

استانداردهای حسابداری و کشورهای در حال توسعه

از آنجا که تفاوت‌های اقتصادی، سیاسی - اجتماعی، فرهنگی و مفهومی در بین کشورها، ملت‌ها یا جوامع وجود دارد، بنابراین هر کشور احتمالاً به استانداردهای حسابداری متفاوتی نیاز دارد.

حسین زارعی
مدرس دانشگاه تهران

به اعتقاد نگارنده از آنجا که تفاوت‌های مذکور در کشورهای در حال توسعه بسیار پویاتر است، مطلوبیت هماهنگ‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری در این کشورها با شک و تردید بیشتری روبرو است.

از این‌رو، این مقاله به دو جنبه حسابداری بین‌المللی یعنی تحقیقات تطبیقی یا مقایسه‌ای و کوشش‌های انجام گرفته پیرامون هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری می‌پردازد. نوشته‌های حسابداری تطبیقی بین‌المللی امکان گروه‌بندی کشورها بر مبنای عمل حسابداری آنها را فراهم می‌آورد. از این‌رو، کشورها را

می‌توان به دسته‌هایی گروه‌بندی کرد و تصور می‌شود که در درون هر دسته وجوه اشتراک بسیاری از نظر سیستم حسابداری وجود دارد که البته انتظار می‌رود در آینده تعدادی از گروه‌های مزبور به‌خاطر



نگارنده معتقد است از آنجا که تفاوت‌های اقتصادی، سیاسی - اجتماعی، فرهنگی و مفهومی در بین کشورها، ملت‌ها یا جوامع وجود دارد، بنابراین هر کشور احتمالاً به استانداردهای حسابداری متفاوتی نیاز دارد.

مقدمه

در حوزه‌های اندیشه و عمل حسابداری معاصر، مسئله هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری به‌طور روزن‌افزونی از نظر سیاسی پیچیده، از لحاظ نظری بغرنج و از جهت عملی مبهم گردیده است؛ با این وجود به‌نظر می‌رسد که هنوز موج‌گرایی‌های هماهنگ‌سازی فروکش نکرده است. هر چند این‌گرایی‌ها در هر دو سطح محلی و بین‌المللی وجود دارد، اما در سطح بین‌المللی‌گرایی به هماهنگ ساختن اصول و عمل حسابداری کشورهای در حال توسعه با سایر کشورها تا حدودی

مسائل عملی و مفهومی گسترده‌ای را ایجاد کرده است. نگارنده این مقاله، منطق و مطلوبیت "تعمیم" استانداردهای بین‌المللی حسابداری به جهان سوم را مورد تردید قرار می‌دهد.

تسهیل هماهنگ‌سازی زوال یابند.

در بخش بعدی، این مقاله به بررسی انگیزه‌های اصلی تلاش برای هماهنگ‌سازی بین‌المللی می‌پردازد. سپس مقاله به ارائه چارچوبی تحلیلی برای مسائل مورد بحث هماهنگ‌سازی خواهد پرداخت. آنگاه مسائل هماهنگ‌سازی ابتدا در سطح نظری و سپس در سطح مفهومی مورد بحث قرار می‌گیرد.

هماهنگ‌سازی یا مشروعیت بین‌المللی عمل مسلط کنونی؟

اگرچه تمام گروه‌هایی که برای دستیابی به هماهنگ‌سازی بیشتر استانداردهای بین‌المللی حسابداری کوشش می‌کنند به‌طور ضمنی فرض مشابهی، چون مطلوبیت جهانی، را هدف خود قرار می‌دهند اما در واقع هر یک دلایل متفاوتی دارند. سازمانهای ملی و بین‌المللی که در جریان تدوین استانداردهای حسابداری فعال هستند، هماهنگ‌سازی بین‌المللی را اساساً به‌مثابه ابزار دستیابی به قابلیت مقایسه در گزارشگری مالی شرکت‌های بین‌المللی می‌دانند.

انگیزه اصلی نهادهای حرفه‌ای حسابداری ضرورت رعایت و گسترش قابلیت اعتماد و اخلاق حرفه‌ای و نیز ثبات رویه و فهم‌پذیری گزارش‌های حسابداری و مالی است. جامعه تجارت بین‌المللی، هماهنگ‌سازی را به‌مثابه ابزار تسهیل تجارت و دادوستد بین‌المللی، بخصوص در عرصه جریان‌های سرمایه و قابلیت اعتماد اطلاعات، در تصمیم‌گیری برای سرمایه‌گذاری خارجی مهم می‌داند. برخی هماهنگ‌سازی را ابزار کاملی برای فراهم کردن یک محیط تجاری یگانه (مثلاً جامعه اقتصادی اروپا) ارزیابی می‌کند. سازمان ملل متحد نیز عمده‌تاً برای ارزیابی اثر عملیات شرکت‌های چند ملیتی بر کشورهای در حال توسعه به هماهنگ‌سازی علاقه‌مند است. برخی اشخاص و گروه‌های ذی‌نفع،

شامل گروه‌هایی در کشورهای جهان سوم، به‌خاطر افزایش منافع خود از کوشش‌های هماهنگ‌سازی حمایت می‌کنند. اما عموماً انگیزه اصلی و واقعی حمایت از هماهنگ‌سازی در قالب عباراتی چون "تفاهم بین‌المللی بیشتر"، "کارایی اقتصادی بهتر در تخصیص منابع کمیاب" و خصوصاً "پرهیز از مضاعف شدن هزینه تهیه گزارش‌های حسابداری" عنوان می‌گردد.

اگرچه نگارنده براین باور است که کوشش‌های هماهنگ‌سازی بین‌المللی عمدتاً با حسن نیت ارائه شده‌اند، اما عملاً به گمراهی کشورهای در حال توسعه انجامیده است. بررسی منابع سیستم‌های حسابداری موجود در غالب کشورهای در حال توسعه حاکی از آن است که سیستم‌های مذکور عموماً یا از طریق سرمایه‌گذاران قدرتمند خارجی یا از طریق شرکت‌های چند ملیتی، کمک‌های خارجی و آموزش به این کشورها تحمیل شده است. همان‌گونه که ویلکینسون^۲ می‌گوید: "اصول حسابداری یک کشور هرگز بر مبنای استدلالات منطقی در حمایت از اصول مذکور به کشور دیگر "فروخته" نشده است. بلکه این اصول بر اساس وجود دو شرط از کشوری به کشور دیگر انتقال یافته است: ۱- کشور دوم فاقد گروه‌های تدوین اصول حسابداری سازمان‌یافته بوده است، و ۲- بر اساس سرمایه‌گذاران کلان کشور اول در کسب و کار کشور دوم، کشور اول الزامات حسابداری خود را به کسب و کار کشور دوم کرده است."^۳

بر همین منوال بینستون^۴ نشان می‌دهد که متون حسابداری دانشگاه‌های اندونزی بر اثر نفوذ شرکت‌های چند ملیتی، موسسات بین‌المللی حسابداری و کمک‌های ایالات متحده کاملاً به سمت متون آمریکائی سوق یافته است.^۵ وی همچنین می‌نویسد که انجمن حسابداران اندونزی پیرو مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری و

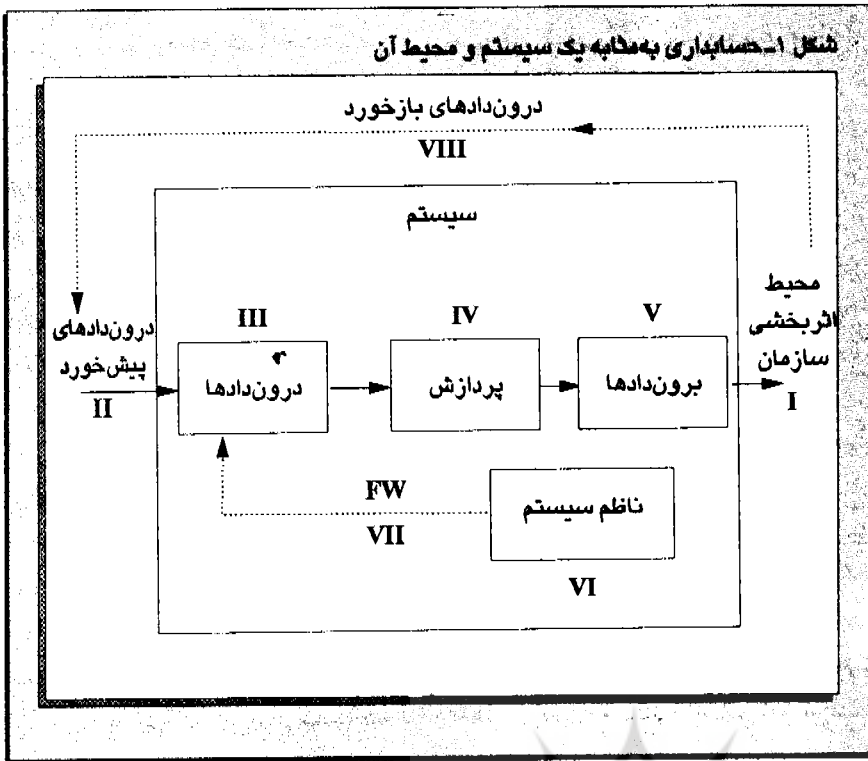
حسابرسی است که در واقع چیزی جز استانداردهای AICPA نیست. بدون شک نمونه‌های متعددی را می‌توان ذکر کرد اما مسئله اصلی آن است که به نظر می‌رسد غالب کشورهای در حال توسعه شانس اندکی دارند تا سیستم‌های حسابداری خود را چنان تغییر دهند که واقعاً بازتاب نیازها و شرایط محیطی جوامع خودشان باشد. سیستم‌های موجود این کشورها اساساً دنباله‌رو سیستم‌های کشورهای توسعه یافته است. از این دیدگاه، منافع سیستم‌های موجود در همخوانی با نیازهای واقعی کشورهای در حال توسعه سوال‌برانگیز است. بنابراین چنانچه هماهنگ‌سازی بین‌المللی نتواند امکانی برای تحول سیستم‌های حسابداری و متناسب کردن آنها با نیازهای کشورهای در حال توسعه به وجود آورد، آنگاه نه تنها برای آنها مفید نیست که زیان‌آور هم است. به علاوه، با توجه به این که فعلاً اصول حسابداری انگلو-آمریکایی براه‌آورد هماهنگ‌سازی مسلط است، این کوششها عمده‌تاً کاری یک طرفه است و استانداردهای "بین‌المللی" اساساً بین‌المللی کردن استانداردهای ملی اعضای مسلط هیئت استاندارددگذاری حسابداری بین‌المللی است. از این رو برخی متفکران حسابداری توازن قوا در فرایند هماهنگ‌سازی بین‌المللی را به سود کشورهای توسعه یافته ارزیابی می‌کنند. در نتیجه، فرایند استانداردگذاری بین‌المللی ابزار مشروعیت بخشیدن به ارزشهای معین، اصول حسابداری و عملیاتی است که شاید برای سایر کشورها و جوامع مناسب نباشد. این مسئله مستلزم بررسی ماهیت حسابداری و نسبت آن با محیطش است که در این باره در بخش زیر بحث می‌شود.

هدف و ماهیت موضوع پژوهش

حسابداری: مباحث فراتر از

با استفاده از رویکرد سیستمی می‌توان

شکل ۱: حسابداری به مثابه یک سیستم و محیط آن



حسابداری را به مثابه یک سیستم (ساخته شده از درون داده‌ها، پردازش و برون داده‌ها) در تعامل با محیطش بازنمایی کرد. این سیستم، درون داده‌ها را از محیطش اخذ می‌کند و آنها را به شکل برون داده‌ها به محیطش باز می‌گرداند. محیط بلا فصل یک سیستم حسابداری، سازمانی است که خود این سیستم بخشی از آن است. از آنجا که سیستم حسابداری در حیطه سازمان فعالیت می‌کند، سازمان، واسطه سیستم با محیط بیرونی آن است. شکل ۱ به روشنی این مطالب را بازنمایی می‌کند و در آن:

I: بیانگر "چرایی؟" در مباحث حسابداری است.

II, III, VII, VIII: بیانگر "چیستی؟" در مباحث اندازه‌گیری حسابداری هستند؟

IV, V: بیانگر "چگونگی" در مباحث اندازه‌گیری حسابداری است، و

VI: بیانگر مدیریت پویای روابط در بین "چرایی"، "چیستی"، و "چگونگی" است.

شکل ۱ مدلی از یک سیستم حسابداری معمولی است که در آن بخشی از برون داده‌ها به مثابه گزارش‌های خارجی به محیط خارجی (I) انتقال می‌یابد و از این رو موجب مباحث الزامات افشا می‌گردد. دومین بخش، بیانگر برون داده‌هایی است که در داخل سازمان به مدیریت (VI) منتقل می‌شود. بازخورد سیستم امکان ارزیابی درجه اثربخشی سازمانی را به دست می‌دهد (VIII). همچنین وضعیت مشابهی در درون سیستم به عنوان درون داده‌های میان‌خورد^۶ (VII) ارائه شده است. برون داده‌های هدف (I و VI) نوع درون‌های لازم را (درون داده‌های پیش‌خورد^۷ در II، درون داده‌های میان‌خورد در VII و درون داده‌های پس‌خورد^۸ در VIII) را تعیین می‌کنند. فرایند تبدیل در IV و برون داده‌های حاصله (V) نتیجه‌ای از برون داده‌های هدف مفروض و نوع درون داده‌های انتخاب شده از محیط است.

استانداردگذاری حسابداری که بتواند تمام مباحث مرتبط با سلسله مراتب سه سطح منطقی (فرانظری، نظری و واقعی) را پوشش دهد (به طوری که خواهیم دید) به بیراهه رفته است.

اکنون به بررسی دقیق مباحث در سطح فرانظری^{۱۱} می‌پردازیم و پس از آن درباره‌ی سطوح نظری و واقعی به طور خلاصه بحث می‌شود. حسابداری همانند تمام تحقیقات^{۱۱} علمی، اساساً در جستجوی شناخت جهان است، اما هر تحقیقی نمی‌تواند مدعی خلق شناخت معتبر گردد. برای ارزیابی فعالیت‌های تحقیقی و شناخت حاصل از تحقیقات مذکور، باید نظریه‌ها و پیش‌فرضهای^{۱۲} زیر بنایی هر تحقیق را آزمود. این ارزیابیها ما را به مباحث شناخت‌شناسی^{۱۳} و هستی‌شناسی^{۱۴} رهنمون می‌کند. شناخت‌شناسی به مسئله ماهیت و امکان شناخت، حقیقت و استدلال می‌پردازد. هستی‌شناسی مرتبط با مفهوم ذهنی ماهیت موضوع پژوهش^{۱۵} و دیدگاههای زیربنایی پیرامون ظرفیت‌های

از این رو شکل ۱ بیانگر آن است که برای هر سیستم هدفمندی، مسئله‌ی "چرایی" وجود سیستم (یا چرایی به وجود آمدن آن است) منطقاً مقدم بر مسئله‌ی "چیستی" سیستم است؛ همچنین مسئله‌ی دوم مقدم بر این مسئله است که "چگونه" سیستم مذکور باید فعالیت‌هایش را در محیطش انجام دهد. به عبارت دیگر، هدف (یا اهداف) سیستم زاینده مسائل و راه‌حل‌های مناسب آنها در یک عرصه معین است. این سلسله مراتب منطقی را به ترتیب می‌توان فرانظری (مرتبط با مباحث زیربنایی اهداف)، نظری (مرتبط با مباحث پرسش‌ها و راه‌حل‌ها) و واقعی (تعیین‌کننده محیط مفروض) نامید. شکل ۲ بیانگر همساختی‌های^۹ اساسی بین این سلسله مراتب منطقی، شامل بازخورد (خطوط بریده)، و بین سطوح سه‌گانه است.

این شکل بیانگر یک چارچوب تحلیلی است و بر اساس آن می‌توان نتیجه گرفت که تاکنون جستجو به دنبال یک چارچوب مفهومی "پذیرفته شده" برای

موجود انسانی به مثابه شناسنده^{۱۶} است. از این رو نظریه‌های شناخت‌شناسی و هستی‌شناسی به مثابه پیش فرضهای بنیادی (یا آموزه‌های فلسفی^{۱۷}) هستند که از آنها درستی علوم تجربی (یا نظریه‌ها) به اثبات می‌رسند.

با مرتبط ساختن این مباحث با چارچوب تحلیلی شکل ۲، می‌توان دید که شناخت‌شناسی و هستی‌شناسی با سطح فسرانظریه‌ها مربوط است. در این سطح تجزیه و تحلیل، ما با مسائلی در پیرامون موضع شناخت‌شناسانه دانش حسابداری و ماهیت هستی‌شناسانه موضوع پژوهش و تفکر حسابداری روبه‌رو هستیم. بسیاری از مباحث شناخت و شرایط ایجاد آن مرتبط با مجموعه‌ی ارزشها و باورهای شناسنده است زیرا به جرأت می‌توان گفت که در نهایت، هدف تمام علوم تجربی افزایش کنترل انسان و جامعه بر محیط طبیعی و اجتماعی است. از این رو یک ارتباط دو طرفه بین نظریه و فرا نظریه وجود دارد که در این رابطه فرانظریه به نظریه یا شرایط لازم برای دست یافتن به کنترل به عنوان پیش‌فرض می‌نگرد و به‌طریق اولی فرانظریه به مثابه پیش‌فرضی برای توجیه باورها و ارزشهای نظری ذهنی است.

با مرتبط ساختن این بحث با معضل حسابداری، منطقاً دو بحث مطرح می‌شود: نخست آنکه ماهیت شناخت‌شناسانه دانش حسابداری چیست و دوم آنکه ماهیت هستی‌شناسانه موضوع پژوهش حسابداری چیست. تشریح مفصل این مباحث خارج از حوزه این مقاله است. هدف عمده‌تر از طرح این پرسش، اشاره به تنوع مواضع محتمل در شناخت‌شناسی و هستی‌شناسی است و از این رو نشان دادن این مطلب که هماهنگ‌سازی استانداردها در سطوح نظری و عملی که مبتنی بر سطح فرانظری است دقیقاً از بنیادی‌ترین سطح خود به بیراهه می‌رود. جهت تشریح تنوع بالقوه در

شناخت‌شناسی‌ها و هستی‌شناسی‌ها از دو موضع قطبی^{۱۸} و یک موضع میانه^{۱۹} استفاده می‌کنیم. اثبات‌گرایی^{۲۰} به عنوان یک قطب بیانگر شناخت‌شناسی برون‌گرا است. این قطب فرض می‌کند که احساس یک شئی در ذات آن شئی نهفته است و از این رو مستقل از هرگونه رابطه‌ای با شناسنده است. براساس این موضع، ماهیت حسابداری به مباحث "فنی" یا فناوری محض تنزل می‌یابد.

چنین موضعی بر عینیت، قابلیت تبیین (اثبات)، قابلیت اتکا و بی‌طرفی در دانش (یا اطلاعات) حسابداری تاکید می‌ورزد. ایده‌باوری^{۲۱}، به مثابه قطب دیگر، بیانگر شناخت‌شناسی درون‌گرا^{۲۲} است. این قطب فرض می‌کند که تمام مفاهیم ذهنی واقعیت هستند. براساس این موضع، دانش حسابداری برحسب قضاوت‌های ذهنی قابل درک‌تر است (با تأکید بر مربوط بودن اطلاعات برای تصمیم‌گیری). واقع‌گرایی جهت توصیف موضع میانه استفاده می‌شود. این موضع عین و ذهن را وحدت می‌بخشد و بر یگانگی تفکر و تجربه تأکید می‌ورزد. براساس این موضوع، هر دو جنبه عینی و ذهنی حسابداری با اهمیت تلقی می‌شود.

تنوع مواضع هستی‌شناسانه از طریق موارد قطبی فردباوری^{۲۳} و کلیت‌باوری^{۲۴} و سیستم‌گرایی به عنوان موضع میانه قابل تشریح است. فردباوری در فرهنگ اصطلاحات حسابداری بیانگر این موضع است که موضوع پژوهش حسابداری تنها برحسب افراد یا گروه‌های استفاده‌کننده (سهامداران، وام‌دهندگان و غیره) بررسی گردد. کلیت‌باوری بیانگر این موضع است که کلاً هویت افراد یا گروه‌های استفاده‌کننده نادیده گرفته شود و تنها سازمان شناسایی شود. این موضع، بیانگر سازمان‌گرایی محض است. سیستم‌گرایی بیانگر شناخت ماهیت سیستمی روابط بین

سازمان و دست‌اندرکاران^{۲۵} آن است. واقعیت سازمان به همراه ویژگی‌های در حال تکوینش به همان اندازه‌ی واقعیت دست‌اندرکارانش به رسمیت شناخته می‌شود.

در این بخش برخی مسائل مهم حاصل از بحث یاد شده ارائه می‌شود. نخست آنکه، تعریف ماهیت حسابداری و همچنین موضوع پژوهش آن ناشی از مواضع شناخت‌شناسانه و هستی‌شناسانه افراد است. هدف حسابداری تنها در پرتو چنین تعاریفی معنادار است. از آنجا که مفاهیم ارزشها و باورهای محتمل در سطح فرانظری متنوع هستند، بنابراین هماهنگ‌سازی استانداردهای بین‌المللی (در سطح نظری و عملی) به‌خاطر مفروضات ضمنی نهفته در ماهیت و موضوع پژوهش حسابداری از بنیاد به بیراهه می‌رود. دوم، به دلیل آنکه در هر کوششی برای تعریف و درک حسابداری، وجود ارزشها و باورهایی نهفته است، بنابراین حسابداری نمی‌تواند بدون ارزش تلقی شود. در نوشته‌های حرفه‌ای نیز ارزشی بودن حسابداری مورد شناسائی قرار گرفته و افراد بسیاری اطلاعات حسابداری را در غالب سیستم‌های ارزشی آن بررسی می‌کنند.

در نوشته‌های حسابداری گفته می‌شود که حسابداری برآیند نیازهای اجتماعی است و در این راستا به مثابه سازوکار کنترل اجتماعی فعالیت می‌کند. از این رو در سطح کلی، عملکرد حسابداری را می‌توان برحسب کنترل اجتماعی تعریف کرد. حتی اگر همگان بر چنین تعریفی توافق کنند باز هم نمی‌توان گفت به چارچوب نظری "توافق شده‌ای" رسیده‌ایم زیرا چنین تعریفی هنوز پرسشهایی را، چون کنترل برای چه چیز، توسط چه کس، چگونه و به نفع کی، بی‌پاسخ می‌گذارد. پاسخ به این پرسشهای مهم و اساسی به هستی‌شناسی و شناخت‌شناسی افراد برمی‌گردد.

ادامه در صفحه ۷۰

با اعضای هیئت مدیره جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

محمدرضا گلچین پور، لیسانس حسابرسی از موسسه‌ی عالی حسابداری و فوق‌لیسانس حسابداری از دانشگاه آزاد اسلامی.
از تیرماه ۱۳۵۲ تا پایان اردیبهشت‌ماه ۱۳۶۰ در موسسه حسابرسی پارس و از خرداد ۱۳۶۰ لغایت شهریور ۱۳۷۱ در سازمان حسابرسی مشغول به کار بودند که آخرین سمت ایشان مدیر ارشد بود. از مهرماه ۱۳۷۱ تاکنون مدیر حسابرسی و شریک موسسه حسابرسی و خدمات مالی و مدیریت ایران مشهود.

سیروس شمس دارای فوق لیسانس حسابداری از دانشکده نفت و فوق لیسانس مدیریت بازرگانی MBA از دانشگاه دیترویت- میشیگان آمریکا هستند. حدود ۳۰ سال سابقه‌ی کار حسابرسی دارند و آخرین سمت ایشان مدیر ارشد حسابرسی و عضو هیأت عامل سازمان حسابرسی است. ایشان در کمیته‌های تخصصی مختلف سازمان حسابرسی از جمله کمیته قوانین، کمیته طبقه‌بندی مشاغل، کمیته آموزش، کمیته ترفیعات و کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی عضویت دارند.

آقای سعید جمشیدی فرد دارای فوق لیسانس حسابداری از دانشگاه آزاد اسلامی هستند. بیش از ۵ سال تجربیات مفید تحت عنوان کارشناس مالی و سرمایه‌گذاری و مجامع و مدیریت مالی گروه‌های صنعتی در سازمان صنایع بنیاد مستضعفان. از سال ۱۳۷۱ فعالیت مستقل خود را آغاز نموده و بجز مقطعی کوتاه تاکنون بطور مستقل به امر حسابرسی و خدمات مالی و مالیاتی اشتغال دارند. در سال ۱۳۷۴ به‌عنوان دانشجو در مقطع لیسانس در رشته حقوق مجدداً وارد دانشگاه شدند و پس از خاتمه دوره حقوق هم‌اکنون دانشجوی مرکز آموزش حسابداران خبره (CIMA) می‌باشند.

شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران پس از مدت‌ها گفت و شنود و بررسی سرانجام آقایان دکتر علی ثقفی، محمدرضا گلچین پور، سیروس شمس، سعید جمشیدی فرد و بهروز وقتی را به‌عنوان اولین اعضای هیئت مدیره جامعه انتخاب نمود. "حسابدار" بر آن شد تا از طریق مصاحبه‌ای، نظرات اعضای هیئت مدیره را به اطلاع جامعه حسابداری رساند. آنچه در زیر می‌خوانید متن گفتگوی "حسابدار" با نامبردگان است.

سوالات مورد نظر مجله حسابدار به شرح زیر است:

۱- به نظر می‌رسد که تشکیل جامعه حسابداران بیش از آنکه انگیزش افراد کارورز در عرصه خدمات حسابداری عمومی باشد، نوعی اراده‌ی دولتی است، نظر شما چیست؟

۲- آیا جامعه حسابداران می‌تواند در عین حال که تحت قیمومیت دولت است کارکردهای یک NGO (سازمان غیردولتی) را ایفاء کند؟

۳- نقش جامعه‌ی حسابداران رسمی را در طول برنامه سوم اقتصادی چگونه ارزیابی می‌کنید؟

۴- دولت چه تمهیداتی را باید به عمل آورد تا در آغاز راه جامعه حسابداران رسمی بتواند رونق یابد؟

۵- چه پیشنهادهایی را برای توسعه رونق جامعه حسابداری دارید؟

۶- چه برنامه‌هایی برای دوره مسئولیت خود در نظر دارید؟

اعضای محترم هیئت مدیره جامعه حسابداران رسمی ایران به سوالات مجله چنین پاسخ گفتند:

آقای گلچین پور

حسابداران بر اساس خواست و نیاز حسابداران و عمده استفاده‌کنندگان از خدمات آنها صورت گرفته که تولدی طبیعی است. زیرا تصور می‌کنم شکل‌گیری جوامع مشابه در سایر کشورهای دنیا نیز بر همین اساس یعنی نیاز و خواست حسابداران و استفاده‌کنندگان از خدمات آنها انجام شده است.

۱- اگر بپذیریم که هر اراده‌ای از خواست، نیاز و یا شرایط حاکم بر فاعل آن نشأت می‌گیرد و اگر دولت را با توجه به نوع اقتصاد ایران، بزرگترین استفاده‌کننده از خدمات حسابداران بدانیم که هست، آن وقت می‌توان موضوع را اینگونه طرح نمود که تشکیل جامعه

۲- به نظر من این موضوع به نوع تفکر افرادی که ارکان جامعه را تشکیل می‌دهند بستگی دارد. با توجه به اینکه ارکان جامعه منتخب اعضای جامعه می‌باشند، از این رو منطقاً بایستی این افراد به عنوان وکیل اعضای جامعه تفکر عمومی اعضا را تحقق بخشند. از این رو در صورتی که تفکر عمومی اعضا به ایفای نقش جامعه حسابداران به عنوان یک نهاد غیردولتی قرار گیرد، این موضوع عملی خواهد بود که در شرایط موجود من به آن خوشبینم.

۳- اگر یکی از اهداف اصلی برنامه سوم اقتصادی کشور را شفاف‌سازی اطلاعات بویژه اطلاعات مالی بدانیم دولت می‌تواند به‌عنوان دارنده بیشترین و بزرگترین بنگاه‌های اقتصادی، بمنظور اعمال نظارت مالی بر واحدهای تحت پوشش خود از خدمات جامعه حسابداران به‌عنوان نهادی مستقل استفاده و این هدف را تحقق بخشد. از طرفی با توجه به تواناییهای بالفعل و بالقوه و تجارب ارزنده‌ی اعضای جامعه، دولت می‌تواند در زمینه‌های مختلف از خدمات جامعه به‌عنوان مشاوره مستقل بهره‌مند گردد که قطعاً در تحقق بخشیدن به اهداف برنامه سوم اقتصادی اثرات قابل ملاحظه خواهد داشت. مضافاً اشتغال‌زایی، جلب اطمینان جامعه به اجرای عدالت مالیاتی و ... را می‌توان از دیگر اثرات ایجاد جامعه حسابداران رسمی در راستای سیاستهای دولت در برنامه سوم اقتصادی دانست.

۴- رونق جامعه حسابداران رسمی بستگی به میزان نیاز و تقاضا برای استفاده از خدمات موضوع فعالیت جامعه دارد. به بیان دیگر هر اندازه نیاز و رغبت استفاده‌کنندگان از این‌گونه خدمات، برای رجوع به جامعه از نظر کمی و کیفی رو به فزونی گذارد، جامعه نیز رونق بیشتری خواهد یافت. اما با توجه به اینکه ایجاد این رغبت برای تک‌تک استفاده‌کنندگان نیاز به زمان لازم برای شناخت جامعه از نظر تواناییهای کمی و کیفی دارد، دولت می‌تواند در بدو فعالیت جامعه با سیاست‌گذاری و استفاده از ابزارهایی که در اختیار دارد کلیه بنگاههای اقتصادی را جهت حسابداری ترغیب نماید که هم موجب رونق جامعه حسابداری خواهد شد و هم در تحقق سیاستهای کلان اقتصادی می‌تواند آثار مفید و موثری داشته باشد.

۵- به عقیده اینجانب آنچه موجب توسعه رونق جامعه حسابداری می‌گردد، همانگونه که قبلاً نیز اشاره شد، ترغیب استفاده‌کنندگان از خدمات حسابداری، به مراجعه به جامعه حسابداران می‌باشد و از این رو برای رسیدن به این شرایط، ابتدا بایستی نیاز

استفاده‌کنندگان شناسائی و با ارائه خدمات کیفی نسبت به رفع آن اقدام گردد. همچنین می‌توان با معرفی تواناییهای بالقوه و بالفعل اعضای جامعه حسابداران، به استفاده‌کنندگان از اینگونه خدمات، باب ارائه خدمات جدیدی به غیر از آنچه که از گذشته مرسوم بوده گشود. از طرفی افزایش تقاضا برای استفاده از خدمات قابل ارائه از طرف جامعه حسابداران موجب ایجاد زمینه و انگیزه برای نیروهای جوان بمنظور پیوستن به جامعه حسابداران خواهد شد و از این رو توسعه و رونق جامعه حسابداران تحقق خواهد یافت.

۶- با توجه به اینکه در آغاز راه تشکیل جامعه حسابداران هستیم مهمترین برنامه هیات مدیره در حال حاضر اولویت‌بندی وظایف محوله طبق اساسنامه و سرعت در انجام وظایف مذکور می‌باشد، بطریقی که امکان شروع فعالیت عملی جامعه در کوتاه‌ترین زمان ممکن فراهم گردد. لیکن از آنجایی که معتقدم اعتبار و بقای جامعه رابطه مستقیم و تنگاتنگ با کیفیت و کمیت ارائه خدمات توسط اعضاء جهت رفع نیازهای استفاده‌کنندگان به نحو مطلوب دارد، حساسیت در برخی از امور جهت استقرار پایه‌های اصولی در جامعه ضروریست که ممکن است سرعت در انجام کار را تحت شعاع خود قرار دهد. در این راستا اگر سیاستهای هیات مدیره ضمن ایجاد بستری مناسب بتواند اعضای جامعه را به تشکیل موسسات حسابرسی بزرگ، توانمند و متعدد ترغیب نماید و این موضوع عملی گردد، فکر می‌کنم قدم بلندی برداشته شده است.

آقای سیروس شمس

۱ و ۲- همانطور که اعضای محترم جامعه حسابداران رسمی ایران اطلاع دارند، تصویب قانون و اساسنامه جامعه یکی از اساسی‌ترین اقداماتی است که پس از انقلاب اسلامی ایران در جهت شکل‌گیری قانونی نظام حرفه حسابداری و حسابرسی به همت جمعی از دست‌اندرکاران حرفه‌ای و اقتصادی کشور صورت گرفته است.

اگرچه نقطه‌نظرات متفاوت و انتقاداتی نسبت به دخالت نوعی اراده دولتی در برخی ارکان و به‌خصوص در تعیین صلاحیت اعضاء جامعه و ارکان نظارتی آن عنوان شده، با این وجود به نظر اینجانب با در نظر گرفتن حسن نیت متولیان قانونی جامعه و عزم آنان بر رفع و اصلاح هر چه سریعتر کاستیها و نقاط ضعف اساسنامه و مسائل مربوط به آن، نگرانی از این بابت مورد نخواهد داشت. خاطر نشان می‌سازد، با توجه به تبصره (۲) ماده

واحد قانونی و آنچه که از مفاد ماده (۶) آئین‌نامه تعیین صلاحیت مستفاد می‌گردد، برای شروع کار جامعه و تعیین هیات موسس آن به منظور شناسائی افراد واجد شرایط موجود و تدوین اساسنامه راه حل مناسبتری شناخته نشده است. حال که جامعه تشکیل یافته ضرورت منطقی برای ادامه کار هیات یاد شده نمی‌توان متصور بود و شایسته است که وظایف برگزاری آزمونهای تخصصی و بررسی شرایط احراز صلاحیت‌های فنی اعضاء به خود جامعه سپرده شود و جامعه در انتخاب و یا رد اعضاء مختار باشد. در زمینه اصلاح این موارد همان‌طور که قبلاً اشاره شد وعده‌های مساعدی داده شده است.

نکته بعدی اینست که اگرچه به نظر می‌رسد مهمترین استفاده‌کننده خدمات قابل ارائه‌ی جامعه حسابداران رسمی ایران، دولت باشد، لکن با توجه به امور قابل واگذاری به جامعه طبق ماده (۲) آئین‌نامه اجرایی تبصره (۴) قانون، بالاخص بندهای (و) و (ز) ماده مزبور، سیطره خدمات جامعه طیف وسیعی از بخش غیردولتی و خصوصی را در بر خواهد گرفت. بعلاوه، طبق تبصره (۲) ماده واحده، جامعه حسابداران رسمی موسسه‌ای غیردولتی و غیرانتفاعی و دارای شخصیت حقوقی مستقل می‌باشد. اعضای شورای عالی و هیات مدیره که توسط اعضاء جامعه انتخاب شده‌اند افرادی متعهد و ملتزم به اداره جامعه به شکل کاملاً مستقل و حرفه‌ای هستند و اگرچه به ظاهر، ارکان جامعه تحت قیمومیت دولت به نظر می‌رسد ولی در عمل کلیه مسئولین و متولیان جامعه اعتقاد راسخ به عملکرد مستقل و در محیط کاملاً حرفه‌ای دارند و اقدامات انجام شده در شروع کار جامعه خودگواهی بر این مدعاست.

