۱۶	حسابرسی نواندیشان
۱۴۵	قاسم یاحقی	۷۵۲۳۶۷۸	حسابرسی همگامان کیش

حسابداران مستقل شاغل در حرفه به صورت انفرادی

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن
۱	هرمز ایزدگشسب	۸۷۲۷۳۰۶	۸	علی صحرانی	۸۳۶۷۹۱۲
۲	سیدمحسن حجازی	۲۰۴۴۰۰۵	۹	قاسم ضرغامی	۲۷۱۵۰۹۹
۳	مرتضی حجازی	۸۷۷۸۸۱۱	۱۰	محمدباقر محمدی	۸۸۸۶۲۲۸
۴	حسن خدائی	۸۷۷۸۸۱۱	۱۱	رسول محمدی سالک	۶۴۰۷۶۳۷
۵	اصغر خرازی	۶۳۴۶۸۱	۱۲	شیرین مشیرفاطمی	۸۰۷۷۱۶۰
۶	حسین خطیبیان	۸۷۷۴۲۲۵	۱۳	علی هاشم نژاد شیرازی	۸۰۶۳۲۷۴
۷	قدرت‌اله رهگذر	۸۷۰۲۰۲۵			

حسابداران مستقل غیر شاغل در حرفه حسابرسی

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۱	ایرج پورحسین اکبری	۸۹۰۳۱۹۰	وزارت صنایع
۲	خسرو پورمعمار	۸۰۳۰۶۴۴	کارگزاری پارس نمودگر
۳	حسین حریری	۸۸۹۹۸۱۸	شرکت ماشین آلات صنایع نفت
۴	بهروز خاق ویردی	۸۸۸۹۲۴۲	شرکت سرمایه‌گذاری تامین اجتماعی
۵	امیرعلی خانخلیلی	۸۳۶۷۹۱۲	کارگزاری خبرگان سهام
۶	هوشنگ خستونی	۸۷۷۵۶۶۱	بانک پارسیان
۷	اسیک دراستپانیانسی	۸۸۴۴۷۰۳	—
۸	سروش زینلی یزدی	۸۳۰۶۷۵۱	—
۹	ناصر سالار	۸۹۰۴۲۲۶	بانک تجارت
۱۰	غلامرضا سلامی	۶۳۱۸۰۳	شرکت کشت و صنعت دشت زر
۱۱	سیامک شهریاری	۸۷۵۱۹۰۹	شرکت آرات
۱۲	شهرام شهیری	۶۷۱۷۲۱۷	شرکت سهم آشنا
۱۳	احمد عبائی کوپانی	۸۰۸۵۹۴۹	شرکت سرمایه‌گذاری آینده‌نگر
۱۴	خسرو فخیم‌هاشمی	۶۷۲۰۲۳۶	شرکت تیشبه همدان
۱۵	محمود قدس		
۱۶	محمدابراهیم قربانی فرید	۷۵۰۸۴۶۳	شرکت کارگزاری سهام پژوهان شایان
۱۷	بهرام کلاترپور	۸۷۱۴۵۶۸	شرکت توسعه صنایع بهشهر
۱۸	محمود گلرخی	۶۶۲۹۲۱۴	
۱۹	پرویز گلستانی	۸۹۰۲۰۶۴	شرکت سرمایه‌گذاری گروه صنعتی رنا
۲۰	علی مستاجران	۸۸۴۵۴۶۶	
۲۱	مجید میراسکندری	۶۳۱۸۰۳	شرکت سرمایه‌گذاری آینده‌نگر
۲۲	حمیدرضا تقی زاده	۲۰۴۳۰۰۸	سازمان مدیریت صنعتی - بخش مشاوره
۲۳	ایرج نیک‌نژاد	۶۴۶۳۳۹۵	شرکت یزدیاف
۲۴	فریدون وحدتی نیکزاد	۸۸۳۳۸۵۵	وزارت صنایع شرکت احداث صنعت
۲۵	بهروز وقتی	۲۶۷۲۲۳	شرکت سرمایه‌گذاری نوید

حسابداران مستقل شاغل در سازمان حسابرسی

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن
۱	جعفر باقری	۲۴۱۷۹۵	۸	محمد صفری کوپانی	۸۷۲۶۳۰۴
۲	هوشنگ تسلیمی	۸۷۲۶۰۰۱	۹	محمدتقی منصورری راد	۸۷۲۶۳۰۷
۳	مصطفی جان‌ناری	۳۶۶۷۳۵	۱۰	محمد میرآفتابزاده	۸۷۲۶۱۰۹
۴	محمدحسن سعادتپان	۸۷۲۳۲۲۰	۱۱	منوچهر نصراصفهان	۶۷۸۳۳۴
۵	احمد شله‌چی	۸۷۲۶۱۱۰	۱۲	اسدالله نیلی اصفهانی	۸۷۲۶۳۰۵
۶	سیروس شمس	۸۷۱۳۷۹۰	۱۳	میرمجید وکیل‌زادیان	۸۷۲۶۳۰۸
۷	غلامرضا صرام	۸۷۱۳۷۹۰			

فقرو غنای "هدف کلی گزارشگری مالی"

"... هر واحد انتفاعی یک شخصیت حسابداری است اما هر شخصیت حسابداری می تواند بر شخصیت حقوقی منطبق، فراتر یا محدودتر از آن باشد." (بند ۶۳)

