

# مسئولیت پاسخگویی و کنترلهای داخلی در بخش عمومی

(قسمت اول)

شاپور، مسئولیت پاسخگویی و کنترلهای داخلی در بخش عمومی: مطالعه موردی در مورد سازمان تامین اجتماعی  
 سالار، مسئولیت پاسخگویی و کنترلهای داخلی در بخش عمومی: مطالعه موردی در مورد سازمان تامین اجتماعی  
 "حق دانشجو مشکوک است" / "حق دانشجو مشکوک است" / "حق دانشجو مشکوک است"

دکتر جعفر باباجانی

استادیار دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبائی

باززرگانی که شباهت زیادی به فعالیتهای باززرگانی بخش خصوصی دارد، به فعالیتهایی اطلاق می شود که به دلایل مختلف از سوی سازمانهای بخش عمومی انجام و تمام یا قسمتی از بسطهای تمام ششده آن از استفاده کنندگان کالا و خدمات دریافت می گردد. در این قبیل فعالیتهای که بر مبنای یک رابطه مبادله ای انجام می شود، بین خدمات حاصل از فعالیتهای و هزینه استفاده از خدمات، رابطه ای مستقیم وجود دارد.

ویژگیهای محیط فعالیتهای دولتی (غیرباززرگانی) با ویژگیهای محیط فعالیتهای باززرگانی (اعم از آنکه توسط بخش عمومی انجام شود یا بخش خصوصی) متفاوت است. تفاوتهای بنیادی ویژگیهای محیط فعالیتهای غیرباززرگانی با فعالیتهای باززرگانی، موجب شکل گیری یک نظام خاص حسابداری و گزارشدهی مالی برای فعالیتهای غیرباززرگانی

می شود که اهداف آن در مقایسه با اهداف حسابداری و گزارشدهی مالی فعالیتهای باززرگانی تفاوت در خور ملاحظه ای دارد. ویژگیهای محیط فعالیتهای غیرباززرگانی بر پایه مبانی نظری حسابداری و گزارشدهی مالی دولتی به سه دسته شامل ویژگیهای اولیه (اصلی)، ویژگیهای کنترلی و سایر ویژگیها، تقسیم می شود. نظام حسابداری و گزارشدهی مالی فعالیتهای غیرباززرگانی به صورت عمده تحت تاثیر



غیرباززرگانی" و "فعالیتهای باززرگانی" انجام می دهند. فعالیتهای غیر باززرگانی که در دولت به فعالیتهای دولتی نیز موسوم است، به فعالیتهایی اطلاق می گردد که بر مبنای ضرورتهای اجتماعی و الزامات قانونی و متکی به اعمال حاکمیت صورت می پذیرد و هزینه های آن نیز از محل درآمدهای عمومی نظیر مالیات و عوارض تأمین می گردد، لذا این نوع فعالیتهای براساس یک رابطه مبادله ای انجام نمی شود. فعالیتهای

از آنجا که دولت واحسدهای تابعه آن و شهرداریها به دلیل تنوع در فعالیت و اندازه از بزرگترین و مهمترین موسسات بخش عمومی محسوب می شوند، لذا مباحثی که در این مقاله در خصوص کنترلهای داخلی حسابداری مطرح می شود عمدتاً بر کنترل در این قبیل موسسات تاکید خواهد داشت. برای آنکه درک صحیحی از ویژگیهای کنترلهای داخلی حسابداری در بخش عمومی داشته باشیم، باید ابتدا به صورتی مفهومی ویژگیهای محیط فعالیتهای سازمانهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و شهرداریها را بررسی و تجزیه و تحلیل کنیم. اگر موضوع را

از این نظر بررسی کنیم ضمن آنکه با مبانی نظری و ویژگیهای کنترلهای داخلی موسسات بخش عمومی آشنا می شویم، زمینه های لازم نیز برای بررسی تطبیقی بین اهداف و اجزای کنترل داخلی در موسسات بخش عمومی و موسسات بخش خصوصی، فراهم می آید.

موسسات بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و شهرداریها به صورت معمول دو نوع فعالیت تحت عنوانین "فعالیتهای

تشکیل می‌شود و این امر، پاسخگویی دقیق به بسیاری از برنامه‌ها را مشکل می‌کند.

۴- مسئولیت تأمین امنیت و رفاه عمومی. تأمین امنیت و رفاه عمومی از وظایف منحصر به فرد دولت است و دولت در این مورد از مسئولیت پاسخگویی برخوردار است.

۵- قدرت اخذ مالیات، استقراض و انتشار پول. دولت مرکزی دارای قدرت دسترسی منحصر به فرد به منابع مالی است و می‌تواند مالیات وضع کند، وام بگیرد و پول منتشر کند.

۶- نفوذ گروه‌های سازمان یافته (فرایند سیاسی). ارزیابی یا بررسی تاثیرگذاری سیاست‌های دولت مرکزی توسط افراد مشکل است. بنابراین افراد به سازماندهی گروهی روی آورده و گروه‌های بزرگ و کوچک تشکیل می‌دهند. بسیاری از مقامات رسمی منتخب و منتصب دولت مرکزی و گروه‌هایی که این افراد به آنها پاسخگو هستند، به اطلاعاتی در مورد هر یک از برنامه‌ها، وظایف یا فعالیتهای دولت علاقه‌مندند.

۷- سیستم سیاسی در برابر بازارهای رقابتی. پرداخت مالیات توسط شهروندان به صورت اجباری و غیر داوطلبانه و براساس مصرف، ثروت یا درآمد، صورت می‌گیرد. تصمیم‌گیری در مورد خدمات عمومی که ارائه می‌شود تصمیمی جمعی است که از طریق فرایند سیاسی اتخاذ می‌شود. از این رو شهروندان در انتخاب نوع و میزان خدمات عمومی که از آن بابت پول می‌پردازند اختیار کمی دارند. به دلیل فقدان یک بازار رقابتی اندازه‌گیری کمیت و کیفیت خدمات دولت، مشکل است و اندازه‌گیری ارزش افزوده ناشی از اجرای برنامه‌های دولتی به رفاه اجتماعی از طریق معیارهای متداول نظیر سود خالص امکان‌پذیر نیست.

۸- داراییها. در بخش خصوصی انتظار می‌رود که منافع داراییها بیش از مخارج آنها باشد. در این بخش منافع در قالب جریانهای نقدی ورودی اندازه‌گیری می‌شود و به همین دلیل داراییهایی تحصیل می‌شوند که انتظار می‌رود جریانهای نقدی ورودی آنها بیش از هزینه‌های تحصیلشان باشد. در بخش دولتی و عمومی منافع مورد انتظار اغلب جریانهای نقدی ورودی نیست بلکه خدمات مورد انتظار و قابل ارائه توسط دارایی به عموم مردم است.

۹- مسئولیت در برابر رسانه‌های خبری.

گردید و ارتباط مسئولیت پاسخگویی با ویژگیهای اختصاصی کنترلهای داخلی و ویژگیهای محیط فعالیتهای غیربازرگانی موسسات مورد نظر، بیان خواهد شد.

### ویژگیهای محیط فعالیتهای غیربازرگانی

هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی<sup>۲</sup> (GASB)، در بیانیه مفهومی شماره یک خود می‌گوید که محیط فعالیتهای دولتی (غیرانتفاعی) موسسات بزرگ بخش عمومی، نظیر دولت و شهرداریها، تحت تاثیر ویژگیهای مهم زیر است.<sup>۳</sup>

۱- ویژگیهای اصلی (ساختاری و خدماتی) شامل الف - شکل نمایندگی دولت و تفکیک یا توزیع قدرت (تفکیک قوا)، ب - سیستم اداره امور حکومت (فدرال یا متمرکز)، ج - رابطه پرداخت‌کنندگان مالیات یا عوارض نسبت به خدمات دریافتی.

۲- ویژگیهای کنترلی متأثر از ساختار دولت شامل الف - بودجه به عنوان بیانیه سیاستهای عمومی و مقاصد مالی و روشی جهت اعمال کنترل، و ب - استفاده از سیستم حسابداری حسابهای مستقل برای اهداف کنترلی.

۳- سایر ویژگیها شامل الف - وجوه افتراق بین سازمانها به رغم وجوه تشابه در طراحی، ب- سرمایه‌گذاری در خور ملاحظه در داراییهای سرمایه‌ای که درآمد تولید نمی‌کنند، و ج - طبع و ماهیت فرایند سیاسی.

بیانیه مفهومی شماره یک هیات رایزنی استانداردهای حسابداری دولت فدرال<sup>۴</sup> (FASAB) مصوب سال ۱۹۹۳ نیز ویژگیهای منحصر به فرد محیطی دولت را به شرح زیر خلاصه می‌کند.

۱- اقتدار و حاکمیت. حکومت مرکزی به عنوان سیستمی عمل می‌کند که شهروندان از طریق آن، حاکمیت خود را اعمال می‌کنند. حکومت مرکزی با تدوین قوانین و مقررات و وضع مالیات، سطوح مختلف اقتصاد ملی و جامعه را تحت کنترل قرار می‌دهد.

۲- تفکیک قوا. به منظور جلوگیری از سوءاستفاده احتمالی از قدرت حکومت مرکزی، قدرت بین سه قوه مجریه، مقننه و قضاییه توزیع و تفکیک گردیده است و از طریق سازوکارهای برقراری توازن و کنترل<sup>۵</sup> هریک از قوا را دوقوه دیگر کنترل می‌کند.

۳- سیستم حکومت مرکزی. این سیستم از سه سطح دولت مرکزی، ایالتی و محلی

ویژگیهای اصلی و ویژگیهای کنترلی قرار می‌گیرد و به همین دلیل تفاوت‌های بنیادی با حسابداری فعالیتهای بازرگانی خواهد داشت. ویژگیهای محیط فعالیتهای نوع غیربازرگانی که در جای مناسب به تشریح آنها خواهیم پرداخت، موجب شده است تا اهداف حسابداری و گزارش‌دهی مالی موسسات عمومی براساس مفهومی بنیادی با عنوان مسئولیت پاسخگویی تعیین شود. که ریشه آن را باید در حوزه فلسفه سیاسی جستجو کرد، این مفهوم که جزء جداناپذیر کلیه اهداف حسابداری و گزارش‌دهی مالی است، همچنین محور و مرکز ثقل حسابداری بخش عمومی به عنوان بخشی از ساختار کنترل داخلی است.

با این ترتیب، حسابداری و گزارش‌دهی مالی، محیط کنترلی و روشهای کنترل در بخش عمومی، با تاثیرپذیری از ویژگیهای محیط فعالیت به نحوی طراحی و به مورد اجرا گذاشته می‌شود که در تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی نقش اساسی ایفا کنند. بنظر نگارنده ویژگیهای کلی کنترل داخلی در بخش عمومی اعم از ساختار کنترل داخلی و اهداف سه‌گانه کنترل داخلی - شامل اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اعتماد گزارش‌دهی مالی و رعایت قوانین و مقررات مربوط - با کنترل داخلی واحدهای انتفاعی بخش خصوصی، مشابه است، لیکن ویژگیهای اختصاصی کنترل داخلی سازمانهای بخش عمومی که به تبعیت از ویژگیهای محیط فعالیت این قبیل سازمانها شکل می‌گیرند، ساختار کنترل و اهداف کنترل داخلی را در این بخش متفاوت می‌کند. در این نوشتار کوشش می‌شود ضمن تشریح ویژگیهای محیط فعالیتهای غیربازرگانی دولت و سازمانهای تابعه و شهرداریها و بررسی علل محوریت مفهوم مسئولیت پاسخگویی به عنوان معیار ارزیابی عملکرد این قبیل سازمانها، ساختار کنترل داخلی و اهداف کنترلهای داخلی در بخش عمومی مورد بحث قرار گیرد.

به بیان دیگر در این نوشتار مفهوم مسئولیت پاسخگویی و اهمیت آن و ویژگیهای اختصاصی ساختار و اهداف کنترلهای داخلی دولت و سازمانهای تابعه و شهرداریها که از سازمانهای بزرگ بخش عمومی محسوب می‌شوند، تشریح خواهد

رسانه‌های خبری یا رکن چهارم بر فعالیتهای دولت مرکزی نظارت می‌کنند و دولت هم چنین نظارتی را تشویق می‌کند. به دلیل اینکه قدرت دولت نهایتاً از مردم سرچشمه می‌گیرد، دولت مسئولیت ویژه‌ای برای افشای فعالیتهای خود به شهروندان و مالیات پردازان دارد و از این حیث باید پاسخگو باشد.