۳- طبق مفاد قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، واگذاری شرکتهای دولتی به بخش خصوصی و تعاونی در راستای کاهش تصدی‌گری دولت در بخش فعالیتهای اقتصادی مورد تاکید قانونگذاران قرار گرفته است. بر اثر اجرای این قانون مبحث تفکیک مالکیت از مدیریت و مسائل مرتبط با آن موضوعیت عینی خواهد یافت و متعاقب آن بحث استفاده از ابزارهای مدیریتی و کنترلی در سطح وسیعی مطرح خواهد شد و بدین ترتیب ضرورت ایجاد یک نظام حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی قانونمند در کشور غیر قابل اجتناب خواهد بود.

نظام قانونمند و کارآمد حرفه حسابداری و حسابرسی یکی از

زیربناهای اصلی اقتصاد کشور را تشکیل می‌دهد. نظام حرفه حسابداری نقش اساسی در ساماندهی بازارهای مالی را ایفا می‌کند که این امر سهم مهمی از اقتصاد ملی را دارا است. بنابراین با توجه بر آنچه گذشت می‌توان نقش و اثرات مهم فعالیت جامعه حسابداران رسمی ایران را در تحقق بخشیدن به اهداف قانونی برنامه سوم توسعه اقتصادی کشور مثبت ارزیابی نمود.

۵ و ۴- حمایت دولت و متولیان قانونی جامعه حسابداران رسمی در زمینه‌های زیر نقش مهمی در رونق فعالیتهای جامعه حسابداران رسمی ایران دارد:

۱- تلاش در جهت جلب اعتماد عمومی نسبت به وظایف محوله به جامعه حسابداران رسمی.

۲- ایجاد فرهنگ حساب‌خواهی و حسابداری و معرفی نقش موثر نظارتی به فعالیتهای اقتصادی.

۳- اهمیت قائل شدن به جایگاه قانونی و اعتبار بخشیدن به نقش جامعه حسابداران رسمی.

۴- حمایت از شفاف‌سازی اطلاعات مالی و مسائل اقتصادی.

۵- ایجاد محیط مناسب کاری و اختصاص حجم کار متناسب برای اعضاء جامعه.

۶- حمایت از استقلال حرفه‌ای و مالی حسابداران عضو جامعه و تعیین نرخ حق‌الزحمه در شأن جامعه حسابداران رسمی.

۷- مشارکت دادن جامعه حسابداران رسمی در بررسی قوانین مالی، مالیاتی و قوانین مرتبط.

۸- فراهم آوردن ارتباط منطقی بین جامعه حسابداران رسمی با سایر ارکان قانونی و کشوری.

۶- به منظور تحقق بخشیدن به اهداف اصلی تشکیل جامعه حسابداران رسمی که در زیر تشریح گردیده تلاش خواهم کرد:

۱- تنظیم امور و اعتلای حرفه حسابداری و حسابرسی.

۲- فراهم آوردن امکانات نظارت موثر بر کار کیفی حسابداران رسمی و حمایت و تشویق از فعالیتهای حرفه‌ای سالم اعضاء و برخورد حرفه‌ای با هرگونه تخطی از ضوابط و مقررات اعلام شده جامعه.

۳- سعی در اشاعه و به‌کارگیری اصول و ضوابط حرفه‌ای.

۴- تاکید بر اجرای مستمر برنامه‌های آموزشی اعضاء و انجام تحقیقات حرفه‌ای و انتشار نشریات تخصصی.

۵- حمایت موثر و مستمر از حقوق حرفه‌ای اعضاء جامعه.

۶- جلب مشارکت همگانی اعضاء جامعه برای کار در کمیته‌های

تخصصی و بوجود آوردن امکاناتی که همواره بتوان از نقطه نظرات اصلاحی اعضای جامعه در تصمیمات و مسائل جامعه برخوردار شد.

آقای جمشیدی فرد

۱- ظاهر موضوع باعتبار تصویب مقررات جامعه شامل اساسنامه، آئین نامه تعیین صلاحیت و آئین نامه اجرایی تبصره (۴) از سوی هیأت دولت و تمایل وزیر امور اقتصادی و دارایی به برگزاری انتخابات شورای عالی مؤید اراده دولتی به تشکیل جامعه است که اگر این چنین نمی شد جامعه تشکیل نمی گردید. اما واقعیت عکس ظاهر فوق است. یعنی اراده دولت به عدم تشکیل بموقع موجب تأخیرات بیش از حد بوده و گرنه ضرورت تشکیل جامعه را حداقل در زمان تصویب قانون، قانونگذار تشخیص داده بوده است. در عین حال نباید نادیده گرفت که شرایط پس از انقلاب تغییرات اساسی در مالکیت ها به سمت بخش غیرخصوصی و به تبع آن مدیریت های متأثر از این تغییرات بخش حسابرسی و بازرسی را به سمت دولت سوق داد. این تغییر جهت ارکان و تشکیلات متعدد و جایگزین را ایجاد کرد و موجب مقاومت اراده دولتی در اجرائی شدن تشکیلات جامعه شد. اما برای ارزیابی انگیزش افراد کارورز و نقش آنان در تشکیل جامعه باید مقدماً انگیزش استفاده کنندگان از خدمات حسابداران را مورد توجه قرار داد. مادام که بخش عمده اقتصاد بصورت غیرخصوصی اداره می شود، تفکیک شخصیت مالکیت و مدیر بطور اصولی صورت نمی گیرد و نیاز به خدمات حسابداران برای گزارش عملکرد و ارزیابی مدیریت در بسیاری از موارد داوطلبانه نمی نمایاند. بهر حال تردیدی نیست که اگر انگیزش حسابداران و اراده مشترک آنان فارغ از اشتغال در بخش دولتی و غیردولتی و حول تعهد و تعلق حرفه ای نبود، می بایست انتظارات تأخیرات بیشتری را می داشتیم.

۲- واژه قیمومت را مناسب طرح در جامعه حسابداران رسمی نمی دانم و تصور نمی کنم دولت هم چنین اطلاقی را به کار برده و یا ببرد که محیط جامعه حسابداران به دور از صغار و محجورین و بی نیاز از سرپرستی است. بلکه باعتقاد اینجانب شاید از کاملترین و موجهترین تشکیلات و نهادهای حرفه ای و مدنی تشکیلات حاضر جامعه حسابداران بتواند باشد. زیرا علیرغم ایرادات و تضییعات ناشی از تأخیر در تشکیل جامعه، نکته بسیار مثبتی را

نیز می توان یافت و آن اینکه بجز بنده کم تجربه و سن و سال، عموم اعضاء در بالغ ترین سن و تجربه و بالاترین آگاهیهای محیط و برخورداری از تحصیلات عالی قرار دارند. این امر بزرگترین پشتوانه جامعه است. مضافاً اینکه قریب ده درصد اعضا اولیه در تشکیلات میبایست همکاری و مسئولیت داشته باشند. چنین الگویی کمتر مشاهده شده و می توان نمونه ای موفق برای سایر تشکیلات حرفه ای و نهادهای اجتماعی کشور باشد.

اما اگر منظور حضور و نظارت نزدیک دولت بر جامعه و احساس تزلزل مقررات حاکم است، میبایست تفکیکی از ضرورت تشکیل جامعه در ماده واحده صورت داد. جامعه با هدف اعمال نظارت بر واحدهای ذکر شده و حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورتهای مالی آنها در جهت حفظ منافع عمومی، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذی حق و ذی نفع تشکیل شده است. طبقه بندی منافع را اگر در دو بخش حقوق عمومی و حقوق خصوصی انجام دهیم، دولت بمعنای اعم در ارتباط با بند ه ماده واحده (حسابرسی مالیاتی) و وقوع جرم بر حسب وظیفه بازرسی قانونی وفق ماده ۱۵۱ قانون تجارت در قالب حقوق عمومی مجاز به حضور و نظارت است و صاحبان سرمایه در تقسیم بندی حقوق خصوصی بموجب ارجاع کار در زمینه خدمات تخصصی رابطه ای مستقیم با حسابداران دارند. سایر اشخاص ذی حق و ذی نفع نیز حسب مورد در یکی از این دو طبقه بندی قرار می گیرند. در عین حال ذی نفع اختصاصی تری نیز وجود دارد که آن حسابداران هستند که در قالب این قانون و مقررات مربوطه نقش ایفا می کنند. با در نظر گرفتن این طبقه بندی در حد امکان می توان کاری تطبیقی بین جامعه حسابداران رسمی و NGO (سازمان غیردولتی) نمود. فارغ از تشابه ظاهری عنوان موسسه غیردولتی در تبصره ۲ ماده واحده، از بعد استقلال مالی و تا حدود زیادی اداره مستقل تشکیلات توسط اعضا و خودگردانی و همچنین علائق جمعی مشترک (حسابداران) تشابهاتی را می توان با NGO یافت. اما در هدف و ماموریت های اصلی دو تشکل تأمل بیشتری باید کرد. اصولاً NGO ها با حمایت و ساماندهی مردمی برای برطرف کردن نیازهای اجتماعی و دردهای جامعه در بخشهایی خاص و تعریف شده و بعضاً به جایگزینی دولت تشکیل می شوند. هر چند حسابداری در برخی زمینه ها از جمله تئوری حسابداری اجتماعی، ورود اخلاق در مفاهیم و گزارشگری اجتماعی قصد نزدیکی به این وادی را دارد

جامعه حسابداری و سنت‌گریزی

اگرچه جامعه حسابداری کشور می‌بایست در هنگام تدوین اساسنامه حضوری فعال می‌یافت و هوشیارانه برخورد می‌کرد اما از آنجا که تدوین و تصویب اساسنامه جامعه در فضایی غیرمشارکتی و بدون حضور فعال آحاد حسابداران صورت گرفت بنابراین انتظار برخوردی فعال از سوی جامعه حسابداری غیرمنصفانه می‌نماید.

فلامحسین دوانی

عضو شورای عالی انجمن حسابداران خیره ایران

برخورد می‌کرد اما از آنجا که تدوین و تصویب اساسنامه جامعه در فضایی غیرمشارکتی و بدون حضور فعال آحاد حسابداران صورت گرفت بنابراین انتظار برخوردی فعال از سوی جامعه حسابداری غیرمنصفانه می‌نماید. در زمان تصویب اساسنامه جامعه نگارنده بر حسب وظیفه و وجدان حرفه‌ای یکی از مهم‌ترین مشکلات اساسنامه را بلافاصله به هیات عالی نظارت سازمان حسابرسی و شورای عالی انفورماتیک کشور اعلام نمود که تاکنون بر قوت خود باقی است و برطرف نشده است. این که همواره در کشور ما اکثریت در تصمیم‌گیری‌های جمعی حضوری غیرفعال و کم‌رنگ می‌یابند ریشه‌ای تاریخی و فرهنگی دارد که از حوصله‌ی این نوشتار بیرون است. اما خطای معرفتی در تدوین اساسنامه حدیث دیگری دارد. بنابراین نگارنده می‌کوشد زمینه‌های بروز چنین

تعیین اعضای شورای عالی و انتصاب اعضای ارکان جامعه حسابداران رسمی ایران (از این پس جامعه)، رسماً جامعه را وارد فاز عملیاتی کرده است. در نخستین گام موضوع تهیه‌ی اساسنامه نمونه موسسات حسابرسی در دستور کار هیأت مدیره جامعه قرار گرفت، اما با مطالعه و تدقیق در اساسنامه جامعه به نظر می‌رسد مشکلات و موانع خاصی بر سر راه تشکیل موسسات حسابرسی جدید یا تداوم موسسات حسابرسی فعلی وجود دارد. این مشکلات و موانع عمدتاً به دو چیز بازمی‌گردد: (۱) رویکرد معرفت‌شناختی در تدوین اساسنامه و (۲) بی‌اعتنایی به خرد جمعی یا به عبارتی نادیده گرفتن اکثریت جامعه حسابداری.

اگرچه جامعه حسابداری کشور می‌بایست در هنگام تدوین اساسنامه حضوری فعال می‌یافت و هوشیارانه

خطاهای معرفتی را به رشته‌ی نقد درآورد. عناصر و مؤلفه‌هایی که یک تحلیل بر شالوده‌ی آنها استوار می‌شود عبارتند از روش‌شناسی، اصول و مبانی نظری، و داده‌های اطلاعاتی و بنابراین چنانچه روش‌شناسی، مبانی نظری، یا داده‌های اطلاعاتی دچار ضعف و سستی باشند آنگاه تحلیل نیز به خطا می‌رود. نادرستی تحلیل نیز در کشف خطا خود معلول دو عامل است: ۱- ناسازگاری اجزای تحلیل با هم. ۲- ناسازگاری نتایج یا لوازم منطقی با گزاره‌های پذیرفته شده در یک بافتار وسیع‌تر (نظیر تجربه عینی، دستاوردهای پذیرفته شده علمی، اجماع عمومی، شهود و امثال آن).

نگارنده بر این باور است که در تدوین اساسنامه‌ی جامعه هر سه مؤلفه‌ی تحلیل دچار ضعف بوده‌اند و بنابراین اساسنامه‌ی جامعه مشحون از خطا و نادرستی است. بر

این اساس، خطا در اساسنامه جامعه را می‌توان در سه سطح بررسی کرد: ۱- سطح روش‌شناسانه؛ ۲- سطح معرفت‌شناسانه؛ و ۳- سطح اطلاعاتی (یا هستی‌شناسانه).

ضعف‌های روش‌شناختی

مشکل روش‌شناسی در تدوین اساسنامه دایر بر نگاهی مشخص به جامعه است. این مشکل تحلیلی بر آن تکیه دارد که می‌خواهد "اساسنامه مشخص مبتنی بر اوضاع مشخص ایران" ارائه دهد. این نوع تحلیل معمول نظریه‌ی تعیین‌پذیری پدیده‌های اجتماعی است. شاید تا روزگاری که این نظریه مطرح شد هم اوضاع و شرایط پدیده‌های اجتماعی مشخص و متعین بود و هم سامان فکری و نظام تحلیلی. اما امروز از یک سو پدیده‌های اجتماعی و سیاسی در وضعیتی سیال، متغیر و به اصطلاح ژلاتینی است و از سوی دیگر سامان فکری و معرفتی از قطعیت و تعیین (determinism) به نسبت و انعطاف‌پذیری رسیده است. این امر نه تنها در تحلیل مسائل انسانی و اجتماعی بلکه حتی در دستگاه‌های معرفتی دقیق‌تر نظیر علوم طبیعی و حتی منطق و ریاضیات نیز مصداق یافته است. وقتی احکام و عوارض موجودات ثابت و تعریف‌شده‌ای نظیر اعداد و اشکال هندسی دستخوش نسبییت شده باشد پدیده‌های پیچیده‌ای همچون مقولات اجتماعی و اقتصادی مشابه اساسنامه جامعه که با پدیده‌ای چندبعدی و پیش‌بینی‌ناپذیری همچون اقتصاد سروکار دارند جای خود را دارند. مادام که این شعار زنگزده قالب تحلیل‌هایی است که می‌کوشد با ساده‌سازی مسائل خود را بر واقعیات تحمیل کند با خطاهای بزرگ در

تحلیل‌ها روبه‌رو خواهیم بود. در واقع آنجا که عقل سلیم یا فهم متعارف در برخورد ایدئولوژیک با فاکتورهای اجتماعی به کار برده نمی‌شود. در تحلیل‌های ایدئولوژیک به جای آن‌که شناخت داده‌ها و یافته‌ها از طریق استقراء مبنای قانون‌های کلی باشند، این قانون‌های پیش‌بینی کلی‌اند که به نحوی قیاسی واقعیت‌های جزئی را گزینش یا تفسیر می‌کنند. استفاده از چارچوب‌های تحلیلی کهنه‌ای که تنها در تفسیر و تحلیل پدیده‌های ساده‌تر در گذشته برای تبیین اقتصاد ساده سرمایه‌داری به کار می‌آمده‌اند برای پدیده‌هایی پیچیده‌تر نظیر اقتصاد جهانی، رفتار اقتصادی چندجانبه، اساسنامه جامعه و آئین‌نامه رفتار حرفه‌ای مثل آن است که بخواهیم حوادث جهان ماکرو و میکرو را بر اساس طبیعیات ارسطویی که در جای خود و در زمان خود دستگاه علمی کارآمدی بوده بررسی و تبیین کنیم. بعید به نظر می‌رسد امروزه بتوان بر اساس نظریاتی همچون دیدگاه اقتصادی ابن‌خلدون یا معیار "نه غربی نه شرقی" و امثال آن تحولات بین‌المللی را در چارچوب حسابداری تفسیر کرد و تحلیلی واقع‌بینانه و منطقی از آن ارائه داد.

هیچ‌یک از رویکردهای جدید اقتصادی و اجتماعی و تحولات پرشتاب دهه‌های اخیر بر اساس نظریات اقتصادی و استانداردهای دهه‌های چهل و پنجاه و شصت میلادی قابل مطالعه نیست. برای شناخت حسابداری مورد نیاز جامعه امروز باید از جامعه‌شناسی اقتصادی امروزیین مدد جست و برای تحلیل مسائل اقتصاد جهانی امروز علم روابط بین‌الملل روزآمد به کار می‌آید و بس. این نکته قابل بسط و بحث بیشتر است که در جای خود باید بدان

پرداخت، یا درگفت‌وگویی دوجانبه یا به صورت "اندیشیدن با صدای بلند".

مشکل روش‌شناسانه دیگری که برخی از تدوین‌کنندگان اساسنامه با آن روبه‌رو هستند توهم در توانایی تحلیل در همه حوزه‌هاست. گاهی سکوت در مورد آنچه که اطلاع دقیقی از آن نداریم از اظهارنظرهای شبه‌ناک یا بی‌منطق بهتر است. این مشکل نیز ناشی از آن است که برخی نظریه‌ها آن‌چنان کلیت دارند و فراگیرند که برای برخی این توهم را ایجاد می‌کند که توانایی تحلیل همه پدیده‌ها را دارد. نمونه چنین خطاهای معرفتی در حوزه‌های حسابداری به‌وفور دیده می‌شود مثلاً به‌هنگام تدوین استانداردهای حسابداری از کشورهای پیشرفته صنعتی برای جامعه‌ای که بقولی هنوز در دوران گذار به سرمایه‌گذاری به‌سر می‌برد الگو برداری شده است.

خطاهای معرفت‌شناختی

مهمترین خطای معرفت‌شناختی اساسنامه جامعه، یکسان دانستن شرایط ایران و کشورهای پیشرفته و تبعیت همه کس و همه چیز در همه‌جا از یک قانون عام و کلی به‌مثابه کلید طلایی تحلیل می‌باشد. از این قبیل خطای معرفتی نیز در تدوین استانداردهای حسابداری رخ داده است بدین ترتیب که به نظر می‌رسد نوعی دو‌قسطی‌انگاری بر استانداردهای حسابداری بر اساس استانداردهای انگلیسی یا آمریکایی حاکم است. با چنین برداشتی هر آنچه منطبق با استانداردهای انگلیسی-آمریکایی باشد درست و هر چه خارج از این قطب باشد بر اساس اصل امتناع ارتفاع نقیضین در طرف دیگر و نادرست است.

ضعف در اطلاعات

متأسفانه به نظر می‌رسد تدوین‌کنندگان اساسنامه جامعه از فقر اطلاعات در مورد موسسات حسابرسی کشور و حسابرسان مستقل نیز رنج برده‌اند. جامعه حسابداری و خدمات آن از چنان پیچیدگی برخوردار است که برای شناخت دقیق و عمیق آن می‌بایست زیرحوزه‌های مختلف حسابداری نظیر حسابرسی، خدمات حسابداری، مشاوره مدیریت، مشاوره مالیاتی و طراحی سیستمها را پوشش داد. در حالی که بر اساس تبصره ذیل ماده (۱) اساسنامه ارائه خدمات مذکور به صورت همزمان ممنوع ارائه شده است! در حالی که این وظایف از قدیم جزء حوزه فعالیت مؤسسات حسابرسی بوده است به طوری که سازمان حسابرسی هم حسابرسی شرکتها را عهده‌دار بوده و هم طراحی سیستمهای مالی را به عمل می‌آورده است. فقدان اطلاعات درباره تواناییهای حسابداران از یک سو و عدم گزینش برخی افراد که واجد صلاحیت کافی هستند از سوی دیگر باعث شده که در حال حاضر آمار مشخصی از تعداد حسابداران شاغل وجود نداشته باشد. در ارتباط با عدم گزینش افراد واجد صلاحیت کافی است به فردی اشاره شود که در سال ۱۳۴۹ در رشته حسابداری مدیریت از دانشکده نفت آبادان فارغ‌التحصیل شد و نزدیک به ۳۰ سال تجربیات ارزنده در زمینه‌های مالی و حسابداری و مدیریت دارد و هم‌اینک عضو هیئت مدیره یکی از برجسته‌ترین شرکتهای طراحی و مهندسی کشور با حجم فاینانس ۵۰۰ میلیون دلار است اما بعلت کمبود تجربه حسابرسی واجد شرایط اعلام نشد این در حالی است که در بین واجدین شرایط

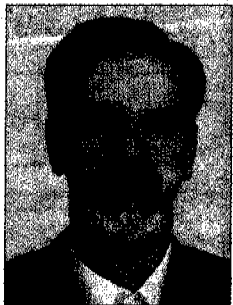
کسانی هستند که احاطه آنها به حسابداری هم جای تردید دارد!

متأسفانه جامعه حسابداری ما نیز هنوز اطلاعات لازم را در این زمینه گردآوری و طبقه‌بندی نکرده به طوری که هم‌اکنون مشخص شده که شمار حسابدار رسمی شاغل و فعال در کشور از ۳۰۰ نفر در نمی‌گذرد به‌ویژه که بسیاری ازین افراد در حال حاضر دارای پست و سمت دولتی یا خصوصی هستند و عده‌ای نیز اساساً در ایران به سر نمی‌برند و برخی نیز به چندین و چند شغل اشتغال دارند. حال با این وصف چنانچه اعلام شود حسابدار شاغل حتی نمی‌تواند عضو غیرموظف هیئت مدیره شرکتها باشد، کاهش این تعداد چشمگیر خواهد بود!

بر این اساس چنانچه شورای عالی جامعه قصد و هدف راهبرد جامعه حسابداران را داشته باشد باید بتواند به اجماع افکار آنها دست یابد. در مورد اساسنامه نمونه موسسات حسابرسی

مطلوبترین گزینه آن بود که یک‌بار آن را برای نظرخواهی در یکی از جراید حرفه‌ای نظیر حسابدار یا حسابرس مطرح و سپس نسبت به تدوین نهایی آن اقدام می‌شد.

نمی‌توان به بهانه سرعت بخشیدن به اعلام اسامی جامعه، حقوق اساسی اعضای جامعه و موسسات حسابرسی را فدای منافع زودگذر کرد. لذا نگارنده بر این عقیده است که دور باطل سطوح اشتباهات راهبردی که بدان اشاره شد کماکان ادامه خواهد یافت. از این رو پیشنهاد می‌کند در این برهه تاریخی که مسئولیت خاصی بر عهده‌ی اعضای شورای عالی، اعضای هیئت مدیره و جامعه حسابداران محول گردیده کوشش نماییم چنان برنامه‌ها و راهبردهایی انتخاب نماییم که ناچار به تغییر فصلی آن نگردیم و به مصداق "فاعتبروا یا اولی الابصار" سرانجام کانون حسابداران رسمی ایران را مد نظر داشته باشیم.



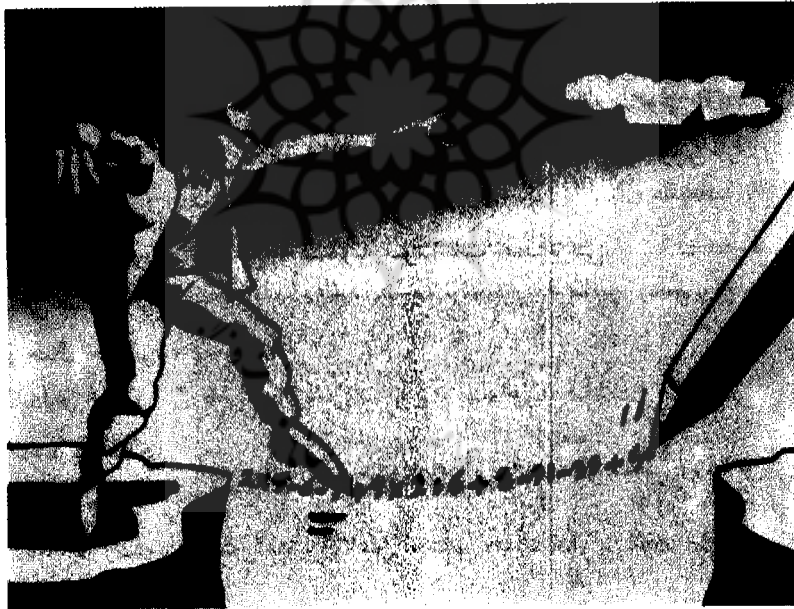
برای اولین بار در ایران نماینده انجمن حسابداران خبره ایران، عضو رسمی کمیته فدراسیون بین‌المللی حسابداران شد.

بر اساس اعلام آیفک، آقای ابوالقاسم فخاریان، نایب رئیس شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران به عنوان عضو رسمی کمیته حسابداری مدیریت فدراسیون بین‌المللی حسابداران انتخاب گردید. لازم به یادآوری است که این انتخاب اولین بار در تاریخ کشور روی می‌دهد و به‌عنوان موفقیت بزرگی برای جامعه حسابداری و انجمن حسابداران خبره ایران محسوب می‌گردد. به نظر می‌رسد با توجه به پیشرفت‌هایی که اخیراً در جامعه حسابداری ایران صورت گرفته این انتخاب می‌تواند کرسی ایران را در فدراسیون بین‌المللی حسابداران تثبیت نماید.

محافظه کاری

در کشور ما، کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی در "مفاهیم نظری گزارشگری مالی"، که ترجمه‌ی بیانیه اصول هیات استانداردهای حسابداری انگلستان است، محافظه کاری را با لفظی دیگر، احتیاط، به رسمیت می‌شناسد و آن را به‌عنوان یکی از اجزای خصوصیت کیفی "قابل اتکا بودن" معرفی می‌کند.

دکتر ویدا مجتهدزاده



در حسابداری، محافظه کاری^۱ مفهومی است که از سابقه‌ی تاریخی برخوردار است و عده‌ای کوشیده‌اند تا آن را به وادی نظریه وارد کنند. برخی چارچوبه‌نویسان نیز، مانند هیات استانداردهای حسابداری^۲ انگلستان، آن را در

برآورد در شرایط ابهام مورد نیاز است به گونه‌ای که درآمدها یا داراییها بیشتر از واقع و هزینه‌ها یا بدهی‌ها کمتر از واقع ارائه نشود^۶.

براساس تعریف بالا محافظه کاری مخلوق ناطمینانی (ابهام) است. هر زمان که حسابداران در ارزشگذاری داراییها،

بدهی‌ها یا ناطمینانی (ابهام) رویارو می‌شوند برای حل مسئله به محافظه کاری پناه می‌برند. به عبارت دیگر هر زمان که ناطمینانی بر ارزشگذاری حاکم باشد، حسابداران ترجیح می‌دهند که اشتباهشان به صورت کم‌بیان اقلام مثبت (داراییها و درآمدهای عملیاتی و غیرعملیاتی) یا بیش‌بیان اقلام منفی (بدهی‌ها و هزینه‌ها و زیان‌ها) نمود یابد.

مالی"، که ترجمه‌ای از بیانیه اصول^۴ هیات استانداردهای حسابداری انگلستان است، محافظه کاری را با لفظی دیگر، احتیاط^۵، به رسمیت می‌شناسد و آن را به‌عنوان یکی از اجزای خصوصیت کیفی "قابل اتکا بودن" معرفی می‌کند. "کمیته" در بند ۱۸-۲ از مفاهیم نظری گزارشگری مالی می‌نویسد "احتیاط عبارت است از کاربرد درجه‌ای از مراقبت که در اعمال قضاوت برای انجام

سلسله مراتب خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری وارد ساخته‌اند و برخی دیگر، مانند هیات استانداردهای حسابداری مالی^۳ آمریکا، هیچ جایگاهی را برای آن در چارچوب مفهومی، و به‌ویژه در سلسله مراتب کیفیات اطلاعات حسابداری، قائل نیستند.

در کشور ما، کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی در "مفاهیم نظری گزارشگری

جدول شماره ۱۰

روش محافظه کاری	اصل حسابداری نفی شده
اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار	اصل بهای تمام شده
مبنای اقساطی شناخت درآمد	شناخت درآمد فروش
(براساس وجه نقد دریافت شده)	
هزینه کردن تحقیق و توسعه	اصل تطابق
تغییر از بهای تمام شده به اقل	اصل ثبات رویه
بهای تمام شده یا قیمت بازار	
کمتر از واقع بیان کردن ارزش داراییها	اصل افشا

میثاق محافظه کاری به قدری فراگیر است که هیچ هیات استانداردگذاری نمی تواند آن را نادیده انگارد. حتی هیات استانداردهای حسابداری مالی (FASB) که آن را در سلسله مراتب کیفیات اطلاعات حسابداری ننگنجانده است براین باور است که محافظه کاری در وادی عمل حسابداری امری گریزناپذیر است. در این نوشتار، نگارنده می کوشد تا ابتدا پس زمینه تاریخی محافظه کاری را عرضه کند، سپس آرای مخالف و موافق میثاق محافظه کاری را برمی شمرد و به آنها می پردازد.

انتقاد از محافظه کاری

سالها است که بسیاری از حسابداران از میثاق محافظه کاری انتقاد کرده اند. خلاصه ای از این انتقادات به شرح زیر است:^۹

تناقض^{۱۰}

کم بیان یک دارایی موجب خواهد شد که در زمان استفاده یا فروش آن، درآمد بیش بیان شود. پیتون و لیتلتون اشاره کرده اند که در مقایسه با روش بهای تمام شده، در روش اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار، مبلغی که درآمد کمتر از واقع ارائه شده است در دوره بعد به درآمد اضافه می شود.^{۱۱} چنانچه مبنای محافظه کاری کم بیان درآمد را مرجح بدانند، آنگاه تناقض به وجود می آید، زیرا در دوره ی آینده درآمد، بیش بیان خواهد شد.

نااعتمادی^{۱۲}

گستره ی محافظه کاری در صورتهای مالی به خط مشی واحد تجاری مربوط می شود. این گستره می تواند وسیع یا کوچک باشد. برای مثال، هزینه های غیر عملیاتی پیش بینی شده را می توان ثبت کرد یا نکرد، زیرا همواره می توان در انتظارات تجدیدنظر کرد. به طور نمونه، چنانچه واحد تجاری تجزیه و تحلیل خوشبینانه تر را ترجیح دهد، می توان هزینه های غیر عملیاتی پیش نی شده ناشی از دعوی حقوقی را مردود دانست.

پنهان کاری^{۱۳}

اگرچه همه می دانند که روشهای حسابداری محافظه کارانه هستند اما سرمایه گذاران مشکل می توانند مبلغی را که داراییها کم بیان شده اند تعیین کنند. محافظه کاری سرمایه گذاران متوسط را در وضعیت نامساعد قرار می دهد و فرصتهای ممتاز را در اختیار درون سازمانی ها می گذارد.

نفی اصول حسابداری^{۱۴}

استرلینگ می گوید، هرگاه محافظه کاری با یک اصل حسابداری تضاد داشته باشد بر آن چیره می شود.^{۱۵} مثالی در این زمینه در جدول شماره ۱ آمده است. حسابداری مرسوم با اصول بهای تمام شده تاریخی، شناخت درآمد بر مبنای فروش و تطابق شناخته می شود. در حالی که این اصول به دلیل ارجحیت خط مشی های محافظه کارانه نقض می شوند.

سوگیری

محافظه کاری به جای ارزیابی واقع گرایانه، موجب سوگیری منظمی در گزارشهای مالی می شود. در نتیجه همچنانکه هیات استانداردهای حسابداری مالی اشاره می کند، "محافظه کاری با ویژگیهای کیفی مهم، از قبیل بیان صادقانه^{۱۶}، بیطرفی^{۱۷} و قابل مقایسه بودن^{۱۸} (شامل ثبات رویه^{۱۹}) تضاد دارد."^{۲۰}

پیشینه تاریخی

چت فیلد^۷ معتقد است که محافظه کاری ریشه در قرون وسطی دارد. در آن زمانها ارباب تیول اداره املاک خود را به مباشر می سپردند، به زودی مباشر دریافت که داشتن موقعیتی محافظه کارانه تمهیدی برای خود حفاظتی^۸ است. محتاطانه تر این بود که افزایش ارزش داراییها را پیش بینی نکند، زیرا، اگر افزایشها به عینیت در نمی آمد، مالک ممکن بود مباشر را مسؤول بداند.

چت فیلد خاطر نشان می سازد که در اواخر قرن نوزدهم در انگلستان در دعوی که پس از ورشکستگی شرکتها از سوی سرمایه گذاران مطرح می شد، غالباً حسابرسان به عنوان خواننده به دادگاهها کشانده می شدند. از آن پس حسابرسان دریافتند که بر مبنای صورتهای مالی محافظه کارانه، هرگز دعوایی علیه آنها اقامه نمی شود و فقط بیش بیان سود ویژه و سرمایه است که موجب چنین امری می گردد. در امریکا، بانکداران از متنفذترین استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری و خواستار رویکردی محافظه کارانه بودند. یقیناً تجربه سالهای ۱۹۲۰ و از پی آن سقوط بازار سهام، تمایل به محافظه کاری را استحکام بخشید.

در مورد مفید بودن داده‌های حسابداری مبتنی بر خط مشی‌های محافظه‌کارانه می‌توان سوالاتی جدی و مشروع مطرح کرد. انجمن حسابداری آمریکا (AAA) استدلال می‌کند: "تصور نمی‌شود که سوگیری بتواند نیازهای مجموعه‌ای از استفاده‌کنندگان را برآورده کند، به منافع سایرین کمک کند یا حتی به آن صدمه نزند"^{۲۱}. امر ذهنی^{۲۲}

محافظه‌کاری آن قدر در حسابداری مستحکم شده که بیشتر نوعی نگرش حسابداران، یا امری ذهنی، است تا اینکه سازوکاری برای پاسخگویی به ابهام باشد. احتمالاً چنانچه تردید جدی در مورد ارزشگذاری یک قلم وجود داشته باشد، محافظه‌کاری به بازی گرفته می‌شود، اما این تمام موضوع نیست، محافظه‌کاری نگرش حسابداران در مورد تمام جنبه‌های حسابداری است.

دفاع از محافظه‌کاری

به‌طور طبیعی مدیران و مالکان گرایش به خوشبینی بیش از حد نسبت به واحد تجاری دارند.