صرف نظر از موارد قبلی، وقتی دو عبارت (د) و (ه) با هم در نظر گرفته می شوند، یک سوال اساسی مطرح می شود: با ابتدای بر گزاره هدف، آیا وضعیت مالی و نتایج عملیات (صرف نظر از ابهام در معنی آنها) یک واحد انتفاعی گزارش می شود یا آثار مالی معاملات، عملیات و رویدادهای مالی موثر بر آنها؟

(ز) [و از این طریق]

عبارت "و از این طریق" در گزاره هدف اشکال زیادی را تولید کرده است. کلمه [و] می تواند نقش عطف را داشته باشد و دو گزاره خبری را با هم ترکیب کند. کافی است یک لحظه عبارت "از این طریق" را نادیده بگیرید و گزاره هدف را دوباره بخوانید: "هدف گزارشگری مالی فراهم آوردن اطلاعاتی است که... بیان (کند) و... یاری دهد."

همانطور که ملاحظه می شود با نادیده گرفتن "از این طریق" کلمه [و] دو فعل را با هم ترکیب می کند و به لحاظ تعداد افعال می توان گفت دو گزاره خبری و یا دو هدف داریم و در نتیجه با مشکل انتخاب از بین دو هدف روبه رو هستیم.

علاوه بر این، به نظر می رسد با اضافه شدن "از این طریق" به گزاره هدف، راه بر طرق دیگر فراهم آوردن اطلاعات بسته شده است. یعنی هیات با درج عبارت "از این طریق" تاکید می کند که تنها راه یاری دادن به استفاده کننده برون سازمانی فراهم آوردن اطلاعاتی است که آثار مالی معاملات، عملیات و رویدادهای مالی موثر بر وضعیت مالی و نتایج عملیات یک واحد انتفاعی را بیان کند. در نتیجه هر اطلاعی را که چنین قابلیت ندارد می توان حذف کرد.

این نکته به تنهایی تولید اشکال نمی کند، اما وقتی بخواهیم نوع دیگری از اطلاعات مثل اطلاعات مکمل را تجویز کنیم با نکته پیشگفته ناسازگار می شود. عبارت "از این طریق" حکم می راند که تنها اطلاعات درباره آثار مالی معاملات، عملیات و رویدادهای مالی موثر بر وضعیت مالی و نتایج عملیات واحد انتفاعی می تواند به استفاده کنندگان یاری دهد. اما هیات در زیرهدف پنجم ارائه اطلاعات مکمل را تجویز کرده و می نویسد: "به منظور کمک به استفاده کنندگان... با ارائه اطلاعات مکمل می توان بر سودمندی اطلاعات برای تصمیم گیری های مختلف افزود." (بند ۵۶)

اگر اطلاعات مکمل از همان نوع اطلاعاتی است که در گزاره هدف تجویز شده و باید گزارش شود، پس دلیلی ندارد که

می باشند. دو اصطلاح پیشگفته در ادبیات حسابداری معنی و مفهوم روشن و صریحی ندارند. بعضی

"وضعیت مالی" را مترادف با ترازنامه می گیرند. بعضی هم معنی روشنی برای آن قائل نیستند. فرهنگ حسابداران (کهلر) اصطلاح "نتایج عملیات" را برابر با "سود خالص (net income)، گاهی سود قبل از افزودن سایر درآمدها و هزینه ها" می داند.^{۳۵} نگارنده نیز بر این باور است که معنی و مفهوم این دو اصطلاح بین ارباب حسابداری یکسان نیست و از این رو بهتر بود در کار هیات تعریف می شدند، در حالی که هیات معانی این دو اصطلاح را بدیهی پنداشته است. نکته دیگری که زیر عبارت (ه) قابل طرح است "واحد انتفاعی" است. هیات تدوین استانداردهای حسابداری در تعریف واحد انتفاعی نوشته است:

"واحد انتفاعی، موسسه یا سازمانی است که توسط دولت و یا یک یا چند شخص حقیقی یا حقوقی عمومی یا خصوصی تشکیل شود و به قصد انتفاع به فعالیتهای تولیدی، بازرگانی و خدماتی بپردازد. کلیه موسسات و سازمانهای دولتی که به صورت بازرگانی اداره می شوند، از لحاظ مقاصد این بیانیه واحد انتفاعی تلقی می گردند..." (بند ۱۳)

اگر این تعریف را برای واحد انتفاعی در گزاره هدف بپذیریم، آنگاه بحث گزارشدهی قسمتی^{۳۶} و موضوع صورتهای مالی تلفیقی^{۳۷} بلا تکلیف می ماند و در وقت استاندارددگذاری با ابتدای بر چنین هدفی نمی توان برای آنها استاندارددگذاری کرد. اما هیات در بخش دوم "مبانی نظری" زیر عنوان "فرض تفکیک شخصیت" می نویسد:

"... در شرایط خاص یا بنا بر الزامات قانونی، واحدهای انتفاعی متعلق و یا در کنترل یک شخص حقوقی یا حقیقی معین ممکن است مجتمعاً به عنوان یک شخصیت حسابداری یگانه تلقی شوند. در مقابل، هر یک از شعب اصلی یا کارخانه های متعلق به یک واحد انتفاعی معین ممکن است تحت شرایط خاص، شخصیت حسابداری جداگانه ای به حساب آیند..." (بند ۶۲)