۱۰- اهمیت بودجه. بودجه، ابزار فرایند سیاسی برای حصول توافق درباره اهداف و نیز تخصیص منابع در بین اولویتهای گوناگون است و سیستمی برای کنترل مخارج فراهم می‌آورد.

۱۱- نیاز به سازوکارهای کنترلی ویژه. به دلیل نبود محدودیتهای خارجی، پیش‌بینی سازوکارهای کنترلی و ویژه نظیر محدودیتهای سیاسی و پاسخگویی مقرر از طریق انتخابات منظم، تفکیک قوا و سایر پاسخگوییهای مقرر در قانون اساسی.<sup>۶</sup>

#### مسئولیت پاسخگویی

نگاهی اجمالی به ویژگیهای محیط فعالیتهای غیرانتفاعی دولت و سازمانهای بزرگ عمومی، نقش برجسته برخی از این ویژگیها را در پیدایش مفهوم مسئولیت پاسخگویی عمومی<sup>۷</sup> در سیستمهای حکومتی مردم سالار، روشن کند. در این نوع حکومتها که اساس آن بر پایه تکرر قطبهای قدرت شکل می‌گیرد، کانون یکپارچه و متمرکز قدرت به بخشهای متعددی تقسیم و به هر یک از آنان سهمی تفویض می‌شود. پیش‌بینی قوای سه‌گانه در قوانین اساسی این قبیل کشورها و تفکیک اختیارات و مسئولیتهای قوای مقننه، مجریه و قضاییه و تاکید بر سازوکارهایی که بتواند از طریق توازن و کنترل، روابط بین قوا را تنظیم نماید، از مصادیق تکررگرای قدرت در ساختار سیاسی این قبیل جوامع است.

شرکت در قدرت سیاسی، معادل و مساوی با "پاسخگویی" است. به همین دلیل هیچ نهادی را در گردونه سیاسی قدرت نمی‌توان به بازی گرفت، مگر آنکه متناسب با سهمی که از قدرت به او تفویض می‌شود، در قبال صاحبان حق، مسئولیت پاسخگویی داشته باشد. بنابراین قدرت در اینگونه نظامهای سیاسی از خصیصه دو سویه برخوردار است، بدین معنی که از یک سو به نظارت بر نهاد یا نهادهای دیگر

می‌پردازد و از سوی دیگر خود نظارت‌پذیر است و تحت نگاه و نظر نهادی هم عرض یا مردم، به عنوان صاحبان اصلی قدرت، در معرض داوری است. قوه مقننه که یکی از کانونهای رسمی قدرت در ساختار سیاسی است، به لحاظ شرح وظایفی که قانون اساسی برایش رقم زده است، علاوه بر قانونگذاری، شانی نظارتی دارد و به طریق مقتضی بر عملکرد قوه مجریه دائماً نظارت می‌کند. قوه مقننه در عین حال که از ویژگی نظارت‌گری برخوردار است، به لحاظ آنکه در برابر افکار عمومی مسئول است و تحت نظارت مستمر و دائمی مردم قرار دارد، ویژگی نظارت‌پذیری هم دارد. به اعتقاد آگاهان سیاسی، خصلت دوگانه نظارت‌گری و نظارت‌پذیری قدرت در جوامع مردم سالار، ضمن تضمین توانمندی کانونهای قدرت، ایمنی آنها را نیز تضمین می‌کند. به عنوان مثال، قوه مجریه بودجه سالانه را تنظیم و جهت‌رسانی و تصویب به قوه مقننه تقدیم می‌کند. قوه مقننه پس از رسیدگی و تصویب بودجه، به دولت اجازه می‌دهد، درآمد و سایر منابع تأمین اعتبار را براساس مجوزهای قانونی تحصیل و مخارج را با رعایت قوانین و مقررات و در حدود اعتبارات مصوب پرداخت کند. در این حالت، قوه مجریه در مورد تحصیل درآمدها و پرداخت مخارج منطبق با قوانین و مقررات و محدودیتهای تعیین شده، در مقابل قوه مقننه و هر دو قوه در مقابل مردم مسئولیت پاسخگویی دارند.

مفهوم مسئولیت پاسخگویی که سابقه حیاتش همپای حیات نظامهای سیاسی مردم سالار است، ریشه در فلسفه سیاسی دارد و مفهوم امروزی آن بر ارکانی نظیر پذیرش "حق دانستن حقایق" و "حق پاسخ‌خواهی" برای مردم، استوار است. در جوامعی که دارای نظامهای سیاسی مردم سالار هستند مردم با انتخابات قدرت قانونی خود را به نمایندگان خویش وا می‌گذارند، لیکن حق دانستن حقایق و پاسخ‌دهی را برای خود محفوظ می‌دارند. در این قبیل جوامع، مقامات منتخب در قبال اعمالی که انجام می‌دهند، در برابر شهروندان مسئولیت پاسخگویی دارند و شهروندان نیز به عنوان صاحبان حق، حقایق را در مورد اعمال مسئولین و

بهرمبنای حقوق طبیعی "دانستن و پاسخ‌خواهی" به صورت علنی و مستقیم یا از طریق نمایندگان قانونی خود، پی‌گیری و مطالبه می‌کنند. در فرایند مسئولیت پاسخگویی هر دو طرف "پاسخگو" و "پاسخ‌خواه" با استفاده از ابزارهای مناسب، در ایفای این مسئولیت و ارزیابی آن، مشارکت می‌کنند.

#### ویژگیهای محیط فعالیت و مسئولیت پاسخگویی

ویژگیهای ساختاری و خدماتی محیط فعالیتهای دولتی یا غیرانتفاعی، از دلایل برجسته شدن نقش مفهوم مسئولیت پاسخگویی عمومی در نظام حسابداری و گزارشدهی مالی و سایر اجزای سیستم کنترل داخلی بخش عمومی است. یکی از این ویژگیها، شکل نمایندگی دولت و تفکیک قوا است که به اجمال مورد بحث قرار گرفت. هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، رابطه پرداخت‌کنندگان مالیات و خدمات دریافتی آنان را به عنوان یکی دیگر از ویژگیهای ساختاری و خدماتی محیط فعالیتهای غیربازرگانی، در پیدایش مفهوم مسئولیت پاسخگویی و نقش با اهمیت آن، در سیستم حسابداری و کنترل‌های داخلی به دلایل زیر، موثر می‌داند.<sup>۸</sup>

الف - مالیات پردازان به صورت داوطلبانه در تأمین منابع مالی مشارکت نمی‌کنند، آنها نمی‌توانند بین پرداختن یا پرداختن مالیات یکی را انتخاب کنند، حتی اگر از خدمات استفاده نکنند؛

ب - مبلغ مالیات پرداختی، به میزان درآمد و ارزش داراییهای افراد بستگی دارد، بنابراین مالیات براساس میل مالیات دهنده و در قبال خدمات خاص دولت پرداخت نمی‌شود؛

ج - هیچ‌گونه رابطه مبادله‌ای بین منابع مالی فراهم شده و خدمات ارائه شده، وجود ندارد. رابطه تطابق<sup>۹</sup> که به صورت معمول بین منابع مالی تأمین شده و خدمات ارائه شده وجود دارد، صرفاً رابطه برای زمانی است (یعنی هر دو در یک سال مالی رخ می‌دهند)، و نه رابطه برای مبادله‌ای؛

د - دولت در اغلب موارد، خدمات را به صورت انحصاری ارائه می‌دهد. به لحاظ نبود یک بازار رقابتی، اندازه‌گیری کارایی دولت در

اختیار شهروندان قرار دهد تا بتوانند تحصیل و مصرف منابع را ارزیابی کنند.

استفاده از سیستم حسابداری حسابهای مستقل نیز به دو دلیل زیر به عنوان ویژگی کنترلی مورد توجه قرار می‌گیرد.

الف - از یک سازوکار کنترلی خاص باید برای حصول اطمینان از مصرف منابع مالی در محل تعیین شده استفاده شود. یکی از این راه کارها بودجه‌بندی است که به اختصار تشریح گردید، راه کار دیگر ساختار حسابهای مستقل است؛ و

ب - استفاده از حسابداری حسابهای مستقل، به عنوان یک سازوکار کنترلی باید در تدوین اهداف گزارشده مالی در نظر گرفته شود. ضرورتها و محدودیتهای قانونی موجب می‌شود تا به حسابداری حسابهای مستقل به عنوان جزء جداناپذیر مسئولیت پاسخگویی دولت پرداخته شود.

#### سطوح مسئولیت پاسخگویی

مسئولیت پاسخگویی انواع گوناگون و سطوح متفاوتی دارد. به عنوان مثال پاسخگویی را می‌توان از جنبه‌های مختلفی بررسی و اشکال متفاوتی از آن ارائه کرد. مسئولیت پاسخگویی مالی، مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، مسئولیت پاسخگویی سیاسی و مسئولیت پاسخگویی اجتماعی، از انواع و سبکهای مختلف پاسخگویی هستند که تحقق و ایفای هر کدام از آنها نیازمند استفاده از سازوکارهای مناسب است. جی.دی. استوارت در مقاله‌ای با عنوان "نقش اطلاعات در مسئولیت پاسخگویی عمومی" پنج سطح از مسئولیت پاسخگویی را به عنوان پلکان مسئولیت پاسخگویی معرفی می‌کند.<sup>۱۰</sup> سطوح مسئولیت پاسخگویی مورد نظر استوارت در بند شماره ۷۳ بیانیه مفهومی شماره یک هیأت رایزنی استانداردهای حسابداری فدرال (FASAB) به شرح زیر آمده است. سطح یک. پاسخگویی خط مشی یا پاسخگویی در مورد خط مشی‌هایی که اتخاذ گردیده و خط مشی‌هایی که رد شده است (ارزش)، سطح دو. پاسخگویی برنامه یا پاسخگویی در مورد اجرا و میزان دستیابی به اهداف برنامه‌ها (نتایج یا اثربخشی)، سطح سه. پاسخگویی عملکرد یا

آن ارائه می‌شود، پی‌آمد طبیعی ویژگیهای ساختاری و خدماتی فعالیتهای غیرانتفاعی است. همانطور که قبلاً بیان گردید، هیأت استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) در پاراگراف ۱۱۳ بیانیه مفهومی شماره یک خود، بودجه‌بندی و استفاده از سیستم حسابداری حسابهای مستقل را از ویژگیهای کنترلی محیط فعالیتهای غیرانتفاعی به شمار می‌آورد و در بندهای ۱۱۹ تا ۱۲۲ همان بیانیه، دلایل آنرا به شرح زیر بیان می‌کند:

بودجه یکی از مهمترین اسنادی است که دولت تهیه می‌کند. بودجه، برنامه‌ای برای هماهنگ کردن درآمد و هزینه یا منابع قابل دسترس و ضروری برای تحقق اهداف مشخص است. ماهیت بودجه کاربردهای مالی مهمی به شرح زیر دارد:

الف - بیان سیاستهای عمومی است. بودجه از فرایندی قانونی حاصل می‌شود و مستلزم تضارب آرای نمایندگان قانونی شهروندان در مورد چگونگی تحصیل و حدود مصرف منابع مالی است. شهروندان از طریق نمایندگان قانونی در فرایند بودجه مشارکت کنند و بودجه پس از تصویب به عنوان یک بیانیه رسمی در مورد سیاستهای عمومی، حاوی اهداف و چگونگی تحصیل منابع مورد نیاز برای تحقق اهداف پیش‌بینی شده، قابل استناد است.

ب - برنامه مالی و بیان مالی است. بودجه هزینه‌های سال مالی را پیش‌بینی و نحوه تأمین منابع مالی را مشخص می‌کند. اگر چه تاکنون تعریف دقیقی از بودجه متعادل ارائه نشده است، لیکن اغلب قوانین و مقررات برتنظیم بودجه متعادل تاکید دارد.

ج - نوعی ابزار کنترل با پشتوانه قانونی است. بودجه مصوب هم مجوزی قانونی برای مصرف منابع مالی برای تحقق بخشیدن به اهداف معین به دست می‌دهد و هم در مصرف منابع مالی محدودیت ایجاد می‌کند. از آنجا که مجوزهای بودجه‌ای به منظور تخصیص منابع کمیاب صادر می‌شود و از محدودیتهای بودجه‌ای نباید عدول شود، لذا مقامات اجرایی در قبال مجوزهای صادره و محدودیتهای بودجه‌ای، مسئولیت پاسخگویی دارند.