مدیران و مالکان به‌طور طبیعی گرایش دارند که نسبت به واحد تجاری بیش از اندازه خوشبین باشند. این خوشبینی زیاد موجب می‌شود که داراییها و درآمد بیش بیان شود. محافظه‌کاری نوشداروی لازم برای این خوشبینی بیش از حد است. کارول دواین استدلال می‌کند که فرونشاندن خوشبینی و القا بدبینی مشکل است.^{۲۳}

خوشبینی که یک ریال سود ایجاد می‌کند بیش از بدبینی ایجاد شده به‌وسیله یک ریال زیان است. پیامدهای خوشبینی بیش از اندازه وخیم‌تر از پیامدهای بدبینی بیش از اندازه است. تحمل یک زیان واقعی در اثر تخمینی بیش از حد خوشبینانه نسبت به از دست دادن فرصت کسب سود ناشی از ارزشگذاری بیش از حد بدبینانه،

جدی‌تر است؛ زیرا احتمالاً سرمایه‌گذاران، حسابرس را برای زیانهای بیش بیان ارزش خالص داراییها و نه کم بیان ارزش خالص داراییها مورد تعقیب قانونی قرار می‌دهند.

به دلیل مساوی نبودن پیامدهای خوشبینی بیش از حد در مقابل بدبینی بیش از اندازه، قواعد حسابداری برای ارزشگذاری و ثبت بدهیها و هزینه‌های عملیاتی و غیرعملیاتی نباید با قواعد حسابداری برای ارزشگذاری و ثبت داراییها و درآمدهای عملیاتی و غیرعملیاتی یکسان باشد. هزینه‌های غیرعملیاتی را می‌توان، اما درآمد غیرعملیاتی را نمی‌توان برآورد کرد. ارزشهای بازار چنانچه کمتر از بهای تمام شده باشد، می‌تواند شناسایی شود اما اگر بیش از بهای تمام شده باشد، نمی‌تواند شناسایی شود.

در گزارشگری اطلاعات، حسابدار ممکن است مرتکب یکی از دو اشتباه زیر شود: اول رد اطلاعاتی که سپس پی برده می‌شود درست است، و دوم پذیرفتن اطلاعاتی که متعاقباً دریافته می‌شود که نادرست است. این اشتباهات مشابه اشتباهات تجزیه و تحلیل آماری است که به موجب آن اشتباه نوع اول، رد فرضیه‌ای است که درست است و اشتباه نوع دوم پذیرش فرضیه‌ای است که نادرست است. در حسابداری انجام شده نوع دوم گاهی "ریسک حسابرس" نامیده می‌شود؛ زیرا اگر حسابرس قضاوت کند که چیزی درست است در صورتی که نادرست باشد پیامدهای آن جدی‌تر از عکس آن است. دوااین استدلال می‌کند چنانچه حسابرس اقلامی را بپذیرد که نادرستند به احتمال زیاد به سرمایه‌گذاران زیان می‌رساند. با شناخت وجود این دو نوع ریسک می‌توان گفت که محافظه‌کاری با تجزیه و تحلیل احتمالات آماری مطابقت دارد و بنابراین راه منطقی رویارویی با ابهام است.

استفاده‌کنندگان، بخصوص اعتباردهندگان،

نیاز دارند که بدانند وضعیت مالی واحد تجاری حداقل همان چیزی است که در صورتهای مالی ارائه شده است. آنها نیاز به حاشیه ایمنی دارند تا خود را در مقابل تبعات منفی محافظت کنند. باوجود انتقادات، طرفداران عقیده دارند که کماکان از محافظه‌کاری در عمل پیروی می‌شود. زیرا سالها تجربه به حسابداران نشان داده که محافظه‌کاری میثاقی محتاطانه و مفید در محیطی پر از ابهام است.

موضع هیات استانداردهای حسابداری مالی در رابطه با محافظه‌کاری

هیات استانداردهای حسابداری مالی اذعان می‌دارد که برای قاعده‌ای مانند محافظه‌کاری، به معنای "احتیاط"، جایگاهی در حسابداری و گزارشگری مالی وجود دارد، زیرا فعالیت‌های بازرگانی و اقتصادی با ابهام احاطه شده است. اما اخطار می‌کند که به کارگیری این میثاق نیازمند صرف دقت است. این هیات ادعا می‌کند محافظه‌کاری دیگر به‌طور ضمنی به معنای کم‌بیان عمدی و با ثبات خالص داراییها و منافع نیست. محافظه‌کاری دیگر مستلزم به تعویق انداختن شناخت درآمد، و رای زمانی که شواهد کافی در مورد وجود آن در دست است، نمی‌باشد. محافظه‌کاری دیگر شناخت هزینه‌های غیرعملیاتی را بیش از اینکه شواهد کافی در مورد تحمل آنها وجود داشته باشد توجیه نمی‌کند.

هیات استانداردهای حسابداری مالی استدلال می‌کند که بهترین راه برای اجتناب از صدمه زدن به سرمایه‌گذاران در اثر شیوه‌های غیرمحتاطانه آن است که اطمینان داده شود، آنچه که گزارش شده بیانگر آن چیزی است که قصد گزارش آن بوده است.

استرلینگ در تجزیه و تحلیل خود از محافظه‌کاری نتیجه مسی‌گیرد که محافظه‌کاری بسا اهمیت‌ترین قاعده ارزشگذاری در عمل حسابداری امروز

ماهیت اهداف حسابداری مالی

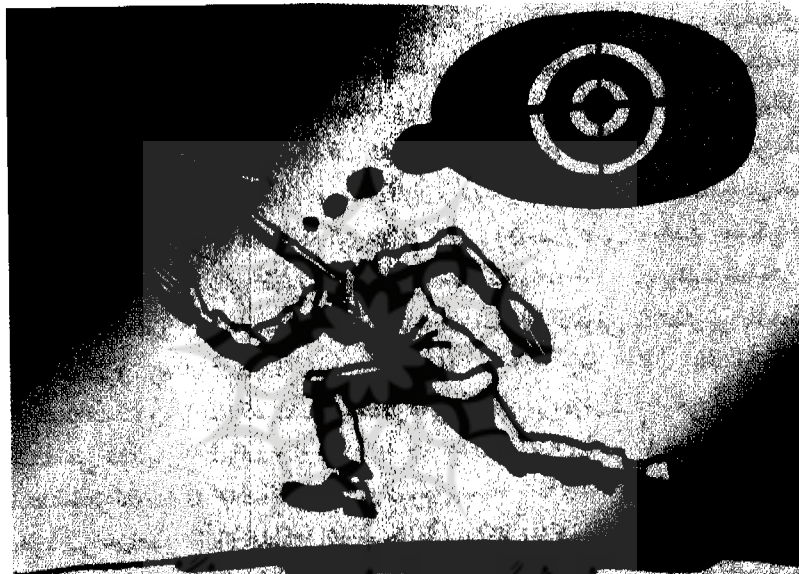
هدف، آن چیزی است که برای رسیدن به آن کوشش به عمل می‌آید، یک مقصد یا غایت، یک آرمان است.^۱
(1974, FASB)

ناصر پرتوی

مدرس دانشگاه و کارشناس ارشد حسابداری

امیر پوریان‌سب

فعالیتی مداوم مشغول شوند خود نیز به‌مثابه پیامدهای آن فعالیت هستند، چه در غیر این صورت افراد از ادامه‌ی آن کار منصرف خواهند شد. بر این اساس، تبیین کارکردی تلویحاً حاکی از آن است که وحدت اهداف فردی را می‌توان بدون کندوکاو در انگیزش‌های افراد بازشناخت، این کار را به‌سادگی می‌توان با



حسابداری مالی فعالیت اجتماعی یا گروهی است. اعضای جامعه در صورتی در حسابداری مالی یا دیگر فعالیتها درگیر می‌شوند که آنان را اهداف و آرمانهای فردی برانگیخته باشد. هنگامی که واژه‌های آرمان^۲ یا هدف به افراد یا گروههای همگون اطلاق می‌شود معانی آنها بدیهی و روشن

مشاهده‌ی مجموعه‌ی پیامدهای فعالیت‌های اجتماعی انجام داد. به همین دلیل می‌توان پیامدها را به‌عنوان اهداف فعالیت‌های اجتماعی در نظر گرفت. از آنجا که پیامدها عبارت از پدیده‌های مشاهده پذیرند، بنابراین آنها را می‌توان به‌طور عینی و بی‌طرفانه تعیین کرد. با وجود این، ممکن است مجموعه‌ی پیامدها به قدری عظیم باشد که به توصیفی پیچیده و پرطول و تفصیل بینجامد. اما شاید ارائه‌ی گزاره و بیانیه‌ای از پیامدها بتواند تفسیری امکان‌پذیر را از اهداف یک فعالیت اجتماعی به‌دست دهد.

اهداف مشترک

امکان دومی هم برای تفسیر اهداف یک

مشترک^۴، (۳) اهداف گروه مسلط^۵. در این نوشتار، ابتدا معنی و مضامین هر تفسیر تبیین می‌شود و سپس ماهیت اهداف حسابداری مالی در پرتو این تفاسیر بررسی می‌شود.

اهداف کارکردی

در معنی کارکردی هدف فعالیت اجتماعی عبارت از وحدت اهداف فردی^۶ است. در جامعه‌شناسی براساس تبیینی کارکردی از پدیده‌های اجتماعی فرض می‌شود که پیامدهای یک قرارداد یا رفتار اجتماعی را عناصر ذاتی علل همان رفتار اجتماعی تشکیل می‌دهند.^۷ اهدافی که افراد را برمی‌انگیزد تا به

می‌نماید و بنابراین نیازی به اثبات ندارند. اگر تعریف هدف عبارت از چیزی است که افراد را برمی‌انگیزد تا در جنبه‌ای از یک فعالیت اجتماعی درگیر شوند، در این صورت چنانچه بخواهیم "هدف" را به جای افراد یا گروهها به خود فعالیت منتسب کنیم، چه معنایی را می‌توان برای آن قائل شد؟ به چه تعبیری می‌توان گفت که یک فعالیت اجتماعی دارای یک هدف است؟ پاسخ به این دو پرسش در واقع دل‌مشغولی اصلی این نوشتار است.

نگارندگان سه تفسیر متفاوت را از معنی اهداف یک فعالیت اجتماعی به‌دست می‌دهند: (۱) اهداف کارکردی^۳، (۲) اهداف

فعالیت اجتماعی وجود دارد و آن تعریف فصل مشترک اهداف فردی است. فصل مشترک اهداف فردی زیرمجموعه‌ای از اهداف است که به‌عنوان اهداف فعالیت اجتماعی در بین همه‌ی افراد مشترک‌اند. بنابراین تعریف، می‌توان گفت که به لحاظ عددی تعداد اهداف مشترک از اهداف کارکردی کوچکتر یا با آن مساوی است. چنانچه مجموعه‌ای یکسان از اهداف بتواند همه‌ی افراد را برانگیزد، آنگاه تعداد اهداف مشترک با اهداف کارکردی برابر است، اما چنانچه هر فرد را اهدافی متفاوت برانگیزد، آنگاه فصل مشترک آنها مجموعه‌ی تهی است و در نتیجه هیچ هدف مشترکی وجود ندارد.

اهداف گروه مسلط

سومین تفسیر از اهداف یک فعالیت اجتماعی عبارت از اهداف فرد یا افرادی از جامعه است که قادرند با استفاده از هر مکانیسمی (سازوکاری) اراده و خواست خود را به افراد دیگر، که به نوعی در همان فعالیت درگیرند، تحمیل کنند. در حضور گروه مسلط، اهداف افرادی که به گروه راه نیافته‌اند نامربوط است، و اهداف گروه مسلط به اهداف فعالیت اجتماعی تبدیل می‌شود. یقیناً چنانچه گروه مسلط از قدرت کافی برای تحمیل اراده‌ی خود بر جامعه برخوردار نباشد از این تفسیر نمی‌توان استفاده کرد.

حسابداری به‌عنوان یک فعالیت اجتماعی
حسابداری فعالیتی اجتماعی است که هر یک از گروه‌ها به نوعی در آن درگیر می‌شود: (۱) مدیران شرکتها به این دلیل در حسابداری درگیر می‌شوند که فعالیتهای آنها را سیستم حسابداری ثبت می‌کند، (۲) حسابداران شرکتها از حسابداری برای گردآوری داده‌ها و تنظیم گزارشها بهره می‌گیرند، (۳) حساب‌برسان به مدد آن به بررسی درجه‌ی انصاف گزارشهای حسابداری می‌پردازند و براین اساس آنها را گواهی می‌کنند، (۴) دستگاههای دولتی (برون سازمانی) و کارگزاران خصوصی، سرمایه‌گذاران، کارکنان، مشتریان و غیره هر

یک به دلیلی گزارشهای حسابداری را می‌خوانند، و (۵) دانشگاهیان از حسابداری برای آموزش دانشجویان حسابداری استفاده می‌کنند. انگیزش‌ها یا اهداف شخصی هر گروه باعث می‌شود تا آنها در حسابداری مالی درگیر شوند. با توجه به سه تفسیری که از اهداف یک فعالیت اجتماعی مطرح گردید، چه معنایی را می‌توان برای اهداف حسابداری مالی قائل شد؟

تفسیر کارکردی از اهداف حسابداری

از آنجا که تفسیر کارکردی از اهداف حسابداری دربرگیرنده‌ی همه‌ی پیامدهای حسابداری است، بنابراین اهداف زیر بیانگر نمونه‌ی اهدافی است که در خور این تفسیرند:

- (۱) افزایش استخدام حسابداران، حساب‌برسان و مدرسان حسابداری؛
- (۲) کمک به شرکتها برای عرضه‌ی اوراق بهادارشان به بستانکاران و سرمایه‌گذاران؛
- (۳) کمک به گروهها و افراد برون سازمانی برای نظارت بر عملکرد مدیریت؛
- (۴) پیشینه سازی ثروت مالکان کنونی شرکتها؛
- (۵) کمینه‌سازی فشارهای مالیاتی بر درآمد شرکت؛
- (۶) کمک به کنترل تورم؛
- (۷) افشای اثر عملیات بنگاه بر کیفیت محیط زیست؛

- (۸) کمک به مدیریت برای اجتناب از تملک خصمانه؛
- (۹) ثبت، طبقه‌بندی و گزارش داده‌های مربوط به معاملات تجاری بنگاه‌ها به صورت سیستماتیک.

هر یک از اهداف یاد شده بالا را یک یا چند مجموعه از افراد، که در حسابداری درگیرند به‌عنوان اهداف منطقی و مشروع خود می‌پندارند. توجه کنید که چنانچه بخواهیم توصیفی کامل از پیامدهای حسابداری به‌دست دهیم نه تنها باید همه‌ی "امور واقع" را در برگیرد بلکه باید شامل چیزهایی باشد که افراد خاص آنها را به‌عنوان "وهم" و خیال می‌پندارند. برای مثال دولت، به ویژه سازمان محیط زیست،

ممکن است افشای اثر عملیات بنگاه بر کیفیت محیط زیست را به‌عنوان یکی از اهداف قانونی صورتهای مالی تلقی کند، حال آن که یک سهامدار شاید براین برآورد باشد که اعمال حسابداری مالی به هیچ وجه از کیفیت محیط زیست تاثیر نمی‌پذیرد. برای آن که پیامدی در این مجموعه قرار گیرد کافی است شخصی که در حسابداری مالی درگیر است آن پیامد یا استفاده از آن را به‌عنوان هدفی شخصی باور کند.

برای مثال، ممکن است مدیریت باور داشته باشد که روش حسابداری انبارگان (موجودی‌ها) می‌تواند به عرضه‌ی اوراق بهادار شرکت کمک کند، حال آن که ممکن است سهامداران براین عقیده باشند که یک روش حسابداری گزینه بیش از هر چیز گویای کاردانی و لیاقت مدیریت است. به همین قیاس، اگر هدف حسابداران را افزایش تقاضا برای خدماتشان بدانیم آنگاه این هدف ممکن است با هدف مدیران، یعنی پیشینه ساختن ثروت خود یا سهامداران، در تعارض باشد.

اهدافی را که هیأت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا (از این پس FASB) در بیانیه‌ی مفاهیم حسابداری مالی شماره‌ی ۱ بر شمرده است به‌عنوان اهداف کارکردی تلقی می‌شوند. برای مثال اولین هدفی را که FASB عرضه می‌کند عبارت است از:

"گزارشگری مالی باید اطلاعاتی را به‌دست دهد که برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان کنونی و بالقوه و دیگر استفاده‌کنندگان در تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری و وام‌دهی عاقلانه و دیگر تصمیمات مشابه سودمند باشد. اطلاعات باید برای کسانی که شناخت معقولی (نسبی) از فعالیتهای تجاری و اقتصادی دارند و می‌خواهند اطلاعات را با کوشش معقولی مطالعه کنند قابل درک باشد."^۸

به همین قیاس می‌توان درباره‌ی "هدف کلی" هیأت تدوین استانداردهای حسابداری ایران (از این پس هیأت) قضاوت کرد، زیرا این هدف عمدتاً برگرفته از هدف FASB است. هیأت در "مبانی

نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران" می نویسد:

"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 و از این طریق سرمایه گذاران، اعطاکنندگان تسهیلات مالی و سایر استفاده کنندگان برون سازمانی را در قضاوت و تصمیم گیری نسبت به امور یک واحد انتفاعی یاری دهد."^۹

در ادامه‌ی این بخش فقط درباره‌ی گفته‌ی اول (هدف اول FASB) بحث می شود. چنانچه فعل التزامی "باید" را از هر دو جمله‌ی گفته‌ی FASB حذف کنیم، آنگاه این هدف به گزاره‌ی ساده و توصیفی تبدیل می شود که هم به لحاظ تجربی اثبات پذیر است و هم پیامد آن به عنوان پیامد حسابداری از پذیرفتگی گسترده برخوردار است. به راستی حسابداری مالی هم اطلاعات سودمند را در دسترس سرمایه گذاران و بستانکاران قرار می دهد، و هم برای کسانی که می خواهند گزارشها را با پشتکار و کوشش معقولانه (نسبی) مطالعه کنند قابل درک است. اما اگر اهداف صرفاً توصیفی باشند دیگر نمی توان از آنها به عنوان آرمانهای هنجاری برای راهنمایی در عرصه‌ی سیاست گذاری حسابداری استفاده کرد. با این همه، اگر اهداف کارکردی منطقاً کامل و همه گیر باشند، آنگاه به مدد آنها می توان نقشی را که حسابداری مالی در جامعه ایفا می کند بهتر شناخت.

مع الوصف دلیلی وجود دارد که براساس آن می توان باور کرد که FASB قصد نداشته است تا اهداف خود را به عنوان اهدافی کارکردی عرضه کند. نخست این که گزاره‌ی هدف کامل و همه گیر نیست و تنها روی چند امر واقعی و چند نظریه‌ی اثبات نشده در خصوص پیامدهای حسابداری مالی متمرکز است، و به هیچ وجه نمی کوشد، انگیزش‌هایی را بازگوید که در آن سوی عرضه‌ی خدمات حسابداری مالی قرار دارد و دیگر این که لحن هنجاری گزاره‌ی هدف

مانع از در نظر گرفتن این امکان می شود که FASB کوشیده است تا گزاره‌ای از وحدت اهداف فردی به دست دهد به طوری که اهداف همه‌ی اشخاص درگیر در حسابداری مالی را در برگیرد.

تفسیر اهداف مشترک از اهداف حسابداری
براساس دومین تفسیر، اهداف حسابداری زیرمجموعه‌ای از اهداف فردی است که در بین همه‌ی افراد درگیر در حسابداری مشترک است. در سال ۱۹۷۴ سیرت و ایجیری در مقاله‌ای تاثیرگذار با استفاده از نمودار ون مدلی را از بر هم کنش منافع سه گروه - حرفه، شرکتها و استفاده کنندگان - در زمینه‌ی تهیه و استفاده از صورتهای مالی ترسیم کردند.^{۱۰} بعدتر این مدل به مدل منافع ناهمگون^{۱۱} سیرت و ایجیری مشهور شد. در اینجا می توان مدل منافع ناهمگون را به گونه‌ای تغییر داد که به جای منافع گروهها به اهداف معطوف باشد. همان طور که گفته شد سیرت و ایجیری از یک نمودار ون برای تشریح مقصود خود بهره جستند. آنها عناصر سه مجموعه را به عنوان پاره‌های اطلاعاتی تعریف کردند که گروههای ذی نفع گوناگون - استفاده کنندگان، مدیران و حسابرسان - می خواهند آنها را استفاده، تهیه، یا گواهی کنند. فصل مشترک این سه مجموعه عبارت از اطلاعات واقعی است که در صورتهای مالی نمود می یابد (این نکته در قسمت الف پیکره‌ی^{۱۲} بازنگاری شده است). سیرت و ایجیری سطح اطلاعات را به عنوان مسئله‌ی گزینش مطرح کردند. می توان این سطح را به سطح بالاتری از تجرید تغییر داد و مجموعه‌ها را به عنوان سه مجموعه از اصول حسابداری در نظر گرفت که هر گروه ترجیح می دهد از آنها در تهیه‌ی صورتهای مالی استفاده شود. از این سطح نیز می توان به سطح بالاتری از تجرید، یعنی سطح اهداف، تغییر موضع داد. در این سطح سه مجموعه از اهداف خاص قرار دارد که هر گروه می کوشد تا با درگیر شدن در حسابداری مالی به آن دست یابد.

می توان تصور کرد که چنانچه ما به

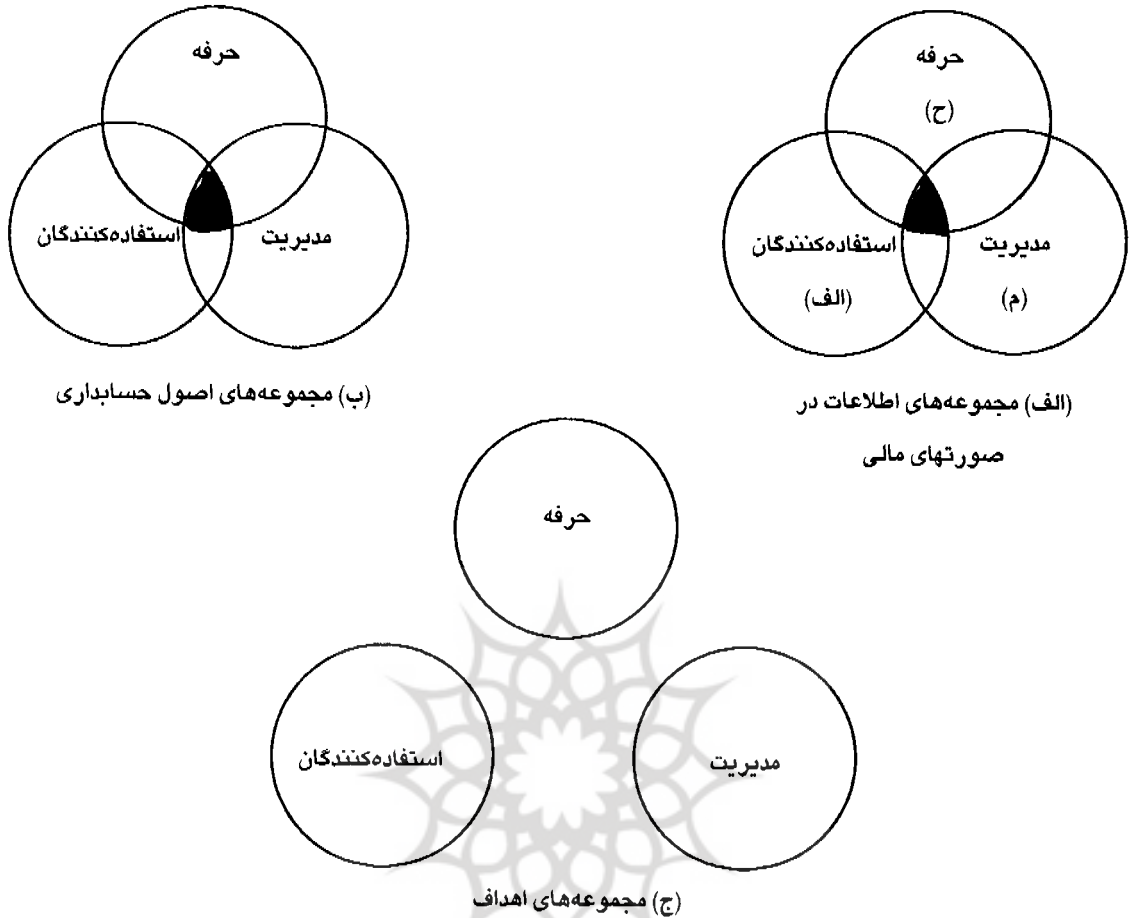
سطح بالاتری از تجرید حرکت کنیم، یعنی از سطح پاره‌های اطلاعاتی به سطح اصول یا از آنجا به سطح اهداف تغییر موضع دهیم، آنگاه فصل مشترک سه مجموعه کوچکتر خواهد شد. در هر یک از سه سطح تجرید ممکن است نمودارهای ون به صورتی نمایان شود که در پیکره‌ی ۱ آمده است.

ما نمی دانیم که اگر از سطح اقلام اطلاعاتی به اصول و از آنجا به اهداف تغییر موضع دهیم، و برعکس، آیا فصل مشترک مجموعه‌ها بسته تر یا فراخ تر خواهد شد. عموماً توافق بر سر اصول و اهداف در صورتی آسان تر به دست خواهد آمد که گزاره‌ها یا بیانیه‌ی آنها به قدری سربسته و ناروشن باشد که گروههای ذی نفع گوناگون بتوانند برآن اساس تفسیرهای خود را اقتباس کنند. با این که دو پهلویی و ناروشنی اهداف برای دست یافتن به توافق اولیه ضرورت دارد، اما باعث خواهد شد تا از میزان سودمندی گزاره‌ها و بیانیه‌ی اهداف در استانده گذاری حسابداری کاسته شود. قبلاً این قضیه را با گزاره‌ها یا بیانیه‌ای از اهداف به اثبات رساندیم. دو پهلویی و ناروشنی گزاره‌ها یا بیانیه‌ی اهداف با سطح کلیت یا همگانیت توافق حاصله سازگاری دارد. این امر به هر گروه ذی نفع امکان می دهد تا بتواند برای حفظ منافع خود به هنگام تدوین استانده‌ها و قواعد واقعی حسابداری مانور بدهد.

با وجود این برخی شواهد تجربی وجود دارد که نشان می دهد اهداف حسابداری از ماهیتی غیرهمپوش برخوردارند. در سال ۱۹۷۶، زمانی که حال بررسی نحوه‌ی درگیری مردم در جنبه‌های گوناگون حسابداری بود، بسیار شگفت زده شد که فهمید تنها ۳۷ درصد از پاسخ دهندگان معتقد بودند که اطلاعات سودمند برای تصمیم گیری‌های اقتصادی یکی از اهداف حسابداری مالی است.^{۱۳}

ما نیز از حیرت FASB متحیریم. چرا باید باور کرد که تمام گروههای ذی نفع قبول دارند که انگیزش آنها برای درگیری در فرایند

پیکره ۱- اطلاعات حسابداری، اصول و اهداف ترجیحی گروه‌های گوناگون



گزارشگری مالی صرفاً تامین اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری است؟ برای مثال، اگر حسابرسان مانند هر کس دیگری در صدد برآیند تا ثروت خود را از طریق مشارکت در فرایند حسابداری بیشینه سازند ما نباید شگفت زده شویم. چنانچه تامین اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی باعث شود تا بیش از پیش ریسک دعاوی قانونی به حسابرسان تحمیل شود و از طرفی متناسب با آن حقوق و دستمزدها بالا نرود، آنگاه حسابرسان تأمین اطلاعات فایده‌مند برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی را به عنوان هدف خود از فرایند حسابداری مالی در نظر نخواهند گرفت. به همین قیاس می‌توان برهان‌هایی را در خصوص دو طرف دیگر -

شرکت و استفاده‌کنندگان - اقامه کرد.

در حال حاضر، داده‌هایی در دست نداریم تا براساس آنها بتوانیم تعیین کنیم که کدام اهداف، در صورت وجود، حقیقتاً در بین همه‌ی دست‌اندرکاران حسابداری مشترک است. بر همین اساس هنوز نمی‌توانیم به صراحت تعیین کنیم که آیا رویکرد اهداف مشترک می‌تواند تفسیری توجیه‌پذیر از اهداف حسابداری باشد یا خیر.

تفسیر گروه مسلط از اهداف حسابداری FASB برخلاف گروه مطالعاتی تروبلاد صریحاً نگفته است که به چه نحو زیرمجموعه‌های اهدافش را از بین مجموعه‌ی بسیار بزرگتر اهداف بالقوه برگزیده است. اما می‌توانیم به تاسی از

گزارش گروه مطالعاتی تروبلاد بر مفهوم تقدم استفاده‌کنندگان در صورتهای مالی تاکید کنیم. این مفهوم در واقع رویکرد گروه مسلط را برای تعریف هدف یک فعالیت اجتماعی بازنمایی می‌کند.

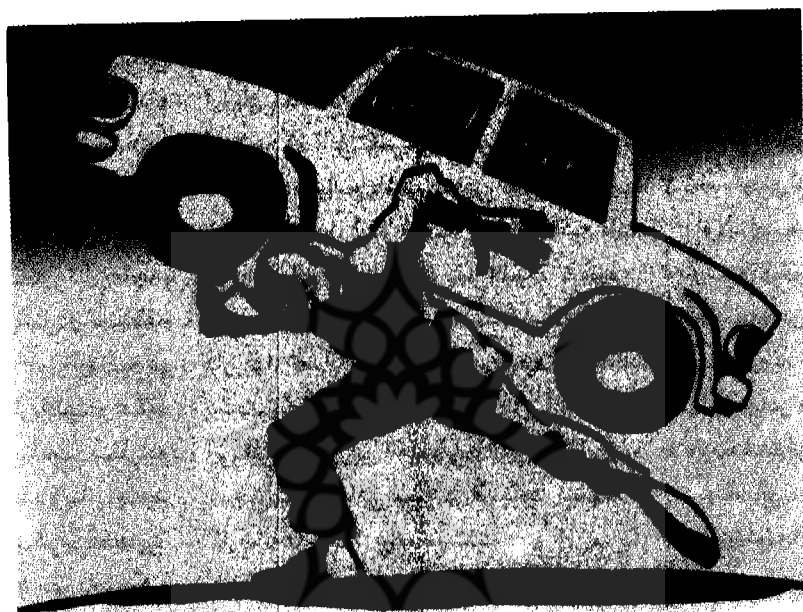
کار گروه (کمیته‌ی) تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی ایران نیز در "مفاهیم نظری گزارشگری مالی" به وجهی دیگر به این رویکرد پرداخته است:

"... هدف صورتهای مالی عبارت از ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است که بسرای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در اتخاذ ادامه در صفحه ۶۶

تجدید ارزیابی داراییها، نگاهی دیگر

نگارنده در این خصوص دیدی منتقدانه دارد و در حقیقت آن را لازم که هیچ حتی مناسب نیز تلقی نمی‌کند و البته دلایلی هم بر ادعای خود ارائه می‌کند.

مجید میراسکندری



بود که فقط زمین و ساختمان بانکها را تجدید ارزیابی کنند.

ضمن اینکه داراییهای مهم در شرکتهای تولیدی، ماشین‌آلات آنهاست که اولاً مشمول استهلاک قطعی و واقعی است ثانیاً به دلیل تغییر فناوری ممکن است حتی قبل از اینکه مستهلک شوند، بی‌استفاده و منسوخ

شوند و تازه عمر مفیدشان معمولاً ۸ یا حداکثر ۱۰ سال است که با این اوصاف معمولاً به تجدید ارزیابی نمی‌رسند.

امکان مقایسه شرکتهای

می‌گویند با تجدید ارزیابی یک‌باره تمام شرکتهای آنها را با هم مقایسه می‌کنیم، سوال این است که این مقایسه به چه درد می‌خورد؟ اتفاقاً هم‌اکنون که این ترازنامه‌ها واقعی هستند بیشتر با هم قابل مقایسه‌اند. اکنون از ترازنامه شرکتهای به‌راحتی می‌توان فهمید، داراییها چند تمام شده‌اند و چقدر مستهلک شده‌اند، کارخانه‌ها نو هستند یا کهنه و کارایی‌شان در چه حدی است، که در صورت تجدید

معمولی خیلی روی آن اصرار نمی‌شود. در همان زمان هم می‌شد به‌سادگی آنرا رد کرد چرا که در شرایط تورمی می‌توان صورتهای مالی تورمی تهیه کرد که در حقیقت اثر تورم را نشان می‌دهد و ترازنامه‌ها خوانا می‌شود. ضمناً تورم در دارایی تمام شرکتهای تولیدی صرف‌نظر از ماهیت آنها تقریباً به‌طور یکسان تأثیر می‌گذارد. می‌ماند مؤسساتی مثل بانکها که به دلیل استهلاک زمین و مهم بودن قدرمطلق رقم زمین در ترازنامه‌های آنها و همچنین افزایش قیمت فوق‌العاده زمین از همان سالها تا حال حاضر وضع دیگری دارند که جداگانه قابل بحث است و اتفاقاً در تجدید ارزیابی بانکها، توصیه سازمان حسابرسی نیز این

مدتی است دوباره بحث تجدید ارزیابی داراییها مطرح شده است. برخی تجدید ارزیابی را مناسب و برخی دیگر لازم به‌حساب می‌آورند. نگارنده در این خصوص دیدی منتقدانه دارد و در حقیقت آن را لازم که هیچ حتی مناسب نیز تلقی نمی‌کند و البته دلایلی هم بر ادعای خود ارائه می‌کند، تا چه قبول افتد و چه در نظر آید.

چند دلیل توسط مدعیان لزوم یا تناسب تجدید ارزیابی داراییها عنوان می‌شود که عمده‌ترین آنها عبارتند از:

- ۱- تورم چند سال گذشته؛
- ۲- مقایسه‌ناپذیری شرکتهای داخل یک صنعت و صنایع مختلف در اقتصاد؛
- ۳- تکنیکی برای خروج از ماده ۱۴۱ قانون تجارت.

تورم

این دلیل البته در سالهای ۶۸ تا ۷۴ بیشتر مطرح می‌شد چرا که در آن سالها، تورم فوق‌العاده‌ای بر اقتصاد ایران حاکم شده بود، اما در حال حاضر به دلیل تورم

ارزیابی، تمام این مسائل گم می‌شود. در حال حاضر مثلاً کارخانه سیمان بسیار سودآوری را می‌توانید پیدا کنید که به دلیل کهنگی ماشین‌آلاتش، وضعیت بسیار شکستنده‌ای دارد (هر آینه قسمتی از ماشین‌آلات کهنه‌اش بشکند، به علت گرانی هزینه تعمیرات، تعطیل می‌شود) و کارخانه سیمان جدیدی را می‌توانید پیدا کنید که به دلیل استهلاک زیاد، ممکنست حتی به اندازه لازم هم سود نداشته باشد. تمام این مسائل با تجزیه و تحلیل صورتهای مالی تاریخی است که به راحتی دیده می‌شود ولی اگر کارخانه قدیمی را تجدیدارزیابی کنیم، تمام نسبتها بهم می‌ریزد، بهای تمام شده و کهنگی آن گم می‌شود و مقایسه آن با سایر کارخانه‌ها گمراه‌کننده‌تر خواهد شد.

اصلاً چه لزومی دارد که شرکتها را با هم مقایسه کنیم. هر کارخانه‌ای تاریخچه، فناوری، اهداف، پرسنل و منطقه جغرافیایی مخصوص به خود را دارد که در تجزیه و تحلیل آن مؤثر است و فقط ترازنامه‌ها نیست که باید با هم مقایسه شوند، که اگر منظور آن باشد، با تجدید ارزیابی این خاصیت را هم از دست می‌دهند.