بنا بر عبارت بالا می توان گفت که به جای اصطلاح "واحد انتفاعی" باید اصطلاح "شخصیت حسابداری" در گزاره هدف قرار می گرفت. این معنی با مشاهده عبارت زیر بهتر درک می شود؛

البته هیات زیر عنوان "سرمایه گذاران" (بخش عمومی و بخش خصوصی) درباره این امور چنین نوشته است:

"با این که در هدفهای سرمایه گذاری بخش عمومی و بخش خصوصی تفاوت‌هایی وجود دارد و این هدفها در قضاوت و تصمیم‌گیری آنها نسبت به امور واحدهای انتفاعی موثر است؛ اما اموری که قضاوت و تصمیم‌گیری نسبت به آنها براساس اطلاعات مالی صورت می‌گیرد در کلیه واحدهای انتفاعی کمابیش یکسان است و به شرح زیر برشمرده می‌شود..." (بند ۲۱)

و پس از آن هشت مورد را برمی‌شمرد. اگرچه موارد برشمرده را می‌توان برای اعطاکنندگان تسهیلات مالی و سایر استفاده کنندگان برون‌سازمانی نیز قایل شد، اما بر اساس بند ۲۱ و با در نظر گرفتن این نکته که امور برشمرده زیرعنوان "سرمایه گذاران" بیان شده، به نظر می‌رسد که هیات آن امور را فقط برای سرمایه گذاران قایل می‌شود، در حالی که در گزاره هدف در کنار سرمایه گذاران، اعطاکنندگان تسهیلات مالی و سایر استفاده کنندگان برون‌سازمانی را نیز قرار می‌دهد.

(ی) [یاری دهد]

آخرین جز در گزاره هدف فعل "یاری دهد" است. اگر بخواهیم این فعل را به صفت فاعلی تبدیل کنیم و آن را به موصوف "اطلاعات" اضافه کنیم آنگاه باید گفت: "هدف کلی گزارشگری مالی فراهم کردن اطلاعات یاری‌دهنده... در قضاوت و تصمیم‌گیری... است...". با این تغییر می‌خواهیم نتیجه بگیریم: صفت اطلاعاتی که گزارشگری مالی فراهم می‌کند یاری‌دهنده بودن آن در قضاوت و تصمیم‌گیری است و بنابراین می‌توان پرسید اطلاعات یاری‌دهنده چه ویژگی‌هایی دارد؟

اما از صفت یاری‌دهنده و ویژگی‌های کیفی که باعث می‌گردد تا اطلاعات مالی یاری‌دهنده باشد، در نمودار پیشنهادی هیات خبری نیست.^{۳۸} در عوض هیات تدوین استانداردها در نمودار ویژگی‌های کیفی "فایده در تصمیم‌گیری" (مفید بودن) را در نمودار قرار داده، برجسته می‌کند و اجزای آن را به تصویر می‌کشد.^{۳۹}

بنابراین، "مبانی نظری" هیات از این نظر که در گزاره هدف به ویژگی مفید بودن اطلاعات مالی اشاره نمی‌کند و یا برعکس به این دلیل که در نمودار ویژگی‌های کیفی به صفت یاری‌دهنده بودن اطلاعات مالی توجه ندارد، دچار اشکال است. این مشکل وقتی برجسته می‌شود که هیات زیر عنوان "ویژگی‌های کیفی اطلاعات" می‌نویسد:

"هدفهای گزارشگری مالی... ایجاب می‌کند، اطلاعاتی که گزارشگری مالی فراهم می‌آورد از ویژگی‌های معینی برخوردار باشد..." (بند ۹۰)

برچسب مکمل به آن بزنیم. و اگر از نوع اطلاعاتی نباشد که در گزاره هدف تجویز شده، پس دیگر اجازه ارائه کردن آن را نداریم.

(ح) [سرمایه گذاران، اعطاکنندگان تسهیلات مالی و سایر استفاده کنندگان برون‌سازمانی]

هیات تدوین استانداردها با درج عبارت (ح)، در گزاره هدف به صراحت دو گروه مدیریت و کارکنان را از جمع استفاده کنندگان بیرون می‌گذارد. اما هیات، علاوه بر آنکه با نام بردن از دو گروه پیشگفته (به هنگام معرفی استفاده کنندگان) شائبه شمول مدیریت و کارکنان را به عنوان استفاده کننده ایجاد می‌کند، می‌نویسد:

"... در تدوین هدفهای گزارشگری مالی، ... ضمن در نظر گرفتن نیازهای اطلاعاتی کلیه گروههای استفاده کننده کوشش می‌شود در ترکیب اطلاعاتی که از طریق صورتهای مالی گزارش می‌شود تعادلی منطقی برقرار گردد." (بند ۱۹)

علاوه بر این، هیات با به کار بردن عبارت "سایر گروههای استفاده کننده" در زیرهدف اول، دوباره شائبه شمول مدیریت و کارکنان را احیا می‌کند:

"... این اطلاعات باید به نحوی باشد که سرمایه گذاران، اعطاکنندگان تسهیلات مالی و سایر گروههای استفاده کننده را در تشخیص نقاط قوت و ضعف مالی واحد انتفاعی یاری دهد..." (بند ۴۱)