د - به عنوان مبنایی برای ارزیابی عملکرد به کار می‌رود. مقایسه نتایج واقعی و ارقام بودجه‌ای، می‌تواند اطلاعاتی را در

مورد خدمات ارائه شده، بسیار مشکل است؛ و هد تعیین کمیت و کیفیت اغلب خدمات دولت، بسیار مشکل است. چه تعداد پلیس کافی است؟ نسبت منطقی استاد به دانشجو، چیست؟ از این رو شهروندان در مورد انتخاب کمیت و کیفیت خدمات عمومی، اختیار کمی دارند.

تجزیه و تحلیل ویژگیهای ساختاری و خدماتی فعالیتهای غیرانتفاعی سازمانهای بزرگ عمومی، حاکی از آن است که برای ارزیابی عملکرد مدیران در این بخش از فعالیتهای، باید از شاخص دیگری جز سود استفاده شود. در فعالیتهای غیرانتفاعی بخش عمومی برخلاف فعالیتهای انتفاعی بخش خصوصی، یک شاخص کلی برای اندازه‌گیری عملکرد وجود ندارد و به همین دلیل، مفهوم مسئولیت پاسخگویی با تأثیرپذیری از ویژگیهای ساختاری و خدماتی فعالیتهای غیرانتفاعی، مورد توجه قرار می‌گیرد و در بخش عمومی به عنوان معیاری برای ارزیابی عملکرد مقامات منتخب و مسئول، پذیرفته است. کاربرد صحیح و مناسب مفهوم مسئولیت پاسخگویی به عنوان معیاری برای ارزیابی عملکرد، مستلزم سازوکارهای خاصی است که بتواند بستری مناسب را برای ارائه قضاوتی آگاهانه فراهم کند. بدین معنی که ابتدا باید مبنایی برای ارزیابی عملکرد فراهم شود تا مقامات منتخب و مسئول براساس آن اقدام کنند و نسبت به نتایج و پی‌آمدهای آن پاسخگو باشند. در این صورت امکان استفاده از مفهوم مسئولیت پاسخگویی به عنوان شاخصی برای ارزیابی عملکرد مقامات منتخب و مسئول فراهم خواهد آمد. برای این منظور برنامه‌ای هدفمند تدوین می‌شود که در آن علاوه بر مشخص شدن اهداف، راههای رسیدن به این اهداف تعیین می‌شود و هزینه‌های اجرای برنامه‌ها و چگونگی تأمین منابع مالی و محل مصرف این منابع نیز برآورد و پیش‌بینی خواهد گردید. نتیجه آنکه، به تبع ویژگیهای ساختاری و خدماتی فعالیتهای غیرانتفاعی سازمانهای بزرگ بخش عمومی، دو ویژگی دیگر تحت عنوان "ویژگیهای کنترلی" در این بخش از فعالیتها مورد توجه و تاکید قرار می‌گیرد. به بیان دیگر ویژگیهای کنترلی که شرح مختصری از

پاسخگویی در مورد چگونگی عملکرد (کارایی و صرفه اقتصادی)، سطح چهار. پاسخگویی فرایند یا پاسخگویی درباره فرایندها، شامل روشهای اجرایی یا معیارهای اندازه گیری برای اجرای وظایف تعیین شده (برنامه ریزی، تخصیص و اداره)، و سطح پنج. پاسخگویی التزام و مشروعیت مصرف وجوه طبق بودجه مصوب (رعایت).

همانطور که قبلاً بیان گردید، در جوامع مردم سالار، مقامات منتصب در برابر مقامات مافوق، و مقامات منتخب در برابر شهروندان و در سطوح مختلف، مسئولیت پاسخگویی دارند. مفهوم مسئولیت پاسخگویی که از ویژگیهای محیط فعالیتهای سازمانهای عمومی نشأت می گیرد، معیار قابل قبولی برای ارزیابی عملکرد مقامات مذکور است. تحقق و ایفای مسئولیت پاسخگویی مستلزم به کارگیری سازوکارهای مناسب است و به همین دلیل ساختار کنترلهای داخلی شامل محیط کنترلی، سیستم حسابداری، روشهای کنترل و غیره، به طریق مقتضی در فرایند تحقق مسئولیت پاسخگویی فعالیتهای غیرانتفاعی بخش عمومی مشارکت دارند.

به دلیل اهمیت مسئولیت پاسخگویی، ساختار کنترل داخلی فعالیتهای غیرانتفاعی دولت و سایر موسسات بزرگ بخش عمومی و همچنین فعالیتهای بازرگانی که از پارانه در خور ملاحظه استفاده می کنند، تحت تاثیر ویژگیهای محیط فعالیت و مسئولیت پاسخگویی قرار می گیرند. به بیان دیگر به رغم تشابه ویژگیهای کلی کنترلهای داخلی بخش عمومی و خصوصی، نظیر اجزای کنترل داخلی و هدفهایی که سیستم کنترل داخلی دنبال می کند، ویژگیهای اختصاصی این اجزا و اهداف، در بخش عمومی و خصوصی با یکدیگر متفاوتند. دلیل این امر آن است که ساختار و اهداف کنترلهای داخلی در بخش عمومی، تحت تاثیر ویژگیهای ساختاری، خدماتی و کنترلی فعالیتهای بخش مذکور قرار می گیرد و اجزای سیستم کنترل داخلی و چگونگی نیل به اهداف آن، در مقایسه با فعالیتهای بخش خصوصی دارای تفاوتی در خور ملاحظه است.

دو نوع پاسخگویی با عناوین "پاسخگویی مالی" و "پاسخگویی عملیاتی" در مورد دولت و سازمانهای بزرگ بخش عمومی قابل طرح است. مسئولیت پاسخگویی مالی این قبیل سازمانها را به ارائه دلایل و گزارشهایی ملزم می کند تا از طریق آن شهروندان و نهادهای نظارتی مستقل متقاعد شوند که اعمال و فعالیتهای دولت در دوره جاری (به عنوان مثال یک سال مالی یا بودجه ای) در خصوص تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی، در چارچوب قوانین و مقررات و منطبق با تصمیماتی انجام گرفته است که نمایندگان مردم اتخاذ کرده اند. مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، دولت و سازمانهای بزرگ عمومی را به ارائه گزارشهایی ملزم می کند تا از طریق آن صاحبان حق را در مورد میزان و دستیابی به اهداف عملیاتی از قبل تعیین شده، از نظر کارایی و اثربخشی و مصرف منابع مالی در جهت تحقق اهداف مربوط، متقاعد کنند و اطلاعاتی ارائه کنند. مبنی بر اینکه آیا تحقق این اهداف در آینده نیز قابل پیش بینی است یا خیر؟

اهداف کنترل داخلی در بخش عمومی از نظر شکل کلی تفاوت چندانی با اهداف کنترل داخلی در واحدهای انتفاعی بخش خصوصی ندارد. در بخش عمومی نیز کنترل داخلی به فرایندی اطلاق می گردد که به منظور کسب اطمینان منطقی و معقول از تحقق اهداف سه گانه زیر، از سوی مراجع ذیربط طراحی و اجرا می شود:

اهداف عملیاتی: که به استفاده اثر بخش و کارآمد از منابع اقتصادی مربوط می شود؛ اهداف گزارشدهی مالی: که به تهیه صورتهای مالی قابل اعتماد مربوط است؛ و اهداف رعایتی: که به رعایت قوانین و مقررات حاکم بر واحدها مربوط است.<sup>۱۱</sup>

برای روشن شدن ویژگیهای خاص اهداف سه گانه فوق در بخش عمومی که با تاثیر پذیری از ویژگیهای محیط فعالیت حاصل می شود، توضیحاتی به شرح زیر ضروری است. اهداف عملیاتی. به رغم تفاوت اساسی که در انگیزه تأسیس سازمانهای بخش عمومی و خصوصی وجود دارد هر دو نوع سازمانها

دارای اهداف بنیادی مشخص هستند که به فلسفه وجودی آنها مربوط می شوند. اهداف راهبردی سازمانهای بخش عمومی و خصوصی و نحوه دستیابی به آنها در منشورهای رسمی آنها تشریح می شود. همانطور که اهداف راهبردی دولتها در قانون اساسی و راههای تحقق آنها نیز در قانون مذکور یا قوانین عادی مشخص می گردد، هدفهای راهبردی موسسات انتفاعی بخش خصوصی نیز در اساسنامه آنها منعکس می شود. بنابراین سازمانهای هر دو بخش به رغم تفاوت در نوع و طبع و ماهیت اهداف، در مورد تدوین اهداف و چگونگی نیل به آنها، و به خود کفایت داری وجوه اشتراک هستند و به همین منظور کنترلهای داخلی را به عنوان ابزاری برای دستیابی به اهداف تعیین شده، به کار می برند. به بیان دیگر یکی از هدفهای طراحی و استقرار یک سیستم کنترل داخلی اثربخش، آگاهی مراجع ذیربط سازمانهای بخش عمومی و خصوصی از میزان دستیابی به اهداف عملیاتی سازمانهای مذکور است، مشروط بر اینکه در طراحی کنترل داخلی، ویژگیهای اهداف عملیاتی مورد توجه قرار گیرد و تدابیری اتخاذ شود که اطمینان منطقی و معقول از میزان دستیابی به اهداف آنها حاصل آید.

اهداف عملیاتی به نوع فعالیت ارتباط دارد و همانطور که قبلاً بیان شد، سازمانهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و شهرداریها، دو نوع فعالیت انجام می دهند. ویژگیهای فعالیتهای بازرگانی آنها تا حدود زیادی با فعالیتهای بازرگانی بخش خصوصی مشابه است و بنابراین اهداف و ساختار کنترل داخلی آنها نیز تا حدودی مشابه است. در فعالیتهای بازرگانی اعم از آنکه توسط بخش خصوصی یا عمومی (آندسته از شرکتهای دولتی که به قصد انتفاع ایجاد می شوند) انجام شود، سودآوری به عنوان یک هدف عملیاتی مهم محسوب می شود و سود به عنوان شاخص و معیار مناسبی برای ارزیابی عملکرد مدیران آنها، به کار می رود. در فعالیتهای غیرانتفاعی بخش عمومی که فعالیت اصلی سازمانهای آن نیز محسوب می شود، به جای آن که هدف سودآوری به عنوان یک هدف عملیاتی باشد، هدف یا هدفهای دیگری تعریف و به عنوان معیاری برای ارزیابی

برای نیل به اهداف پیش‌بینی شده در بودجه سالانه سازمانهای بزرگ بخش عمومی اجرا می‌شود و منابعی که برای تأمین هزینه‌های فعالیتها و برنامه‌های مذکور تحصیل و مصرف می‌گردد، تابع قوانین و مقررات لازم‌الرعايه است و مشمول مسئولیت پاسخگویی است. رعایت قوانین و مقررات در تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی به اندازه‌ای اهمیت دارد که در قوانین اساسی کشورها بر آن تأکید شود. به عنوان مثال در اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران تصریح شده است که: "هیچ نوع مالیاتی وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون، موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود." و در اصل ۵۳ همان قانون مقرر گردیده است: "کلیه دریاچه‌های دولت در حسابهای خزانه‌داری کل متمرکز می‌شود و همه پرداختها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می‌گیرد."

به استناد قانون فوق می‌توان چنین استنباط کرد که دولت به عنوان یک سازمان بزرگ بخش عمومی، باید هر نوع درآمدی بر مبنای مجوز قانونی تحصیل کند و هر نوع پرداختی بر اساس مجوز قانونی و در حدود اعتبار مصوب تخصیص یافته و با رعایت قوانین و مقررات مربوط، صورت می‌دهد. بنابراین سیستم کنترل داخلی سازمانهای دولتی باید به نحوی طراحی و اجرا شود که مقامات منتخب و منصوب از رعایت کامل قوانین و مقررات حاکم بر تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی، اطمینان منطقی و معقول کسب کنند. در چنین شرایطی مقامات مذکور می‌توانند مسئولیت پاسخگویی خود را در مورد رعایت قوانین و مقررات به نحو صحیح ادا کنند و شهروندان و نمایندگان قانونی ایشان نیز از انجام این امر اطمینان حاصل نمایند. به بیان دیگر، حصول اطمینان معقول از رعایت قوانین و مقررات در تحصیل و مصرف منابع مالی که نتیجه آن در تحقق مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی سازمانهای بزرگ بخش عمومی متبلور می‌شود، مستلزم طراحی و اجرای یک سیستم کنترل داخلی مناسب و اثربخش است و شرایط لازم را برای ایفای این مسئولیت به دست می‌دهد.