از لحاظ حسابداری نیز می‌دانیم که اصالت با بهای تمام شده است و استاندارد بین‌المللی شماره ۱۶ (اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات) اهدافی را دنبال می‌کند که دقیقاً با وضعیت کارخانه‌های ما قابل تطبیق نیستند و پیاده کردن آن مستلزم فراهم آوردن شرایطی است که برای ما خیلی هم آسان نیست که هیچ بسیار هزینه‌بر هم هست (تجدید ارزیابی مرتب و کسب نظر کارشناسانی که خیلی گران‌اند). بحث مالیات نیز بسیار مهم است. در اصلاحیه قانون مالیاتها که مقرر داشت طی برنامه اول توسعه، شرکتها می‌توانند بدون پرداخت مالیات، تا حد زیانهای سنواتی، تجدید ارزیابی کنند، عملاً دیدیم که مسئله طوری مطرح شد (یا پنج، شش مورد "اگر" و "مگر") که تصور نمی‌رود حتی یک مورد

تجدید ارزیابی صورت گرفته باشد. این بار نیز بحث این است که اندوخته تجدید ارزیابی مشمول مالیات ۱۰ درصد باشد که به‌رغم پسند خیلی‌ها در این مورد، بایستی اذعان کرد این مالیات (هر چقدر هم که کم به‌نظر برسد) بسیار زیاد است. چرا که با تجدید ارزیابی، اتفاقی در شرکت نمی‌افتد و سودی حاصل نمی‌شود که مالیات آن از منابع شرکت خارج شود و این هم باری است اضافه که بر دوش کارخانه‌های عمدتاً لنگان کشور گذاشته می‌شود. با تجدید ارزیابی، قیمت داراییها را اضافه می‌کنیم و از سوی دیگر اندوخته حاصل از تجدید ارزیابی به حقوق صاحبان سهام اضافه می‌شود که قابل تقسیم هم نیست، پس نباید مشمول مالیات باشد. بدیهی است که در صورت تبدیل اندوخته به سرمایه (که در مورد بانکها اتفاق افتاد) نیز عملاً تقسیم سود صورت نمی‌گیرد، بلکه با همان داراییها، تعداد سهام اضافه می‌شود و طبعاً قیمت سهام در بازار کاهش می‌یابد، چرا که این افزایش ارزش احتمالی داراییها قبل از تجدید ارزیابی نیز در قیمت سهام کارخانه‌ها مستتر بوده است.

خروج از مشمول ماده ۱۴۱

از دلایل یاد شده به سرعت گذشتیم تا به دلیل اصلی برسیم. خروج از مشمول ماده ۱۴۱ قانون تجارت برای شرکتهایی که در سابق یا حتی در حال حاضر زیان‌ده هستند و مالکان آنها (عمدتاً سازمانهای دولتی) می‌خواهند آنرا بیارینند تا برای فروش آماده کنند، مصداق دارد و چون این شرکتها به سرعت نمی‌توانند از محل سودهای جاری خود، زیانهای سنواتی را پوشانند (یا اصولاً هنوز سودآور نشده‌اند)، تجدیدارزیابی داراییها، نقل محافل این‌چنین شده است. بد نیست یک‌بار دیگر متن این ماده قانونی را مرور کنیم:

"ماده ۱۴۱- اگر بر اثر زیانهای وارده، حداقل نصف سرمایه شرکت از میان برود،

هیئت مدیره مکلف است بلافاصله مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام را دعوت نماید تا موضوع انحلال یا بقای شرکت مورد شور و رأی واقع شود. هرگاه مجمع مزبور رأی به انحلال شرکت ندهد باید در همان جلسه و با رعایت ماده (۶) این قانون سرمایه شرکت را به مبلغ سرمایه موجود کاهش دهد."

چند نکته در این ماده قانونی وجود دارد که باید بیشتر شکافته شود:

- ۱- زیان وارده چیست؟ آیا "زیان وارده" همان زیان انباشته دفتری است؟
- ۲- سرمایه شرکت کدام است؟ آیا سرمایه ثبت شده و پرداخت شده به‌قیمت اسمی مورد نظر است؟
- ۳- نحوه اجرای عملی ماده ۱۴۱ چگونه است؟ اولاً- اصطلاح "زیان وارده" در قانون تجارت و قانون مدنی مشخصاً تعریف نشده است. در ماده ۱۳۳ از زیان به‌عنوان "اعم از ورود خسارت یا تفویت منفعت" یاد شده و در ماده ۲۴۰ از منافع موهوم صحبت شده است.

در قانون مدنی نیز طی ماده ۵۷۸ "مرتفع شدن یا انحلال شرکت به دو طریق تقسیم و تلف شدن تمام مال شرکت" و در ماده ۵۹۳ از عبارت "نقصان فاحش قیمت به مقداری که قابل مسامحه نباشد" یاد گردیده است.

بنابراین به‌دلیل تعریف نشدن "زیان وارده"، نباید و حداقل نمی‌توان زیان وارده را دقیقاً همان "زیان انباشته" دفتری نامید.

ثانیاً- نصف سرمایه شرکت و به تبع آن تمام سرمایه شرکت را چگونه محاسبه می‌کنیم؟ اگر سرمایه شرکت را تصویر آینه‌ای از داراییهای آن بدانیم و دارایی شرکت (مثل سرقفلی یا زمین در شرایط تورمی) بسیار فراتر از مبالغ دفتری باشد. آیا سرمایه واقعی شرکت همان سرمایه ثبت شده و پرداخت شده تاریخی است؟

تصور نمی‌رود که این دو دقیقاً مساوی باشند، اگر این‌طور بود قیمت سهام همه

ارزیابی داراییها، ساختار ظاهری آنها را درست کرد، حتماً می‌توان با سودآورتر کردن آنها، ظرف چند سال زیانهای انباشته آنها را با سود واقعی مستهلک کرد.

۳) گروههای تحقیق را مأمور کنید تا با کمک حسابرسان، واقعیت ترازنامه‌های روز شرکتها را تهیه کنند و با بورس تهران وارد مذاکره شوند تا بورس را قانع کنند که شرط عدم شمول ماده (۱۴۱) را از مقررات خود حذف کند.

۴) در عین حال اقدامات لازم را برای طرح و تصویب اصلاحیه قانون مالیاتها به عمل آورید. به طوری که طی آن، برای تجدید ارزیابی داراییها، مالیات مطرح نباشد.

۵) با قبول اینکه به هر حال ممکن است شرکتهای بسیار کمی وجود داشته باشند که تجدید ارزیابی داراییهایشان، تنها راه برون رفت از بن بست مشکلات مربوط به فروش آنها باشد، کار تخصصی و تحقیقی برای تجدید ارزیابی آنها را ادامه دهید، البته امیدوارم هیچگاه مجبور نشوید آنرا عملی سازید.

به نظر می‌رسد، ترفند تجدید ارزیابی داراییها به درد بخش خصوصی کشورهای غربی می‌خورد. بازار سرمایه ما خیلی بزرگ نیست، نگذاریم این بازار تازه پا دستخوش اقدامات حساب نشده قرار گیرد. بهتر است زیانهای سنواتی از محل سود جاری و آتی مستهلک گردد، تا هم فروشنده سهم خیالش راحت باشد و هم خریدار سهم با احتمال بیشتری سود ببرد. با تجدید ارزیابی داراییها ترازنامه درست می‌شود ولی سود و زیان را چه خواهید کرد؟

کتابشناسی

- ۱- قانون تجارت
- ۲- قانون مدنی
- ۳- قانون مالیاتهای مستقیم
- ۴- لایحه اصلاح قانون مالیات
- ۵- استاندارد بین‌المللی شماره ۱۶، نشریه شماره ۳۰ سازمان حسابرسی
- ۶- مقاله معتبر آقای پرویز افتخارخواهری در مجله حسابدار شماره ۱۸ صفحات ۳۷ تا ۴۳

شود، چه بسا شرکت‌های مشمول ماده ۱۴۱ از لحاظ سایر نسبت‌ها و یا سودآوری آینده در وضعیت بسیار مناسبتر از شرکت‌هایی باشند که مشمول ماده ۱۴۱ هم نیستند. از دیدگاه حسابرسان نیز شمول ماده ۱۴۱ به تنهایی نباید موجب تردید در تداوم فعالیت شرکت تلقی گردد. چه بسا شرکت‌هایی هستند که حدود ۱۰ سال است به لحاظ شمول ماده ۱۴۱ تداوم فعالیت آنها زیر سوال بوده و حسابرس از اظهار نظر راجع به صورتهای مالی آن خودداری کرده است ولی عملاً خود به چشم دیده که فعالیت شرکت سال به سال بهتر و سودآورتر شده و تاکنون یعنی در همان سالهایی که تداوم فعالیتش از نظر حسابرس محرز نبوده، مقادیر زیادی از زیانهای سنواتی خود را نیز مستهلک کرده است و تنها مسئله‌ای که برای این شرکتها مطرح نبوده همان قطع تولید و اخراج کارگران و انحلال و تصفیه بوده است.

حال می‌خواهم دید "بدبینانه حسابرسی" را به کناری بگذارم. فرض کنیم هزینه فوق‌العاده کارشناسی و حسابرسی و بازرسی را پرداختیم، مراحل دشوار قانونی را هم گذراندیم، اصول بنیادی حسابداری را هم زیر پا گذاشتیم، وزارت دارایی هم به دیده اغماض به قضیه نگاه کرد و اصلاً مالیاتی هم پرداخت نکردیم. خوب چه هنری به خرج داده‌ایم؟ شرکتی را بزک کرده و سرمایه‌گذاران ناآگاهی را هم پیدا کردیم و سهام مربوط را به آنها فروختیم، نگرانی مردم و مسئولان را چه خواهیم کرد؟ مگر شرکت سودآور کم‌دردسر نداریم که به خیل سرمایه‌گذاران مشتاق بفروشیم؟

پیشنهادها

- ۱) فعلاً فقط شرکت‌های سودآور و به اصطلاح خوب را به مردم واگذار کنید.
- ۲) شرکت‌های دیگر را با تقویت مدیریت سودآورتر کنید، اگر شرکتها آنقدر اندوخته مخفی داشته باشند که بتوان با تجدید

شرکتها همان قیمت اسمی مندرج روی اوراق سهام بود و حداکثر اگر شرکت اندوخته یا سود تقسیم نشده هم داشت، قیمت سهام برابر بود با جمع حقوق صاحبان سهام تقسیم بر تعداد سهام، آیا در عالم واقع این طرز محاسبه قیمت مصداقی دارد؟

ثالثاً- این طور که از ماده ۱۴۱ قانون تجارت مستفاد می‌گردد، روش اجرائی احتمالاً این است که اطلاعات مربوط در اجرای مواد ۱۴۱ و ۱۹۰ قانون باید پس از تهیه از سوی هیئت مدیره در اختیار بازرس قرار گیرد تا بر اساس ماده ۱۹۱ بازرس نظر خود را (به نفعی یا به اثبات) اظهار کند. بازرس بر اساس اختیار حاصل از ماده ۱۴۹ می‌تواند خواستار ارزیابی کارشناس گردد و آثار نظر کارشناس را بر حقوق صاحبان سهام محاسبه کند. پس از تعیین "ارزش واقعی سرمایه" به صورتی که بیان گردید، بازرس نظر خود را نسبت به اینکه واقعاً کمبود و کاهش تا حد نصف سرمایه واقعی وجود دارد یا نه، اعلام می‌کند. تازه بعد از آن مجمع فوق‌العاده می‌تواند نسبت به انحلال شرکت یا کاهش سرمایه تصمیم بگیرد. آقای جواهری در مقاله تحقیقی خود در این مورد این طور اظهار داشته است که این کاهش تا حد و با توجه به مقررات موضوع ماده (۵) قانون تجارت است که شاید سهواً و به دلیل اشتباه تائیدی ماده (۶) ذکر شده است.

پس در نظر گرفتن تفاوت ارزش روز ارزیابی با ارزش دفتری آن، صرفاً در زمینه دادن اطلاعات به مجمع عمومی برای تشخیص و احراز میزان ارزش سرمایه است آنهم برای اخذ تصمیم در مورد انحلال یا بقای شرکت، نه برای آنکه سود تحصیل نشده‌ای در دفاتر ثبت شود و احتمالاً مالیاتی هم پرداخت گردد و منافع موهومی تقسیم یا محاسبه شود و مدیران یا تصمیم‌گیران آنرا در معرض عواقب ناشی از آن قرار دهد.

از نظر بورس هم نباید شمول ماده ۱۴۱ به تنهایی دلیلی بر عدم پذیرش شرکت تلقی

نقش مدیران مالی در باشگاههای فوتبال

این متن علاوه بر تاکید بر نقش مدیران مالی در باشگاههای فوتبال دارد، حاوی نکاتی از محیط تجاری فوتبال کشور انگلستان و نمونه‌ای از صورت درآمد و هزینه یک باشگاه فوتبال است که می‌تواند مورد توجه علاقه‌مندان ایرانی قرار گیرد.

By Cathy Hayward

ترجمه سعید جمشیدی فرد
کارشناس مالی و حقوقی



مقدمه‌ی مترجم

دیگر کسی فوتبال را تنها به عنوان ورزش و بازی نگاه نمی‌کند. دامنه گسترده مالی و تاثیر آن بر دیگر فعالیت‌های اقتصادی جذابیت فوتبال را به عنوان تجارتی بزرگ مورد توجه قرار داده است. هیجان در بُعد ورزشی فوتبال

رضایتی درونی و روانی ایجاد می‌کند و هیجان در بعد تجارتی با سودآوری ارتباط مستقیم دارد؛ هر دو بعد فوتبال تولید هیجان می‌کند. اما نقطه اوج هیجان را در توام بودن این دو بعد باید جست. محیط بی‌حد و مرزی که اشخاصی چون بازیکنان، مربیان، مالکان باشگاهها، تماشاگران و عرضه‌کنندگان کالا و محصولات و ... را جذب خود می‌کند. در چنین محیط پرجوش و گسترده و در عین حال حساسیت

برانگیزی هدایت جریان‌های مالی ناشی از بعد تجارتی در باشگاههای فوتبال از اهمیت خاصی برخوردار است. بودجه‌بندی، تامین مالی، ارزیابی طرحها، پروژه‌ها و سرمایه‌گذارها، کنترل و نظارت بر عملیات مالی و طرح‌ریزی راهبردی از جمله وظایف اصلی مدیران مالی است که موفقیت‌های باشگاههای فوتبال با ایفای صحیح این وظایف مرتبط است. طرح اختلافات بین باشگاههای داخل کشور با

باشگاههای خارجی، ادعاهای برخی بازیکنان به تضییع حقوق و منافع خود از سوی باشگاهها، دعوی بر سر مالکیت باشگاهها و مشهود شدن ضعف مقررات حاکم، نشانه‌هایی از اوج گرفتن هیجان‌های ناشی از بعد تجاری فوتبال و لزوم سازماندهی متناسب فوتبال کشور از ابعاد

مالی و حقوقی و ضرورت حضور کارشناسان این امور به‌ویژه مدیران مالی در باشگاهها است. محصول تجدید ساختار و سازماندهی مجدد شامل بروز ظرفیتهای بالقوه فنی و تجاری، شفافیت روابط اشخاص ذینفع و مرتبط، اطلاع‌رسانی ضوابط و مقررات داخلی و خارجی برای جلوگیری از تضییع حقوق اشخاص، ارزیابی مناسب و منصفانه از عملکرد و تصمیم‌گیری به موقع خواهد بود. تاسیس

شرکتهای سهامی عام و پذیرهنویسی عمومی سهام باشگاهها می تواند قالب پیشنهادی مناسبی برای تنظیم روابط، حدود و اختیارات و مسئولیت اشخاص، اتکا بر اطلاعات مستند و معتبر به جای توجه به شایعات باشد. در عین حال این پیشنهاد تمرینی است بر سرمایه گذاری های عمومی مبتنی بر نهادهای مدنی که می تواند انتظار مطلوبیت و استقبال بیشتری را نسبت به طرح تاسیس شرکتهای سرمایه گذاری استانی در برداشته باشد. متن زیر ترجمه ای است از A game of two halves نوشته Cathy Hayward که در مجله Insider ماه آگوست ۲۰۰۱ نشریه انجمن حسابداران خبره مدیریت انگلستان به چاپ رسیده است. این متن علاوه بر تاکید بر نقش مدیران مالی در باشگاههای فوتبال دارد، حاوی نکاتی از محیط تجاری فوتبال کشور انگلستان و نمونه ای از صورت درآمد و هزینه یک باشگاه فوتبال است که می تواند مورد توجه علاقه مندان ایرانی قرار گیرد.

مدیران مالی در یکی از مهمترین فعالیتهای مسحورکننده انگلستان نقشی کلیدی یافته اند. شایستگی آنها با اداره ی مذاکرات چند میلیون پوندی، معاملات تبلیغاتی و مسئولیت گردش مالی بیش از ۵۰ میلیون پوند ارتباط دارد. مسافرت های منظم در انگلستان و خارج از کشور، شامل سفرهای آماده سازی تیم به مکانهای شگفت انگیز و دیدنی شاید این شغل را رویایی جلوه دهد، ولی تصور کنید به موجب یک قرارداد، کالایی (بازیکنی) به ارزش ۱۰ میلیون پوند تحویل شده باشد لیکن به علت نواقص جدی یا در حال وقوع نتوان از آن بهره برداری نمود. در این معامله حتی اگر سعی کنید آن را بفروشید، چیزی از قیمت اولیه برای جبران بخشی از هزینه ها، گیرتان نخواهد آمد.

به مدیریت مالی در تجارت فوتبال خوش آمدید، جایی که درآمدهای فروش بلیت، دادوستد کالا (بازیکن)، حمایت

مالی (sponsorship) و تلویزیون به اینکه آیا یازده بازیکن در مستطیل چمن خوب کار می کنند، بستگی دارد. در این فعالیت، سود به نصاب ۱۰۰ گل زده یا خورده در یک فصل و یا مصدومان از دور بازی خارج شده، مرتبط است. به اعتقاد جان سجویک (John Sedgwick) مدیر مالی باشگاه تاتنهام هاتسپر (Tottenham Hotspur)، یک باشگاه فوتبال در ظاهر محیط مالی پیچیده ای ندارد. به نظر او، محیط مالی باشگاه مثل سیستم هزینه یابی واحدهای تولیدی نیست و برآوردهای مالی ساده به نظر می رسد. ما می توانیم پیش بینی کنیم که در طول فصل استادیوم پر می شود یا دست کم ۹۸ درصد ظرفیتش را جذب می کند، درآمد SKY TV چقدر خواهد بود (برای هر بازی ۵۵۰,۰۰۰ پوند)، دستمزدهای فصل جاری مان چقدر است یا اینکه مبالغی را که در بدترین حالات می توان خرج کرد چقدر خواهد بود ولی مدیر مالی نمی تواند پیش بینی کند که بازیکنان چطور بازی خواهند کرد. من می توانم فعالیت تجاری را آنقدر سودآور نشان بدهم که از هر طرف بیشترین عملیات خرید و فروش، امتیاز و ضمانت حمایت مالی را برآورد کنم. اما پول درشت توی زمین بازی است. اینکه چقدر می بریم یا از آدیداس (Adidas) یا هالستین (Holsten) کمک می گیریم در داخل زمین بازی مشخص می شود.

او اضافه می کند: آیا باشگاه به نیمه نهایی جام اتحادیه فوتبال^۱ راه خواهد یافت؟ (چنانچه در فصل گذشته راه یافت) و از فروش بلیت، خرید و فروش بازیکن و حق نمایش در تلویزیون درآمد اضافی جمع آوری خواهد کرد یا بیشتر هزینه های فصل، صرف رقابت بر سر جابه جایی به دسته اول می شود؟ کدامیک هیجان و نهایتاً درآمد بیشتری را به وجود می آورد؟ هر باشگاهی که موقعیتی برای حضور در رقابتهای اروپایی به دست می آورد می تواند

پاداش مالی قابل توجهی را انتظار داشته باشد. سجویک توضیح می دهد که ما نمی توانیم برای مواردی مانند راه یافتن به رقابتهای اروپایی، برنامه ریزی کنیم. از این رو ما برای بدترین حالت موجوده بندی می کنیم. بدترین حالت می تواند رده هجدهم در رقابتهای لیگ برتر باشد. (جایی که اثرات مالی و جوهی که SKY TV به شما می پردازد خاتمه می یابد و عایدات کمتری از فروش بلیت برای بازیهای بعدی دریافت می شود و اندازه باشگاه بر حضور و توجه نسبت به آن تاثیر می گذارد). ما همیشه بهتر از بدترین حالت هستیم، ولی تنها راهی که شما را می تواند هدایت کند، توجه به بدترین حالت است، زیرا امکان وقوع آن وجود دارد. به هر حال ما مجبوریم باشگاه را مثل هر فعالیت دیگر اداره کنیم.

دیوید جانستون (David Johnston) مدیر اجرایی فوتبال در باشگاه آبردین (Aberdeen)، یکی از تیمهای حاضر در لیگ برتر اسکاتلند، معتقد است که داشتن یک راهبرد در خرید یک فوتبالیست همانند ضروری است. اگرچه یک انسان معامله می شود، لیکن در همان چارچوب انعقاد یک قرارداد تجاری عمل می کنید. با وجودی که بیشتر روابط تجاری به هزینه های متحمل در معامله به قیمت عرضه کننده بستگی دارد، لیکن باشگاه خریدار همواره می بایست برای کلیه هزینه های خرید بازیکنانش پاسخگو باشد. ابه اسکودال (Ebbe Skovdahl) سرمربی آبردین می گوید اگر اشتباهی در جابه جایی و نقل و انتقالات بازیکن رخ دهد، آنگاه برای باشگاه بسیار گران تمام خواهد شد. مثلاً اگر بازیکنانی با سابقه چون رایان گیگز (Ryan Giggs) یا دیوید بکهام (David Beckham) خریداری شوند چندان مخاطره آمیز نیست. ولی اغلب باشگاهها با این نمونه از بازیکنان روبرو نیستند.

صورت درآمد و هزینه‌های باشگاه فوتبال آبردین اسکاتلند

مبلغ به پوند	
۵,۰۰۰,۰۰۰	دستمزد کارکنان و بازیکنان
۷۵۰,۰۰۰	تدارک خوراک و غذا
۱۲۰,۰۰۰	حضور پلیس در بازیها
۲۲۰,۰۰۰	تعمیرات و نگهداری
۲۰۰,۰۰۰	بازاریابی، تبلیغات، چاپ و نشریات
۲۷۰,۰۰۰	هزینه‌های سفر و حمل و نقل
۱۵۰,۰۰۰	توسعه جوانان
۱۸۰,۰۰۰	برق، بهره و تلفن
۳۰,۰۰۰	سایر
<u>۷,۱۲۰,۰۰۰ پوند</u>	جمع
	درآمدها (دریافتهای از محل مسابقات، پخش تلویزیونی، درآمد تجاری و فروش بازیکنان)
<u>۷,۱۲۰,۰۰۰ پوند</u>	

حتی اگر باشگاهی بازیکنی موفق و مشهور را بخرد، تضمینی نیست که او برای باشگاه جدید خوب بازی کند. آرسنال در تابستان گذشته ۱۳ میلیون پوند روی سسیلین ویلتورد (Silvain Wiltord) سرمایه گذاری کرد، ولی او آرسنال را در حد انتظارش نمی‌داند و شایع است که قصد ترک باشگاه را دارد. همچنین نیکلاس آنلکا (Nicolas Anelka) پس از آن که فصل گذشته با مبلغ ۲۰ میلیون پوند از رئال مادرید به پاری سن ژرمن انتقال یافت، بیشتر فصل را روی نیمکت گذراند. هدر رفتن پول سرمایه‌گذاری شده بر روی یک بازیکن باعث می‌شود تا ترازنامه باشگاه خراب شود. سجویک می‌گوید تمام پولی را که من می‌توانم در طی سال بطرق مختلف، از جمله حمایت مالی در طی سال به دست آورم چنانچه بازیکنی را به مبلغ ۱۰ میلیون پوند بخریم و بعداً نتوانیم به هیچ مبلغی بفروشیم از بین خواهد رفت. بازیکنان ممکن است در هر زمان مصدوم شوند و از گردونه بازیها خارج گردند و سبب باخت و از دست رفتن عایدات گردند. در انگلستان هزینه مصدومیت‌های فوتبالیستها براساس آمارنامه‌ی اتحادیه فوتبال به تنهایی ۴۰ میلیون پوند است. و طبق نظر بخش تجارت اتحادیه فوتبال‌یستهای حرفه‌ای در هر سال حدود ۵۰ بازیکن در اثر جراحات وارده اشتغالشان خاتمه می‌یابد. لوک نیلیس (Luc Nilis) گلزن آستون ویلا در ماه ژانویه پس از تحمل یک شکستگی در دو نقطه از پای راستش مجبور شد درست یک ماه پس از آغاز فصل از رقابتهای کناره‌گیری کند. مقررات جدید که از ماه جولای لازم‌الاجرا شد مدیریت مالی باشگاههای فوتبال را بیشتر درگیر خواهد کرد. تا ماه جولای، باشگاهها با انعقاد قرارداد با بازیکنان به‌عنوان دارایی و اموال باشگاه آنها را از رفتن به دیگر باشگاهها طی مدت قرارداد باز می‌داشتند مگر اینکه خود باشگاه آنها را می‌فروخت. باشگاه خریدار

قراردادهای آتی محاسبه خواهد شد. برای مثال باشگاه آرسنال آنلکا را در تابستان ۱۹۹۹ با حق انتقال ۲۳ میلیون پوندی فروخت. در حالی که، براساس ضابطه جدید، آرسنال تنها ۵۰۰,۰۰۰ پوند برای جبران خسارت می‌توانست دریافت کند.

مقررات جدید تغییرات اساسی در مدیریت مالی باشگاههای فوتبال به وجود خواهد آورد. طبق نظر دکتر جاوید پیرسون (Dr. Geoff Pearson) سخنگوی واحد تحقیقات فوتبال دانشگاه لیورپول، دستمزدهای بازیکنان جهش شدیدی خواهد داشت به طوری که باشگاهها وجوهی را که قبلاً تحت عنوان حق انتقال صرف می‌کردند به‌منظور انگیزش بازیکنان برای ماندن در باشگاه استفاده خواهند کرد. همچنین باشگاهها نیاز به توسعه و سرمایه‌گذاری از روشهای جدید برای عقد قرارداد و حفظ بازیکنان خواهند داشت. طبق نظر تحلیل‌گران فوتبال دیلویت و تاوچ (Deloitte & Touche) دستمزد فوتبال‌یستها تا حالا به‌طور متوسط ۲۰ درصد در هر فصل افزایش داشته و هزینه

حق انتقال را به باشگاه مالک می‌پرداخت. این مبلغ در مورد تیمهای صاحب نام اروپایی می‌توانست چند میلیون پوند باشد. ولی کمیسیون اروپایی^۲ ادعا کرد این عمل نقض معاهده آمستردام در خصوص آزادی انتخاب است. کمیسیون استدلال کرد که تمام کارگران اروپایی حق دارند که در صورت تمایل به تغییر کارفرمایشان، پس از اعلام یک ضرب‌الاجل زمانی به کارفرما از مشاغل خود استعفا و کناره‌گیری کنند. به موجب مقررات جدید بازیکنان زیر ۱۸ سال نباید منتقل شوند، برای باشگاههایی که روی بازیکنان زیر ۲۴ ساله منتقل شده‌ای سرمایه‌گذاری کرده‌اند می‌بایست جبران خسارتی در نظر گرفت و حق انتقالی برای بازیکنان بالای ۲۴ سال نمی‌بایست وجود داشته باشد. بازیکنان مجبور خواهند بود که حداقل زمانی را در باشگاه سپری کنند ولی می‌توانند پس از دادن فرجه زمانی مشخص باشگاه را ترک کنند.

جبران خسارت برای باشگاهها براساس هزینه‌های آموزش، سن، تعداد حضور در بازیها، طول مدت قرارداد، دستمزدها و

بازیکنان بتوانند بدون حق انتقال باشگاه را ترک کنند، به دلیل عدم دریافت و پرداخت پول اثری در داراییهای باشگاه نمی گذارند. اگر تیم در نقطه حساسی در جدول قرار گرفته باشد مدیران مالی به ندرت با اخراج مواجه می شوند، ولی آنها مجبورند در مسیری درست بین نیازهای شرکای احساساتی یعنی تماشاگران در یک سو و سرمایه گذاران در سوی دیگر قدم بگذارند، تماشاگران می خواهند که باشگاه پول بیشتری را نسبت به هر باشگاه دیگری صرف کند به طوریکه جوایز و عناوین را کسب کند، درحالی که شرکای واقعی محتاطتر هستند. از نظر تماشاگران عملکرد بازیکن اصل است.

مدیران مالی فوتبال ممکن است از این جلب توجه لذت نبرند، ولی آنها کسانی هستند که رشته وجوهات را در دست دارند. بعد از همه اینها، همه سیرالکس فرگوسن (Sir Alex Ferguson)، مدیر منچستر یونایتد را می شناسند ولی چه تعداد از مردم نام مدیر مالی آنرا می دانند؟ سجویک می گوید مدیر مالی می بایست بر وجوه نظارت کند و به مدیر بگوید که چه مبلغی را می تواند خرج کند. این بخشی از وظایف توافقی با مدیر باشگاه است. اگر مدیران باشگاهها به وجوه در دسترس توجه نکنند، از عهده وظایفشان برنخواهند آمد. در چنین وضعی این مدیر مالی نیست که مورد تسمسخر ۳۵,۰۰۰ تماشاگر قرار می گیرد و وقتی که عملکرد تیم منفی ارزیابی می شود او اخراج نخواهد شد. از طرفی او زمانی شادمان و خرسند خواهد بود که یک ترازنامه دقیق و درست که تمام موارد را خوب نشان دهد ارائه کند.

پی نوشت

- 1- sponsorship
- 2- FA Cup
- 3- EUROPEAN COMMISSION

منبع

A game of Two Holves, Cima insider, August 2001

بیان باشگاهش مشاهده نمی شد. وقتی او دو سال پیش فروخته شد باشگاهش ۲۰ میلیون پوند به دست آورد. ولی به دلیل خاتمه مدت قراردادش، بدون هرگونه وجهی باشگاه را ترک کرد. این در حالی بود که کمپل مصمم بود تا پایان قراردادش بماند تا بهترین معامله را در مورد خودش داشته باشد. طبق نظر سخنگوی اتحادیه فوتبال مقررات انتقال جدید نیز آینده باشگاههای کوچکتر را به خطر خواهد انداخت. این ضوابط به مثابه وزش باد عظیمی است که فقط باشگاههای کوچکتر را از نظر مالی فقط در حد بقا حفظ می کند. زیرا آنها بازیکنان خود را به باشگاههای بزرگتر می فروشند. سپس بودجه هایشان به انتها می رسد و آنگاه فقط نام باشگاهها بر دیوار خواهد ماند. باشگاههای بیرون از لیگ اگر نه سالها ولی برای ماهها معلق می مانند تا احياناً کشف بزرگی برای آب کردن بازیکن داشته باشند. تیم برنتفورد (Brentford) که بعداً از لیگ خارج شد، گلزن خود لس فردیناند (Les Ferdinand) را در سال ۱۹۸۸ به کوئینز پارک رنجرز فروخت و وقتی هفت سال بعد کوئینز پارک رنجرز او را هم به تیم صدرنشین فروخت مبلغی اساسی دریافت کرد.

مارتین مورفی (Martin Murphy)

مدیرعامل باشگاه فوتبال پورت اسموث (Portsmouth) اعتقاد دارد که حذف حق انتقال از آینده ای آندوهناک برای باشگاههای دسته اول خبر می دهد. او استدلال می کند که پورت اسموث موقعیت زیادی ندارد ولی، روی بازیکنان خودمان سرمایه گذاری می کنیم. این تنها راهی است که ما در نظر داریم از اشخاصی چون مایکل اؤن (Michael Owen) که در خدمت تیم بازی می کنند، برخوردار باشیم. بعضی باشگاهها به طور مشخص پسر بچه ها را پرورش می دهند که آنها را بفروشند و پول کافی به دست آورند تا فعالیتشان تداوم داشته باشد. از نقطه نظر صورتهای مالی اگر

دستمزد هفتگی ۱۰۰,۰۰۰ پوند و میانگین دستمزد یک بازیکن در تیمهای برتر برای یک سال بالغ بر ۴۰۰,۰۰۰ پوند بوده است. بدین ترتیب رشد دستمزد به شدت بر منابع مالی باشگاهها تاثیر می گذارد. دن جونز (Dan Jones) مدیر بازرگانی ورزشی موسسه دیلویت و تاوچ می گوید: هر باشگاه بالغ بر دو سوم گردش مالی و درآمدش را در کسل به عنوان دستمزد می پردازد که این روال در بلندمدت قابل تحمل نیست و تعداد باشگاههایی که ملزم به تحمل این نسبت هستند رو به فزونی گذاشته است. در فصل ۲۰۰۰-۱۹۹۹، هشتاد درصد باشگاههای لیگ بدین ترتیب بوده اند و تنها چهار باشگاه بودند که نسبت دستمزد به درآمدشان کمتر از پنجاه درصد بوده است.

حساب هزینه دستمزد بازیکنان باشگاه آبردین ۸۵ درصد از ۷ میلیون پوند درآمدش را تشکیل می دهد. با این همه، هزینه دستمزد هفتگی باشگاه از دستمزد هنگفت هفتگی ژوی کین (Roy Keane) کاپیتان باشگاه منچستر یونایتد، ۵۳,۰۰۰ پوند، کمتر است. سجویک می گوید مقررات جدید موضع بازیکنان فوتبال را ترقی خواهد داد. باشگاهها در خواهند یافت که با جدیت بازیکنان خوبی که می خواهند باشگاه را ترک کنند، حتی در قالب قراردادهای بلندمدت نگه دارند. ولی باشگاهها هنوز مجبور خواهند بود که وجوهی را به بازیکنانی که خوب بازی نمی کنند یا مصدوم می شوند بپردازند. به اعتقاد او بازیکنان کالای اصلی باشگاه هستند، بنابراین اگر کنترل کمتری روی آنها داشته باشیم، بر تجارتمان نظارت کمتری اعمال کرده ایم.

سول کمپل (Sol Campbell) دفاع

انگلستان و کاپیتان تیم اسپارس (Spurs) که ماه گذشته به آرسنال رقیب اصلی این تیم منتقل شد، به دلیل اینکه از دسته جوانان به بزرگسالان آمده بود، اثری از او در ترازنامه و

اساسنامه نمونه مؤسسات حسابرسی

عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

مصوب ۳۰ آبان ماه ۱۳۸۰

شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران

توضیح: رعایت متونی که پررنگ چاپ شده‌اند در اساسنامه مؤسسات حسابرسی الزامی و سایر متون اختیاری می‌باشد.

بسمه تعالی

اساسنامه مؤسسه ... (حسابداران رسمی)

فصل اول

نام، نوع، مدت، مرکز، تابعیت، موضوع

مؤسسه حسابرسی (حسابداران رسمی).

مؤسسه غیرتجاری انتفاعی.

مؤسسه از تاریخ تأسیس برای مدت نامحدود تشکیل می‌شود.