و یا در زیرهدف دوم می‌نویسد:

"سرمایه گذاران، اعطاکنندگان تسهیلات مالی و سایر استفاده کنندگان اطلاعات مالی غالباً سودهای گزارش شده و عوامل تعیین کننده آن را به طرق مختلف و برای مقاصد گوناگون مورد استفاده قرار می‌دهند..." (بند ۴۵)

و در بند ۴۳ نیز با اشاره به استفاده کنندگان از اطلاعات مالی این شائبه را تشدید می‌کند:

"... استفاده کنندگان از اطلاعات مالی به ویژه سرمایه گذاران و اعطاکنندگان اعتبار غالباً براساس پیش‌بینی عملکرد آتی واحد، تصمیم‌گیری می‌کنند..." (بند ۴۳)

(ط) [قضاوت و تصمیم‌گیری نسبت به امور یک واحد انتفاعی]

قضاوت کردن و تصمیم گرفتن هر یک به تنهایی معنای روشنی دارند. اما استفاده کنندگان برون‌سازمانی در چه اموری قضاوت خواهند کرد و تصمیم خواهند گرفت؟ نسبت به امور یک واحد انتفاعی. عبارت "امور یک واحد انتفاعی" معنی وسیعی دارد؛ از خرید ملزومات توسط بخشهای داخلی شرکت گرفته تا فروش محصول به مشتری، پرداخت حقوق و دستمزد، و ... همه جزو امور یک واحد انتفاعی است.

بنابر عبارت بالا، هیات به ارتباط بین اهداف و ویژگیهای کیفی باور دارد اما با قرار دادن فعل یاری دادن (یا صفت یاری دهنده) در گزاره هدف؛ و قرار دادن کیفیت "فایده در تصمیم‌گیری" در نمودار ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی این ارتباط را قطع می‌کند.

نگاهی دوباره به گزاره هدف

تا اینجا هر یک از اجزا و عبارات تشکیل دهنده گزاره هدف به تنهایی و تا حدی با یکدیگر بررسی و نکات هر مورد عنوان گردید. اکنون به کل گزاره هدف نگاهی دوباره می‌شود. با در نظر گرفتن کل گزاره هدف یک سوال اساسی می‌توان مطرح کرد: اگر واحدهای انتفاعی اطلاعاتی فراهم نمایند که آثار مالی... را بیان کند اما سرمایه‌گذاران، اعطاکنندگان تسهیلات مالی و سایر استفاده‌کنندگان برون‌سازمان را نتواند یاری دهد، تکلیف چیست؟ آیا هدف گزارشگری مالی تامین شده است یا نه؟

پیشتر زیرعنوان (ز) گفته شد که گزاره هدف مشتمل بر دو فعل است و در نتیجه دو پیام را مخابره می‌کند. از این زاویه دید گزاره هدف را با توجه به دو پیام آن می‌توان به دو گزاره کوچکتر به شرح زیر تقسیم کرد:

گزاره اول: "هدف کلی گزارشگری مالی فراهم آوردن اطلاعاتی است که آثار مالی معاملات، عملیات و رویدادهای مالی موثر بر وضعیت مالی و نتایج عملیات یک واحد انتفاعی را بیان کند."

گزاره دوم: "هدف کلی گزارشگری مالی فراهم آوردن اطلاعاتی است که سرمایه‌گذاران، اعطاکنندگان تسهیلات مالی و سایر استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی را در قضاوت و تصمیم‌گیری نسبت به امور یک واحد انتفاعی یاری دهد."

کدام یک از دو گزاره بالا هدف گزارشگری مالی است؟ پاسخ به این سوال از چهار حالت خارج نیست: گزاره اول، گزاره دوم، هر دو گزاره، یا هیچ یک. اگر هیچ یک از دو گزاره هدف نباشد، آنگاه صورت مسئله را پاک کرده‌ایم و دیگر بحثی هم نداریم. اگر هر دو گزاره را هدف بدانیم؛ در این صورت می‌توان پرسید کدام گزاره نسبت به دیگری اولی‌تر است و در شرایط تعارض کدام هدف را باید فدا کرد؟ اگر گزاره اول، یا گزاره دوم هر یک به تنهایی هدف باشد، آنگاه گزاره دیگر زاید است و بی‌کار.

ممکن است بگوئید که گزاره هدف را نمی‌توان به صورت پیشگفته به دو گزاره کوچکتر شکست. پاسخ این است: به هر شکل که گزاره هدف را به گزاره‌های کوچکتر تقسیم کنیم باز هم با مشکل مواجه می‌شویم. اجازه دهید به نحو دیگری گزاره هدف را

بشکنیم:

گزاره اول: "هدف کلی گزارشگری مالی فراهم کردن اطلاعاتی است که آثار مالی معاملات، عملیات و رویدادهای مالی موثر بر وضعیت مالی و نتایج عملیات یک واحد انتفاعی را بیان کند."

گزاره دوم: "چنین اطلاعاتی سرمایه‌گذاران، اعطاکنندگان تسهیلات مالی و سایر استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی را در قضاوت و تصمیم‌گیری نسبت به امور واحد تجاری یاری می‌دهد."