لازم و کافی و نیز افشای حقایق، مسئولیت پاسخگویی خود را ادا می‌کنند و حقوق شهروندی صاحبان حق را به جا می‌آورند. اطلاعاتی که از طریق گزارشدهی مالی و برای ادای مسئولیت پاسخگویی در اختیار صاحبان حق قرار می‌گیرد، باید از قابلیت اعتماد کافی برخوردار باشد. بنابراین گزارشهای مالی باید بر مبنای اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری تنظیم شود و اطلاعات لازم را برای ادای مسئولیت پاسخگویی و تصمیم‌گیریهای سیاسی، اقتصادی و اجتماعی به نحوی ارائه و افشا کند که وضعیت، شرایط و نتایج عملیات مالی، به صورت قابل قبول منعکس شود. برای تحقق این امر سیستم کنترل داخلی باید به گونه‌ای طراحی و اجرا شود که اطمینان معقولی از وجود داراییها و بدهیها و صحت و کفایت رویدادها و اقلام مندرج در صورتهای مالی حاصل شود. در صورت طراحی و اجرای یک سیستم کنترل داخلی مناسب، اطلاعاتی که از طریق گزارشدهی مالی به اشخاص ذینفع ارائه می‌شود، قابل اعتماد و اتکا خواهد بود.

اهداف رعایتی. تأسیس و اداره امور سازمانهای بخش عمومی و بالاخص دولتی، بر مبنای قوانین و مقررات صورت می‌گیرد. کلیه فعالیتهای دولت و نهادهای عمومی غیردولتی نظیر شهرداریها، باید بر اساس قوانین و مقررات انجام شود و مقامات منتخب و منصوب این قبیل سازمانها، در اجرای صحیح قوانین و مقررات مسئولیت پاسخگویی دارند. یکی از مهمترین وظایف دولت و شهرداریها تحصیل منابع مالی و مصرف آنها برای رفاه اجتماعی و امنیت ملی و نیز ارائه خدمات مورد نیاز به جامعه است. تحصیل و مصرف منابع مالی این قبیل سازمانهای بزرگ بخش عمومی در سندی رسمی و مهم حاوی اهداف و برنامه‌ها، با عنوان "بودجه"، از سوی مقامات منتخب مسئول تنظیم و برای تصویب به نمایندگان منتخب مردم تقدیم می‌گردد. بودجه مصوب سالانه که حاوی سیاستهای عمومی و مقاصد مالی است، به عنوان ابزاری برای کنترل و مبنایی برای قضاوت آگاهانه درباره عملکرد مقامات منتخب مسئول، به کار می‌رود. به همین دلیل کلیه فعالیتها و برنامه‌هایی که

عملکرد مورد استفاده قرار می‌گیرد. در فعالیتهای اصلی دولتها و شهرداریها که ماهیت آنها بازرگانی نیست، تحصیل صحیح منابع مالی و مصرف آنها برای تحقق اهداف مشخص که مراجع قانونی مشخص می‌کنند، از اهمیت اساسی برخوردار است. به همین دلیل در این قبیل فعالیتها به جای شاخص سودآوری، معیار دیگری تحت عنوان "مسئولیت پاسخگویی" برای ارزیابی میزان دستیابی به اهداف عملیاتی، تعریف و استفاده می‌شود. بنابراین یکی از هدفهای سیستم کنترل داخلی در فعالیتهای غیر بازرگانی سازمانهای بخش عمومی، فراهم کردن زمینه‌های لازم برای تحقق مسئولیت پاسخگویی مقامات منتخب و مجریان این قبیل فعالیتها است. با این ترتیب ویژگیهای محیط فعالیتهای غیر بازرگانی بخش عمومی با محور قرار دادن مفهوم مسئولیت پاسخگویی به عنوان معیار ارزیابی عملکرد مسئولین اجرایی در این نوع فعالیتها، این مفهوم را با مفهوم کنترل در تعامل قرار می‌دهد و کنترلهای داخلی را پیش شرط و زمینه‌ساز تحقق مسئولیت پاسخگویی می‌گرداند.

اهداف گزارشدهی مالی. نظریه پردازان حسابداری بخش عمومی اعتقاد دارند که حسابداری و گزارشدهی مالی می‌تواند به عنوان ابزار مسئولیت پاسخگویی، نقش مهمی بین مقامات منتخب مسئول و صاحبان حق ایفا کند. بدین معنی که از یک سو به مقامات منتخب مسئول کمک می‌کند تا مسئولیت خود را از طریق گزارشهای مالی قابل اعتماد ادا کنند و از سوی دیگر شهروندان را به عنوان پاسخ‌خواه برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مقامات مذکور، یاری می‌دهد. به بیان دیگر، مقاماتی که برای اداره امور سازمانهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و شهرداریها که از طریق انتخابات و به صورت مستقیم انتخاب می‌شوند، در مقابل شهروندان به عنوان صاحبان حق، مسئولیت پاسخگویی دارند و اشخاصی که از سوی مقامات منتخب برای اداره امور سازمانهای تابعه منصوب می‌شوند، در قبال این مقامات مسئولند. هر دو طرف با استفاده از نظام حسابداری و از طریق تنظیم و انتشار گزارشهای مالی حاوی اطلاعات

## تاملی در شیوه‌های تامین منابع مالی در واحدهای اقتصادی

مدیران برای تامین مالی ابتدا از طریق وجوه عملیاتی سازمان اقدام می‌کنند. آنگاه به بازارهای خارجی روی می‌آورند و در این مسیر بدهی را بر ارزش ویژه ترجیح می‌دهند.

نظام‌الدین رحیمیان



مشاهده

وظیفه هر مدیر مالی بهینه‌سازی ساختار داراییها، بدهیها و حقوق صاحبان سهام به منظور حداکثر ساختن ثروت سهامداران است. در این زمینه مدیر مالی سه تصمیم

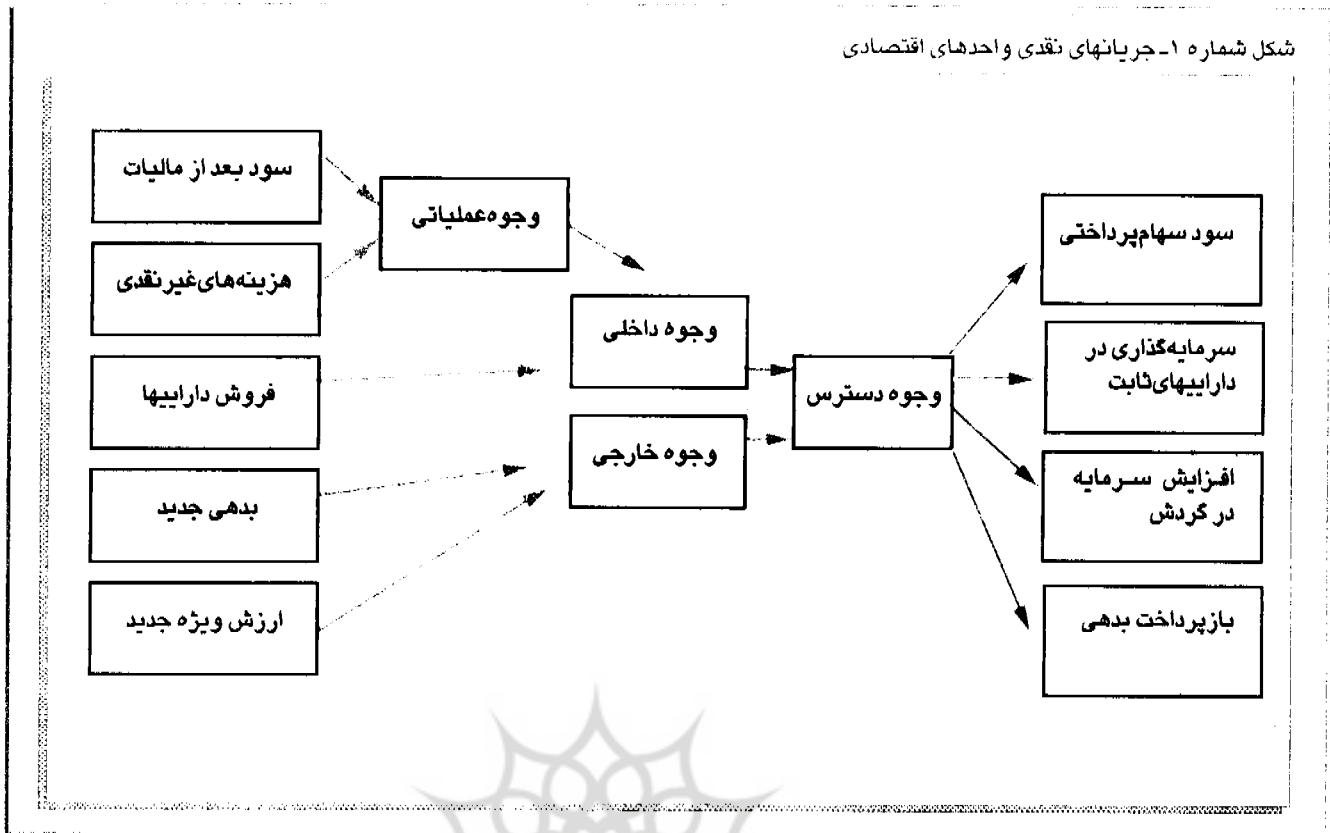
اخذ می‌کند: ۱- تجزیه و تحلیل و برنامه‌ریزی مالی شامل ایجاد تناسب در ساختار داراییها، بدهیها و حقوق صاحبان سهام، بهبود عملکرد واحد اقتصادی و برنامه‌ریزی برای آینده. ۲- تصمیمات سرمایه‌گذاری شامل تصمیمات مربوط به کاربرد و تخصیص وجوه تامین شده بین داراییهای فیزیکی (مانند ساختمان و ماشین‌آلات) و مالی (مانند انواع اوراق بهادار) به نحو مطلوب و برای تحصیل بیشترین بازده. ۳- تصمیمات تامین مالی شامل تصمیمات مربوط به ساختار مالی و

ساختار سرمایه و همچنین تعیین و انتخاب بهترین شیوه تامین مالی و ترکیب آن. بنابراین مدیر مالی می‌تواند از طریق ایجاد تغییر در مواردی مانند سود هر سهم در زمان حال و آینده، زمان‌بندی مدت و ریسک سودآوری، خط مشی تقسیم سود و انتخاب شیوه تامین مالی بر ثروت سهامداران اثر بگذارد.

منابع مالی واحدهای اقتصادی و فرایند تامین مالی  
منابع مالی هر واحد اقتصادی از منابع

داخلی و خارجی تشکیل شده‌اند. منابع داخلی شامل جریانهای نقدی حاصل از عملیات به علاوه وجوه حاصل از فروش داراییها و منابع خارجی نیز شامل استقراض از بازارهای مالی و انتشار سهام جدید است. در هر واحد

اقتصادی، وجوه قابل دسترسی صرف مواردی چون پرداخت سود سهام، بازپرداخت بدهیها، سرمایه‌گذاری در داراییهای ثابت جدید و افزایش سرمایه در گردش می‌شود. در صورتی که تغییر در ارقام سرمایه در گردش منفی باشد، منابع اضافی لازم از طریق منابع خارجی یا فروش بخشی از داراییهای واحد اقتصادی تأمین می‌شود، در صورتی که این رقم مثبت باشد مقدار اضافی صرف بازپرداخت بدهی، سرمایه‌گذاری جدید یا افزایش پرداخت سود سهام می‌شود.



نشده است. برخی از واحدهای اقتصادی دوره میان مدت را برای تاریخهای سررسید بیش از یکسال و کمتر از ۱۰ سال به کار می‌برند. اما، اصطلاح دوره بلندمدت در مورد سررسیدهای بیش از ۵ سال نیز در برخی موارد به کار می‌رود. بنابراین، فواصل زمانی ۵ تا ۱۰ سال با دقت کافی تعریف نشده است. برای بعضی اشخاص ممکن است وام ۸ ساله میان مدت و برای برخی دیگر بلندمدت محسوب شود. لذا در این مقاله تعریف مشخصی از دوره‌های میان مدت و بلندمدت ارائه نمی‌گردد اما به طور کلی وامهای دارای سررسید بیش از یک تا دو سال بلندمدت نامیده خواهد شد. در جدول شماره ۲، روشهای تامین مالی میان مدت و بلندمدت ارائه شده است.

تأمین مالی و ساختار سرمایه

مدیران برای تامین مالی ابتدا از طریق وجوه عملیاتی سازمان اقدام می‌کنند. آنگاه

تأمین مالی کوتاه مدت

تأمین مالی کوتاه مدت، نوعاً برای پشتیبانی سرمایه‌گذاری موقت در داراییهای جاری مورد استفاده قرار می‌گیرد. معمولاً مدیر مالی پس از برنامه‌ریزی سرمایه‌گذاری در داراییهای جاری و پیش‌بینی منابع مورد نیاز واحد اقتصادی در سال آینده، باید به فکر تأمین مالی برنامه خود باشد و در مورد شیوه تأمین مالی تصمیم‌گیری کند. معمولاً برای تأمین مالی سرمایه‌گذاری موقت در داراییهای جاری، از وام کوتاه مدت استفاده می‌شود. در جدول شماره ۱، روشهای تأمین مالی کوتاه مدت نشان داده شده است.