مرکز اصلی مؤسسه (نام شهر) است. تغییر مرکز اصلی. تأسیس شعب و نمایندگی در

داخل و خارج از کشور با تصویب مجمع شرکا امکان‌پذیر است، اما تعیین و تغییر نشانی در

اختیار هیأت مدیره می‌باشد.

مؤسسه دارای تابعیت ایرانی است.

موضوع مؤسسه محدود به ارائه خدمات زیر است:

۱- خدمات حسابرسی شامل انواع حسابرسی

۲- بازرسی قانونی

۳- مشاوره مدیریت مالی

۴- طراحی و پیاده‌سازی سیستم مالی

۵- خدمات مالی و حسابداری و مالیاتی

۶- نظارت بر امور تصفیه

۷- خدماتی که توسط دادگاهها و مراجع قضایی در چارچوب موارد بالا ارجاع و توسط حسابدار رسمی پذیرفته می‌شود.

۸- سایر مواردی که توسط شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران اعلام و تایید می‌شود.

فصل دوم

سرمایه، شرکا، ورود و خروج شریک، تعهدات شرکا

ماده ۷- سرمایه مؤسسه: سرمایه مؤسسه ریال است که تماماً توسط شرکا پرداخت شده است.

ماده ۸- شرکا و سهم‌الشرکه آنها: شرکا و سهم‌الشرکه آنها به شرح زیر است:

نام	مبلغ سهم‌الشرکه - ریال	اقامتگاه
-----	------------------------	----------

ماده ۹- شرایط و تعداد شرکا: شرکای مؤسسه باید حسابدار رسمی شاغل، عضو جامعه حسابداران رسمی ایران باشند و تعداد آنان در هر زمان حداقل سه نفر باشد.

تبصره ۱: در هر زمان که تعداد شرکا از حداقل مقرر در فوق کمتر شود یا شرایط هر یک از شرکا از وضعیت حسابدار رسمی شاغل تغییر یابد، انطباق وضعیت مؤسسه با مقررات این ماده باید حداکثر ظرف مدت ۶ ماه صورت گیرد.

تبصره ۲: هیچ یک از شرکای مؤسسه حق ندارد مادام که شریک مؤسسه است، مؤسسه یا دفتر دیگری برای انجام خدمات مشابه داشته باشد و یا کارهای موضوع مؤسسه را خارج از مؤسسه بپذیرد یا در مؤسسه حسابرسی دیگری شریک شود.

تبصره ۳: شرکای مؤسسه با توجه به مقررات مربوط به حسابداران رسمی شاغل، حق اشتغال به هیچ شغلی اعم از موظف یا غیرموظف را ندارند، مگر تدریس در دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و عضویت در ارکان و تشکیلات جامعه حسابداران رسمی ایران به صورت پاره‌وقت.

ماده ۱۰- هیچ یک از شرکا نمی‌تواند تمام یا قسمتی از سهم‌الشرکه خود و حقوق ناشیه از آن را مقید سازد، یا به وثیقه بگذارد یا به غیر واگذار کند، مگر با تصویب مجمع شرکا. سهم‌الشرکه در هر صورت تنها به سایر حسابداران رسمی شاغل عضو جامعه حسابداران رسمی ایران قابل انتقال است.

ماده ۱۱- اگر عضویت هر یک از شرکا در جامعه حسابداران رسمی ایران به هر دلیل لغو یا بیش از یکسال به حالت تعلیق درآید و یا وضعیت آن از شاغل به غیرشاغل تغییر یابد، خروج وی از مؤسسه الزامی است. ضمناً چنانچه ادامه همکاری هر یک از شرکا با رأی اکثریت عددی شرکا که حداقل $\frac{2}{3}$ سرمایه مؤسسه را دارا باشند با توجه به موارد پیش‌بینی شده در این

اساسنامه به مصلحت نباشد، شريك مزبور ملزم به خروج از مؤسسه است. كليته شرکای مؤسسه با قبول اين اساسنامه ضمن عقد خارج لازم، متعهد به اجرای اين ماده‌اند و هيچ شريکي که مشمول مقررات اين ماده باشد حتی به دليل اختلافات مالی با مؤسسه نمی‌تواند از خروج از مؤسسه خودداری کند.

ماده ۱۲- در صورت خروج قهری یا اختیاری هر یک از شرکا، ساير شرکا باید نسبت به پرداخت کلیه حقوق و مطالبات مربوط به وی یا به افراد ذینفع اقدام کنند. تعیین تکلیف سهم‌الشرکه شريك مزبور با تصویب مجمع شرکا از طریق کاهش سرمایه یا انتقال سهم‌الشرکه به ساير شرکا یا شريك جدید صورت خواهد گرفت.

ماده ۱۳- حقوق مربوط به شريك خارج شده به نسبت سهم‌الشرکه از خالص ارزش روز داراییها شامل کارهای در جریان با توجه به درصد پیشرفت کار به اضافه مبلغی بابت سهم سرقفلی مؤسسه (در صورت وجود) با توافق طرفین ذینفع قابل محاسبه و پرداخت است. پرداخت حقوق فوق به اضافه ساير مطالبات و کسر بدهیهای شريك خارج شده حداکثر ظرف ماه انجام می‌گیرد.

ماده ۱۴- مجمع شرکا باید حداکثر ظرف ماه از تاریخ اعلام کتبی قصد کناره‌گیری هر یک از شرکا نسبت به آن تصمیم‌گیری کند. در صورت تحقق کناره‌گیری، شريك مستعفی موظف است نسبت به انجام تعهدات مربوط به خود تا هر زمان که لازم باشد اقدام کند.

ماده ۱۵- اختلاف بین شرکا در هر زمان از طریق مراجعه با داور مرضی‌الطرفین حل و فصل خواهد شد. در صورت عدم توافق شرکا برای تعیین داور مرضی‌الطرفین، موضوع اختلاف از طریق ارجاع به هیأت داورى تعیین شده از طرف شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران حل و فصل خواهد شد. شرکای مؤسسه با قبول شرایط این ماده مکلفند از رأی صادره تبعیت کنند.

ماده ۱۶- ورود شريك جدید با موافقت اکثریت عددی شرکا که حداقل $\frac{3}{4}$ سرمایه مؤسسه را داشته باشند صورت خواهد گرفت.

ماده ۱۷- گزارشهایی که در مورد انجام خدمات حرفه‌ای به صاحبکار ارائه می‌شود باید توسط ... نفر از شرکا که مسئولیت انجام کار را به عهده داشته است (اند) امضا شود و مهور به مهر مؤسسه انتشار یابد.

ماده ۱۸- مسئولیت جبران هرگونه خسارتی که از ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای به اشخاص ثالث وارد می‌شود برعهده شريك (شرکای) مسئول کار خواهد بود. این موضوع تنها از نظر روابط بین شرکا نافذ است، اما از نظر اشخاص ثالث کلیه شرکای مؤسسه متضامناً مسئول جبران خسارت هستند.

فصل سوم

ارکان مؤسسه، وظایف و اختیارات،

نحوه دعوت، تشکیل و اتخاذ تصمیم

ماده ۱۹- ارکان مؤسسه عبارت است از:

۱- مجمع شرکا

۲- هیأت مدیره

ماده ۲۰- مجمع شرکا لااقل یکبار در سال، ظرف مدت چهارماه بعد از پایان سال مالی مؤسسه تشکیل خواهد شد. وظایف و

اختیارات مجمع شرکا به شرح زیر است:

۱- انتخاب و یا عزل اعضای هیأت مدیره.

- ۲- تصویب صورتهای مالی مؤسسه و اتخاذ تصمیم در خصوص تقسیم سود و اندوخته‌ها.
- ۳- تعیین روزنامه کثیرالانتشار مؤسسه.
- ۴- تعیین خط مشی مؤسسه.
- ۵- تصویب بودجه سالانه.
- ۶- تعیین حقوق و مزایا، پاداش و حق حضور اعضای هیأت مدیره.
- ۷- اتخاذ تصمیم نسبت به ورود و خروج شرکا.
- ۸- تصویب نقل و انتقال سهم‌الشرکه بین شرکا.
- ۹- تغییر مرکز اصلی، تأسیس شعب و یا نمایندگی در داخل و خارج از کشور.
- ۱۰- تغییر مواد اساسنامه.
- ۱۱- انحلال مؤسسه.

تبصره: تغییر در مواد اساسنامه از نظر مطابقت با مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران قبلاً باید به تأیید رئیس هیأت مدیره و دبیرکل جامعه مزبور رسیده باشد.

ماده ۲۱- نصاب لازم برای تشکیل جلسه مجمع شرکا و اتخاذ رأی، در مواردی که در سایر مواد این اساسنامه تعیین نشده، به شرح زیر است:

۲۱-۱- نصاب لازم برای تشکیل جلسه، در موارد تصمیم‌گیری پیرامون بند های ۹، ۱۰ و ۱۱ ماده ۲۰ بالا اکثریت عددی شرکایی است که لااقل سه چهارم سرمایه را دارا باشند. تصمیمات مجمع با رأی موافق حداقل دو سوم اعضای حاضر که بیش از نصف سرمایه را دارا باشند معتبر خواهد بود.

۲۱-۲- نصاب لازم برای تشکیل سایر جلسات مجمع، برای بار اول، اکثریت عددی شرکا که لااقل دو سوم سرمایه را دارا باشند، برای بار دوم، هر تعداد از شرکا که بیش از نصف سرمایه را دارا باشند و برای بار سوم، هر تعداد از شرکا با هر میزان سرمایه است. تصمیمات مجمع همواره با رأی موافق حداقل نصف اعضای حاضر در جلسه معتبر خواهد بود.

ماده ۲۲- دعوت برای تشکیل مجمع شرکا از طریق پست سفارشی و روزنامه کثیرالانتشار صورت خواهد گرفت. در صورت حضور تمامی شرکا، رعایت تشریفات فوق الزامی نخواهد بود.

ماده ۲۳- دعوت برای تشکیل مجمع شرکا توسط رئیس هیأت مدیره و در غیاب یا استنکاف ایشان توسط حداقل $\frac{1}{3}$ از شرکا یا دارندگان حداقل $\frac{1}{3}$ سرمایه مؤسسه (اصالتاً و وکالتاً) به عمل خواهد آمد.

ماده ۲۴- فاصله تاریخ دعوت تا تاریخ تشکیل مجامع شرکای مؤسسه حداقل ۱۰ روز و حداکثر ۴۰ روز است.

ماده ۲۵- شرکا می‌توانند برای حضور و اتخاذ رأی در مجمع شرکا به شرکای دیگر مؤسسه کتباً وکالت بدهند.

ماده ۲۶- مؤسسه توسط هیأت مدیره‌ای مرکب از نفر از شرکا که توسط مجمع شرکا برای مدت ... سال انتخاب می‌شوند، اداره خواهد شد. تجدید انتخاب اعضای هیأت مدیره بلامانع است. هیأت مدیره در اولین جلسه خود از بین اعضای هیأت مدیره، یک رئیس، یک نایب رئیس و یک مدیرعامل تعیین می‌کند. وظایف و اختیارات رئیس، نایب رئیس و مدیرعامل توسط هیأت مدیره تعیین می‌شود.

- ماده ۲۷-** هیأت مدیره برای اداره کلیه امور مؤسسه بجز مواردی که طبق این اساسنامه در صلاحیت مجمع شرکاست، دارای اختیارات کامل می‌باشد. اهم اختیارات هیأت مدیره به شرح زیر است:
- ۱- اداره امور مؤسسه و تصویب و اجرای آئین‌نامه‌ها و دستورالعملهای لازم.
 - ۲- افتتاح حساب و استفاده از آن بنام مؤسسه نزد بانکها یا مؤسسات اعتباری.
 - ۳- امضا و ظهرنویسی و پذیرش اوراق تجاری.
 - ۴- نمایندگی مؤسسه در برابر اشخاص ثالث.
 - ۵- دریافت مطالبات و پرداخت دیون مؤسسه.
 - ۶- انعقاد هر نوع قرارداد و تغییر و تبدیل یا فسخ و اقاله آن.
 - ۷- تحصیل اعتبار از بانکها و شرکتها و مؤسسات و هر نوع استقراض.
 - ۸- تهرین اموال مؤسسه اعم از منقول و غیرمنقول و فک رهن ولو کراراً.
 - ۹- اقامه هرگونه دعوی و دفاع از هرگونه دعوی یا فیصله به دعوی یا انصراف از آن.
 - ۱۰- تعیین وکیل برای دادرسی و غیره با و یا بدون حق توکیل و توکیل در توکیل ولو کراراً.
 - ۱۱- تهیه و تنظیم صورتهای مالی و گزارش فعالیتهای مؤسسه.
 - ۱۲- تهیه و تنظیم بودجه سالانه.
 - ۱۳- اجرای تصمیمات مجمع شرکا.
 - ۱۴- تصویب و اجرای برنامه‌های آموزشی و تحقیقات لازم.
- تبصره:** اعضای هیأت مدیره می‌توانند تمام یا قسمتی از اختیارات و نیز حق امضای خود را به مسئولیت خود به یکدیگر و یا به یک یا چند نفر از شرکا تفویض کنند. این تفویض اختیار باید کتبی باشد و به اطلاع سایر شرکا برسد.

فصل چهارم

صاحبان امضای مجاز، سال مالی، حسابهای مؤسسه و تقسیم سود، انحلال، تصفیه و سایر موارد

- ماده ۲۸-** به استثنای گزارشهای موضوع ماده ۱۷، کلیه اسناد و اوراق تعهدآور مؤسسه از قبیل قراردادهای، چک، سفته، برات و سایر اوراق تجاری با امضای نفر از اعضای هیأت مدیره و مهر مؤسسه معتبر است.
- ماده ۲۹-** سال مالی مؤسسه از روز ماه هر سال آغاز و در روز ماه (همان سال/سال بعد) به پایان می‌رسد. در سال اول تأسیس، آغاز سال مالی، تاریخ تشکیل مؤسسه است.
- ماده ۳۰-** تصویب صورتهای مالی توسط مجمع شرکا در حکم مفاصاحساب هیأت مدیره است.
- ماده ۳۱-** در صورت تصویب انحلال مؤسسه توسط مجمع شرکا، یک نفر از بین شرکا یا خارج از شرکا به سمت مدیر تصفیه انتخاب می‌شود و امور تصفیه را براساس مقررات فصل سوم قانون تجارت انجام می‌دهد.
- ماده ۳۲-** موارد پیش‌بینی نشده در این اساسنامه تابع قانون تجارت و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران است.
- ماده ۳۳-** این اساسنامه مشتمل بر چهار فصل، ماده و تبصره در تاریخ به تصویب مجمع شرکا رسیده است.

خبرنامه کمیته‌ی استانداردهای حسابداری بین‌المللی

نتایج مذاکرات اجلاس اخیر هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB)

در روزهای ۱۶ تا ۲۰ اکتبر سال ۲۰۰۱، اجلاس هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی در واشنگتن دی سی برگزار شد. در خلال این اجلاس، هیات با شورای عالی رایزنی استانداردهای IASB ملاقات کرد و در خصوص برخی از جنبه‌های پروژه‌های زیر به بحث و تبادل نظر پرداخت:

■ ترکیب‌های تجاری؛

■ بسط‌سازی استانداردهای حسابداری بین‌المللی کنونی؛

■ گزارشگری عملکرد؛ و

■ پرداخت مبتنی بر سهم‌الشرکه^۲.

ابعاد اصلاحاتی که در این اجلاس بررسی شد به قدری گسترده است که شاید استانداردهای ملی ایران از جمله استانداردهای ۱۸ (صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها در واحدهای تجاری فرعی)، ۱۹ (ترکیب واحدهای تجاری)، ۷ (حسابداری موجودی مواد و کالا)، ۱۱ (حسابداری دارایی‌های ثابت مشهود)، ۱۲ (افشای اطلاعات در خصوص اشخاص وابسته)، ۱ (نحوه‌ی ارائه صورت‌های مالی)، و ۶ (گزارش عملکرد مالی) و همچنین "مفاهیم نظری گزارشگری مالی" را دستخوش اصلاحات گسترده کند. از این رو نگاهی کوتاه به این اصلاحات می‌تواند سودمند باشد.

ترکیب‌های تجاری

هیات، تصمیم گرفت در نسخه‌ی

تجدیدنظر شده‌ی استانداردهای ش. ۲۷، "صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تابع"، کماکان شرکت‌های مجاز به محاسبه و ثبت ذخیره‌ی انحلال یا کاهش حجم فعالیت‌های واحدهای تحصیل‌شونده به عنوان بخشی از تخصیص بهای (تمام شده‌ی) تحصیل باشند، مشروط بر آن‌که این ذخایر در تاریخ تحصیل جزو بدهیهای واحد تحصیل‌شونده نباشد. هیات موقتاً موافقت کرد که شرکت‌های تحصیل‌کننده فقط در صورتی می‌توانند ذخیره‌های انحلال یا کاهش حجم فعالیت‌های واحد تحصیل‌شونده را به عنوان بخشی از بهای (تمام شده‌ی) تحصیل منظور کنند که واحد تحصیل‌شونده در تاریخ تحصیل دارای بدهی از بابت تجدید ساختار باشد (و این بدهی برطبق IAS ش. ۳۷، "ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی"، بازسناسی شده باشد). با وجود این، هیات موافقت کرد که کماکان باب بحث بیشتر در این خصوص گشوده بماند تا در پروژه‌ی مشترک خود با FASB (مرسوم به پروژه‌ی مشترک SASB/FASB)، ضمن بررسی تمام مسائل مرتبط به کاربرست روش خرید، به این مسئله نیز بپردازد.

هیات همچنین موقتاً در خصوص موارد زیر به توافق دست یافت:

■ IAS ش. ۲۷، "صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تابع"، باید به عنوان بخشی از پروژه‌ی بسط‌سازی استانداردهای حسابداری اصلاح شود و به موجب آن واحدهای مادر ملزم

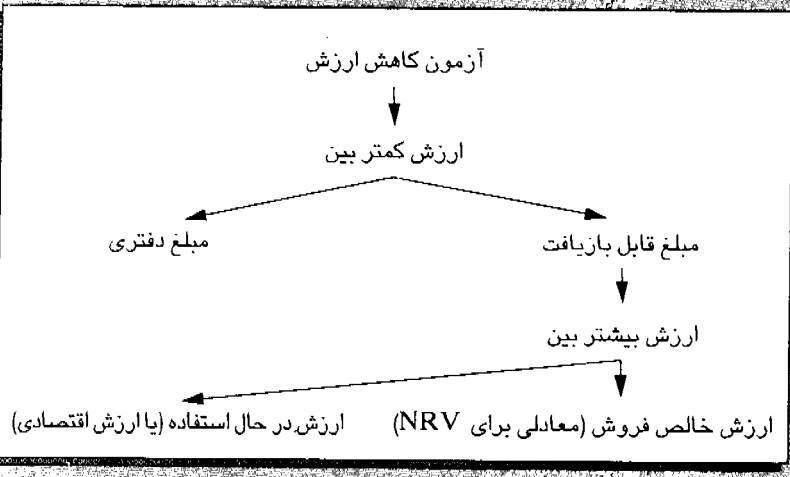
شوند تا سهم اقلیت را در ترازنامه‌ی تلفیقی در بخش حقوق مالی و جدای از حقوق مالی سهامداران واحد مادر ارائه کنند؛

■ واحد تحصیل‌گر باید داراییهای خالص قابل شناسایی را که در یک ترکیب تجاری تحصیل می‌کند به ارزش منصفانه‌ی آنها در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری کند. در حال حاضر در IAS ش. ۲۲ از این روش با عنوان "شیوه‌ی گزینه‌ی مجاز" یاد می‌شود. برطبق این روش، چنانچه واحد تحصیل‌گر در یک ترکیب تجاری مالکیت کمتر از ۱۰۰٪ یک واحد تحصیل‌شونده را کسب کند، آنگاه باید سهم اقلیت را براساس نسبت مالکیت اقلیت از ارزش‌های منصفانه داراییهای خالص قابل شناسایی واحد تحصیل‌شونده اظهارکنند. بنابراین از این پس "شیوه‌ی معیار" مجاز نخواهد بود. در حال حاضر بر اساس "شیوه‌ی معیار"، واحد تحصیل‌گر باید سهم اقلیت را به نسبت مالکیت اقلیت از مبالغ دفتری پیش از تحصیل داراییهای خالص قابل شناسایی واحد تحصیل‌شونده اندازه‌گیری کند؛

■ تحصیل بخشی یا تمام سهم اقلیت در یک واحد تابع به وسیله‌ی واحد مادر، خود واحد تابع یا دیگر واحدهای عضو همان گروه در دامنه‌ی استاندارد تجدید نظر شده قرار نمی‌گیرد. حسابداری این معاملات را هیات به اتفاق FASB، در پروژه‌ای موسوم به پروژه‌ی مشترک IASB/FASB، که به مسائل مرتبط با کار بست روش خرید اختصاص دارد، بررسی خواهد کرد؛

■ در هر ترکیب تجاری، واحد تحصیل‌گر

شماره ۱



باید بدهیهای احتمالی واحد تحصیل شونده را (که برطبق IAS ش. ۳۷، "ذخایر، بدهیهای احتمالی، داراییهای احتمالی"، تعریف شده است) به ارزش منصفانه و به عنوان بخشی از تخصیص بهای (تمام شده‌ی) تحصیل، تعیین و بازسناسی کند، مشروط بر آن که ارزش‌های منصفانه را بتوان با اتکا اندازه گرفت؛

■ هنگامی که جمع ارزش‌های منصفانه‌ی داراییهای خالص قابل شناسایی که در یک ترکیب تجاری تحصیل شده است (از جمله بدهیهای احتمالی واحد تحصیل شونده) بیشتر از بهای (تمام شده‌ی) تحصیل باشد، در آن صورت واحد تحصیل شونده باید مجدداً این داراییها را تعیین و اندازه‌گیری کند. سپس باید این مبلغ مازاد به صورت زیر به حساب گرفته شود:

● اول، به منظور کاهش مبالغ دفتری آن دسته از داراییهای خالص قابل شناسایی اختصاص یابند که ارزش بازار آنها تحقق‌پذیر نیست. هیات در یکی از نشست‌های بعدی خود رهنمودی را که باعث تصریح و تشریح "ارزش بازار تحقق‌پذیر" خواهد شد بررسی خواهد کرد و در استانده‌ی تجدید نظر شده لحاظ می‌کند؛ و

● دوم، این مبلغ باید بدون درنگ در صورت سود و زیان دوره به عنوان درآمد غیرعملیاتی بازسناسی شود؛

■ به هنگام انجام آزمون کاهش ارزش سرفقلمی باید سطحی را که مدیریت به عنوان گروه واحدهای مولد وجه نقد شناسایی می‌کند با رویه‌های داخلی مدیریت برای تعیین بازده سرمایه‌گذاری سازگار باشد. مع الوصف این سطح نباید بیش از سطح بخش گزارش‌پذیر اصلی باشد که واحد مادر به موجب IAS ش. ۱۴، با عنوان "گزارشگری بخشی"، تعیین کرده است؛

■ سرفقلمی تحصیل شده در یک ترکیب تجاری باید پیش از پایان دوره گزارشگری

مالی (که در آن ترکیب صورت گرفته است) در معرض آزمون کاهش ارزش قرار گیرد. به موجب این آزمون، الف) ابتدا مبلغ قابل بازیافت واحد (یا واحدهای) مولد وجه نقد، که به آنها سرفقلمی تخصیص یافته است، محاسبه می‌شود و سپس ب) مبلغ قابل بازیافت با مبلغ دفتری این واحد (یا واحدها) مقایسه می‌شود و چنانچه کمتر باشد، آنگاه زیان کاهش ارزش به اندازه‌ی تفاوت این دو به ثبت خواهد رسید. آزمون کاهش ارزش در مورد سرفقلمی و اساساً سایر داراییهای دیگر به صورت نمودار ۱ است.

در آزمون بالا، ارزش در حال استفاده برابر است با ارزش فعلی جریان‌های نقدی آینده؛

■ استانده‌ی تجدید نظر شده حاوی پیوستی خواهد بود که به استفاده از فنون ارزش فعلی برای تعیین ارزش در حال استفاده (ارزش اقتصادی) می‌پردازد. این پیوست مبتنی بر بیانیه‌ی مفاهیم حسابداری مالی ش. ۷ FASB خواهد بود، با این تفاوت که به جای ارزش منصفانه بر ارزش در حال استفاده تاکید خواهد کرد؛

■ پس از آزمون کاهش ارزش سرفقلمی باید در هر دوره‌ی پنج ساله‌ی گزارشگری، آزمون جریان نقدی نیز صورت پذیرد. آزمون

جریان نقدی باید مبتنی بر جریانهای نقدی واقعی کسب شده و جریان‌های نقدی، باشد که به هنگام آزمون کاهش ارزش سرفقلمی پیش‌بینی شدند و چنانچه جریان‌های نقدی آینده از مبلغ دفتری سرفقلمی کمتر باشد باید مبلغ دفتری کاهش یابد، هیات درباره‌ی ملازمات این تصمیم در اجلاس آینده بحث خواهد کرد؛ و

■ به هیچ وجه نباید واگردان یا معکوسی از بابت زیان‌های کاهش ارزش بازسناسی شود.

بهسازی استانده‌های حسابداری بین‌المللی کنونی

هیات استانده‌های حسابداری بین‌المللی یا ISAB (از این پس هیات) تصمیم گرفت تا به منظور همگرایی بیشتر در عرصه‌ی حسابداری بین‌المللی اصلاحاتی را در استانده‌های حسابداری بین‌المللی زیر (از این پس IAS) به عمل آورد.

IAS ش. ۲، موجودی‌ها^۳ (انبارگان)

اعضای هیات به اتفاق آرا موقتاً موافقت کردند که روش بهاگذاری LIFO کنار گذاشته شود. گفتنی است که پیش از این نیز در کشور ما کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی در

● افزایش هزینه مطالب سوخت شده یا مشکوک‌الوصول باید در دوره‌ای صورت گیرد که سررسید مطالبات (از طرف‌های وابسته) در آن واقع است.

● افزایش پاداش مدیران و دیگر اقلام مشابه الزامی نیست.

● افزایش سیاست‌های قیمت‌گذاری معاملات طرف‌های وابسته ضروری نیست.

گزارشگری عملکرد

هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی بحثی مقدماتی را درباره‌ی برخی از مسائل مربوط به گزارشگری عملکرد انجام داد. هیات موقتاً موافقت کرد که باید تمام درآمدها و هزینه‌های بازشناسی شده شرکتها در قالب صورتی جداگانه ارائه شود و ایسن صورت باید یکی از اجزای مجموعه‌ی - من صورتهای مالی باشد. این صورت باید در برگزیده‌ی اثرات تمام تغییرات در داراییهای خالص در خلال دوره، به جز تغییرات ناشی از معاملات با مالکان، باشد.

هیات همچنین موقتاً موافقت کرد که نباید درآمدها و هزینه‌های بازشناسی شده مجدداً بازیافت شوند.

هیات در نشست بعدی خود بحث در خصوص این پروژه را ادامه خواهد داد.

پرداختهای مبتنی بر سهم‌الشرکه

هیات در این اجلاس نیز مذاکرات خود را در خصوص حسابداری "پرداختهای مبتنی بر سهم‌الشرکه" ادامه داد. در حال حاضر این پروژه در مرحله‌ی مقدماتی است.

پی‌نوشت

1. IASB Standards Advisory Council
2. share-based payment
3. IAS2, Inventories
4. IAS10, Events After the Balance Sheet Date
5. Contingent
6. IAS 37, Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
7. IAS 16, Property, Plant and Equipment
8. IAS 24, Related Party Disclosures ■

دفتری دارایی افزوده می‌شود که مزایای اقتصادی آینده‌ی آن دارایی را افزایش دهد.

■ استهلاک اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات باید در صورتی متوقف شود که طبقه‌بندی آنها تغییر کند و در زیر عنوان "داراییهای در معرض فروش" طبقه‌بندی شود.

کارگروه (کمیته‌ی) فنی سازمان حسابرسی "استانده حسابداری شماره ۱۱، "حسابداری داراییهای ثابت مشهود، را به عنوان معادلی برای IAS ش. ۱۶ تدوین کرده است.

IAS ش. ۲۴، افزایش طرف‌های وابسته^۸

■ تعریف طرف‌های وابسته باید شامل طرف‌هایی باشد که دارای کنترل متحد (joint control) بر بنگاه گزارشگر هستند. همچنین این تعریف باید شامل آن دسته از joint ventureها شود که در آنها بنگاه گزارشگر یک joint venturer است.

■ بنگاه‌های مادر فقط باید در صورتهای مالی جداگانه‌ی خود معاملات با طرف‌های وابسته و نیز مانده‌های برون‌ماند را، که در تلفیق صورتهای مالی حذف شده‌اند، افشا کنند.

■ بنگاه‌های تحت کنترل دولت باید معاملات خود با دیگر بنگاه‌های تحت کنترل دولت را افشا کنند و از این حیث نباید از افزایش طرف‌های وابسته معاف گردند.

■ تنها افزایش نسبت‌های مرتبط با معاملات، و نیز مانده‌های برون‌ماند در خصوص طرف‌های وابسته کفایت نمی‌کند. بلکه، مبالغ نیز باید افشا شود.

■ افشاگری‌های اضافی زیر نیز باید در خصوص مانده‌های برون‌ماند مربوط به طرف‌های وابسته صورت پذیرد:

● شرایط مالی، از جمله مبالغ تضمین شده، و ماهیت هرگونه ما به ازایی که باید در تسویه حساب ردوبدل شود.

● جزئیات هرگونه ضمانت نامه‌ی داده شده یا گرفته شده.

● دخایر مطالبات مشکوک‌الوصول.

"استانده حسابداری" ش. ۸، "حسابداری موجودی مواد و کالا" تلویحاً استفاده از روش "اولین صادره از آخرین وارده" (LIFO) را ملغی کرده بود.

IAS ش. ۱۰، رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه^۴

هیات موقتاً موافقت کرد که برای تعیین زمان بازشناسی بدهی سود تقسیمی از مفاد IAS ش. ۳۷، "ذخایر، بدهیهای احتمالی (پیش‌آیندی)^۵ و داراییهای احتمالی (پیش‌آیندی)"^۶ استفاده شود.

گفتنی است که تاکنون در ایران استانداردهای مشابه با IAS ش. ۳۷ تدوین نشده است.

IAS ش. ۱۶، اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات^۷

■ درآمدها و هزینه‌های مربوط که از محل عملیات مشابه ساخت و ساز یا توسعه‌ی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات عاید یابد آن صرف می‌شود باید در سود و زیان خالص دوره بازشناسی شود.

■ بهای تحصیل اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات باید شامل بهای برآوردی تخریب و برچیدن داراییها و تعمیر و نوسازی سایت (کارگاه) باشد. این بها به‌عنوان ذخیره بازشناسی می‌شود و یکی از دو مورد زیر را بازنمایی می‌کند:

● مبلغ دفتری اولیه‌ی ذخیره.

● تغییرات در مبلغ دفتری اولیه‌ی ذخیره‌ی مزبور، که معرف تعهدات غیر مربوط به بهای موجودی‌ها و دیگر اقلام تولید است، یا تغییرات در مبلغ یا زمان‌بندی برآوردی جریان‌های نقد جهت تصفیه‌ی این ذخیره را بازنتاب می‌دهد.

■ تمام معاوضه‌های اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات (اعم از مشابه و غیرمشابه) باید به ارزش منصفانه اندازه‌گیری شود.

■ مخارج بعدی مربوط به اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات (در ایران، داراییهای ثابت مشهود) در صورتی به مبلغ

اخبار حرفه

انتخابات رئیس و اعضای هیئت مدیره و اعضای سایر ارکان جامعه حسابداران رسمی ایران

بر اساس تصمیمات شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران دکتر علی تقفی به عنوان رئیس هیئت مدیره و دبیرکل و سعید جمشیدی فرد، بهروز وقتی، محمدرضا گلچین پور و سیروس شمس به عنوان اعضای هیئت مدیره جامعه حسابداران رسمی ایران تعیین شدند.

باستناد اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران و بر اساس احکام صادره از طرف وزیر امور اقتصادی و دارایی محمدرضا مقدسی به عنوان رئیس هیئت عالی نظارت و شیرین مشیرفاطمی و علی ناهید به عنوان اعضای هیئت عالی نظارت منصوب شدند.

بر اساس حکم صادره از سوی وزیر امور اقتصادی و دارایی مصطفی علی مدد به سمت رئیس هیئت عالی انتظامی منصوب گردیدند.

انتصاب کارشناسان مالی و اقتصادی شورای بورس

به موجب حکمی از سوی وزیر امور اقتصادی و دارایی دکتر ویسا

مجتهدزاده، دکتر حسین عبده تبریزی و دکتر حیدر پوریان به عنوان کارشناسان مالی و اقتصادی شورای بورس منصوب شدند.

گفتنی است که این شورا بالاترین مرجع سیاستگذاران بازار سرمایه ایران است و وظایف آن عبارتند از: (۱) تصویب آیین نامه‌ها و مقررات لازم بر اساس قانون بورس اوراق بهادار؛ (۲) نظارت بر اجرای این قانون و آیین نامه‌های آن؛ (۳) اعزام نماینده‌ی ناظر در هیات مدیره و هیات پذیرش؛ (۴) تعیین یک نماینده اصلی و یک نماینده علی‌البدل برای عضویت در جلسات هیات اداری بورس؛ (۵) تجدیدنظر در مورد تصمیم‌های هیات مدیره و تصمیمات هیات پذیرش اوراق بهادار بر طبق ماده‌ی ۱۰ قانون بورس اوراق بهادار.

انجمن دانش‌آموختگان دانشکده حسابداری و علوم مالی نفت تشکیل شد

جلسه مجمع مؤسس این انجمن در تاریخ ۱۳۸۰/۸/۹ در محل دانشکده حسابداری و علوم مالی نفت و با حضور حدود ۱۴۰ نفر تشکیل شد. در این میان

تعداد بسیار کمی از فارغ‌التحصیلان قبل از انقلاب شرکت داشتند و بقیه حاضرین را عمدتاً ورودی‌های سال ۶۷ به بعد تشکیل می‌دادند.

این جلسه را دکتر میرزایی (معاونت محترم دانشگاه صنعت نفت)، میراسکندری (مدیر اجرایی CIMIA)، روائی و شیرازی به همراه نمایندگان وزارت کشور اداره نمودند و طی آن ضمن اصلاح و تصویب اساسنامه، مهربان پروز، حسین بیدارمغز، میترا بهادرپور، حمیدرضا جمشیدی و اقبال‌گزینی به عنوان اعضای اصلی و حمید رفیعی و حمید احمدی به عنوان اعضای علی‌البدل تعیین شدند.

مسعود نیک‌مرام و مجتبی جواهرنشان نیز به ترتیب به عنوان بازرسان اصلی و علی‌البدل انتخاب گردیدند.

فارغ‌التحصیلان دانشکده حسابداری و علوم مالی نفت برای کسب اطلاعات بیشتر و اقدام برای عضویت، می‌توانند با تلفن ۸۹۰۰۱۰۱-۹ (حسین بیدارمغز)، تلفن ۲۲۵۸۹۰۰ (حمیدرضا جمشیدی)، یا ۸۷۵۲۷۴۷ (مهربان پروز) تماس حاصل نمایند.