اگر اکنون همان سوال قبلی را تکرار کنیم؛ آنگاه باید گفت که گزاره اول هدف است و گزاره دوم توضیح یا مفروض و بنابراین بی‌کار و زاید. اما یک جور دیگر هم می‌توان گزاره هدف را تجزیه کرد:

گزاره اول: "هدف کلی گزارشگری مالی فراهم آوردن اطلاعاتی است که سرمایه‌گذاران، اعطاکنندگان تسهیلات مالی و سایر استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی را در قضاوت و تصمیم‌گیری نسبت به امور یک واحد انتفاعی یاری دهد."

گزاره دوم: "چنین اطلاعاتی آثار مالی معاملات، عملیات و رویدادهای مالی موثر بر وضعیت مالی و نتایج عملیات یک واحد انتفاعی را بیان می‌کند."

این مرتبه باید گفت که هدف گزارشدهی مالی یاری دادن (گزاره اول) است و گزاره دوم توضیح یا مفروض است و در نتیجه بی‌کار و زاید.

خلاصه کلام

بررسی حاضر صرفاً بر نتیجه کار هیات- مبانی نظری- مبتنی است، در حالی که انجام بررسی بهتر و دقیق‌تر در گرو مطالعه و بررسی صورتجلسات نشست و مذاکرات اعضای هیات است. بی‌شک با مطالعه صورتجلسات مذکور نکات دیگری آشکار می‌شود که شاید در نوشته‌ی حاضر از دید نگارنده پنهان مانده باشد.

به هر حال، بحث و بررسی انجام شده درباره گزاره هدف نشان می‌دهد که هدف‌گذاری و هدف‌نویسی برای گزارشدهی مالی بسیار ظریف و درخور توجه است. پیش از هدف‌گذاری باید هدف را درک کرد و آنچه را که قرار است به عنوان هدف تجویز شود به درستی دید. تا این درک و بینش حاصل نشده نمی‌توان اقدام به هدف‌نویسی کرد.

گاهی اتفاق می‌افتد که به وقت نوشتن یا بیان یک مفهوم، صرفاً به دلیل نداشتن واژه‌ای مناسب، بخشی از معنی و مفهوم از دست می‌رود

محدوده عناصر صورتهای مالی را تا سرحد واحدهای غیرانتفاعی گسترش داد.

- 14- SFAC No. 1, "Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises", Nov. 1978.
- 15- SFAC No. 2, "Qualitative Characteristics of Accounting Information", May. 1980.
- 16- SFAC No. 3, "Elements of Financial Statements of Business Enterprises", Dec. 1980.
- 17- SFAC No. 4, "Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Enterprises", Dec. 1980.
- 18- SFAC No. 5, "Recognition and Measurement in Financial Statement of Business Enterprises", Dec. 1984.
- 19- SFAC No. 6, "Elements of Financial Statements", Dec. 1985.
- 20- SFAC, No. 7, "Use of Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements", Feb. 2000
- 21- FASB (1976), "FASB Discussion Memorandum: Scope and Implications of the Conceptual Framework", P.2.
- 22- Internal Consistency

۲۳- تجویز روشن غیرمستقیم در تهیه صورت جریانهای نقدی مثالی از این مورد است. علیرغم آنکه هیات استانداردهای حسابداری مالی (FASB) به روش مستقیم اعتقاد داشت، صرفاً به دلیل همه گیر شدن روش غیرمستقیم، آن را پذیرفت و تجویز کرد.

۲۴- نگاه کنید به بند ز ماده ۷ اساسنامه سازمان حسابداری

۲۵- کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری رهنمودهای حسابداری، سازمان حسابداری، نشریه ۱۲۲

۲۶- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، "استانداردهای حسابداری" کمیته فنی سازمان حسابداری، نشریه ۱۴۵

۲۷- نگاه کنید به هیات تدوین استانداردهای حسابداری، "مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران" (متن پیشنهادی)، سازمان حسابداری، نشریه ۱۱۳ ص ۹

۲۸- فعل کند بین دو برانتر توسط نگارنده اضافه شده است.

۲۹- همان، ص ۳۱

۳۰- همان، ص ۳۲

۳۱- همان، ص ۳۳

۳۲- همان، ص ۳۴

۳۳- همان، ص ۳۵

۳۴- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، در بند ۱-۱ از "مفاهیم نظری گزارشگری مالی برای صورتهای مالی هدف گذاری می کند. نگاه کنید به: کمیته تدوین استانداردهای حسابداری "استانداردهای حسابداری"، کمیته فنی سازمان حسابداری، نشریه ۱۴۵، ص ۴۴۵

۳۵- نگاه کنید به فرهنگ حسابداران کهلر

36- Segmental Reporting

37- Consolidated Financial Statements

۳۸- نگاه کنید به: "مبانی نظری"، ص ۵۷

۳۹- همان جا

۴۰- حتی مراجع حرفه ای آمریکا کمیته های اصطلاح شناسی تاسیس کردند. نگاه کنید به: پوریانسیب، امیر، "در محضر استاد..." حسابدار ۱۴۱، ص ۶۰ منابع

۱- پوریانسیب، امیر، "در محضر استاد..." حسابدار ۱۴۱

۲- پوریانسیب، امیر، "بیشتر در فرهنگ واژگان حسابداری"، حسابدار ۱۳۹

۳- پوریانسیب، امیر، "علم حسابداری، زبان علم و "مرز واژه ها"، حسابدار ۱۴۲

۴- تالانه، عبدالرضا، "قربانی حرفه"، حسابدار ۱۴۲

۵- کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، "رهنمودهای حسابداری"، سازمان حسابداری، نشریه ۱۲۲

۶- هیات تدوین استانداردهای حسابداری، "مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران" (متن پیشنهادی)، سازمان حسابداری، نشریه ۱۱۳

7- Belkaoui, A.R. "Accounting Theory" 3rd ed./, The Dryden Press, 1992.