تأمین مالی میان مدت و بلند مدت

در عرصه مدیریت مالی، دوره کوتاه مدت معمولاً به بدهی‌هایی مربوط می‌شود که سررسید آن در فاصله‌ای کمتر از یکسال است. اما، اصطلاح ترتیبات تأمین مالی بلندمدت به طور دقیق تعریف

مدیران معمولاً در فرایند تأمین مالی نوعی نظم و توالی را رعایت می‌کنند. این نظم را می‌توان این گونه مطرح کرد که ابتدا منابع داخلی را بر منابع خارجی ترجیح می‌دهند، در هر واحد اقتصادی، رابطه بسیار نزدیکی بین توانایی واحد اقتصادی در ایجاد جریانهای نقدی عملیاتی و نیازهای سرمایه‌ای لازم برای دوره بعدی وجود دارد. ارزیابی این نکته مستلزم بررسی کلیه جریانهای نقدی واحد اقتصادی است و صرفاً صورت سود و زیان کافی نیست. جریانهای نقد حاوی اطلاعات مهمی درباره وضعیت مالی واحد اقتصادی است. شکل شماره ۱ جریانهای نقدی واحدهای اقتصادی را نشان می‌دهد.

روشهای تامین مالی

معمولاً روشهای تامین مالی در دو گروه تامین مالی کوتاه مدت و بلندمدت مورد مطالعه قرار می‌گیرند.



استفاده کنندگان	معایب روش	مزایای روش	تعریف	شرح
<ul style="list-style-type: none"> <li>کلیه واحدهای اقتصادی</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>متورم شدن حسابهای پرداختی.</li> <li>از دست رفتن تخفیف نقدی.</li> <li>کاهش درجه اعتباری واحد اقتصادی.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>سهولت دسترسی.</li> <li>نداشتن هزینه.</li> <li>عدم نیاز به وثیقه.</li> <li>عدم سخت گیری طلبکاران</li> </ul>	دریافت کالا و پرداخت وجه آن با فاصله زمانی.	اعتبار تجاری (خرید نسبه کالا یا خدمت)
<ul style="list-style-type: none"> <li>شرکتهای بیمه.</li> <li>صندوق مشترک سرمایه گذاری.</li> <li>صندوق بازنشستگی</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>صرفاً توسط واحدهای اقتصادی معتبر قابل اعمال است.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>نداشتن وثیقه</li> <li>امکان تنظیم سررسید (زمان بازخرید) اوراق.</li> <li>تامین مالی از طریق اوراق قرضه جدید (منبع مالی مستمر).</li> </ul>	بدهی بدون تضمین واحد اقتصادی انتشار دهنده و بازپرداخت آن در سررسید.	اوراق تجاری (اوراق قرضه). کوتاه مدت.
<ul style="list-style-type: none"> <li>کلیه واحدهای اقتصادی</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>سود تضمین شده وام بیش از بسیاری از روشهای دیگر است</li> <li>لزوم داشتن سرمایه کسافی و نقدینگی مطلوب</li> <li>مانده های جبرانی</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>استفاده از خدمات بانکها.</li> <li>استفاده از منبع مالی در موعد مقرر</li> <li>استفاده از تمام یا قسمتی از اعتبار تخصیص یافته</li> <li>امکان بازپرداخت قبل از سررسید بدهی</li> </ul>	دریافت وجوه مورد نیاز از بانکها.	وامهای بانکی (با وثیقه، بدون وثیقه)
<ul style="list-style-type: none"> <li>کلیه واحدهای اقتصادی</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>دارای سود تضمین شده بیشتری از وام است.</li> <li>نیاز به وثیقه برای وام</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>در صورت نبود امکان دریافت وام از بانکها قابل استفاده است.</li> </ul>	دریافت وجوه مورد نیاز از موسسات مالی	وامهای موسسات مالی تجاری
<ul style="list-style-type: none"> <li>واحدهای اقتصادی بزرگ در کشورهای صنعتی.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>صرفاً توسط واحدهای اقتصادی معتبر قابل اعمال است.</li> <li>تشریفات بیشتری دارد.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>سود تضمین شده کمتر از وام بانکی است.</li> <li>بدون وثیقه است.</li> </ul>	اوراق بهادار قابل مبادله است که توسط واحدهای اقتصادی به سایر واحدها، بانکها یا موسسات مالی فروخته می شود.	صدور اسناد تجاری
<ul style="list-style-type: none"> <li>واحدهای اقتصادی جدیدالتاسیس</li> <li>واحدهای اقتصادی که به سرعت رشد می کند.</li> <li>واحدهای اقتصادی که موقتاً کمبود سرمایه در گردش دارند.</li> <li>بنگاههای معاملات اتومبیل.</li> <li>واحدهای اقتصادی صنعت کمنروسازی و مواد غذایی.</li> <li>واحدهای اقتصادی که وضعیت مالی آنها ضعیف است.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>وثیقه گذاری مستلزم تحمل هزینه های اضافی است.</li> <li>وضعیت مالی باید حتماً قوی باشد و مسانده حسابهای دریافتی در حد قابل قبولی باشد.</li> <li>سود تضمین شده بیش از حداقل بهره بانکی است.</li> <li>وضعیت مالی باید حتماً قوی باشد و موجودی کالای کافی وجود داشته باشد.</li> <li>سود تضمین شده بیش از حداقل بهره بانکی است.</li> <li>مشابه موارد فوق.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>دسترسی به وجه نقد</li> <li>دسترسی به وجه نقد بطور فصلی.</li> <li>دسترسی سریع به وجه نقد.</li> <li>دسترسی به وجه نقد بطور فصلی.</li> <li>مشابه موارد فوق</li> </ul>	دریافت وجوه مورد نیاز و گذاشتن وثیقه نزد اعتبار دهنده.	تامین مالی از طریق وثیقه گذاری
<ul style="list-style-type: none"> <li>واحدهای اقتصادی که محصولات پرمقاصی دارند و از نظر کیفیت و قیمت، دارای برتری و مزیت نسبی در بازار هستند.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>لزوم داشتن پرمقاصی و با کیفیت مطلوب.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>دسترسی سریع ب وجه نقد</li> </ul>	دسترسی سریع به وجه نقد.	پیش دریافت فروش محصولات از مشتریان.

<p>وامدهای اقتصادی که می‌خواهند داراییهای ثابت یا سرمایه‌گذاری بلندمدت ایجاد کنند.</p>	<p>مستندجات قراردادهای این وامها محدودیتهایی برای وامدهای اقتصادی ایجاد می‌کند. نرخ بهره وام معمولاً بیش از نرخ بهره پایه است. وثیقه‌گذاری واحد اقتصادی محدود می‌شود. پرداخت اقساط سالانه فشار زیادی به نقدینگی می‌آورد.</p>	<p>بهره وامهای میان مدت و بلندمدت تقریباً ثابت است. در موقع انعقاد قرارداد، می‌توان درباره شرایط قرارداد مذاکره کرد. مشتریان خوش حساب از تسهیلات بهره‌مند می‌شوند.</p>	<p>وامهای بانکی دارای سررسید بیش از یکسال.</p>	<p>وامهای بانکی بلندمدت (بسا وثیقه و بدون وثیقه)</p>
<p>وامدهای اقتصادی جدیدالتاسیس در کشورهای صنعتی. وامدهای اقتصادی صنعت حمل و نقل.</p>		<p>استفاده از دارایی و پرداخت آن به صورت اقساط و در بلندمدت</p>	<p>قراردادی است که به موجب آن مالک دارایی، آن را به طرف دیگر قرارداد اجاره می‌دهد تا در ازای پرداخت مبالغ مشخصی، از آن دارایی استفاده کند.</p>	<p>اجاره‌های بلندمدت. (اجاره به شرط تملیک و اجاره عملیاتی)</p>
<p>کلیه شرکتهای سهامی.</p>	<p>هزینه این روش از روشهای دیگر تامین مالی بیشتر است. پرداخت سود سهام باعث صرفه‌جویی مالیاتی برای واحد اقتصادی نمی‌شود. انتشار سهام عادی باعث می‌شود موقتاً سود هر سهم کاهش یابد و این موضوع بر قیمت سهام آثار منفی دارد.</p>	<p>فاقد سررسید هستند و تامین مالی دائمی است. واحد اقتصادی الزام قانونی برای پرداخت سود سهام عادی ندارد. با انتشار سهام، وضعیت مالکیت و کنترل واحد اقتصادی تغییر نمی‌کند.</p>	<p>دارندگان سهام عادی مالکان نهایی شرکت‌اند. شرکتهای سهام عام سهام خود را به عموم مردم ارائه می‌کند.</p>	<p>سهام عادی.</p>
<p>وامدهای اقتصادی دارای اعتبار تجاری</p>	<p>در صورتی که نرخ بازده واحد اقتصادی کمتر از نرخ بهره اوراق قرضه باشد، سود هر سهم بشدت کاهش می‌یابد. ناتوانی در پرداخت اصل و بهره ممکن است موجب ورشکستگی شود. قیدوبندهای قرارداد اوراق قرضه، محدودیتهایی را برای واحد اقتصادی ایجاد می‌کند.</p>	<p>هزینه بهره اوراق قرضه قابل قبول مالیاتی است پس هزینه موثر اوراق قرضه کم است. این روش بر وامهای بانکی کوتاه مدت ارجحیت دارد. برخی از اوراق قرضه قابل تبدیل و برخی قابل بازخرید هستند. دارندگان اوراق قرضه، در مجمع عمومی واحد اقتصادی حق رای ندارند. در صورتی که نرخ بازده واحد اقتصادی بیش از نرخ بهره اوراق قرضه باشد، روش مناسبی است.</p>	<p>اسنادی که انتشاردهنده آن تعهد می‌کند مبالغ معینی را در زمانهای مشخص به دارنده آنها پرداخت کند و در موعد مقرر، اصل مبلغ را بازپرداخت کند.</p>	<p>اوراق قرضه (با نام و بی‌نام) (با وثیقه و بی‌وثیقه)</p>

۵	<p>اختیار خرید سهام عادی نوعی اوراق بهادار است که دارنده آن، حق خرید تعداد معینی از سهام عادی واحد اقتصادی را به قیمت معینی دارد.</p>	<p>● برگ اختیار خرید سهام عادی در بازار قابل معامله است.</p>	<p>● برگه اختیار خرید سهام عادی در بازار قابل معامله است.</p>	<p>● حق استفاده از برگه اختیار سهام عادی دوره مشخصی دارد. چنانچه در این دوره استفاده نشود ارزشی نخواهد داشت.</p> <p>● باعث افزایش تعداد سهام واحد اقتصادی می‌شود.</p> <p>● باعث کاهش سود هر سهم می‌شود.</p>	<p>● کلیه شرکتهای سهامی</p>
۶	<p>سهام ممتاز</p>	<p>نوعی سهام که دارنده آن نسبت به درآمدها و داراییهای واحد اقتصادی حق یا ادعای محدود و معینی دارد.</p>	<p>● هزینه تامین مالی از طریق سهام ممتاز از سهام عادی کمتر است.</p> <p>● دارندگان سهام ممتاز دارای مزایای محدودی هستند.</p> <p>● سهام ممتاز معمولاً بدون سررسید است.</p> <p>● واحدهای اقتصادی نسبت به پرداخت سود سهام ممتاز الزام قانونی ندارند.</p> <p>● سهامداران ممتاز فاقد حق رای هستند.</p>	<p>● اگر بازده واحد اقتصادی کمتر از هزینه سرمایه سهام ممتاز باشد سود هر سهم عادی کاهش می‌یابد.</p> <p>● هزینه سهام ممتاز از اوراق قرضه و بدهیها بیشتر است.</p> <p>● پرداخت سود سهام انباشته ممکن است واحد اقتصادی را با مشکلاتی مواجه کند.</p>	<p>● کلیه شرکتهای سهامی در کشورهای صنعتی</p>
۷	<p>وامهای موسسات اعتباری</p>	<p>وامهای بلندمدتی که توسط واحدهای اقتصادی بیمه و موسسات مالی به شرکتهای اعطا می‌شود.</p>	<p>● نرخ بهره این گونه وامها بیشتر از بهره وامهای بانکی است.</p>	<p>● این نوع وامها معمولاً نیازمند مانده جبرانی نیست.</p>	<p>● کلیه واحدهای اقتصادی کشورهای صنعتی.</p>
۸	<p>وامهای دولت</p>	<p>وامهایی که توسط دولت اعطا می‌شود.</p>			<p>● شرکتهای دولتی یا وابسته به دولت</p>

سرمایه مورد نیاز و ترکیب تامین سرمایه است. فرایندی را که منجر به تصمیم‌گیری نهایی می‌گردد روش تعیین ساختار سرمایه می‌نامند. مطالب در مورد تعیین ساختار سرمایه حول محور روشهایی می‌چرخد که واحد اقتصادی به وسیله آن میزان ریسک و بازده هر یک از ساختارهای مختلف سرمایه را تعیین می‌کند.