اخبار آیفک

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

دولت آفریقای جنوبی استانداردهای حسابداری بخش عمومی آیفک را پذیرفت. (نیویورک/ ۱۴ آگوست سال ۲۰۰۱) - دولت آفریقای جنوبی استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی^۱ (از این پس IASP) را به‌عنوان مبنایی برای تدوین دستورالعمل‌های رسمی حسابداری بخش عمومی به رسمیت شناخت. آفریقای جنوبی اولین کشوری است که رسماً اعلام می‌کند قصد دارد از IASP ها برای تدوین دستورالعمل‌های رسمی حسابداری بخش عمومی برای دولت ملی خود استفاده کند. IASP ها حاوی الزامات گزارش‌دهی مالی برای دستگاههای دولتی و دیگر سازمانها و شرکتهای بخش عمومی است. IASP ها براساس ویراست سال ۱۹۹۷ استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IAS ها) تدوین شده است.

ایان مکینتاش، صدر کارگروه بخش عمومی^۲ آیفک، می‌گوید که "ما به آفریقای جنوبی به خاطر تصمیم‌اش مبنی بر پذیرش IASP ها به‌عنوان مبنای تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی و نیز کوششهایش در جهت تقویت گزارش‌دهی مالی و حساب‌پذیری^۳ دولت آن تریک می‌گوییم. این تصمیم گواه روشنی بر التزام آنها به استانداردهای معتبر برتر گزارش‌دهی مالی است."

هر روز بیش از پیش به ارزش استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین‌المللی پی برده می‌شود. در اوایل سال جاری، سازمان توسعه و همکاری اقتصادی^۴ (OECD)، استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی را پذیرفت و آنها را مبنای تهیهی صورتهای مالی مختوم به ۳۱ دسامبر سال ۲۰۰۰ قرار داد.

هدف اصلی کارگروه بخش عمومی (PSC) گردآوردن مجموعه‌ی کاملی از استانداردهای حسابداری برای بخش عمومی است که عمدتاً تا پایان سال ۲۰۰۱ تکمیل می‌شود. تهیهی استانداردهای بخش عمومی در کانون اقداماتی قرار دارد که به بهبود صراحت مالی (ترانسمی مالی^۵) و حساب‌پذیری دولتها و کارگزاران آنها می‌انجامد.

کارگروه بخش عمومی (PSC) از نمایندگان دولتهای جهان تشکیل شده است و این بدین معنی است که دولتها در تدوین استانداردهای بین‌المللی خود مشارکت دارند. ترنس نومیبه، قائم‌مقام اداره کل حسابرسی و مدیر مالی اداره کل حسابرسی آفریقای جنوبی اخیراً برای مدت ۳ سال از سوی دولت آفریقای جنوبی به عضویت PSC درآمد.

تمام استانداردهای حسابداری بین‌المللی

بخش عمومی را می‌توان در وب‌گاه آیفک (به آدرس <http://www.ifac.org>) بازدید کرد و از آنجا به رایانه‌ی شخصی انتقال داد. آیفک یک سازمان جهانی در عرصه‌ی حرفه‌ی 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. International Public Sector Accounting Standards
2. Public Sctor Committee
3. accountantability
4. Organization for Economic Developmen and Corporation.
5. financial transparency ■

مطالعه‌ی جدید آیفک درباره نظارت عالی در بخش عمومی منتشر شد (نیویورک/ ۱۳ آگوست سال ۲۰۰۱) - کارگروه^۱ بخش عمومی^۲ آیفک، مطالعه‌ای جدیدی را با عنوان "نظارت عالی در بخش عمومی: چشم‌اندازی از

هیات‌های نظارت عالی^۳ منتشر ساخت. این مطالعه به‌عنوان بخشی از کوششهای مستمر کارگروه بخش عمومی برای تقویت و ارتقای حساب‌پذیری دولتهای جهان به ثمر رسیده است. اثر مذکور در واقع چکیده‌ای از اصول نظارت عالی و کاربرست آنها در هستارهای^۴ بخش عمومی، از جمله سازمانهای دولتی ملی، سازمانهای دولتی منطقه‌ای (مثلاً در سطح ایالتها، استان و نواحی)، سازمانهای دولتی محلی (مانند شهرها و شهرکها)، دستگاههای دولتی، و بنگاههای تجاری دولتی به دست می‌دهد.

ایان مکینتاش^۵، صدر کارگروه بخش عمومی (PSC)، می‌گوید که "محور بحث این مطالعه عمدتاً به کارکردهای نظارت عالی در بخش عمومی، به‌ویژه مسئولیتهای هیاتهای نظارت عالی هستارهای تحت کنترل بخش عمومی اختصاص دارد. PSC اعتقاد دارد که بزودی این مطالعه نقشی بسزا در بهبود نظارت عالی و حساب‌پذیری در بخش عمومی در سراسر جهان ایفا خواهد شد.

این مطالعه، افزون بر اصول نظارت عالی به بررسی کلی انواع گوناگون مراتب حساب‌پذیری در بخش عمومی می‌پردازد و توصیه‌هایی را در زمینه‌ی نظارت عالی- از جمله استانداردهای رفتاری، ساختارها و فرایندهای سازمانی، کنترل، و گزارش‌دهی برون‌سازمانی - ارائه می‌کند.

جیم سیلف^۶، مدیر فنی آیفک می‌گوید که "اوضاع و احوال نظارت عالی در حوزه‌های قانونی و حقوقی متفاوت با هم

فوق دارد و عوامل تأثیرگذار بر نظارت عالی در یک حوزه‌ی حقوقی خاص اغلب منحصر به همان حوزه است. با وجود این، رهنمودی فراگیر در این مطالعه عنوان شده است که می‌تواند برای تدوین رهنمودهای منطقه‌ای و ملی در خصوص نظارت عالی سودمند واقع شود."

این مطالعه را می‌توان به رایگان از وب‌گاه^۷ آیفک (www.ifac.org) به رایانه‌ی خود منتقل کرد. قیمت نسخه‌ی چاپی به مبلغ ۲۵ دلار آمریکا به‌علاوه‌ی هزینه حمل است. نسخه‌ی چاپی را می‌توان از طریق کتاب‌فروشی برخط^۸ آیفک به آدرس www.ifac.org.istor سفارش داد.

مطالعه‌ی مذکور بخشی از مجموعه‌ی رهنمودهایی است که به وسیله‌ی PSC برای تقویت و بهبود حساب‌پذیری و مدیریت مالی دولتهای جهان تدوین شده است. PSC تاکنون ۱۲ استاندارد حساب‌داری بین‌المللی بخش عمومی را تدوین کرده است تا بدین وسیله به دولتهای جهان در تهیه‌ی اطلاعات مالی قیاس‌پذیر، ربط‌پذیر و فهم‌پذیر کمک کند. علاقه‌مندان می‌توانند از قسمت PSC در وب‌گاه آیفک دیدن کنند.

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. Committee
 2. Public Sector Committee
 3. Governing in Public Sector: A Governing Body Perspective
 ۴. فرهنگستان زبان و ادب فارسی به‌عنوان معادل entity، اصلاح هشتر را تثبیت کرده است.
 5. Ian Mackintosh
 6. Jim Sylph
 7. web site.
- اصطلاح وب‌گاه نیز یکی دیگر از محصولات فرهنگستان زبان و ادب فارسی است.
8. online bookstore
- اصطلاح برخط نیز یکی دیگر از محصولات فرهنگستان زبان و ادب فارسی است. ■

آیفک، ویراست ۲۰۰۱ دست‌نامه‌ی^۱ حساب‌داری و حساب‌داری بخش عمومی را منتشر کرد.

(نیویورک / ۲۷ آگوست سال ۲۰۰۱) - فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) برای کمک به حساب‌رسان، حسابداران و کلیه‌ی کسانی که با نهادهای دولتی همکاری دارند دو دست‌نامه‌ی جدید را منتشر کرد. این دو که از بابت آخرین استانداردها و رهنمودهای آیفک روزآمد شده‌اند عبارتند از: "دست‌نامه ۲۰۰۱ بیانیه‌های رسمی حساب‌داری بین‌المللی و اخلاقیات"^۲ و "دست‌نامه‌ی ۲۰۰۱ بیانیه‌های رسمی حساب‌داری بخش عمومی"^۳.

دست‌نامه‌ی حساب‌داری و اخلاقیات ۲۰۰۱ مشتمل بر آیین‌نامه‌ی اخلاقیات آیفک و تمام استانداردهای حساب‌داری

بین‌المللی (IASها) و شیوه‌نامه‌های عملی است که تا اول جولای سال ۲۰۰۱ منتشر شده است. افزوده‌ها و اصلاحات مندرج در دستنامه‌ی ۲۰۰۱ عبارتند از:

- IAS جدیدی درباره‌ی "مسئولیت حسابرس نسبت به بررسی تقلب و خطا در حسابرسی صورتهای مالی"
- اصلاحیه‌ی IAS مربوط به "گزارش حسابرس درخصوص صورتهای مالی" که در آن حسابرسان ملزم شده‌اند تا در گزارش حسابرسی به نام چارچوب حسابداری مورد استفاده اشاره کنند.

- سه شیوه‌نامه‌ی عملی جدید در خصوص محیط فا (فن‌آوری اطلاعات) (مبنتی بر سیستمهای ریز رایانه، سیستمهای برخط و سیستمهای دادگانی)

- یک شیوه‌نامه عملی جدید درباره‌ی "فنون حسابرسی رایانه‌ای"

- یک شیوه‌نامه‌ی جدید درباره‌ی "حسابرسی افزارهای مالی اشتقاقی"

این دست‌نامه را می‌توان از طریق کتاب‌فروشی برخط IFAC (به آدرس <http://www.ifac.org/store>) به قیمت ۱۰۰ دلار آمریکا برای هر نسخه به علاوه‌ی هزینه‌ی حمل سفارش دارد. نسخه‌ی برخط این دست‌نامه در صورتی که به همراه نسخه‌ی چاپی سفارش داده شود به قیمت ۷۰ دلار آمریکا است و در صورتی که جداگانه سفارش داده شود، ۹۰ دلار آمریکا است.

دست‌نامه‌ی حسابداری بخش عمومی دست‌نامه‌ی ۲۰۰۱ در برگیرنده‌ی استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی از این پس (IPSAS) است که تا اول

جولای سال ۲۰۰۱ منتشر شده‌اند این دست‌نامه همچنین شامل خلاصه‌های مطالعات بخش عمومی می‌باشد. IPSASها در تمام هستارهای بخش عمومی از جمله دستگاههای دولتی محلی، دستگاههای دولتی منطقه‌ای (مانند ایالتها، استانها و نواحی)، دستگاههای دولتی محلی (از جمله شهرها و شهرکها) و نیز هستارهای وابسته به آنها (مانند دواير، کارگزارها، هیات‌ها، و کمیسیون‌ها) قابل اعمال می‌باشد.

مبنای تدوین IPSASها استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASها) است که در ۳۱ آگوست سال ۱۹۹۷ توسط کارگروه (حالا هیات) استانداردهای حسابداری بین‌المللی منتشر شد. این استانداردها بدان سبب تدوین شد تا دولت‌ها بتوانند به کمک آنها صورتهای مالی قیاس‌پذیر، ربط‌پذیر و فهم‌پذیر تهیه کنند.

هر دو نسخه‌ی چاپی و برخط این دست‌نامه به رایگان در اختیار عموم می‌باشد و می‌توان آنها را از طریق کتاب‌فروشی برخط آیفک سفارش داد. (پرداخت هزینه‌ی حمل نسخه‌ی چاپی بر عهده‌ی سفارش‌دهنده می‌باشد).

رهنمودهای رایگان

علاوه بر استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی که به رایگان و به صورت برخط در دسترس همگان می‌باشد، آیفک نسخه‌های الکترونیکی تمام استانداردها، رهنمودها و مطالعات خود را در زمینه‌های آموزش، اخلاقیات؛ (فن‌آوری اطلاعات) و حسابداری مالی و مدیریت به رایگان از طریق وب‌گاه آیفک

(<http://www.ifac.org>) در دسترس علاقه‌مندان قرار می‌دهد.

برای کسب اطلاعات بیشتر می‌توانید از کتاب‌فروشی برخط آیفک به آدرس <http://www.ifac.org> بازدید فرمایید.

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. handbook
2. 2001 handbook of International Auditing and Ethics Pronouncements
3. 2001 handbook of Public Sector Accounting Pronouncements.

تسلیت

خانواده محترم آقای دکتر بهکیش

مصیبت وارده را تسلیت عرض نموده، بقای عمر بازماندگان را آرزو مندیم.

انجمن حسابداران خبره ایران



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 کوتاه‌مدت 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 (۴)	۵۰ ساعت	۲۵۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۰۵	حسابداری صنعتی (۱)	۶۰ ساعت	۴۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۰۶	حسابداری صنعتی (۲)	۵۰ ساعت	۴۰۰,۰۰۰	۴۰۵
۴۰۷	حسابداری مدیریت	۲۰ ساعت	۶۰۰,۰۰۰	۴۰۶
۴۰۸	مدیریت مالی	۲۰ ساعت	۴۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۰۹	صورت‌های مالی تلفیقی	۲۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	در حد لیسانس
۴۱۰	حسابرسی	۲۰ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۱۱	حسابرسی داخلی	۲۰ ساعت	۳۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۱۲	قانون مالیات‌های مستقیم	۳۵ ساعت	۳۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۱۳	مدیریت مالی برای مدیران غیرمالی	۲۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	۳ 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 صورت‌گردش و جوه نقد	۱۵ ساعت	۲۵۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۹	کلینیک مدیریت	۳۰ ساعت	۴۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۲۰	کاربرد نرم‌افزارهای مالی	۶۰ ساعت	۷۰۰,۰۰۰	۴۰۱ و ۴۰۲
۴۲۱	کارگاه آموزش حسابداری با کامپیوتر	۳۰ 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	فوق‌دیپلم 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 نمابر ۸۸۲۸۷۸۷

راهنمای موسسات حسابرسی

فهرست

- ۱- آزمون دگان
- ۴- آزمون
- ۵- آزمون سامانه
- ۲- اصول پایه
- ۶- امین نفت
- ۳- ایران مشهود
- ۷- به روز آوران
- ۸- بهرام شمار
- 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- دیلمی پور و همکاران
- ۲۲- رایمند
- ۲۳- رهیافت حساب تهران
- ۲۴- سپاهان تراز
- ۲۵- شاهان
- ۲۶- شراکت
- ۲۷- شوقیان و همکاران
- ۲۹- طوس
- ۲۸- فردا پدید
- ۳۰- کاربرد ارقام
- ۳۱- کاریگر بهروش
- ۳۴- کجربان 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: کارگر 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 سهوردی

جنوبی شماره ۹۷ صندوق پستی:

۱۵۷۴۵/۱۴۹

میدان مفتح 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 سید سهام

● ارزیابی سهام

● مشاوره مالی و اقتصادی

تلفن: ۶۴۰۴۳۴۴-۶۴۹۷۸۰۱

فاکس: ۶۴۹۴۸۹۵

نشانی: تهران ۱۵۹۳۶ - خیابان طالقانی

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 خیره ایران



تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶

۸۹۰۵۹۲۰

فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

http://www.iranianica.com

Email: info@iranianica.com



۱۲

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

حسابدار مستقل:
● محمدرضا آرون

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

Email: Tn.Gostar@moe.or.ir



۱۰

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

حسابداران مستقل:
● عباس اسرارحقیقی
● 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 طبائی 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

۱۵

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

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی و
طراحی سیستم

تلفن: ۸ - ۸۷۸۲۰۹۶
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

۱۱

حسابدار مستقل:
● سید داود علوی

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

تلفن: ۳ - ۸۹۶۸۵۳۲۲
فاکس: ۸۹۶۲۴۹۳
نشانی: تهران بلوار کشاورز، شماره
۲۱۲ طبقه اول
صندوق پستی: ۱۴۱۵۵-۴۱۳۵

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

بهراد مُشار

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

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

تلفن: ۹ - ۸۷۵۲۷۴۷
فاکس: ۸۷۵۲۷۴۷

نشانی: خیابان دکتر بهشتی بین تقاطع
سهروردی و میثرا، پلاک ۱۷۴، طبقه
سوم کدپستی ۱۵۷۷۹
صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۵۵۵۱

Email: Behrad@systemgroup.net

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

۱۲

تفسیر

حسابدار مستقل:
● حمزه پاکنیا

تلفن: ۲ - ۹۸۸۸۸۰۲ - ۶۵۰۵۳۸۳
فاکس: ۶۵۰۵۳۸۳
نشانی: خیابان ستارخان - انتهای خیابان
نهم دریا، نو پلاک ۷۵ طبقه اول
صندوق پستی: ۱۴۵۶۵/۳۳۳

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

۸۳۰۷۹۲۸

فاکس: ۸۳۰۷۹۲۷

نشانی: خیابان کریمخان زند - ایرانشهر شمالی -

شماره ۲۲۷ - ط ۲

Email: bayatrayan@neda.net

موسسه حسابرسی و خدمات

۱۶

مدیریت پتروشیمی
حسام

حسابداران مستقل:
● رضا مستاجران
● غلامحسین دوانی
● 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

۱۳

تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶

۸۹۰۵۹۲۰

فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

Email: Anjoman@systemgroup.net

info@iranianica.com

موسسه حسابرسی و خدمات مالی
چکاد حساب‌اندیشان

حسابدار مستقل:
● مهربان ریحانی

تلفن: ۲۰۶۴۲۹۰
تلفن همراه: ۰۹۱۱۲۰۰۷۹۶۹
نشانی: تهران - خیابان جهان‌آرا - خیابان
۲۹ پلاک ۳۹ طبقه همکف
سندوق‌پستی: ۱۴۳۹۵-۱۵۹

موسسه حسابرسی خیره

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 - کسوی 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
سندوق‌پستی: ۱۴۱۸۵/۴۸۷

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 سرمایه‌گذاری و
ارزیابی سهام
تلفن: ۲۰۴۹۴۹۷-۲۰۴۹۹۶۱
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 رهیافت حساب
تهران

حسابداران مستقل:
● عبدالجواد اسلامی
● فریدون ایزدپناه
● محمدحسین توکلی
● محمدحسن 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

شرکت حسابرسی و خدمات
مدیریت سپاهان قراز (سهامی خاص)

حسابدار مستقل:
● امیرحسین ابطحی نائینی

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی،
خدمات حسابداری
تلفن و فاکس: (۰۳۱)۶۸۷۶۰۰

نشانی: اصفهان، میدان آزادی، ابتدای
خیابان آزادگان، جنب بانک مسکن
شعبه سعادت‌آباد، شماره ۹، طبقه دوم
سندوق‌پستی: ۸۱۶۴۵/۷۳۴

موسسه حسابرسی شاهدان

حسابدار مستقل:
● منصور شمس‌احمدی

تلفن و فاکس: ۸۳۰۹۱۰۰
نشانی: خردمند شمالی شماره ۱۳۵ طبقه
سوم
Email: Mansour sa@systemgroup.net

۳۳ مؤسسه حسابرسی مختار و همکاران
 عضو گروه بین المللی 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
- مجیدکشورپژوه لنگرودی

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

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

۳۴ مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

مُجَرَّبَان پویا

حسابداران مستقل:

- اکبر وقارکاشانی
- علی اصغر خلفی

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

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

۳۰ مؤسسه حسابرسی کاربرد ارقام

حسابدار مستقل:

- رضا معظلی

تلفن: ۸۹۰۰۸۱۲ - ۸۸۹۹۸۰۴
 فاکس: ۸۹۰۰۸۱۲
 نشانی: خیابان ولی عصر بین زرتشت و
 دکتر فاطمی شماره ۷۴۸ ساختمان
 زنده طبقه چهارم شماره ۱۷
 صندوق پستی: ۱۳۱۳۵ - ۱۶۱۳

۲۸ مؤسسه حسابرسی شو قیان و همکاران

حسابدار مستقل:

- محمد شو قیان

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

۳۵ **HH** همیار حساب

مؤسسه حسابرسی و خدمات مالی

حسابداران مستقل:

- نریمان شعرافانی
- 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
 نبش خیابان ۳۷ ساختمان شماره
 ۳۵۵ طبقه اول
 صندوق پستی: ۱۴۱۵۵ - ۱۶۴۳

۳۱ مؤسسه حسابرسی کاربرگ 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 ۸۱۶۵۵ - ۳۴۴

۲۷ 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: ۱۴۱۵۵ - ۵۵۴۴
 Email: fardapadid@email.com
 Email: arjmandi@iranian ica.com

۳۳ مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

مهمیز

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

● برگزاری آزمون ششمین دوره

○ آزمون ورودی CIMA (زبان انگلیسی و هوش ریاضی) در تاریخ ۱۳۸۰/۷/۲۶ با حضور حدود ۵۰ نفر تشکیل شد که از این میان حدود ۲۰ نفر برای مصاحبه دعوت شدند و ۱۸ نفر از آنان برای مسیرهای مختلف آموزشی مرکز انتخاب شدند.
○ متقاضیانی که زبان انگلیسی را سطح عالی بدانند هنوز هم فرصت ثبت نام دارند.

● امتحانات رسمی نوامبر ۲۰۰۱

○ امتحانات رسمی نوامبر ۲۰۰۱ از روز ۸۰/۸/۲۸ تا ۸۰/۹/۱ در هشت نوبت برگزار شد و در این نوبت برای اولین بار یکی از دانشجویان مرکز (آقای مهدی اتحادیه) در مرحله نهایی Final شرکت داشتند که برای ایشان آرزوی موفقیت می‌کنیم.



● کلاس زبان اختصاصی

○ کلاس زبان اختصاصی مرکز از اوایل آذرماه آغاز می‌شود. این کلاس به مدت ۱۲۰ ساعت (هفته‌ای ۲ روز، هر روز ۲ ساعت) تا اسفندماه به طول خواهد انجامید.
○ سایر متقاضیان نیز می‌توانند برای شرکت در کلاس مذاکره نمایند.

● ثبت نام و شروع ششمین دوره CIMA

○ دانشجویان جدید و قدیم تا ۱۳۸۰/۱۰/۱۰ وقت دارند برای ثبت نام و پرداخت حق عضویت سال ۲۰۰۲ اقدام نمایند.
○ کلاسها از نیمه دی‌ماه آغاز می‌شود و تا نیمه اردیبهشت سال بعد ادامه خواهد یافت.

● امتحانات مه ۲۰۰۲

○ پایان مهلت انتخاب دروس برای امتحان مه ۲۰۰۲ و پرداخت هزینه مربوط، روز ۱۳۸۰/۱۱/۳۰ می‌باشد. این امتحانات اواخر اردیبهشت سال ۸۱ در تهران برگزار خواهد شد.

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

entity

کاشکی هستی‌زبانی‌داستی

تا زهستان پرده‌ها برداشتی

مولوی

مقدمه

۱- اصطلاح entity در زبان انگلیسی جزو اصطلاحات کلیدی اکثر حوزه‌های دانش است. در نوشته‌های فارسی نیز مترجمان و مؤلفان هر رشته به فراخور خود کوشیده‌اند تا معادلی را برای این واژه برگزینند. تاکنون بیش از ۴۰ معادل برای واژه entity در بیش از ۱۵ حوزه به کار رفته است. برخی از معادل‌های entity (به ترتیب الفبا) عبارتند از: "امر (معارف اسلامی)؛ باشنده (فلسفه)؛ بودمان (ریاضی)؛ بود؛ جان، جوهر، چیز، و حقیقت (فلسفه)؛ خودبوده (فیزیک)؛ ذات (روان‌شناسی)؛ شیئی (دین‌شناسی)؛ شخص (حقوق)؛ شخصیت، شخصیت حسابداری، و شخصیت مستقل (حسابداری)؛ عنصر، و عنصر زبانی (زبان‌شناسی)؛ کائن، کون، گوهر، و ماهیت (فلسفه)؛ مجموعه‌ی واحد (زبان‌شناسی)؛ موجود (زیست‌شناسی)؛ موجودیت (فیزیک)؛ مؤسسه (اقتصاد)؛ نهاد (فنی- مهندسی)؛ نهاد (ریاضی)؛ واحد (حقوق)؛ واحد اقتصادی، و واحد تجاری (حسابداری)؛ واحد مستقل (پزشکی و حسابداری)؛ وجود (روان‌شناسی)؛ وجود مستقل (دین‌شناسی)؛ هستار (مخابرات)؛ هستمان (فیزیک)؛ هستومند؛ هستی (حقوق)؛ هویت.^۱

۲- همان‌طور که دیده می‌شود در بیشتر حوزه‌ها، از جمله حسابداری، از چندین معادل برای entity استفاده می‌شود، در حالی که از منظر علمی این تنوع‌گرایی نه بایسته نه شایسته است. حتی در خصوص این واژه به نظر می‌رسد که تنوع‌گرایی در میان حوزه‌ها نیز نالازم است. به هر حال این نوشتار به entity اختصاص دارد و نگارنده می‌کوشد تا مطالبی را پیرامون ریشه و معنی

عمومی entity، در علوم، entity در حسابداری و برابرگذاری entity عرضه کند.

ریشه و معنی entity

۳- واژه entity از واژه فرانسوی entité (انتیته) برگرفته شده است. ریشه‌ی entité به entitas (انتیتاس) باز می‌گردد. entitas واژه‌ای متعلق به زبان لاتین میانه است که خود از مشتقات واژه‌ی ens است. ens از واژگان زبان لاتین باستان و صفت فاعلی از فعل esse (اسه) به معنی "بودن" است. esse لاتین و فعل "استن" فارسی هر دو منشأ یکسانی دارند و گفتنی است که "استن" نیز یکی از صورت‌های فعل "بودن" است.

۴- در فرهنگ‌های عمومی مدرن نیز entity در معنای باستانی خود به کار می‌رود. برای مثال معنی entity در فرهنگ دنیای جدید و بستر در دو زیرمدخل به هم مرتبط عرضه شده است:^۱ (الف) باشنده (بودنی، یا موجود)؛ هستی (وجود، بودن، یا باشندگی)، (ب) ماهیت چیزی جدای از صفات عرضی^۲ آن، ۲. چیزی که وجودی کرانمند^۳ و منفرد در عالم واقعیت یا عالم ذهن دارد؛ هر چیزی که واقعی است.^۴ این دو زیرمدخل در معنا تفاوت چندانی با هم ندارند و ناظر بر "بودن" چیزی هستند. بنابراین معنی مدرن entity چندان تفاوتی با معنی باستانی آن ندارد و همان‌طور که در مبحث بعد خواهیم خواند این واژه به عنوان یک اصطلاح در حوزه‌های دانش هم تقریباً به همین معنی به کار می‌رود و فقط مصادیق آن از حوزه‌ای به حوزه‌ی دیگر فرق می‌کند.

entity در حسابداری

۱۰- در حسابداری entity یکی از اصطلاحات پربسامد است و همان‌طور که در مقدمه آمد تاکنون در حدود چند معادل برای آن به کار رفته است. اما هیچ یک از معادل‌ها مناسب نیست. دلیل این امر عمدتاً می‌تواند دو چیز باشد: (۱) برخی از معادل‌های entity در اصل معادلی برای اصطلاحات دیگر هستند مثلاً به نظر می‌رسد "واحد اقتصادی" و "واحد تجاری" به ترتیب معادل‌های economic unit و business enterprise (unit) باشند. حقیقت این است که اگرچه این دو اصطلاح با entity رابطه‌ی معنایی دارند اما مفاهیم آنها با entity متفاوت است. (۲) برخی معادل‌ها، مانند "شخصیت" و "واحد مستقل" معلول خلط میان سه موضوع متفاوت - یعنی مفهوم entity، اصل موضوعه‌ی entity و نظریه‌ی entity - هستند. به عنوان مثال، "شخصیت"^{۱۹} فقط در نظریه‌ی entity مطرح است. بعدتر در این خصوص صحبت خواهد شد. ابتدا ضروری است تا بین اصل موضوعه‌ی entity^{۲۰}، نظریه‌ی entity^{۲۱} و مفهوم entity^{۲۲} فرق قائل شویم.

اصل موضوعه‌ی entity

۱۱- بنا بر اصل موضوعه‌ی entity هر بنگاه یک واحد حسابداری^{۲۳} است که آن را از مالکان و دیگر entity‌های حسابداری متمایز می‌کند. این اصل موضوعه در واقع کرانه‌ها و مرزهای علاقه و دلیستگی حسابداری را تعریف می‌کند و بر اساس آن ایزه‌ها^{۲۴} (مصادیق یا موضوعات)، رویدادها^{۲۵} و صفت‌های^{۲۶} رویدادهایی که باید در صورت‌های مالی گنجانده شود محدود می‌گردد. این اصل موضوعه همچنین مسئولیت امانت‌داری^{۲۷} مدیریت در قبال سهامداران را باز می‌شناسد. در متون مبدأ از اصطلاحاتی مانند entity axiom، entity principle، و entity assumption به عنوان مترادف‌های اصل موضوعه‌ی entity استفاده می‌شود.

۱۲- اصل موضوعه‌ی entity را با گروه‌های اسمی اصل تفکیک شخصیت، فرض تفکیک شخصیت و اصل واحد مستقل و اصل شخصیت مستقل و نظایر اینها برابر نهاده‌اند.

نظریه‌ی entity

۱۳- اما نظریه‌ی entity در پی ناکامی‌های نظریه‌ی مالکیت^{۲۸} شرح و بسط یافت. معمار اصلی این نظریه، ویلیام ای پیتون، پروفیسور مادام‌العمر دانشگاه میشیگان است.^{۲۹} از منظر پیتون به موجب نظریه‌ی entity، شرکت و مالکانش، هر کدام باشندگان جداگانه‌ای هستند. وی این نظریه را برای شرکت‌های سهامی عرضه کرد. بر این اساس این نظریه متفاوت از "اصل موضوعه‌ی entity"

۵- به همین دلیل در نوشته‌های فارسی در حدود ۱۱ معادل از مشتقات فعل "بودن" (شامل دو صورت دیگر فعل بودن یعنی باشیدن و هستن) و "کان" (به معنی "بودن" در عربی) به کار می‌رود. فهرست آنها عبارت است از: باشنده، بودمان، بود، خودبوده، کائن، کون، هستار، هستمان، هستنده، هستومند، و هستی.

entity در علوم

۶- همان‌طور که گفته شد، entity واژه‌ای است که به عنوان یک اصطلاح کلیدی پربسامد در اکثر زبان‌های علمی حضور دارد. در هر حوزه‌ی علمی این اصطلاح به معنی موجودیت‌ها، هستی‌ها، وجودها، باشندگان، کائنات، عناصر، هستنده‌ها، هستمان‌ها، بودمان‌ها یا... اعم از خرد و کلان، کل و جزء، گروهی و یگانه، عینی و ذهنی است. به عبارتی تمام سیستمها و اجزاء و زیرسیستمها و زیراجزای یک حوزه‌ی دانش، توگویی فیزیک، هر کدام به عنوان یک entity محسوب می‌شوند. هر entity متعلق به حوزه‌ی خود است.

۷- برای مثال در فیزیک مدرن، کوچک‌ترین entity‌ها را میدان^۵ می‌نامند. در اثر برهم‌کنش میدان‌ها، از جمله میدان الکترومغناطیس (برق‌اطیس)، میدان فوتونیک، میدان کوارک و میدان مزونیک، در تمام سطوح از خیلی کوچک (فیزیک زیرهسته‌ای^۶) تا خیلی بزرگ (فیزیک فضایی^۷ و کیهان‌شناسی^۸) دامنه‌ی عظیمی از entity‌های گوناگون متشکل از اتم و مولکول پدید می‌آید. اتم‌ها و مولکول‌ها وقتی توده‌وار با هم می‌آمیزند واریته‌ای بی‌کران از رفتار جمعی را به نمایش می‌گذارند که تمام سیستم‌های شیمیایی و زیست‌شناختی به‌علاوه ابررساناها^۹ و ابرشارگی‌ها^{۱۰} و سراسر طیف فرایندهای کلاسیک بزرگ‌مقیاس (با تمام پیچیدگی‌هایشان، مانند فرایندهای هواشناختی) و دنیای میزها، صندلی‌ها، کاربرگ‌های حسابرسی، دفاتر حسابداری، گزارش‌های مالی، ماشین‌های حساب و غیره (که به‌طور کلاسیک توده‌وار رفتار می‌کنند)، و درون ستارگان، کهکشان‌ها، تپ‌اخترها^{۱۱}، ابرنواخترها^{۱۲}، سیاه‌چاله‌ها^{۱۳} و کل جهان را در بر می‌گیرد.

۸- به‌عنوان مثال دیگر، در زبان‌شناسی entity شامل تمام عناصر زبانی مانند واج^{۱۴}، هجا^{۱۵}، تکواژ^{۱۶}، واژه^{۱۷}، گروه^{۱۸}، جمله، بند، کتاب، گفتمان و غیره است.

۹- معنی entity در دو حوزه‌ی فیزیک و زبان‌شناسی به لحاظ اطلاق بر اجزاء و زیر اجزاء، چندان تفاوتی با هم ندارد. اما مصادیق entity در فیزیک شامل تمام پدیده‌های مادی (فیزیکی)، از میدان‌ها تا کل جهان، و در زبان‌شناسی دربرگیرنده‌ی عناصر سخن است.

ماهیت علایق افراد یا گروه‌ها شناسایی می‌شود.^{۳۵} این رویکرد اساساً استفاده‌کننده مدار است و حوزه‌های جدید حسابداری از جمله حسابداری منابع انسانی، حسابداری اجتماعی اقتصادی^{۳۶}، حسابداری بهای سرمایه^{۳۷}، و گزارشگری پیش‌محاسبات مالی^{۳۸} را نیز در بر می‌گیرد.

معادل entity

۱۷- همان‌طور که پیشتر هم گفته شد به نظر می‌رسد اصطلاحات شخصیت، شخصیت مستقل، واحد اقتصادی، واحد تجاری، و واحد مستقل، و نظایر اینها معادلی مناسب برای entity نباشد.

۱۸- شخصیت و اصطلاحات مرکب از آن مانند شخصیت مستقل و شخصیت حسابداری از آن جهت مناسب نیستند که برخی از entity های حسابداری، مانند مؤسسات فردمالکی، اساساً هیچ شخصیتی از خود ندارند. شخصیت در نظریه‌ی entity مطرح می‌شود. در این نظریه، entity حسابداری حیاتی مستقل از حیات مالکانش دارد. entity مانند یک شخص واقعی مالک داراییها و مدیون بدهیها و حقوق مالی است.

۱۹- همان‌طور که گفته شد واحد اقتصادی و واحد تجاری، چه در معنای اعم و چه در معنای اخص، به ترتیب معادلی برای economic unit و business enterprise (unit) هستند و اطلاق آنها برای entity جایز نیست. اگرچه entity با دو اصطلاح دیگر رابطه‌ی معنایی دارد اما مترادف آنها نیست. برای مثال، نسبت معنایی entity و واحد تجاری از جنس رابطه‌ی شامل و مشمول است. entity علاوه بر واحدهای تجاری شامل واحدهای غیرتجاری نیز می‌شود. بنابراین واحد تجاری شامل تمام entity های حسابداری نیست و مصادیقش بسیار محدودتر از entity است. برای درک بهتر این نوع رابطه‌ی معنایی می‌توان از مثالی ملموس‌تر استفاده کرد و به رابطه‌ی معنایی cost (بها) و expense (هزینه) اشاره کرد. رابطه‌ی این دو نیز رابطه‌ی شامل و مشمول است. cost شامل expense است و expense مشمول cost است. به همین دلیل است که cost را می‌توان به همراه شروطی در صورت سود و زیان درج کرد.