8- Chambers, R.S. "An Accounting Thesaurus" 1st ed. Pergamon, 1995.

9- SFAC NO. 1, "Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises", FASB, Stanford, 1978.

10- Henderiksen, E.S., and Von Breda, "Accounting Theory", 5th ed, Irwin, 1992.

11- Wolk, H.L. "Accounting Theory", 4th ed., South- Western College Publishing, 1997

و متوجه هم نیستیم. بنابراین پیش از شروع باید فرهنگ واژگانی حسابداری را تقویت و مرز بین اصطلاحات را تعریف کرد. در انجام این مهم تاسیس کمیته های اصطلاح شناسی راهگشاست. ۴۰ کارها را باید تخصصی کرد. هیچ اشکالی ندارد که متون حسابداری را برای بررسی ساختار دستوری به متخصصان ادبیات فارسی سپرد. با این کار پیشاپیش خود را در مقابل ضعفهایی که می تواند در اثر ناآگاهی به نکات دستور زبان فارسی گریبانگیر ما گردد، بیمه کرده ایم.

یک دست صدا ندارد. تدوین چارچوب مفهومی و استانداردگذاری در حسابداری مشارکت همگانی را طلب می کند. باید آرای مختلف را دور هم جمع کرد. خرد جمعی نیاز است، اما پیش از آن باید فرهنگ کار گروهی را ترویج کرد. با تاسیس یک کمیته یا هیات نتیجه کار رضایت بخش نخواهد بود. باید یک ساختار مناسب طراحی و تاسیس کرد و تمهیدات لازم برای پالایش نتیجه کار را تعبیه نمود. گروههای کاری مختلف باید ایجاد شوند. هر یک در سطح خود به کار پردازند. کمیته تحقیق لازم است. کمیته اصطلاح سازی لازم است و ...

همه این کارها در قالب یک پروژه بلندمدت میسر است و مستلزم صرف هزینه است و این نوع هزینه قطعاً منافع اجتماعی را در پی دارد. اما تا آن موقع و رسیدن به وضعیت ایده آل که یک چارچوب مفهومی معتبر تدوین شود، استانداردها گزاران یک نکته را می توانند سرلوحه کار خود قرار دهند: الزاماتی که استانداردها به شرکتهای تحمیل می کنند در مقایسه با وضع کنونی نباید تفاوت زیادی داشته باشد، در غیر این صورت انتقال ثروت در جامعه رخ می دهد؛ عده ای خوشبخت و گروهی بدبخت می شوند.

پی نوشت

۱- تالانه، عبدالرضا، "قربانی حرفه"، حسابدار ۱۴۲

2- Conceptual Framework

۳- هیات تدوین استانداردهای حسابداری، "مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران" (متن پیشنهادی)، سازمان حسابداری، نشریه ۱۱۳

۴- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، "استانداردهای حسابداری"، کمیته فنی سازمان حسابداری، نشریه ۱۴۵، ص ۵۱۶-۴۲۵

۵- کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری اخیراً به "کمیته تدوین استانداردهای حسابداری" تغییر نام داده است. نگاه کنید به پیشگفتار ماخذ قبلی.

6- Homans, and Curtis, "An introduction to Pareto", NY, Howard Fertig, 1970, p.25

7- Wolk, H.L., and M.G. Tearney. "Accounting Theory", South-Western College Publishing, 1997, P.154.

8- AAA, "A Statement of Basic Accounting Theory" (ASOBAT), 1966.

9- APB Statement No. 4., "Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial statements of business enterprises", 1970.

10- AICPA, "Objectives of Financial Statements" Trueblood Committee Report, 1973.

11- AAA., "Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance", 1977.

12- Conceptual Framework Project

۱۳- لازم به ذکر است که بیانیه شماره ۶ جایگزین بیانیه شماره ۳ شد و

چارچوبی برای تجزیه و تحلیل سیاست های تقسیم سود

نمودار ۲- خلاصه چارچوب تحلیل سیاستهای تقسیم سود

FCFE-D			
افزایش سود سهام	مازاد	بدون تغییر	ROE-ke
کاهش سرمایه‌گذاری		پروژه خوب	ROA-ko
پروژه بد	کمتری	قطع سود سهام	
قطع سود سهام		افزایش سرمایه‌گذاری	
کاهش سرمایه‌گذاری			



ROA با ko درجه مطلوب بودن سرمایه‌گذاری تعیین می‌شود در این صورت نیز دو وضعیت وجود دارد:

الف- $ROE > ke$ شرکت فرصت سرمایه‌گذاری مطلوب دارد، و
ب- $ROE < ke$ شرکت فرصت سرمایه‌گذاری مطلوب ندارد.