هدف از تعیین ساختار سرمایه، مشخص کردن ترکیب منابع مالی به منظور به حداکثر رساندن ثروت سهامداران است اگرچه چارچوب نظری ارائه شده در مباحث مدیریت مالی مآخذ خوبی برای این کار است، اما تردیدی نیست که در عمل ما را با مشکلات و مسائل زیادی مواجه خواهد کرد، زیرا ثروت سهامداران تحت تاثیر

اقتصادی باید به گونه‌ای عمل کند که وجوه کافی برای سرمایه‌گذارهای راهبردی، پرداخت سود سهام، هزینه‌های تحقیق و توسعه و نظایر آن در دسترس باشد. عدم توانایی در فراهم آوردن این وجوه سلامت مالی واحد اقتصادی را تهدید خواهد کرد.

در تعیین ظرفیت استقراض، مدیر مالی باید توازن بین جریانهای نقدی داخلی و جریانهای خارجی لازم را همواره مد نظر داشته باشد. برای این منظور باید آن مقدار جریانهای نقدی که می‌تواند در پرداخت تعهدات مالی مورد استفاده قرار گیرد، شناسایی شود.

تصمیمات مربوط به ساختار سرمایه واحد اقتصادی دارای دو جنبه میزان

به بازارهای خارجی روی می‌آورند و در این مسیر بدهی را بر ارزش ویژه ترجیح می‌دهند. براساس این منطق، عموم مدیران مالی ابتدا به ارزیابی ظرفیت استقراض خود اقدام کرده و پس از اعمال ملاحظات خاص تا سطح ظرفیت به دست آمده بدهی ایجاد می‌کنند. عمده‌ترین خطر افزایش بدهی، عدم توانایی پرداخت اصل و فرع در سررسید مقرر است. لذا اینگونه پرداختهای ثابت بدون توجه به توانایی سودآوری واحد اقتصادی باید تسویه شود. هرگونه عدم پرداخت منجر به ورشکستگی یا اقدامات حقوقی علیه واحد اقتصادی می‌شود. علاوه بر این، حفظ انسجام مالی و موقعیت رقابتی واحد اقتصادی نیز از اهمیت زیادی برخوردار است. واحد

عوامل متعددی قرار می‌گیرد که ساختار سرمایه یکی از آنها است.

ساختار سرمایه یک واحد اقتصادی، رابطه نزدیکی با هزینه سرمایه دارد. ساختار سرمایه، ترکیب منابع نقدی بلندمدت مورد استفاده واحد اقتصادی است و تغییر در آن موجب تغییر هزینه سرمایه واحد اقتصادی می‌شود. هدف اصلی از تصمیمات ساختار سرمایه، ایجاد ترکیبی مناسب از منابع نقدی بلندمدت، به منظور حداقل سازی هزینه سرمایه واحد اقتصادی و از آن طریق، حداکثر کردن ارزش بازار واحد اقتصادی می‌باشد. این ترکیب را ساختار سرمایه بهینه می‌نامند.

#### هزینه تامین مالی

هزینه تامین مالی هر واحد اقتصادی، بر اساس میانگین موزونی از هزینه‌های اوراق بهاداری محاسبه می‌شود که به منظور پشتیبانی مالی سرمایه‌گذارهای آن واحد اقتصادی مورد استفاده قرار می‌گیرد. در این محاسبه، هزینه هر نوع اوراق بهادار در نسبت ارزش آن اوراق به جمع مبلغ کلیه اوراق بهادار صادر شده توسط واحد اقتصادی ضرب می‌گردد.

برای استفاده از هزینه تامین مالی در ارزیابی سرمایه‌گذاری جدید هر واحد اقتصادی دو شرط اساسی مطرح است: ۱- ریسک پروژه‌های سرمایه‌ای تحت بررسی، مشابه ریسک متوسط پروژه‌هایی باشد که در گذشته توسط واحد اقتصادی مورد قبول و اجرا قرار گرفته است. ۲- سیاست تامین مالی واحد اقتصادی تحت تاثیر پروژه‌های سرمایه‌ای قابل قبول و اجرا شده واحد اقتصادی قرار نگیرد.

هزینه تامین مالی، معیار مناسبی برای تعیین حداقل نرخ بازده قابل قبول پروژه‌های سرمایه‌ای، در مواردی است که دو شرط فوق حضور دارند. حداقل نرخ بازده قابل قبول برای هر سرمایه‌گذاری از تقسیم حداقل گردش وجوه نقد قابل قبول

بر مبلغ سرمایه‌گذاری به دست آید. چنانچه واحد اقتصادی  $n$  روش مختلف تامین مالی را مورد استفاده قرار دهد که هر روش  $j$  هزینه مربوط به آن  $K_j$  و نسبت درصد  $P_j$  باشد، هزینه تامین مالی واحد اقتصادی  $(K_a)$  به شرح زیر محاسبه می‌شود:

$$K_a = \sum K_j P_j = K_1 P_1 + K_2 P_2 + \dots + K_n P_n$$

به رغم دقت ظاهری فرمول، برآورد دقیق هزینه تامین مالی هر واحد اقتصادی در اغلب موارد مشکل است زیرا نسبت درصد روشهای مختلف تامین مالی و همچنین هزینه آن به شکلهای متفاوتی انجام می‌شود.

#### خلاصه و نتیجه گیری

با توجه به موارد پیشگفته، به طور کلی مدیران مالی باید در تدوین راهبردهای تامین مالی برحسب منبع و مقدار وجوه، به موارد زیر توجه نمایند:

- ۱- هزینه و ریسک راهبردهای مختلف تامین مالی.
- ۲- روند آینده شرایط بازار سرمایه و اثر آن بر نرخهای بهره و قابلیت دسترسی به وجوه نقد در آینده.
- ۳- نسبت فعلی بدهی به حقوق صاحبان سهام.
- ۴- تاریخ سررسید بدهیهای موجود.
- ۵- محدودیتهای موجود در قراردادهای وام.
- ۶- نوع و میزان وثیقه مورد مطالبه وام‌دهندگان بلندمدت.
- ۷- توانایی تغییر راهبرد تامین مالی متناسب با تغییر شرایط اقتصادی.
- ۸- مقدار، ماهیت و ثبات وجوه تامین شده از داخل موسسه.
- ۹- کفایت حد اعتبار بانکی فعلی برای تحقق نیازهای جاری و آینده.
- ۱۰- نرخ تورم.
- ۱۱- قدرت سودآوری و وضعیت نقدینگی واحد اقتصادی.
- ۱۲- نرخ مالیات.

#### الف - منابع فارسی :

- ۱- اکبری فصلی، تجزیه و تحلیل صورتهای مالی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۲۹، چاپ چهارم، ۱۳۷۴.
- ۲- بی‌نوو، ریموند، (۱۳۷۴)، مدیریت مالی جلد اول، مترجمان: علی جهانخانی و علی پارسائیان، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاهها (سمت)، تهران، چاپ اول.
- ۳- بی‌نوو، ریموند، (۱۳۷۴)، مدیریت مالی جلد دوم، مترجمان: علی جهانخانی و علی پارسائیان، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاهها (سمت)، تهران، چاپ اول.
- ۴- تقوی، مهدی، (۱۳۷۶)، مدیریت مالی (۲)، تهران، دانشگاه پیام نور، چاپ دوم.
- ۵- جهانخانی، علی، شیوه‌های تامین مالی شرکتها در شرایط کنونی بازار سرمایه ایران، حسابدار شماره‌های ۱۰۷ و ۱۰۸، اسفند ۱۳۷۳.
- ۶- جهانخانی علی، تامین مالی از طریق انتشار اوراق بهادار و بازارهای مالی، حسابدار شماره ۱۱۱، دی ۱۳۷۴.
- ۷- شباهنگ، رضا، (۱۳۷۳)، مدیریت مالی جلد اول، تهران، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۹۲، چاپ اول.
- ۸- شباهنگ، رضا، (۱۳۷۳)، مدیریت مالی جلد دوم، تهران، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۰۲، چاپ اول.
- ۹- صنوبر، ناصر، (۱۳۷۵)، مدیریت مالی استراتژیک، تبریز، انتشارات پرستو، چاپ اول.
- ۱۰- مدرس، احمد و عبدالله‌زاده فرهاد، (۱۳۷۸)، مدیریت مالی جلد اول، تهران، واحد اقتصادی چاپ و نشر بازگانی، چاپ اول.
- ۱۱- مدرس، احمد و عبدالله‌زاده فرهاد، (۱۳۷۸)، مدیریت مالی جلد دوم، تهران، واحد اقتصادی چاپ و نشر بازگانی، چاپ اول.

#### ب - منابع انگلیسی :

- 1- Brigham Eugene, (1982), **Financial Management, Theory and Practice**, Holts - Saunders, International Edition.
- 2- Fabozzi F. J. and Modigliani F., **Capital Markets**, Prentice - Hall, 1992.
- 3- Schall L.D. and Haley C.W., (1988), **Introduction To Financial Management**, Mc Graw - Hill.

لغو ۳ درصد عوارض شهرداری

شماره هـ/۲۴۵/۷۹ ۱۳۸۰/۶/۱۹

تاریخ: ۱۳۸۰/۵/۷ شماره دادنامه: ۱۴۶ کلاسه پرونده: ۲۴۵/۷۹

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

رای هیأت عمومی

مدلول تبصره ۵۰ قانون برنامه اول توسعه اقتصادی مصوب ۱۳۶۸ منحصراً مفید جواز وصول عوارض به میزان ۳ درصد درآمد مشمول مالیات قطعی شده منابع مذکور در این تبصره به نفع شهرداری در طول اجرای برنامه مذکور است و به صراحت قسمت آخر تبصره فوق‌الذکر وزارت کشور مکلف گردیده است که در طول اجرای برنامه مزبور طرحهای درآمدی لازم را برای کسب درآمدهای جدید برای شهرداریها به منظور جایگزین کردن با

درآمد موضوع این تبصره تهیه نماید به نحوی که در پایان اجرای برنامه اول شهرداریها به این منبع درآمدی نیاز نداشته باشند و چون ادامه وصول عوارض مذکور پس از پایان برنامه اول توسعه اقتصادی به ادعای اعمال اختیار مقرر در ماده ۳۰ قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین مصوب ۱۳۷۳ به لحاظ مغایرت آن با حکم خاص مقنن به شرح تبصره فوق‌الاشعار جواز قانونی ندارد. بنابراین بخشنامه شماره ۱۳۷۴/۸/۴ مورخ ۳۰-۴-۸۶۸۱/۲۸۵۴۱ وزارت امور اقتصادی و دارایی خلاف قانون تشخیص داده می‌شود و مستنداً به قسمت دوم ماده ۲۵ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌گردد.  
رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری- قربانعلی دری نجف آبادی

"آیین نامه اجرایی ماده (۶۲) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران"  
تجدید ارزیابی داراییهای شرکت‌های دولتی

شماره: ۱۴۸۳۳/ت/۲۳۹۶۳ تاریخ: ۱۳۸۰/۴/۶

ماده ۱- کلیه شرکتهای دولتی که صد درصد سهام آنها متعلق به دولت و یا متعلق به شرکتهای دولتی مذکور هستند، مکلفند طی برنامه سوم توسعه یک بار داراییهای ثابت خود را برابر ضوابط مقرر در این آیین نامه طبق نظر کارشناس یا کارشناسان منتخب مجمع عمومی ارزیابی و مازاد حاصل نسبت به قیمت دفتری را پس از ارایه گزارش بازرس قانونی در مجمع عمومی مطرح و حسب مورد به حساب افزایش سرمایه دولت و یا شرکت دولتی مربوط در شرکتهای دولتی یاد شده منظور نمایند.

ماده ۲- قیمت دفتری جدید شامل اضافه ارزش ناشی از تجدید ارزیابی داراییهای ثابت استهلاک پذیر می باشد و هزینه استهلاک آنها از جمله هزینه های قابل قبول مالیاتی محسوب می شود.