۲۰- اصطلاح "واحد مستقل" نیز نامناسب می‌نماید زیرا بسیاری از entity های حسابداری وابسته‌اند. از این میان می‌توان به واحدهای تابع و بخش و زیربخش‌های یک بنگاه اشاره کرد.

۲۱- این که چرا تاکنون معادلی مناسب برای entity برگزیده نشده است، معلول عوامل بسیاری است که بحث درباره‌ی آنها از حوصله‌ی این نوشتار بیرون است. یکی از مهم‌ترین آنها خلط حریم معنایی entity با اصطلاحاتی مانند enterprise، و

است. اصل موضوعه‌ی entity قائل به تفکیک تلاشهای کسب و کار و افراد است. چنانچه یک بستنی‌فروش برای کسب و کار خودش از اسناد و مدارک حسابداری جداگانه استفاده کند، این کار او ضرورتاً مصداق عملی نظریه‌ی entity نیست، اما در شمول اصل موضوعه‌ی entity قرار می‌گیرد. افزون بر این چنانچه بخواهیم از میان نظریه‌های حقوق مالی^{۳۰} یکی را برای تبیین عمل حسابداری اشخاص حقیقی، مانند این بستنی‌فروش، برگزینیم آنگاه "نظریه‌ی مالکیت" مربوط خواهد بود و نه نظریه‌ی entity. ۱۴- اگرچه نظریه‌ی entity به ویژه برای حسابداری شرکتهای سهامی مناسب است، اما طرفداران آن معتقدند که از آن می‌توان برای شرکتهای غیرسهامی، مؤسسات فردمالکی و حتی سازمان‌های غیرانتفاعی استفاده کرد. پیتون entity را یک "چیز بسیار واقعی" و یک existence (هستی) واقعی و اندازپذیر می‌داند که حتی personality (شخصیت) از خود دارد.^{۳۱}

مفهوم entity

۱۵- "مفهوم entity به شرکت‌های غیرسهامی، مؤسسات فردمالکی، شرکت‌های سهامی و بنگاه‌های کوچک و بزرگ و افراد گفته می‌شود، همچنین ممکن است به بخشی از یک شرکت (مانند یک قسمت) یا مجموعه‌ای از چند شرکت (مانند گروه شرکت‌ها) گفته شود."^{۳۲} اساساً دورویکرد به تعریف entity حسابداری مطرح است. یک رویکرد را که برای اولین بار موريس مونتیس در مطالعه‌ی پژوهشی حسابداری ش. ۱، عنوان کرد، عبارت از تعیین واحد اقتصادی است که بر منابع خود کنترل دارد، مسئولیت‌هایی را می‌پذیرد و تعهداتی را تقبل و انجام می‌دهد، و فعالیت‌های اقتصادی را اجراء می‌کند. مونتیس واحد اقتصادی را در معنای اعم و اخص خود به کار می‌برد و بنابراین چنین entity حسابداری می‌تواند "یک فرد، یک شرکت غیرسهامی، یک شرکت سهامی قانونی یا گروهی تلفیقی باشد که فعالیت انتفاعی یا غیرانتفاعی انجام می‌دهد."^{۳۳} این رویکرد را هیأت استاندهای حسابداری مالی (FASB) نیز در بیانیه‌ی مفاهیم حسابداری مالی شماره ۱ (SFAC ش. ۱) به رسمیت شناخته است. این رویکرد را با عنوان رویکرد "شرکت‌مدار" می‌نامند.

۱۶- رویکرد دوم را یکی از کارگروه‌های انجمن حسابداری آمریکا^{۳۴} عرضه کرد. بر اساس این رویکرد، entity حسابداری بر حسب حوزه‌ی علاقه اقتصادی استفاده‌کنندگان گوناگون تعریف می‌شود. بنابراین علایق استفاده‌کنندگان در واقع کرانه‌ها و جغرافیای entity حسابداری و اطلاعات قابل درج در صورتهای مالی را ترسیم و تعریف می‌کند. "تعیین کرانه‌های چنین entity حسابداری با تعیین (۱) افراد یا گروه‌های علاقه‌مند، و (۲) تعیین

- 23- accounting unit
- 24- objects
- 25- events
- 26- attribute
- 27- fiduciary responsibility
- 28- proprietary theory
- 29- William Paton, Accounting Theory, Scholars Book Co (1962, Originally Published in 1922)
- 30- equity theories
- 31- Ibid., P.473
- 32- Moonitz Maurice, Accounting Research Study No.1, "The Basic Postulates of Accounting" (AICPA, 1961).
- 33- Op.cit., p. 23
- 34- AAA 1964 Concepts and Standards Research Study Committee on Business Entity Concept, "The Accounting Review (July, 1965).
- 35- Op.cit, P. 358
- 36- socioeconomic accounting
- 37- accounting for cost of capital
- 38- reporting of financial frecasts
- ۳۹- گروه واژه‌گزینی، واژه‌های عمومی- ۲ همراه با واژه‌های مربوط به انواع گردهمایی، فرهنگستان زبان و ادب فارسی (بهمن ۱۳۷۷)، ص. ۳۴.

منابع

- 1- Kam Vernon, "Accounting Theory", John Willy & Sons Inc. (1986).
- 2- Paton William, "Accounting Theory", Scholurs Book Co. 1962, Originally Published in 1922.
- 3- Wenster's New World Dictionary, 2d Colledge Edition, Prentice Hall Press (1986).
- 4- "Pilosophical Perspectives on Accounting- Essay in Honor of Edward Stamp", Edited by M.J. Mumford & K. V. Peasnell (1992).
- 5- Belkqaoui Ahmed Riahi, "Accounting Theory", 4th Ed., Thomson Learning (2000).
- 6- Hendriksen Eldon S. & Micheal Van Breda, Accounting Theory, 5th Ed., Irwin (1992).

business enterprise و economic unit (firm) و نظایر اینهاست. به هر حال معادلی باید برای entity برگزیده شود که اولاً از قاعده‌ی مفهوم یکی، اصطلاح یکی تبعیت کند و ثانیاً واژه باشد تا بتوان از آن در ترکیب‌های نحوی، مانند اصل موضوعه‌ی entity و نظریه‌ی entity استفاده کرد.

همانطور که گفته شد entity در حسابداری مانند حوزه‌های دیگر به تمام باشندگان و هستی‌های حسابداری اطلاق می‌شود. و نیز دیدیم که ریشه‌ی entity از فعل gesse لاتین به معنی "بودن" است و در فرهنگ‌های نوین نیز به همین معنا به کار می‌رود. به همین دلیل در حدود یک سوم از معادل‌های entity از مشتقات "بودن" و "کان" می‌باشند. از این میان برخی، مانند باشنده، هستار و هستنده، به قیاس با ens، صفت فاعلی می‌باشند. "هستار" ۳۹ واژه‌ی نوساخته‌ای است که اخیراً فرهنگستان زبان و ادب فارسی به‌عنوان معادل entity برای رشته‌ی مخابرات برگزیده است. این واژه بنا بر قاعده‌ی واژه‌سازی X آر ساخته شده است. یک نوع از محصولات X آر را صفت‌های فاعلی تشکیل می‌دهند. بنابراین از این نظر نیز بین ریشه‌ی entity و هستار شباهت وجود دارد.

به نظر نگارنده، اصطلاح "هستار" می‌تواند مشکلات معادل‌گذاری برای entity را برطرف کند و حریم معنایی آن را از "واحد اقتصادی"، "واحد تجاری"، "شخصیت مستقل" و نظایر آن متمایز کند.

پی‌نوشت

۱- گنج‌واژه‌ی رایانه‌ای فرهنگستان زبان و ادب فارسی (منتشر نشده)

- 2- accidental
- 3- definite
- 4- Webster's New@world Dictionary, 2d Colledge Edition, Prentice Hall Press (1986), P. 467.
- 5- fields
- 6- sub-nuclear physics
- 7- astrophysics
- 8- cosmology
- 9- superconductivity
- 10- superfluidity
- 11- pulsar
- 12- supernova
- 13- black hole
- 14- phoneme
- 15- syllable
- 16- morpheme
- 17- word
- 18- phrase
- 19- personality
- 20- entity postulate
- 21- entity theory
- 22- entity concept

تسلیت

سرکار خانم سیمیندخت میردامادی

مصیبت وارده را به شما تسلیت می‌گوییم. برای آن مرحوم مسغرت و برای شما صبر و بردباری آرزو مندیم.

غلامحسین دوانی- عبدالرضا تالانه

فهرست وب‌گاه‌های سودمندان برای حسابداران

فهرست زیر حاوی برخی از وب‌گاه‌های سودمندان برای حسابداران است. حسابدار در نظر دارد هر از گاهی این فهرست را روزآمد کند. چنانچه شما هم وب‌گاه‌های دیگری را می‌شناسید که برای حسابداران سودمند است، لطفاً با آدرس پستی یا رایانه‌ای حسابدار (صفحه اول) تماس حاصل کنید.
(۱) انتشارات

Accountancy Age.....	www.accountancyage.co.uk
Accountancy Magazine.....	www.accountancymag.co.uk
Accounting WEB.....	www.accountingweb.co.uk
Anbar Electronic Intelligence.....	www.anbar.co.uk/manadgement
The Economist.....	www.economist.com
Financial Times.....	www.ft.com
General Financial Analysis.....	www.hemscott.com
Global Internet Project.....	www.gip.org
The Guardian/The observer.....	www.guardian.co.uk
The Independent.....	ww.independent.co.uk
Investment Week.....	www.invweek.co.uk
New York Times.....	www.nytimes.com
Strategy & Business.....	www.Strategy-business.com
The Telegraph.....	www.telegraph.co.uk
The Times.....	www.the-times.co.uk
Wall Street Journal.....	www.wsj.com
Washington Post.....	www.washingtonpost.com
Accounting Standards Board.....	www.asb.org.uk.
Financial Reporting Council.....	www.frc.org.uk.
Financial Reporting Review Panel.....	www.frrp.org.uk.
Inland Revenue, UK.....	www.inlandrevenue.gov.uk
International Accounting Standards Committee.....	www.iasc.org.uk
BBC.....	www.bbc.co.uk
CNN.....	www.cnn.com
MSNBC.....	www.msnbc.com
Arthur Andersen.....	www.arthurandersen.com
Deloitte Touche Tohmatsu.....	www.deloitte.com
Ernst & Young.....	www.ernsty.co.uk
KPMG.....	www.kpmg.com
Pricewaterhouse Coopers.....	www.pwcdglobal.com
American Institute of certified public Accountants (AICPA).....	www.aicpa.org
Association of Accounting Technicians.....	www.aat.co.uk
Association of Chartered Certified Accountants.....	www.acca.org.uk
Association of Corporate Treasurers.....	www.corporate-treasurers.co.uk
Australian Society of Certified practicing Accountants (ASCPA).....	www.capaonline.com.au
Canada Institute of Chartered Accountants (CICA).....	www.cica.ca
Canadian Institute of Chartered Accountants.....	www.ica.ca
Certified General Accountants' Association of Canada (CGAAC).....	www.cga.canada.org
Chartered Institute of Public Finance and Accountancy.....	www.cipfa.org.uk
Chartered Institute of Taxation.....	www.tax.org.uk
European Accounting Association.....	www.bham.ac.uk/EAA
Institute of Chartered Accountants in Australia.....	www.icaa.org.au
Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW).....	www.icaew.co.uk
Institute of Chartered Accountants in Ireland.....	www.icaei.ie
Institute of Chartered Accountants in Scotland.....	www.icas.org.uk
Institute of Management Accountants (IMA).....	www.ima.org
Institute of Taxation in Ireland.....	www.taxireland.ie
International Accounting Standards Board (IASB).....	www.iaca.org
International Federation of Accountants (IFAC).....	www.ifac.org
Iranian Institute of Certified Accountants (IICA).....	www.iranianica.com
The Association of chartered certified Accountants (ACCA).....	www.acca.co.uk
The Certified Institute of Management Accountants (CIMA).....	www.cima.org.uk
The Institute of chartered Accountants in Australia (ICAA).....	www.icaa.org.au
The chartered Institute of Public Finance and accountancy (CIPFA).....	www.cipfa.org.uk

(۲) سازمانهای حسابداری و گزارشگری مالی

(۳) سازمانهای خبری

(۴) پنج موسسه بزرگ حسابرسی

(۵) مجامع و انجمنهای حرفه‌ای

گزارش نویسی

گزارش را باید مانند تیر باقی مانده در ترکش تلقی کرد که باید حتماً به هدف بخورد. گزارش باید مستقل و کامل باشد زیرا برای اثبات آن احتمالاً نمی‌توانید خود را به آن سنجاق کنید.

سابقه‌ای رسمی در تاریخچه کاری شما خواهد بود. گزارش شما ممکن است به‌عنوان یک منبع رسمی اطلاعات ثبت و ضبط گردد.

● گزارش را باید مانند تیر باقی مانده در ترکش تلقی کرد که باید حتماً به هدف بخورد. گزارش باید مستقل و کامل باشد زیرا برای اثبات آن احتمالاً نمی‌توانید خود را به آن سنجاق کنید و از این روست که باید اطمینان حاصل کنید اطلاعات ارائه شده دقیق، مستند و مربوط باشد.

● درخواست‌کنندگان گزارش هدف خاصی را دنبال می‌کنند. گزارش نباید شامل بزداشتهای پراکنده و اتفاقی باشد بلکه باید از چنان ساختار و محتوای قوی برخوردار باشد که به خواننده کمک کند تا ضمن دسترسی به اطلاعات، فرصت ارزیابی آن را نیز داشته باشد. تأثیرات اولیه گزارش بر روی خواننده بسیار مهم است و ساختار گزارش باید طوری باشد تا خواننده را تشویق به خواندن آن کند.

گزارش باید از بخشهای آغازین، پایانی و البته، میانی تشکیل شود. آسان به نظر می‌آید اما در واقع کار ساده‌ای نیست چرا که انتخاب یک ساختار صحیح کار بسیار

را به عهده شما گذاشته است بپرسید. او از مطرح کردن آن مسئله خوشحال می‌شود، چند دقیقه توضیح شنیدن بهتر از چند روز یا چند هفته وقت تلف کردن و گزارشی نامربوط نوشتن است.

دوم، چه کسی قصد دارد این گزارش را بخواند؟ درست‌رساندن محتوای گزارش به خواننده از اهمیت خاصی برخوردار است. آیا خواننده توانایی فنی لازم را جهت درک آنچه شما نوشته‌اید دارد؟ گزارشی که برای مدیر بازاریابی نوشته می‌شود به تشریح بیشتری از اصطلاحات و روشهای حسابداری نیازمند است تا گزارشی که برای یک مدیر مالی تهیه می‌شود.

حال از خودتان بپرسید چرا از شما خواسته‌اند که یک گزارش بنویسید و چرا به شما نگفته‌اند که آنرا شفاهاً ارائه بدهید یا یادداشت یا مقاله‌ای بنویسید و چه تفاوتی میان گزارش‌نویسی با فرمهای دیگر ارتباطات وجود دارد؟

گزارش از سه جهت با سایر وسایلی ارتباطی، تفاوت دارد:

● گزارش یک مدرک رسمی است. منظور این نیست که الزاماً باید به صورت خشک اداری نوشته شود، منظور این است که

تهیه یک گزارش خیلی بیشتر از آنچه فکر می‌کنید کار می‌برد. ژان جویس و ترور هاسل موضوع را می‌شکافند و "بایدها" و "نبایدها" را توضیح می‌دهند.

در طول کار یا تحصیل گاهی پیش می‌آید و لازم می‌شود گزارش تهیه کنید، باید موقع را مغتنم شمرده، روی رئیس یا ممتحن خود تاثیر بگذارید. نقطه شروع درک معنی واقعی گزارش است.

قبل از اینکه حتی قلم را روی کاغذ بگذارید (و یا انگشتان را روی صفحه کلید رایانه فشار دهید) دو سوال را باید جواب دهید.

- اول، گزارش در مورد چیست؟ ممکن است موضوع بدیهی به نظر برسد اما باید برایتان روشن باشد که در چه موردی باید گزارش بدهید و همواره در موقع تکمیل گزارش باید در ذهن خود آن را به یاد داشته باشید، زیرا یکی از شکایتهای متداول ممتحنین این عبارت است که "جواب مربوط به سوال نیست".

سر امتحان سوال را چندبار بخوانید تا خوب متوجه بشوید چه از شما خواسته شده است. در سوال اگر چیز مبهمی در آن وجود دارد می‌توانید از کسی که تهیه گزارش

مشکلی است. ضروری است که گزارش به چند بخش تقسیم شود و مراجع آن مشخص باشد و دسترسی به آن هم مشکلی نداشته باشد. تنها یک راه حل بخصوص برای ساختار گزارش وجود ندارد ولی توصیه‌های مختلفی وجود دارد:

عنوان بندی گزارش

عنوان بندی گزارش شامل، عنوان گزارش، نام، سمت و نشانی، مخاطب و تهیه کننده و تاریخ است. عنوان بندی می تواند شامل محل بایگانی گزارش هم باشد، پس بکشید که دقیق باشد.

فهرست مندرجات گزارش

اگر گزارش تهیه شده طولانی است باید فهرست داشته باشد. در فهرست به شماره گذاری صفحات و فصل ها توجه شود. فکر خوبی است اگر شماره گذاری را مثلاً این طور بنویسید؛ "صفحه ۵ از ۱۰" به این ترتیب خواننده متوجه می شود که تمام صفحات را دارد. همچنین این نکته را بخاطر داشته باشید که گزارش شما ممکن است به عنوان یک سند مرجع در سالهای بعد مورد استفاده قرار گیرد.

اصطلاح مرجع بیان کننده این است که چرا یک گزارش درخواست شده و چه کسی آنرا درخواست کرده. در صورت امکان باید دستورالعمل ارائه شده را به طور دقیق و مشخص ذکر کنید و همین طور نام صادرکننده و نیز تاریخ صدور آنرا ذکر کنید. توصیه می شود چنانچه گزارش مفصل است، شرح مختصری از آن را نیز ضمیمه کنید. این قسمت باید کلیه مطالب گزارش را به سادگی ببوشاند. یکی از قسمتهای آخر گزارش به خلاصه نویسی اختصاص داده شود.

توصیه می شود که در تهیه گزارش از یک مقدمه استفاده کنید تا خواننده را برای دنبال کردن متن ترغیب کنید. مقدمه باید نتیجه را تا حدودی توضیح دهد. همچنین

جدول شماره ۱- نمونه صفحه فهرست

بخش	مطالب	صفحه
۱	شرایط	۱
۲	خلاصه	۲
۳	منابع مالی	۳
۳	وامهای بانکی	۳
۲/۱	مشارکتها	۶
۴	پیش بینی گردش وجوه ۳-۲۰۰۱	۱۴
۲/۱	تغییرات سرمایه در گردش	۱۶
۵	نتیجه	۹
	توجیه ها	۱۱
	ضمائم	۱۳

متن اصلی معرفی شود. از ارائه اطلاعات جدید در بخش نتیجه یا پیشنهاد خودداری کنید. در قسمت میانی گزارش باید از فصل ها و بخش های متعددی استفاده کرد به طوری که هر فصل دارای تیترو منابع لازم باشد. در این قسمت توصیه ای برای به کار بردن تعداد صفحات وجود ندارد و تعداد فصل ها بستگی به حجم گزارش دارد. اطلاعات موجود در هر بخش را باید سبک سنگین کنید و ضمن بحث و بررسی آنها، روی نتایج حاصله تمرکز کنید.

قبل از ارائه هر نوع اطلاعاتی باید درباره ی بررسی نحوه و چگونگی آن تعمق و تفکر کنید. اگر برای بررسی موضوعی دو روش وجود دارد هر یک از آنها را باید در گزارش خود به صورت بخشی مجزا مورد بحث قرار دهید. این امر باعث واضح شدن هر چه بیشتر آن می گردد و زندگی را برای خواننده ساده تر از زمانی می سازد که بخوایم واقعیات موجود را در مباحثی ناهمگون نام برده، و ایجاد ارتباط بین این اجزا را به عهده خواننده قرار دهید.

پس از گفتن هدف خود از تهیه گزارش به خواننده و همچنین ارائه دلایل اکنون وقت آن است تا حکم نهایی را صادر کنید.

مقدمه محلی برای ذکر سابقه موضوع و اطلاعاتی است که خواننده را برای درک متن آماده می کند. جزء آخر مقدمه را به تشریح موضوع اصلی اختصاص دهید.

اصطلاح شناسی و روش شناسی

در این قسمت باید به شرح مکان، زمان و طریقه جمع آوری اطلاعات بپردازید، البته در گزارش کوتاه این فصل را می توان در مقدمه گنجانید.

تا اینجا مطالب قسمت آغازین گزارش را تشکیل داده اند که شامل یک مقدمه مختصر و واضح است که به خواننده آمادگی لازم را می دهد که چه موضوعی مطرح است و به شما، "مولف"، چارچوبی را نشان می دهد که باید در آن کار کنید.

حال به متن اصلی گزارش می پردازیم، یعنی جایی که شما نتایج پژوهش ها، حقایق و ارقام را اعلام می کنید و شواهدی را ارائه می دهید که به طور منطقی به حکم نهایی پایان گزارش منجر خواهد شد. مسئولیت شما این است که در این قسمت تحلیل و واری اطلاعات حاصله را برای اثبات بحث خود ارائه کنید. تمام اطلاعات به کار برده شده در گزارش باید قبل از پایان

سیستم اخبار و حسابداری اخبار آرک

آموزش محدود . سه ماه پیشبینی . کاراقتی هادام العمر

ARK

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهامی خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

برای ارائه جزئیات زیاد باید از ضمیمه یا ضمايم استفاده کنید چون گاهی اوقات ارائه جزئیات در داخل متن اصلی باعث سردرگمی خواننده می‌شود. البته در متن باید وجود ضمايم را تصریح کنید و برای این منظور باید به روشنی و در جای مناسب به آنها عطف بدهید و ضمناً آوردن آنها را در صفحه فهرست فراموش نکنید.

دو بخش دیگر هم هنوز باقی است، فهرست منابع و مآخذ و فهرست کتابشناسی. خیلی‌ها، به غلط، اینها را با هم اشتباه می‌گیرند. فهرست منابع و مآخذ باید مراجع اطلاعاتی مورد استفاده شما را معرفی کند، این فهرست باید طوری تهیه شود که اگر خواننده گزارش تمایل داشت، بتواند به راحتی آنرا پیدا کند (مقاله/ مدرک/ کتاب و غیره). اما فهرست کتابشناسی شامل آن رشته از منابع اطلاعاتی است که در تحقیق شما به‌طور کلی مورد استفاده قرار گرفته ولی مشخصاً در متن مقاله یا اعلام شماره عطف مورد اشاره واقع نشده است.

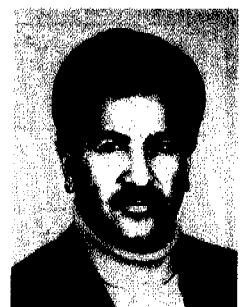
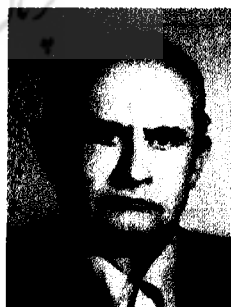
منبع این مقاله از مجله دانشجویی Cima به نام insider شماره سپتامبر ۲۰۰۱ انتخاب و توسط کارکنان مرکز آموزش حسابداران خیره مدیریت تهران ترجمه شده است. - Jhon Joyce و Traver Hassall، مدرسان مدرسه تجاری و مالی دانشگاه Hallam در شفیلد انگلستان هستند.

قسمت پایانی گزارش می‌تواند از دو بخش، نتیجه و پیشنهاد، تشکیل شود.

اگر گزارش خود را خوب سازماندهی کرده باشید، در پایان کار به نتیجه غیرمنتظره‌ای نخواهید رسید. بایستی یک داستان منطقی سراسر نوشته باشید نه قصه‌ای رازآلود که در فصل آخر به یک نتیجه کاملاً غیرمتعارف می‌رسد. در قسمت نهایی نباید اطلاعات، حقایق یا ارقامی جدید ارائه کنید. نتیجه باید دنباله منطقی مطالب قبلی گزارش باشد و با تحلیلهای ارائه شده در متن آن هماهنگ و منطبق باشد.

اگر از شما خواسته شده است تا توصیه‌هایی را ارائه دهید حتماً این کار را بکنید. رئیس (یا ممتحن) شما از اینکه کار را کامل انجام ندهید آزرده خواهد شد. اما باید مواظب روشی که برای این کار در نظر می‌گیرید باشید. آیا اولین توصیه شما مهمترین آنها است؟ اگر نه، چرا آنرا اول گذاشته‌اید؟ همان‌طور که طریق منطقی برای مقدمه و متن را پیگیری کردید، در آخر کار هم باید آنرا ادامه دهید و توصیه‌ها را هم به ترتیب اهمیت ارائه کنید، یا آنها را به ترتیب اولویت زمانی یا به تفکیک مهمترین مسؤولیتها ردیف کنید ولی به‌رحال نظم منطقی آنرا فراموش نکنید.

تسلیمت



آقایان علی شاه‌نظریان، اصغر خوازی و کامران حیدرزاده از اعضای انجمن دار فانی را وداع گفته‌اند. برای آن بزرگواران طلب مغفرت داریم و برای بازماندگان صبر و بردباری آرزو مندیم.

انجمن حسابداران خبره ایران

مدلی برای راهبردهای مالی

ریسک تجاری (BR)

در مرحله کودکی ریسک تجاری خیلی زیاد است زیرا ممکن است محصول در بازار موفق نباشد و یا تحقیقات بازاریابی نشان دهد که تقاضای محصول برای پوشش سرمایه‌گذاری اولیه کافی نیست. (شکل ۵) ریسک تجاری همزمان با رسیدن به مرحله رشد کاهش پیدا می‌کند ولی باز هم زیاد است. با وجود این، میزان آن از دوره کودکی کمتر است و در مرحله بلوغ باز هم کاهش می‌یابد و در مرحله مرگ به حداقل خواهد رسید. نکته مهم این است که با کاهش نرخ رشد، ریسک تجاری نیز کاهش می‌یابد و به همین دلیل بین ریسک تجاری و رشد، همبستگی وجود دارد.

جریان نقدی^۱ در چرخه عمر

در شکل ۶ جریان نقدی در طی چرخه عمر محصول نشان داده شده است.

جریان نقدی در دوره کودکی منفی است و در دوره رشد به توازن می‌رسد. در این مرحله جریان نقدی تابعی از نرخ رشد، میزان سرمایه‌گذاری در داراییهای ثابت و سرمایه در گردش است.

زمانی که نرخ رشد کاهش می‌یابد جریان نقدی خروجی نیز کاهش پیدا می‌کند ولی جریان نقدی ورودی تداوم می‌یابد، از این رو باعث می‌شود که در مرحله بلوغ جریان نقدی مثبت شود. در دوره مرگ نیز جریان نقدی ورودی و خروجی توانان کاهش می‌یابند و به توازن می‌رسند.

ریسک تجاری در طی چرخه عمر محصول

ریسک تجاری و ریسک مالی با هم رابطه معکوس دارند یعنی زمانی که ریسک تجاری کم است، ریسک مالی زیاد است و بالعکس.

هر زمان که با تغییر در چرخه عمر، ریسک تجاری کاهش پیدا کند، همزمان با آن ریسک مالی افزایش پیدا می‌کند.

همان‌طور که شکل ۷ نشان می‌دهد در مرحله کودکی به علت اینکه تامین مالی

شکل ۹- سیاست تقسیم سود

رشد	کودکی
تقسیم سود، معمولی است	تقسیم سود، اندک یا صفر است
بلوغ	مرگ
تقسیم سود، زیاد است	تقسیم سود، کل سرمایه

شکل ۱۰- منحنی سرمایه در چرخه عمر

رشد	کودکی
زیاد - متوسط	زیاد
بلوغ	مرگ
متوسط	کم (منفی)

شکل ۱۱- فرصتهای رشد در طول چرخه عمر محصول

رشد	کودکی
فرصت رشد زیاد	فرصت رشد خیلی زیاد
بلوغ	مرگ
فرصت رشد متوسط/کم	رشد منفی

آموزش نا محدود . سه ماه پشتیبانی . کار انجمن مادام العمر

سپهبد استم حسابداری مالی آرک

ARAK

شرکت آرک

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

شکل ۱۲- ضریب P/E در چرخه عمر محصول

رشد	کو دکی
P/E زیاد	P/E خیلی بالا
بلوغ	مرگ
P/E متوسط	P/E کم

شکل ۱۳- EPS در چرخه عمر محصول

رشد	کو دکی
EPS کم	EPS اندک؛ ناچیز
P/E زیاد	P/E خیلی زیاد
بلوغ	مرگ
EPS زیاد	EPS نزولی
P/E متوسط	P/E کم

شکل ۱۴- تغییر پذیری قیمت سهام در چرخه عمر (Volatile)

رشد	کو دکی
تغییر پذیری زیاد/کم	تغییر پذیری خیلی زیاد
بلوغ	مرگ
تغییر پذیری / باثبات	تغییر پذیری / نزولی

شکل ۱۵- خلاصه راهبردهای مالی در چرخه عمر محصول

کودکی	رشد
ریسک تجاری خیلی زیاد	ریسک تجاری زیاد
ریسک مالی کم	ریسک مالی کم
تامین مالی از طریق سرمایه	تامین مالی از طریق سرمایه
سیاست تقسیم سود (صفر)	سیاست تقسیم سود اندک
رشد خیلی بالا	رشد بالا
P/E خیلی بالا	P/E بالا
EPS جزئی	EPS کم
جریان نقدی منفی	جریان نقدی متوازن
تغییرپذیری قیمت زیاد	تغییرپذیری قیمت زیاد
مرگ	بلوغ
ریسک تجاری کم	ریسک تجاری متوسط
ریسک مالی زیاد	ریسک مالی متوسط
تامین مالی از طریق بدهی	تامین مالی از طریق بدهی
تقسیم سود کلی	سیاست تقسیم سود زیاد
رشد منفی	رشد متوسط
P/E کم	EPS زیاد
EPS نزولی	P/E متوسط
جریان نقدی متوازن	جریان نقدی مثبت
تغییرپذیری قیمت نزولی	تغییرپذیری قیمت کم

عمدتاً از طریق سهامداران صورت می‌گیرد، ریسک مالی در حداقل خود قرار دارد ولی مدیریت باید برای به حداکثر رساندن ارزش شرکت همزمان با افزایش عمر شرکت، ریسک مالی را نیز افزایش دهد.

بنابراین ممکن است شرکت در مرحله کودکی سهامی خاص باشد ولی همزمان با کاهش ریسک تجاری برای تامین منابع مالی تغییر شکل دهد و به سهامی عام تبدیل گردد. از این رو تامین مالی می‌تواند به صورت شکل ۸ باشد.

همان‌طور که شکل ۸ نشان می‌دهد سیاستهای تامین مالی در چرخه عمر محصول متفاوت است. مثلاً در مرحله بلوغ که ریسک تجاری کاهش می‌یابد و شرکت جریان نقدی مازاد نیز دارد می‌تواند از طریق بدهی منابع خود را تامین کند و با استفاده از صرفه‌جویی مالیاتی (بهره) ارزش شرکت را افزایش دهد. زمانی که شرکت به مرحله مرگ می‌رسد اگر بدهی ارزان باشد می‌تواند اهرم مالی خود را افزایش دهد اما این کار برای شرکت می‌تواند خطرناک باشد.

سیاستهای تقسیم سود

سهامداران معمولاً از دو طریق بازده خود را دریافت می‌کنند:

۱- تقسیم سود؛ و

۲- منفعت سرمایه^{۱۰}.

حال سوال اساسی این است که وضعیت این دو نوع بازده در طی چرخه عمر محصول چگونه است؟ مثلاً در مرحله کودکی تقسیم سود چگونه است؟ در مرحله رشد منفعت سرمایه چگونه است و ...؟ (شکل ۹)

در مرحله کودکی جریان نقدی منفی است و بنابراین منطقی به نظر نمی‌رسد که سودی تقسیم شود و اگر سودی تقسیم سود دوباره باید به همان میزان از طریق افزایش سرمایه تامین مالی شود. بنابراین در مرحله کودکی سودی تقسیم نمی‌شود. در این مرحله سرمایه‌گذاران به دنبال منفعت سرمایه هستند نه تقسیم سود. پرداخت سود

سهام متضمن دو پارامتر است: ۱- سود حسابداری و ۲- وجه نقد.

در مرحله کودکی هم زیان حسابداری و هم جریان نقدی منفی وجود دارد بنابراین در این مرحله سودی تقسیم نمی‌شود. در مرحله رشد نیز از سیاست تقسیم سود انبساطی استفاده نمی‌شود زیرا شرکت دارای فرصتهای سرمایه‌گذاری است و در مرحله بلوغ دیگر فرصت سرمایه‌گذاری زیادی ندارد. بنابراین از سیاست تقسیم سود انبساطی استفاده می‌شود و در مرحله نیز کل سرمایه آنها باید به سرمایه‌گذاران برگشت داده شود (شکل ۱۰).

از مقایسه شکل‌های ۹ و ۱۰ درمی‌یابیم که سود سهام و منفعت سرمایه در طی چرخه عمر با هم رابطه معکوس دارند. مثلاً برای شرکت‌هایی که در مرحله کودکی هستند

منفعت سرمایه زیاد و تقسیم سود کم است و بنابراین رابطه آنها معکوس است. رشد آتی و ضریب قیمت به سود سهام (P/E) در طی چرخه عمر محصول همان‌طور که قبلاً گفته شد رشد سرمایه با تغییر در چرخه عمر محصول کاهش پیدا می‌کند و این منطقی به نظر می‌رسد زیرا رشد محصول در مراحل اولیه خیلی بالا است و به مرور زمان کاهش پیدا می‌کند و بنابراین فرصتهای رشد در چرخه عمر محصول به صورت شکل ۱۱ است.

ضریب قیمت به سود هر سهم (P/E) با فرصتهای رشد ارتباط مستقیم دارد یعنی زمانی که فرصتهای رشد زیاد است ضریب P/E بالا است و با کاهش رشد نیز کاسته می‌شود. ضریب P/E متأثر از انتظارات

می‌شود. ضریب P/E متأثر از انتظارات رشد سود هر سهم (EPS) است که در قیمت گنجانده شده است (شکل ۱۲).

EPS در طی چرخه عمر محصول

EPS در مرحله کودکی ناچیز، در مرحله رشد کم و در مرحله بلوغ زیاد است و در مرحله مرگ نیز کاهش می‌یابد. رابطه بین ضریب قیمت به سود هر سهم و سود هر سهم در طی چرخه عمر در شکل ۱۳ ترسیم شده است.