در اینجا ۴ حالت مهم بررسی می‌شود:
حالت اول $ROE > ke$ و $FCFE > D$

در این شرکتها جریان نقدی آزاد سهامداران بزرگتر از سود تقسیمی است، یعنی جریان نقدی آزاد دارند. همچنین در این شرکتها فرصتهای سرمایه‌گذاری مطلوب است زیرا بازده ارزش ویژه آنها بالاتر از بازده مورد انتظار سهامداران است. بنابراین بهتر است که سیاستهای تقسیم سود خود را تغییر ندهند که با این کار ۱- بهره‌وری سرمایه افزایش می‌یابد، ۲- احتمال سرمایه‌گذاری در پروژه‌های نامطلوب فروکاسته می‌شود، و ۳- ارزش افزایش می‌یابد.

حالت دوم $ROE < ke$ و $FCFE > D$

در این جا شرکتهایی قرار دارند که جریانهای نقدی آزاد آنها بزرگتر از سود تقسیمی است، ولی فرصتهای سرمایه‌گذاری مطلوبی ندارند. به علت عدم فرصتهای سرمایه‌گذاری این احتمال وجود دارد که مدیریت شرکت اقدام به سرمایه‌گذاریهایی کند که مطلوب نباشد و ارزش شرکت را کاهش دهد از این رو سهامداران برای کاهش یا خنثی‌سازی این حرکت سیاستهای تقسیم سود خود را تغییر می‌دهند و از سیاستهای تقسیم سود انبساطی استفاده می‌کنند. یعنی در این حالت تقاضا برای افزایش سود تقسیمی به وجود می‌آید. البته مدیریت نیز برای خنثی‌سازی ریسکهای آتی ممکن است مایل به تغییر سیاستهای تقسیم سود نباشد ولی در نهایت سهامداران باعث افزایش سود تقسیمی می‌شوند.

حالت سوم $ROE > ke$ و $FCFE < D$

در اینجا شرکتهایی قرار دارند که جریان نقدی آزاد سهامداران آنها کوچکتر از سود تقسیمی است و از این رو کمبود وجود دارد ولی فرصتهای سرمایه‌گذاری آنها مطلوب است. اگر شرکت سیاستهای تقسیم سود

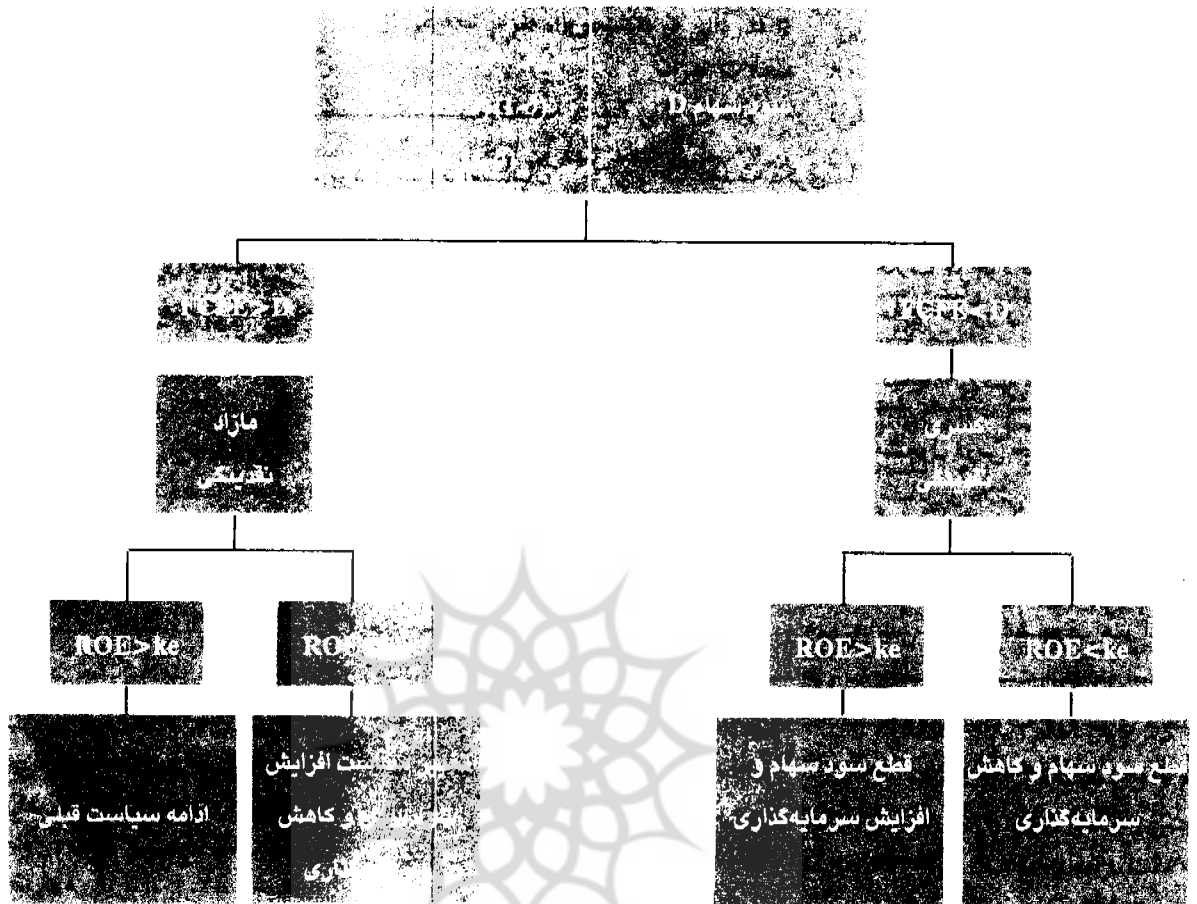
خود را تغییر ندهد و به سمت سیاستهای انقباضی حرکت نکند این امر باعث می‌شود که ارزش شرکت کاهش پیدا کند.