ماده ۳- اضافه ارزش ناشی از تجدید ارزیابی داراییهای ثابت مشمول مالیات بر درآمد و سایر انواع مالیاتهای از جمله حق تمبر نمی شود.

ماده ۴- نحوه استهلاک داراییهای ثابت تجدید ارزیابی شده استهلاک پذیر از لحاظ مأخذ استهلاک و تاریخ شروع محاسبه استهلاک، تابع مقررات قانون مالیاتهای مستقیم و بر اساس نرخ جدول استهلاک قانون مزبور خواهد بود.

برخی مامورین تشخیص و مراجع مالیاتی در مورد وصول مالیات از مؤدیان خارجی بدون رعایت مقررات موضوعه و عمدتاً بر مبنای درآمدهای بدون اتکاء به اسناد و مدارک و دلایل مثبت و مآخذ واقعی از شعب و دفاتر نمایندگی آنها در ایران اقدام می نمایند. شکایاتی نیز دال بر عدم رعایت مقررات در خصوص مطالبه مالیات از شعب و نمایندگیهای موسسات و شرکتهای خارجی در ایران واصل گردیده است. بررسیهای به عمل آمده مبین آن است که برخلاف روال قانونی گذشته، مالیاتهای مطالبه شده از شعب و نمایندگیهای موصوف در سنوات اخیر بعضاً بر اساس سوءاستنباط از بخشنامهها و اظهارنظرهای مکتوب موردی برخی از مقامات مالیاتی و بدون احراز کسب درآمد و عدم قبول غیرموجه و خلاف قانون قراردادهای منعقد ابرازی و مبتنی بر درآمدهای فرضی و غیرواقعی صورت گرفته است. لذا با ملاحظه اهمیت موضوع و لزوم رعایت و اجرای صحیح و دقیق مقررات موضوعه توسط مجریان قانون مالیاتی و به منظور اعاده امور به مجاری قانونی و با تاکید بر لزوم اجرای صحیح و کامل مقررات به ترتیبی که ضمن دستورالعملهای شماره ۳۰۹۸۴/۳۰۶-۴ مورخ ۱۳۷۹/۷/۳ و ۱۰۰۸۵ مورخ ۱۳۸۰/۳/۳۰ تصریح شده است، لازم است در خصوص مالیات بر درآمد شعب و نمایندگیهای موسسات و شرکتهای خارجی در ایران مواردی را به شرح آتی دقیقاً و به طور کامل مورد توجه قرار داده و مطابق آن عمل نمایند:

نحوه محاسبه مالیات، شعب و نمایندگی شرکتهای خارجی

شماره: ۱۶۶۵۵ تاریخ: ۱۳۸۰/۵/۱۰

گزارشهای واصله و اطلاعات بدست آمده حاکی از آنست که

۱- هیچ یک از دستورالعمل‌های صادره قبلی و اظهار نظرهای کتبی و شفاهی مقامات مالیاتی در مورد مؤدیان مذکور نباید به مفهوم تجویز مطالبه مالیات بدون اتکاء به اسناد و مدارک و دلایل مثبت تلقی شود و مطالبه مالیات مغایر مقررات مربوط به ویژه حکم ماده ۲۳۷ قانون با استناد به آنها مطلقاً موجه نمی‌باشد و خلاف مقررات است.

۲- نادیده گرفتن و عدم رعایت مقررات و دستورالعملهای مکتوب به استناد اظهار نظر یا دستورات شفاهی مقامات مافوق از جانب ماموران و مراجع مالیاتی ذیربط تحت هیچ شرایطی موجه نبوده و نخواهد بود.

۳- در اجرای مقررات مالیاتی تفاوتی بین مؤدیان ایرانی و غیرایرانی نبوده و مقررات مربوط باید حسب مورد بدون تبعیض و به‌طور یکسان نسبت به عموم مؤدیان اعم از ایرانی و خارجی با توجه به نوع منبع مالیاتی اجرا شود.

۳- مطالبه مالیات بردرآمد از شعب و نمایندگیهای موسسات و شرکتهای خارجی در ایران الزاماً باید براساس اسناد و مدارک مرتبط و متقن و غیرقابل تردید و تحقیقات از منابع مورد اعتماد و قابل استناد و ابراز در امور مالیاتی و اطلاعات موثق که تماماً در کلیه مراجع و محاکم قابلیت قبول و استناد داشته و کسب درآمد به موجب آن اسناد و مدارک و تحقیقات و اطلاعات از هر حیث محرز و غیرقابل انکار باشد، صورت پذیرد و گزارش مبنای صدور برگ تشخیص مالیات و برگ تشخیص صادره باید کاملاً متضمن رعایت مقررات ماده ۲۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم باشد.

۵- شعب و دفاتر نمایندگی موسسات و شرکتهای خارجی که با رعایت مقررات مربوط در ایران تاسیس و ثبت شده و با فعالیت در امور جمع‌آوری اطلاعات و بازاریابی و تبلیغات و ارائه اطلاعات و مشخصات کالا و سایر تسهیلات مرسوم در امور تجاری بین‌المللی موجب می‌شوند اشخاص حقیقی و حقوقی با رعایت مقررات مربوطه از قبیل دریافت مجوز از مراجع ذیصلاح قانونی و ثبت سفارش و گشایش اعتبار از طریق بانک کارگزار و انجام سایر تشریفات قانونی لازم اقدام به خرید کالا از موسسه یا شرکت اصلی در خارج از کشور و ورود آن به ایران نمایند، به‌طوری که شخص حقیقی یا حقوقی با توجه به اسناد حمل و بیمه و اوراق گمرکی حسب مقررات جاری کشور واردکننده و صاحب کالا محسوب شود، فعالیت شعب و دفاتر نمایندگی در موارد فوق:

اولاً- با توجه به اینکه اصولاً شعب و دفاتر نمایندگی مزبور به‌موجب موارد مندرج در بندهای ماده یک آیین‌نامه اجرایی ماده

واحد قانون اجازه ثبت شعبه یا نمایندگی شرکتهای خارجی مصوب ۱۳۷۸/۲/۱۲ هیات محترم وزیران مجاز به فروش کالا در ایران نیستند، فروش کالا و تحصیل درآمد در ایران محسوب نمی‌شود.

ثانیاً- این فرض که شعب و دفاتر نمایندگی یاد شده بابت فعالیت در امور مذکور از موسسه یا شرکت اصلی واقع در خارج مبالغی به عنوان حق‌الزحمه یا کمیسیون (کمیسیونری) دریافت می‌نمایند، بدون در دست داشتن اسناد و مدارک معتبری که تحصیل درآمد به عنوان کمیسیون را عنواناً و ماهیتاً بطور مسلم ثابت نماید، فرض موجه و معقولی نیست زیرا علی‌القاعده مرسوم نیست که موسسه یا شرکتی به شعبه یا نمایندگی که خود مبادرت به تاسیس و ثبت آن نموده و به کارکنان آن بابت وظایفی که باید در شعبه یا دفتر نمایندگی انجام دهند حقوق پرداخت می‌کند و هزینه‌های مربوط به اجاره محل و آب و برق و روشنایی و مخاریات و دیگر هزینه‌های شعبه یا دفتر نمایندگی را نیز می‌پردازد و جهی به عنوان حق‌الزحمه یا کمیسیون پرداخت کند، لذا در این قبیل موارد، موضوع از مصادیق رای شماره ۱۶۵۳-۳۰/۴ مورخ ۷۲/۲/۷ هیات عمومی شورای عالی مالیاتی که معطوف به رای شماره ۱۶۴۴۱/۱۷ مورخ ۶۶/۱۱/۲۶ بوده و کماکان به قوت و اعتبار خود باقی است، محسوب و باید مطابق آن اقدام شود.

بدیهی است شعب و نمایندگیهای مزبور اگر بابت ارائه خدمات بعد از فروش یا سایر فعالیتها در ایران درآمدی تحصیل نموده باشند، مالیات درآمد مزبور طبق مقررات قابل مطالبه خواهد بود.

۶- در مواردی که طبق دفاتر و اسناد و مدارک و قراردادهای ارائه شده یا بدست آمده و تحقیقات و اطلاعات واجد صفات مذکور در بند ۴ این دستورالعمل محرز شود شعب و دفاتر نمایندگی موسسات و شرکتهای خارجی در ایران علاوه بر وظایفی که در مورد موسسه یا شرکت اصلی خود عهده‌دار بوده‌اند، وظایف و خدماتی را برای سایر موسسات و شرکتهای خارجی انجام داده‌اند و از این بابت تحصیل درآمد نموده‌اند، مالیات متعلق به این درآمدها با رعایت مقررات مربوط قابل مطالبه خواهد بود.

۷- در مواردی که اشخاص حقیقی و حقوقی ایرانی به‌موجب قراردادهای منعقد عهده‌دار نمایندگی موسسات و شرکتهای خارجی هستند مامورین تشخیص و سایر مراجع مالیاتی مجاز به نادیده گرفتن مفاد قراردادهای منعقد که مورد تصدیق مراجع ذیربط قرار گرفته نمی‌باشند و در موارد تشخیص علی‌الراس نیز باید قراردادهای مذکور را مورد توجه قرار دهند مگر آنکه به دلالت

اسناد و مدارک مثبتة محرز شود و قراردادهای مزبور در سال مورد رسیدگی فاقد اعتبار بوده‌اند.

۸- اشخاص مذکور در سه بند فوق بابت خدماتی که براساس قراردادهای منعقدہ به عنوان نمایندگی موسسات و شرکتهای خارجی برای آنها انجام می‌دهند قطعاً تحصیل درآمد می‌نمایند که این درآمدها بر اساس دفاتر قانونی که اشخاص یاد شده ملزم به نگاهداری و ارائه آنها هستند قابل تشخیص و مطالبه بوده و در موارد تشخیص علی‌الراس به هر یک از دلایل قانونی که باشد باید با انتخاب قرینه متناسب با فعالیت و تعیین میزان آن به ترتیب مقرر در قانون و اعمال ضریب مربوط مبادرت به تشخیص و مطالبه مالیات شود.

۹- در مواردی که اشخاص حقوقی ایرانی نمایندگی موسسات یا اشخاص حقوقی خارجی را عهده‌دار هستند و دارای سهامدار یا صاحب سهم شرکت خارجی نیز می‌باشند و دولت متبوع سهامدار یا صاحب سهم شرکت خارجی با دولت جمهوری اسلامی ایران دارای قرارداد اجتناب از اخذ مالیات مضاعف است، رعایت مقررات قرارداد در موقع محاسبه مالیات سهامدار یا صاحب سهم شرکت خارجی الزامی است، همچنین هرگاه دولت متبوع موسسه یا شخص حقوقی خارجی که شخص حقوقی ایرانی نمایندگی آن را عهده‌دار است با دولت جمهوری اسلامی ایران دارای قرارداد مذکور باشد، بررسی روابط تجاری یا مالی آنها از حیث انطباق با حکم ماده ۹ قرارداد ضروری بوده و در صورت حصول یکی از موارد مقرر در بندهای الف و ب ماده مزبور باید اقدام لازم به عمل آید.

۱۰- وظیفه کمیسیون تعیین ضرایب مالیاتی به موجب قانون مالیاتهای مستقیم معین شده است و چون برای فعالیت (بازاریابی کالاهای خارجی - کمیسیون خارجی) در ردیف ۲۹ صفحه ۶۳ جدول ضرایب مالیاتی عملکرد سال ۱۳۷۸ ضریبی معادل شصت درصد دریافتی سالانه تعیین شده است، لذا برای این فعالیت قرینه و ضریب هر دو معین بوده و بدین ترتیب مندرجات بند ۶ صفحه تذکر جدول ضرائب موصوف و جداول ذیل آن که در واقع تعیین قرینه نبوده، بلکه تعیین رقم قرینه است که به دلالت حکم ماده ۹۸ از وظائف مخصوص مأمور تشخیص مالیاتی در موارد تشخیص علی‌الراس می‌باشد به لحاظ اینکه خارج از وظایف کمیسیون یاد شده است و همچنین مفاد بخشنامه شماره ۵۷۳۲۴ مورخ ۱۳۷۸/۱۱/۱۶ به همان دلیل لغو و بلااثر می‌شود. بدیهی است در هر موردی که تحصیل درآمد کمیسینوری محرز و مأمورین تشخیص به علت عدم ارائه دفاتر و اسناد و مدارک

قانونی از طرف مودی یا رد قانونی آنها ملزم به تشخیص علی‌الراس باشند، باید به شرحی که ضمن ماده ۹۸ مقرر شده است رقم قرینه (مبلغ کمیسیون دریافتی) را معین نمایند.