تغییرپذیری قیمت سهام در طی چرخه عمر محصول

قیمت سهام به صورت ساده از حاصل ضرب P/E در EPS به دست می‌آید و تغییرات قیمت سهام ناشی از انتظارات آتی مربوط به فرصتهای رشد، ریسک و ... است. (شکل ۱۴)

تغییرپذیری قیمت سهام به دلیل بالا بودن ریسک تجاری در مرحله کودکی حداکثر است و در مرحله رشد نیز بعلت بالا بودن ریسک تجاری، تغییرپذیری یا نوسان قیمت سهام زیاد است اما در مرحله بلوغ تغییرپذیری کاهش یافته و در مرحله مرگ نیز بعلت نزولی شدن منفعت سرمایه، تغییرپذیری نزولی می‌شود.

خلاصه و نتیجه گیری

در شکل شماره ۱۵ خلاصه راهبردهای مالی در طی چرخه عمر ارائه شده است که خلاصه آن به شرح زیر است. در مرحله کودکی بعلت ناشناخته بودن شرکت و محصول آن، ریسک تجاری حداکثر است و تامین مالی از طریق سهامداران صورت می‌گیرد. در این مرحله جریان نقدی منفی است و شرکت سودی تقسیم نمی‌کند. ضریب P/E در این مرحله خیلی بالا است و نوسانات قیمت سهام در این مرحله نیز خیلی زیاد است.

در مرحله رشد، ریسک تجاری کمتر می‌شود ولی هنوز زیاد است. در این مرحله جریان نقدی متوازن می‌شود و از این رو

تقسیم سود انجام می‌شود ولی بعلت وجود فرصت‌های رشد، سود کمتری تقسیم می‌گردد. در این مرحله ضریب P/E بالا و نوسانات قیمت سهام نیز زیاد است.

در مرحله بلوغ هم ریسک تجاری و هم ریسک مالی در سطح متوسط قرار می‌گیرد. تامین مالی از طریق بدهی صورت گرفته و بعلت وجود جریانات نقدی قیمت سهام و عدم وجود فرصت‌های رشد آتی سود زیادی تقسیم می‌شود. در این مرحله ضریب P/E متوسط شده و تغییرپذیری قیمت سهام نیز کم است.

در مرحله مرگ ریسک تجاری کم و ریسک مالی زیاد است. شرکت بدهی‌های زیادی دارد. رشد نیز منفی است. از این رو ضریب P/E کم بوده و نوسانات قیمت سهام زیاد و نزولی است.

مدیران بنگاههای اقتصادی بدون توجه به چرخه عمر محصول و شرکت نمی‌توانند راهبردهای مالی خود را تنظیم کنند. از این رو درک راهبردهای مالی در چرخه عمر محصول هم از طرف مالکان شرکت و هم از طرف مدیران بنگاههای اقتصادی برای حداکثر کردن ارزش شرکت بسیار مهم است.

پی‌نوشت

- 1- Strategic Business Finance
- 2- value driver
- 3- Keith word
- 4- Tony Grandy
- 5- Capital gain
- 6- Business Risk
- 7- Financial Risk
- 8- Cash flow
- 9- Dividcy
- 10- Capital gain

منابع

- 1- Keith word, Strategic Business Finance 1996.
- 2- Ward, K (1993) Corporate Financial Stragy
- 3- Ward, K (1994) Strategic issue in Finance
- 4- Clarke, Rc Wilson, B D Daines RH, Nadauld, SD (1990) Strategic Financial Management

■

آموزش تخصصی مدیریت مالی و بازرگانی

سیستم دبیرخانه، بایگانی، چاپ آرک

ARK

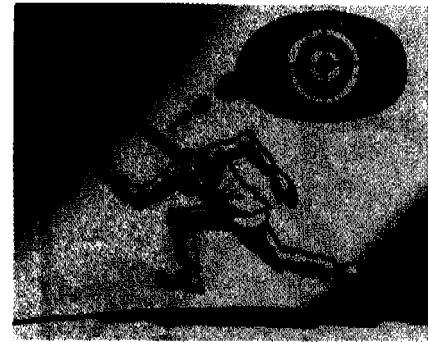
شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهامی خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

ماهیت اهداف حسابداری مالی



تصمیمات اقتصادی مفید واقع گردد.^{۱۴} بیشتر مباحثی که در سه دهه‌ی گذشته در نوشته‌های مرتبط با اهداف حسابداری آمده است محور بحث خود را بر مفهوم تقدم استفاده‌کنندگان قرار داده‌اند. برای مثال بی‌ور و دمسکی مشکلاتی را بررسی کردند که ممکن است در اثر ناهمگونی منافع استفاده‌کنندگان صورتهای مالی به بار آید. بررسی آنها براین فرض استوار بود که استفاده‌کنندگان در واقع در مقام گروه اصلی هستند که منافع آنها را هیات‌های استانداردگذار رسماً در اهداف صورتهای مالی بازتاب داده‌اند.^{۱۵} این دو می‌نویسند:

”به نظر می‌رسد نوعی هم‌رایی و وفاق در میان همگان وجود دارد که برآن اساس مقصود اصلی گزارشگری مالی فراهم کردن اطلاعات برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی است. با این حال، نقش اساسی و بنیادین اهداف در بافت و چارچوب فایده‌گرایی و تقدم استفاده‌کنندگان، ناروشن و دو پهلو است - عمدتاً ما گمان می‌کنیم دلیل آن این است که قویاً به مسئله‌ی ناهمگونی استفاده‌کنندگان پرداخته نشده است، بنابراین مقصود اصلی ما از این نوشتار، پیشنهاد دیدگاهی در خصوص ماهیت و نقش اهداف حسابداری مالی است که شالوده‌ی آن بر استفاده‌کنندگان ناهمگون استوار است.“^{۱۶}

سیرت و ایجیری ناهمگونی ترجیحات مجموعه‌های اطلاعاتی را در بین ۳ گروه متفاوت - حرفه، استفاده‌کنندگان و شرکتها-

بررسی کردند (با این فرض که ناهمگونی درون‌گسروهی بی‌اهمیت است) و مسئله‌ی تعیین استانداردهای حسابداری را با توجه به این فرض تجزیه و تحلیل کردند که منافع استفاده‌کنندگان نسبت به دو گروه دیگر - شرکتها و حرفه - مقدم است.^{۱۷} اگر گروه استفاده‌کنندگان قدرت داشت تا ترجیحاتش را بدون تحمل به مرحله‌ی اجرا در آورد، آنگاه اهداف این گروه را می‌شد به‌عنوان اهداف حسابداری مالی خواند. این دقیقه، مسئله‌ی هدف‌گذاری را آسان خواهد ساخت. در واقع اگر گروه استفاده‌کنندگان همگون بود، آنگاه مسئله نیز پیش افتاده می‌نمود. با وجود این، شواهد زیادی وجود ندارد که نشان دهد گروه استفاده‌کنندگان از قدرت کافی برای تحمیل اراده‌ی خود بر حسابداری مالی برخوردارند.

بخش اعظم آشفتگی‌هایی که پیرامون اهداف حسابداری مالی به چشم می‌خورد برخاسته از مقایسه‌ی آنها با اهداف شرکت است. برای مثال بدفورد می‌گوید اگر بپذیریم که ”هدف اساسی صورتهای مالی فراهم آوردن اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیرهای اقتصادی است، در آن صورت این گزاره درست همانند گزاره‌ای است که می‌گوید ”هدف اساسی بنگاه خصوصی، سودآوری است.“^{۱۸} هدف پیشینه‌سازی سود شرکت در واقع راه کوتاهی برای بیان اهداف سهامداران شرکت (با فرض همگونی ترجیحات سهامداران) است؛ این هدف، معرف اهداف خاص مدیران، کارمندان، اعتباردهندگان یا اهداف دیگر گروههای درون و برون سازمانی نیست. از این گذشته، سود، مفهومی خالص و به‌معنی تفاوت بین درآمدها و هزینه‌ها است. و استفاده از آن به‌عنوان یک هدف متضمن آن است که درآمد اضافی فراتر از نقطه‌ای تولید نمی‌شود که در آن بهای (هزینه‌ی) اضافی بیشتر از درآمد اضافی است، برخلاف سود، تامین اطلاعات برای تصمیم‌گیری مفهومی ناخالص است و بر اساس آن نمی‌توان رهنمودهایی را به‌دست داد که به ما بگوید شرکت تا کجا می‌تواند اطلاعات را

برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی تامین کند. برطبق نظریه‌ی شرکت، چنانچه هدف شرکت بیشینه ساختن ثروت مالکان شرکت باشد، آنگاه متغیرهای تولید-سرمایه‌گذاری را می‌توان از منظر توابع هزینه و درآمد به‌عنوان متغیرهای محیطی برگزید. چه چیز را FASB (یا هر کارگزار دیگری که وظیفه‌ی استانداردهای گذاری را برعهده دارد) می‌خواهد بیشینه یا کمینه سازد؟ هنگامی که FASB توصیه می‌کند که هدف صورتهای مالی فراهم آوردن اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری و اعتباری است، آیا ما باید برداشت کنیم که تامین این اطلاعات بدون توجه به هزینه‌ها و دیگر پیامدهای ناشی از ارائه‌ی این اطلاعات بیشینه خواهد شد؟ چه متغیرهایی باید بهینه شود و موازنه‌ی میان این متغیرها چیست؟ این موازنه‌ها باید تعریف شود. در غیر این صورت، نه هیچ گزاره یا بیانی‌ای از اهداف پرداخته شده است که بتوان گفت برای رسیدن به استانداردهای حسابداری سودمندند، و نه راهی وجود دارد که بتوان به مدد آن تعیین کرد که اهداف توصیه شده به وسیله‌ی یک استاندارد‌ی حسابداری تحقق یافته‌اند.

نشریات رسمی که به اهداف حسابداری مالی پرداخته‌اند تاکید فوق‌العاده‌ای بر تفوق استفاده‌کنندگان دارند و این تاکید احتمالاً متأثر از کاربست ناروای نظریه تصمیم‌گیری فردی در بافتی گروهی است. در نظریه‌ی تصمیم‌گیری فردی، تولید اطلاعات به‌عنوان یک فرآیند کم و بیش مکانیکی تلقی می‌شود که متأثر از استفاده‌های نهایی آن نیست. شخص برای گزینش یک سیستم اطلاعاتی از میان گزینه‌های در دسترس ابتدا ارزش فعلی انتظاری مزایایی را محاسبه می‌کند که در اثر استفاده از اطلاعات هر سیستم حاصل خواهد شد و سپس سیستمی را برمی‌گزیند که مزایای مزبور آن از هزینه‌های مربوطش بیشتر باشد. فرض بر این است که زیربنای مکانیسم تولید اطلاعات در بین همه‌ی سیستمهای اطلاعاتی مشترک است، و از گزینش سیستم اطلاعاتی تاثیر نمی‌پذیرد. این مدل

را که فیزیک‌دانان و مهندسين برای کنترل سیستمهای مکانیکی یا بی‌جان شرح و بسط داده‌اند درخور سیستمهای اجتماعی نیست. در سیستمهای اجتماعی موضوع کنترل را فرایندهای شیمیایی بدون تغییر تشکیل نمی‌دهند، بلکه مسئله‌ی اصلی کنترل انسان‌هایی است که توانایی یادگیری دارند. در سیستمهای اجتماعی، انسان هم به‌عنوان فرستنده و هم به‌عنوان گیرنده در هر دو سر کانال اطلاعات قرار دارد، جریان اطلاعاتی بر رفتار انسان‌هایی که در هر دو سر کانال قرار دارند اثر می‌گذارد. ما نمی‌توانیم برای گزینش یک خط اطلاعاتی فرض کنیم که الگوی رفتاری افراد در یک سوی کانال ثابت است. در واقع اثر دو سویه‌ی اطلاعات تا حدودی تعیین یک طرف را به‌عنوان استفاده‌کننده و طرف دیگر را به‌عنوان فرستنده با ابهام رویه‌رو می‌سازد. مفهوم تقدم استفاده‌کنندگان در گزینش اهداف حسابداری مالی این حقیقت را نادیده می‌گیرد که مدیران شرکتها رفتار خود را نسبت به سیستم اطلاعاتی جدید تعدیل می‌کنند. همچنین این مفهوم به اثر تعدیل رفتار مدیریت بر منافع استفاده‌کنندگان بی‌توجه است. به همین دلیل منظری بسیار کوتاه‌بینانه از کل مشکل را نشان می‌دهد. بر این اساس، راه حل‌های برگرفته از این رویکرد ساده‌انگارانه عملی نخواهد شد. به همین قیاس می‌توان برهانی مشابه را برای حساب‌برسان اقامه کرد و نادیده گرفتن آنها در شمول گروه اصلی یا مقدم را بررسی کرد. گروه مقدم کسانی هستند که منافع آنها باید صریحاً در هر مجموعه‌ی واقعی از اهداف حسابداری مالی لحاظ شود.

خلاصه

مخلص کلام این که در این نوشتار سه تفسیر ممکن از اهداف فعالیت‌های اجتماعی، به‌طور اعم، و اهداف حسابداری مالی، به‌طور اخص، بررسی شد. بر این اساس نتیجه گرفته شد که: ۱- وحدت اهداف فردی، نمی‌تواند به‌عنوان راهنمای سیاست‌گذاری به‌کار آید (زیرا اهداف فردی بسیار گونه‌گون و متعارض هستند) ۲- فصل

مشترک اهداف نیز ممکن است تهی باشد؛ ۳- و اهداف گروه مسلط، که بر آن اساس فرض بر تقدم استفاده‌کننده است، نمی‌تواند واقعیت اقتصادی قدرت عرضه‌کنندگان در بازار حسابداری را بازتاب دهد و به همین دلیل عملی نیست. تاکنون در نوشته‌های حسابداری به مشکلات تفسیر اهداف حسابداری توجه چندانی نشده است، و این بی‌توجهی نیاز به تکرار کوشش‌ها را برای تهیه‌ی بیانیه‌ای از اهداف و تعاریف ضروری می‌سازد.

پی‌نوشت

1. Financial Accounting Standards Board, FASB Discussion Memorandum, Conceptual Framework for Accounting and Reporting: Consideration of the report of the study group on the Objectives of Financial Statement (FASB, 1974), p.13.

2. goal

3. functional objectives

4. common objectives

5. dominant group objectives

6. union of individual objectives

7. Stinchomte A.L., Constructing Social Theories (Harcour, Brace, and Word, 1988)

8. Financial Accounting Standards Board, Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises, Statement of financial Accounting concepts No.1 (FASB, 1978), p.34.

۹. هیات تدوین استانداردهای حسابداری، مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران، (مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، اسفند ۱۳۷۶)، ص. ۳۱.

10. Cyert, R.M. and Y. Ijiri, "Problems of Implementation the Troublood's Objectives Report, "Studies on Financial Accounting Objectives, 1974, Supplement to the Journal of Accounting Research 12 (1974).

11. model of heterogeneous interests

12. Financial Accounting Standards Board, Tentative Conclusions on Objectives of Financial Statements of Business enterprises (FASB, 1976).

۱۳. کمیته فنی سازمان حسابرسی، استانداردهای حسابداری، بیوست استانداردها، حسابداری، مفاهیم گزارشگری مالی، (کمیته فنی سازمان حسابرسی (۱۳۸۰)، ص. ۴۴۵.

14. Beaver, W.H. and J.S. Demeski, "The Nature of Financial Accounting Objectives: A Survey and Synthesis "Studies on Financial Accounting Objectives, 1974, Supplement to the Journal of Accounting Research (1974).

15. Op. cit. p.170.

16. "Problems of Implementing the Troublood Objectives Report", p.32.

17. Bedford, N.M., "Discussion of Opportunities and Implications of the Report on Objectives of Financial Statements, "Studies on Financial Accounting Objectives, 1974, Supplement to the Journal of Accounting Research 12 (1974), p.15.

سیستم چرسنلی و حقوق دستمزد آرک

آموزش محدود . سه ماه پشتیبانی . کاراخری مادام العمر

ARCA

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهامی خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

سلامتی شکرانه دارد

IRANIAN HEMOPHILIA SOCIETY

کانون هموفیلی ایران

کانون هموفیلی ایران مؤسسه ای است خیریه به شماره ثبت ۸۵۹ و عضو فدراسیون جهانی هموفیلی **WFH**، در حال ساخت اولین مرکز جامع درمانی کودکان هموفیلی ایران در تقاطع خیابانهای فلسطین و زرتشت میباشد که فاز اول این درمانگاه منحصر بفرد در فروردین ماه ۱۳۸۰ افتتاح گردید و برای تکمیل فاز دوم آن نیازمند به کمک شما عزیزان نوع دوست میباشد. لذا شماره حساب این کانون جهت جمع آوری کمک های نقدی شما در ذیل اعلام میگردد. ضمناً شما عزیزان میتوانید جهت کسب اطلاعات بیشتر با واحد روابط عمومی کانون هموفیلی ایران با شماره تلفنهای ۹-۶۴۹۸۵۵۸ تماس حاصل فرمائید.

به امید آینده ای بدون هموفیلیت برای جوانان ایران!

شماره حساب ۱۸۴۰ بانک ملی شعبه نمازی

شماره حساب ۱۲ بانک ملت شعبه فیاض بخش

شماره حساب ارزی کانون هموفیلی بانک تجارت شعبه ارزی ۰۰۰۲۳-۵۲۲۶۵

با پیوستن به جمع اهدا کنندگان مستمر خون، در امر مهم تأمین خون سالم و کافی

برای نیازمندان به این ماده حیاتی مشارکت نمائید.

اصطلاح شناسی

time sheet

منصور شمس احمدی

در حال حاضر از اصطلاحات برگ اوقات کار، کارت حضور و غیاب، تایم شیت و نظایر اینها به عنوان برابر time sheet استفاده می شود و قرار است در آینده به جای آن از زمان برگ یا زمان نامه استفاده شود. بنابراین قاعده X نامه، تایم شیت هم از دو عنصر X (زمان) و نامه (نتیجه) تشکیل شده است که عنصر اول متغیر و عنصر دوم نوعی گزارش از عنصر اول است.

ما دو جور تایم شیت داریم، یکی آنکه در ادارات می زنند (کارت حضور و غیاب) که مهمترین ابزار کنترل داخلی برای مدیر تازه به دوران رسیده است و همه عناصرش ثابت، هم ساعتش، هم نرخش، هم پاداشش، هم افزایش سالانه اش و هم حتی اضافه کارش. این همان تلف نامه ای است که نامه (نتیجه اش) می شود ۱۷ دقیقه کار مفید در روز!

یک نوع تایم شیت دیگر هم داریم که حسابسان پر می کنند. در این نوع زمان برگ، عنصر نرخ ثابت است و عنصر زمان تا دلتان بخواهد متغیر، آنقدر که بالاخره مبلغ قرارداد را پر کند.

وقتی یک معلم ریاضی برای باز کردن سلولهای مغز ساعتی پنجاه هزار تومان و یک لوله کش برای باز کردن گرفتگی لوله ساعتی ده هزار تومان دستمزد می گیرد، خب حسابرسی که خیلی چیزها را باز می کند، تا حدی که بعضی وقتها بوی گندش حال آدم را بهم می زند، چرا باید نرخ مدیرش ساعتی ۲۴۰۰ تومان ثابت و زمانش تا ۳۰۰ ساعت در ماه متغیر باشد؟

این همان زجرنامه ای است که نتیجه هر ۵۰ ساعتش را باید بدهی برای یک شب اقامت در C.C.U

پس بنویسیم time sheet بخوانیم time sheet.

آگهی استخدام

نشریه حسابدار جهت دستیار سردبیر نیازمند همکاری یک نفر، با

شرایط ذیل دارد:

۱- حداقل تحصیلات لیسانس در یکی از رشته های علوم انسانی

۲- مسلط به تایپ فارسی و انگلیسی

۳- حداکثر سن ۵۰ سال

دارندگان شرایط می توانند طی ساعات اداری با تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶ و

۸۹۰۵۹۲۰ تماس حاصل فرمایند.

آموزش محدود . سه ماه پشتیبانی کاراختی مادام العمر


سیستم فروش و حسابداری فردوش آرک

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهام خاص)

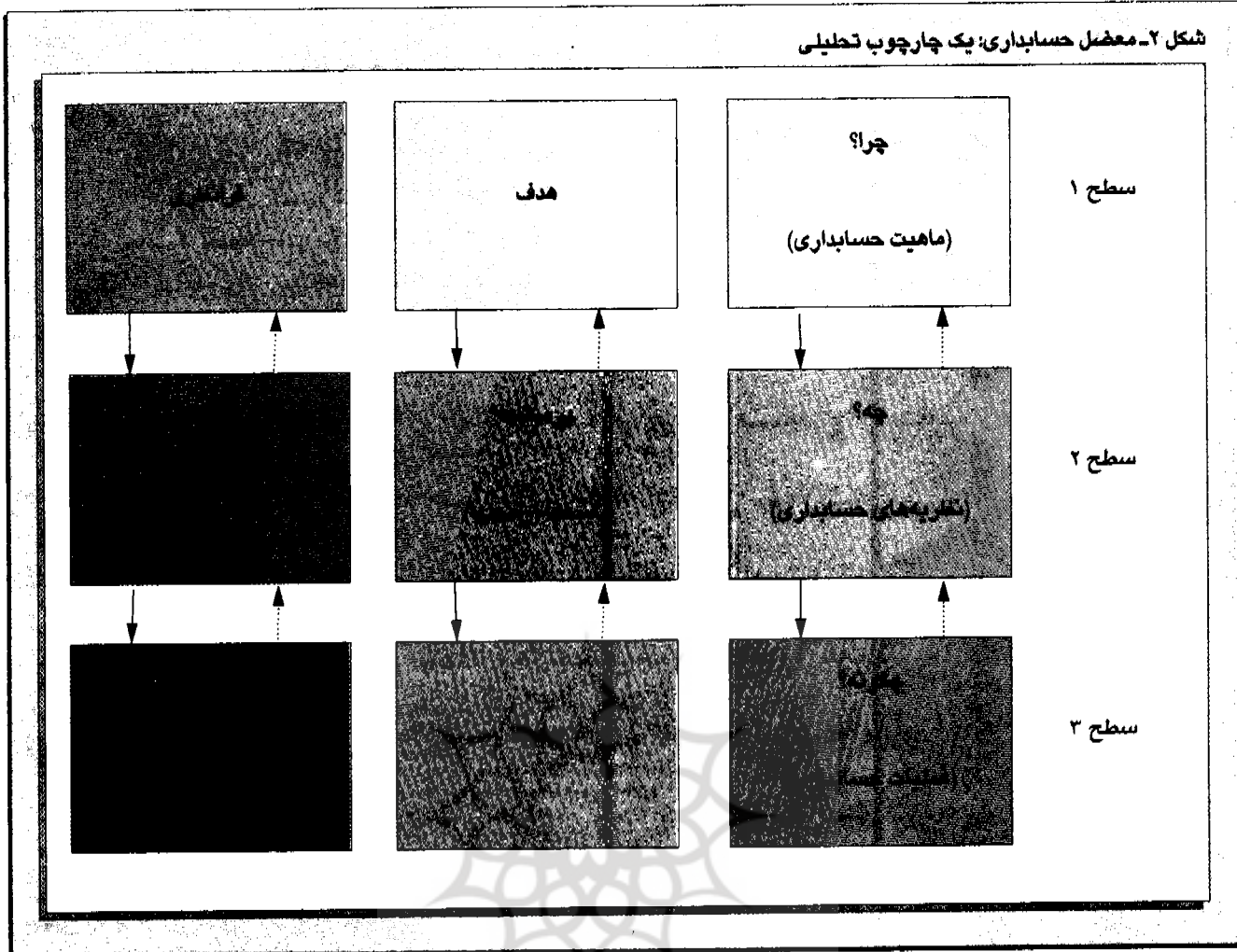
دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱



استانداردهای حسابداری و کشورهای در حال توسعه

شکل ۲- معضل حسابداری، یک چارچوب تحلیلی



اقتصادی کاربرد داشته باشد. اطلاعاتی که بر مبنای چنین استانداردهایی تهیه می‌شود ممکن است کاملاً مرتبط با تحلیل‌های منافع و مخارج مالی کشورهای در حال توسعه نباشد. تمامی نوشته‌های مربوط به تجزیه و تحلیل منافع - مخارج بر این تاکید دارند که در کشورهای در حال توسعه تصمیمات اقتصادی باید مبتنی بر قیمت‌های سایه‌ای و مخارج سایه‌ای، گردش ارزی خارجی، هزینه فرصت‌های از دست رفته و همچنین قیمت‌های جهانی و نه محلی باشد. این نوشته‌ها به حوزه‌ی اقتصاد بخشی خصوصی تعلق دارند و مورد تایید بانک جهانی و سازمان ملل متحد نیز هست. از این رو است که این دو نهاد به دولت‌های جهان سوم پیشنهاد می‌کنند که

بدون شک استفاده‌کنندگان اصلی (سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان کشورهای توسعه یافته) از اطلاعات چنین استانداردهایی سود خواهند برد. اما چه سودی عاید کشورهای در حال توسعه خواهد شد؟ در زیر به طور خلاصه به برخی تناقضات نظری مرتبط با اعمال استانداردهای مذکور در کشورهای در حال توسعه اشاره می‌شود.

یکی از اهداف مهم گزارش‌های مالی کمک به استفاده‌کنندگان برای گرفتن تصمیم‌های اقتصادی است. استانداردهای بین‌المللی به تصمیم‌گیرندگان در سطح بین‌المللی یاری می‌رساند اما معلوم نیست که چنین اطلاعاتی بتواند در کشورهای در حال توسعه نیز برای گرفتن تصمیمات

هماهنگ‌سازی بین‌المللی در کشورهای در حال توسعه: نقدی در سطح نظری در بخش قبل به‌هنگام ارائه مواضع گوناگون شناخت‌شناسی و هستی‌شناسی، به مبنای نسبیت‌باوری^{۲۶} انتخاب آنها اشاره‌ای نشد. در آنجا تاکید بر این بود که پیش‌فرضی از مواضع خاص در مباحث نظری و دستوری (تجویزی) نهفته است. در این بخش به برخی مسائل نظری هماهنگ‌سازی بین‌المللی حسابداری اشاره می‌شود.

یکی از اهداف تشکیل IASC هماهنگ‌سازی رویه‌ها و استانداردهای حسابداری در کشورهای مختلف است. عموماً علت اصلی چنین کوشش‌های نظری را تقاضای تجارت بین‌المللی ذکر کرده‌اند.

جهت تصمیمات اقتصادیشان از اطلاعات تهیه شده منطبق با استانداردهای بین‌المللی سود جویند. اما در بسیاری از کشورهای جهان سوم، بخش عمومی یا دولتی نقش مسلط را در اقتصاد بازی می‌کند. از این‌رو حسابداران نباید نیازهای تصمیم‌گیری اقتصادی این بخش را فراموش کنند. حتی در خود انگلستان حرفه حسابداری را به‌خاطر ضعف برخورد با حساب‌پذیری بخش عمومی ملامت می‌کنند. بنابراین حرفه حسابداری کشورهای در حال توسعه باید بکوشد تا سیستم‌های گزارشگری سودمندی را برای گرفتن تصمیمات اقتصادی این کشورها طراحی کند نه آنکه بکوشد تا سیستمهای مورد نیاز تجارت بین‌المللی را در کشور خود مستقر کند.

چنگویچ^{۲۷} نشان داد که حسابداری هر کشور باید به تناسب محیط آن توسعه یابد. وی مدعی است که اهداف حسابداری کشورها با یکدیگر متفاوت است و از این‌رو نیازمند گروههای پژوهشی ویژه است. بهره‌جویی از دستاوردهای پژوهش حسابداری کشورهای پیشرفته به معنای آن نیست که نتایج چنین پژوهش‌هایی لزوماً مشابه و قابل اعمال در کشورهای دیگر است. پژوهش‌های متعدد حاکی از آن است که اهداف حسابداری در محیط‌های متفاوت با هم تفاوت دارد و از این‌رو تفاوت استانداردها امری طبیعی و پذیرفتنی است. بُعد دیگر مباحث نظری آن است که استانداردهای حسابداری فارغ از گرایش‌های سیاسی نیست. هورن‌گرن می‌گوید که "تدوین استانداردهای حسابداری بیشتر محصول فرایند سیاسی است تا یافته‌های تجربی و منطقی". سولومونز^{۲۸} نیز بر آن است که "تدوین استانداردها یک تصمیم اجتماعی است." حتی انجمن حسابداران آمریکا اذعان می‌دارد که "تردیدی نیست که هم در عمل و هم در نظریه، گزارش‌های حسابداری بر ثروت اجتماعی تاثیر

می‌گذارند بنابراین شگفت‌آور نیست که FASB را یک هیات سیاسی بنامیم." حال آیا می‌توان هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی را یک هیات سیاسی ندانست؟ استانداردهای این هیات متناسب با بازارهای سرمایه پیشرفته کشورهای صنعتی است که در آنجا بخش خصوصی حضوری نیرومند دارد. استفاده‌کنندگان اصلی گزارش‌های حسابداری چنین کشورهایی سهامداران، تحلیل‌گران، بانکداران و سایر دست‌اندرکاران تجاری هستند. گزارش‌ها و استانداردهای حسابداری نیز مسلماً متناسب با نیازهای اطلاعاتی چنین استفاده‌کنندگانی شکل گرفته است.

در شرایط کنونی نه یک نظریه‌ی حسابداری توافق شده وجود دارد و نه بر سر یک چارچوب مفهومی توافق وجود دارد. حسابداری یک فناوری خنثی نیست که بتواند تمام اطلاعات مورد نیاز اهداف مباحثی و اندازه‌گیری عملکرد را ثبت کند. طریقه‌ی ثبت و افشاگری داده‌ها در صورتهای مالی مبتنی بر تلفی جامعه از نیازهای مربوط استفاده‌کنندگان است. انتون^{۲۹} می‌گوید اگر حسابداری "بخواهد نقش سودمند و موثری را در جامعه ایفا کند، باید اهداف مستقل خود را دنبال کند، و این هدف مستقل چیزی جز خدمت به محیط اقتصادی خویش نیست." این انگاره باید ملاک کار کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی باشد که هدف خود را "ترویج استانداردهای مورد قبول" می‌داند.

همچنین این انگاره را باید گروههای فشار در کشورهای در حال توسعه آویزه‌گوش خود کنند یعنی کسانی که با اقتباس از استانداردهای بین‌المللی در پی منافع خود هستند.

نتیجه‌گیری

اکنون تلاش همه جانبه برای

آموزش تخصصی . سه ماه پیش‌بینی

پنجم حسابداری مالی آرک

کارآختی هادام العمر



شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهامی خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۳۹۷۱ - ۲۲۵۰۱۸۳

- 15- subject matter
16- knowing subject
17- philosophical doctrines
18- polar Cases
19- middle - of- the- road
20- positivist
21- idealism
22- subjectivist
23- Individualism
24- Holism
25- Participant
26- Relativistic
27- Chetkovich
28- Solomons
29- Enthoven
30- Fantele

منبع

- 1- J.M.Samuels and C.Oliga, "Accounting Standards in Developing Countries, International Journal of Accounting Education and Research, Fall 1982. ■

- 1- harmonization
2- Wilkinson .
3- T.L.Wilkinson, "United states Accounts as Viewed by Accountants of other Countries, "International Journal of Accounting, Fall 1965.
4- Binston
5- R.J.Briston, "the Evolution of Accounting in Developing Countries," International Journal of Accounting, Fall 1978.
6- feed within inputs
7- feed Foward inputs
8- feed back inputs
9- isomorphism
10- Metaheoretical Level
11- Inquiry
12- Presuppositions
13- Epistemology
14- ontology

پی‌نوشت

هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در سطح ملی و منطقه‌ای یکی از مشغله‌های اصلی گروه‌های سازمان‌یافته توسط دولتها (مثل سازمان ملل، سازمان توسعه و همکاریهای اقتصادی، جامعه اقتصادی اروپا و غیره) و گروه‌های مستقل حرفه‌ای حسابداری (IAS,IFAC و غیره) گردیده است. بدون شک فرض زیربنایی تمام کوشش‌های هماهنگ‌سازی آن است که هماهنگ‌سازی استانداردها کاری مطلوب و امکان‌پذیر است. مقاله حاضر مدعی است که چنین طرز تفکری به خصوص در ارتباط با کشورهای در حال توسعه با معضلات نظری و عملی معینی روبرو است. در سطح فرآیندی معضلات متفاوتی پیرامون اختلاف در باورها و ارزشها و همچنین مواضع شناخت‌شناسی و هستی‌شناسی وجود دارد که خود منجر به تفاوت در تعریف ماهیت موضوع پژوهش حسابداری و همچنین ماهیت و هدف خود حسابداری می‌گردد. به نظر نگارنده تفاوت‌های فرآیندی تفاهم بر سر هماهنگ‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری را با مشکل مواجه می‌سازد.

به طوری که فانتل^{۳۰} می‌گوید "یکی از کژفهمی‌های اساسی فرایند هماهنگ‌سازی بین‌المللی حسابداری این فرض است که اهداف حسابداری باید همگون باشد." براین اساس است که هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی نوشت: "ما معتقدیم که فرایند تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی مملو از مسائل اقتصادی و سیاسی است که نیازمند توجه جدی اندیشمندان و پژوهشگران حسابداری است." مقاله حاضر مدعی است که در فرایند استانداردگذاری باید به نیازهای حسابداری هر کشور توجه ویژه کرد و نباید نیازهای جامعه تجارت بین‌المللی را مبنای استانداردگذاری قرار داد.

بسمه تعالی



انجمن مشاوران مدیریت ایران
Iran Management Consultants Association (IMCA)
دعوت از مشاوران مدیریت اعم از حقوقی و حقیقی

انجمن مشاوران مدیریت ایران "IMCA" که از دو سال پیش فعالیت حرفه‌ای خود را آغاز نموده و در حال حاضر دارای بیش از ۱۰۰ عضو حقوقی و حقیقی می‌باشد. در نظر دارد به منظور توسعه و تعمیق حرفه مشاوران مدیریت ضمن برگزاری یک سخنرانی زمینه آشنایی گسترده تر مشاوران مدیریت در گرایش‌های مختلف را فراهم نماید. لطفاً در صورت تمایل فرم زیر را تکمیل و حداکثر تا پایان آذرماه سال جاری به آدرس انجمن ارسال یا مخابره نمایید.
حضور و شرکت در سخنرانی مزبور رایگان می‌باشد. دانشجویان رشته های مدیریت، مهندسی صنایع، حسابداری و نرم افزار نیز می‌توانند به عنوان منتقاض عضویت دانشجویی فرم زیر را تکمیل و ارسال نمایند.

نام شرکت / نام عضو حقیقی / نام دانشجوی	گرایش / زمینه کاری / رشته تحصیلی:
تلفن:	دورنگار یا E-Mail:
آدرس:	
آیا در جلسه سخنرانی شرکت می‌نمایید: <input type="checkbox"/> آری <input type="checkbox"/> خیر <input type="checkbox"/>	
نام و نام خانوادگی / امضاء:	تاریخ:
آدرس انجمن: تهران، خ ولیعصر، نبش جلمجم، ساختمان شماره یک، طبقه سوم، سازمان مدیریت صنعتی، دبیرخانه انجمن مشاوران مدیریت ایران.	
تلفن ۰۲۰-۴۴۰۰۰۰۰۰، دورنگار ۰۲۰-۴۴۰۰۰۰۰۰ و Email: "imca98@imiorg.com"	