شرکتهایی از این دست می‌توانند برای تامین خواسته خود دو کار انجام دهند: ۱- کاهش سود تقسیمی و سرمایه‌گذاری در پروژه‌های مطلوب. در این حالت شرکت می‌تواند با کاهش سود تقسیمی ارزش خود را افزایش دهد. ۲- تامین مالی خارجی و سرمایه‌گذاری در پروژه. در این حالت با افزایش اهرم مالی، هزینه سرمایه و درجه‌بندی اوراق بهادار تغییر می‌کند که در نهایت باعث افزایش ریسک مالی می‌شود. از این رو در این حالت ممکن است برخی از پروژه‌هایی که قبلاً مطلوب بودند دیگر مطلوب نباشند و بنابراین ارزش شرکت به حداکثر نرسد. بهترین حالت برای شرکتها تغییر سیاستهای تقسیم سود است.

حالت چهارم $ROE < ke$ و $FCFE < D$

در اینجا شرکتهایی قرار دارند که جریان نقدی آزاد سهامداران آنها کوچکتر از سود تقسیمی است و از این رو کمبود وجود دارد و همچنین فرصتهای سرمایه‌گذاری نیز ندارند. این شرکتها هم در سیاست تقسیم سود و هم سیاست سرمایه‌گذاری مشکل دارند. آنها برای فائق آمدن بر کمبود وجه ممکن است نیازهای مالی خود را به سه طریق تامین کنند: ۱- افزایش سرمایه، ۲- افزایش بدهی و ۳- افزایش بدهی و کاهش سرمایه. در هر ۳ حالت اهرمهای مالی تغییر می‌کند و باعث تغییر در ریسک مالی و هزینه سرمایه می‌شود و در نهایت باعث کاهش ارزش شرکت می‌گردد.

بعضی‌ها اعتقاد دارند که این‌گونه شرکتها باید سرمایه‌گذاریهای نامطلوب خود را قطع کنند تا با قطع آن جریان نقدی آزاد بیشتر شود و همچنین همزمان سود تقسیم نمایند تا از این طریق امکان بهبود بهره‌وری و نوآوری حاصل گردد.



پژوهش‌های علمی و مطالعات فرسنگی
تالی مع علم انسانی

1- Log

2- Free Cash Flow

3- Signalling incentives بر مبنای تئوری بنگاه همواره بین مدیر و مالک شرکت تضاد منافع وجود دارد لذا مدیریت شرکت می‌تواند از طریق سیاستهای تقسیم سود و انبساطی تضاد منافع را کاهش دهد و سیاست تقسیم سود می‌تواند جنبه اطلاع‌رسانی به مالکان داشته باشد زیرا مدیران از مالکان اطلاعات بیشتری دارند.

4- Free Cash flow to equity (FCFE)

جریان نقدی آزاد سهامداران بدین معنی است که شرکت پس از کسر مخارج سرمایه‌ای و سرمایه در گردش از سود خالص، چه مقدار وجوه آزاد خواهد داشت.

5- hurdle Rate

1- Aswat-Damodaran. Corporate Finance Stern School of Business(1997)

2- J.Linter, Distribution of incomes of corporations among dividends, Retaining earning and Taxes. American Economic Review (May 1956)

3- E. Fama and H. Babiak "Dividend policy, Journal of American statistical association (December 1968).

به‌طور خلاصه شرکتهایی که جریان نقدی آزاد سهامداران داشته و فرصتهای سرمایه‌گذاری خوبی نیز دارند بهتر است که سود زیادی را تقسیم نکنند زیرا تقسیم سود در این شرکتها باعث کاهش سرمایه‌گذاری شده و در نهایت ارزش شرکت به حداکثر نمی‌رسد. شرکتهایی که جریان نقدی آزاد داشته ولی فرصت سرمایه‌گذاری خوبی ندارند بهتر است که سود زیادی را تقسیم کنند تا سهامداران از طرق دیگری از آن وجوه استفاده نمایند. (مثلاً در شرکتهای دیگر سرمایه‌گذاری نمایند). شرکتهایی که جریان نقدی آزاد سهامداران ندارند ولی فرصت‌های سرمایه‌گذاری مطلوبی دارند بهتر است که سود تقسیمی خود را کاهش دهند تا از این طریق از فرصت‌های سرمایه‌گذاری استفاده نمایند و در نهایت شرکتهایی که جریان نقدی آزاد سهامداران نداشته و همچنین فرصت سرمایه‌گذاری مطلوب نیز ندارند می‌توانند با استفاده از کاهش سرمایه‌گذاری‌های نامطلوب و کاهش سود تقسیمی وضعیت خود را بهبود بخشند.