۱۱- در مورد مالیاتهایی که در سنوات اخیر بدون رعایت مفاد بخشنامه شماره ۳۰۹۸۴/۳۰۴-۱۳۷۷/۳۰ مورخ ۱۳۷۹/۷/۳ و این دستورالعمل مطالبه و مورد اعتراض مؤدیان واقع شده است، مراجع مالیاتی حسب اینکه پرونده امر در چه مرحله‌ای باشد باید مطابق وظایف و اختیاراتی که دارند با استفاده از امکانات قانونی در اختیار نسبت به تصحیح مورد و اعاده امور به مجاری قانونی بدون فوت وقت و تردید اقدام نمایند.

۱۲- شعب شورای عالی مالیاتی نیز با توجه به مقررات مرتبط و موارد مقرر در دستورالعمل شماره ۱۰۰۸۵ مورخ ۸۰/۳/۳۰ و بخشنامه فوق‌الاشاره، شکایات واصله را در اسرع وقت رسیدگی و چنانچه آراء مورد شکایت متضمن رعایت کامل قوانین موضوعه و مقررات و آیین‌نامه‌ها و مصوبات قانونی و آراء لازم‌الاتباع شورای عالی مالیاتی و ترتیباتی که به موجب این دستورالعمل تصریح و مقرر شده است، نباشند نسبت به نقض آراء مزبور و فراهم شدن شرایط قانونی رسیدگی مجدد به موارد اختلاف در هیات حل اختلاف موضوع ماده ۲۵۷ اقدام خواهند نمود و هیات اخیر باید با رعایت نظر شعبه شورا و تعلیمات بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های یاد شده رای مقتضی صادر نماید. در خاتمه کلیه دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌ها و دستورات کتبی و شفاهی موردی که در خصوص مؤدیان مذکور از طرف دیگر مقامات مالیاتی صادر و ابلاغ شده و مغایر مفاد بخشنامه شماره ۳۰۹۸۴/۳۰۴-۱۳۷۷/۳۰ مورخ ۷۹/۷/۳ و این دستورالعمل می‌باشد در قسمتهای مغایر لغو و کان لم یکن و مقرر می‌شود دادستان انتظامی مالیاتی و مدیران کل مالیاتی حسب وظایف محوله بطور کامل و با دقت کافی بر طرز عمل و اقدامات مأمورین و مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع فصل سوم از باب پنجم قانون نظارت و ضمن راهنمایی و دادن تعلیمات لازم از بروز تخلف پیشگیری و موارد وقوع تخلف را پیگیری و اقدامات قانونی معمول و نتیجه را مستمراً گزارش نمایند.

حسین نمازی

وزیر امور اقتصادی و دارایی

وزارت امور اقتصادی و دارایی

شماره: ۳۰۴-۵۴۸۲/۳۸۹۹۴

تاریخ: ۱۳۸۰/۷/۷

نظر به اینکه در خصوص بقاء اعتبار بخشنامه ۱۶۶۵۵ مورخ

۸۰/۵/۱۰ ابهاماتی بروز و سئوالاتی مطرح شده است، لذا ضمن تایید اعتبار مفاد بخشنامه مذکور، مقرر می‌شود:

۱- کلیه مامورین و مراجع مالیاتی و ظایف قانونی خود را در مورد شعب و نمایندگی موسسات و شرکتهای خارجی در ایران به ترتیب مقرر در قوانین و آیین‌نامه‌ها و تصویب‌نامه‌های مربوط و با رعایت کامل و دقیق بخشنامه یاد شده ایفاء نمایند. موکداً متذکر می‌شود هیچ عذر و بهانه‌ای در مورد نادیده گرفتن مقررات و بخشنامه مزبور پذیرفته نخواهد شد و دادستان انتظامی مالیاتی بر اجرای صحیح بخشنامه موصوف مانند سایر بخشنامه‌ها و دستورالعملها نظارت و نسبت به موارد تخلف اقدامات قانونی معمول و مراتب را گزارش خواهد نمود.

۲- مندرجات بند ۶ صفحه تذکرات جدول ضرائب مالیاتی عملکرد سال ۱۳۷۹ نیز به دلایل مندرج در بند ۱۰ بخشنامه یاد شده لغو و بلاثر می‌گردد.

۳- شعب و نمایندگی موسسات و شرکتهای خارجی در ایران که مالیات آنها قطعی شده و در مرجع دیگری قابل طرح نباشد، در صورتی که مدعی غیرعادلانه بودن مالیات باشند، می‌توانند به ترتیب مقرر در ماده ۴۵۱ مکرر شکایت و تقاضای تجدید رسیدگی نمایند.

مفاد این بخشنامه به تایید هیات عمومی شورای عالی مالیاتی رسیده است.

**طهماسب مظاهری**

رای هیات عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص ابطال بخشنامه شماره ۳۰/۵/۱۰۴/۱۴۵۴ مورخ ۱۳۷۱/۹/۲۳ در مورد محاسبه مالیات شرکتهایی که سهام آنها در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده‌اند

شماره هـ/۲۹/۲۱۹  
۱۳۸۰/۹/۱۴

تاریخ: ۱۳۸۰/۸/۱۳ شماره دادنامه: ۲۵۱-کلاس پرونده: ۲۱۹/۲۹

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: شرکت لاسپ پارس شهاب (سهام عام)

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۳۰/۵/۱۰۴/۱۴۵۴ مورخ ۱۳۷۱/۹/۲۲ معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی

مقدمه: شاکی طی دادخواست تقدیمی اعلام داشته است. طبق مفاد ماده ۱۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ شرکتهایی که سهام آنها در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده از سال پذیرش تا سالی که از فهرست نرخها در بورس حذف نشده در صورتی که کلیه نقل و انتقال سهام از طریق کارگزاری بورس انجام

و در دفاتر مربوط ثبت گردد از پرداخت ده درصد مالیات شرکت موضوع بند (د) ماده ۱۰۵ قانون مذکور معاف شناخته شده‌اند، طبق مفاد بند (د) ماده ۱۰۵ مالیات اندوخته و سود سهام ۹۰٪ درآمد مشمول مالیات شرکت می‌باشد چون مقرر نموده که درآمد مشمول مالیات پس از کسر ده درصد خواهد بود. معاونت مالیاتی طی بخشنامه شماره ۳۰/۵/۱۰۴/۱۴۵۳ مورخ ۱۳۷۱/۹/۲۲ مفاد بند یک دستورالعمل شماره ۶۲۰۷/۲۰ مورخ ۱۳۵۴/۴/۳ مربوط به قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ را قابل تسری به مفاد ماده ۱۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ داشته و مقرر داشته که برای محاسبه مالیات سود سهام شرکتهایی که مشمول معافیت موضوع ماده ۱۴۳ می‌باشند می‌بایستی جمع درآمد مشمول را بدون کسر ده درصد معافیت ماده ۱۴۳ مبنای محاسبه سود سهامداران و یا اندوخته تلقی نموده و مقرر داشته که ۱۰۰٪ درآمد مشمول مالیات شرکتهای مشمول ماده ۱۴۳ را سود متعلق به صاحبان سهام تلقی و از آنها مالیات مطالبه گردد. مفاد بخشنامه فوق یا مفاد بند (د) ماده ۱۰۵ که ۹۰٪ درآمد مشمول مالیات را متعلق به سهامدار دانسته مغایرت دارد چون بخشنامه مذکور ۱۰۰٪ درآمد مشمول مالیات شرکتهای قبول شده در بورس را متعلق به سهامدار (یا اندوخته) تلقی نموده است. طبق مفاد ماده ۱۳۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ سود پرداختی یا تخصیصی به صاحبان سهام در شرکتهای سهامی از درآمد مشمول معافیت شرکتهای اشخاص حقوقی از پرداخت مالیات معاف می‌باشد در صورتی که براساس مفاد بخشنامه مذکور ده درصد مالیات شرکت درست برخلاف نص صریح ماده ۱۳۵ بین صاحبان سهام تقسیم و مجدداً مشمول مالیات می‌نماید. لازم به ذکر است که بخشنامه مورد شکایت به تایید هیات عمومی شورای عالی مالیاتی رسیده است. با شرح مراتب فوق ابطال بخشنامه شماره ۳۰/۵/۱۰۴/۱۴۵۳ مورخ ۱۳۷۱/۹/۲۲ ناظر بر دستورالعمل شماره ۶۲۷۲/۲۰ مورخ ۱۳۵۴/۴/۳ را به علت مغایر با قانون دارد. مدیرکل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی در پاسخ به شکایت طی نامه شماره ۹۱/۴۸۳۵ مورخ ۱۳۸۰/۴/۲۶ مبادرت به ارسال تصویرنامه شماره ۱۳۲۲-۳۰/۴ مورخ ۱۳۸۰/۳/۲۳ شورای عالی مالیاتی نموده است. در این نامه آمده است مستنبط از مفاد مادتين ۱۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۴۵ و ماده ۱۴۳ قانون جاری مالیات شرکت همواره به نرخ ثابت و مالیات سهامداران با تخفیفات و ترجیحات مندرج در همان مواد با نرخهای متفاوت و تصاعدی محاسبه شده و به نظر می‌رسد که مقنن نظری بر اعطای



امتیازی مضاعف به سهامداران که با کسر ۱۰٪ مالیات شرکت از کل سود مشمول مالیات مجدداً عاید آنها می‌شود نداشته و بنابراین بخشنامه مورد شکایت در راستای همین نظر و استنباط قانونی و تسری اعمال رویه‌ای یکنواخت از دو ماده نظیر و متشابه یاد شده تهیه و صادر گردیده است. هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق به ریاست حجت‌الاسلام والمسلمین دری نجف‌آبادی و با حضور روسای شعب بدوی و روسا و مستشاران شعب تجدید نظر تشکیل و پس از استماع توضیحات نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارایی و بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رای می‌نماید. رای هیات عمومی: به موجب ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ اظهار نظر در باب شیوه‌های اجرایی قوانین و مقررات مالیاتی از طریق تهیه آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مربوط و یا اعلام نظر در خصوص آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مصوب سایر مراجع ذیربط در امور مالیاتی به عهده شورای عالی مالیاتی محول شده است. بنا به جهات فوق‌الذکر و اینکه وضع مقررات خاص مبنی بر لزوم اجرای دستورالعمل شماره ۶۲۰۷/۲۰ مورخ ۱۳۵۴/۴/۳ در اجرای ماده ۱۴۳ قانون مزبور خارج از حدود وظایف و اختیارات معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌باشد. بخشنامه مورد اعتراض مستنداً به قسمت دوم ماده ۲۵ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌شود.

مستشاران اصلی: حجت‌الاسلام والمسلمین دری نجف‌آبادی و حجت‌الاسلام والمسلمین حجتی  
مستشاران کمکی: حجت‌الاسلام والمسلمین حجتی و حجت‌الاسلام والمسلمین حجتی  
سرانجام: مستقیم

۱- حکم ماده واحده از تاریخ تصویب قانون اصلاح مواد از قانون مالیاتهای مستقیم در مجلس شورای اسلامی (۱۳۸۰/۱۱/۲۷) لازم‌الاجرا می‌باشد.

۲- معافیت درآمد حقوق بابت باقیمانده سال جاری براساس ماده ۸۴ اصلاحی از تاریخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ به نسبت مدت از ماخذ سالانه ۱۵۶۰۰۰۰۰ ریال (ماهانه ۱۳۰۰۰۰۰ ریال) و بابت مدت قبل از آن یعنی لغایت تاریخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۶ برحسب میزان مقرر در قانون پیش از اصلاح (سالانه ۶۲۴۰۰۰۰ ریال) قابل محاسبه و قطعی خواهد بود.

۳- مالیات بردرآمد حقوق نسبت به کل دریافتی پس از کسر معافیت موضوع بند ۲ بالا در مورد کارکنان مشمول قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت به نرخ ثابت ده درصد و در مورد

سایر حقوق بگیران تا مبلغ ۴۲۰۰۰۰۰۰ ریال (ماهانه ۳۵۰۰۰۰۰ ریال) به نرخ ۱۰٪ و نسبت به مازاد آن به نرخهای مقرر در ماده ۱۳۱ اصلاحی اخیر (۲۰٪ تا ۳۵٪) قابل محاسبه خواهد بود.

۴- در مورد پرداختهایی که از طرف غیر از پرداخت‌کنندگان مقرری، مزد و حقوق اصلی به عمل می‌آید، لازم است پرداخت‌کننده، مدتی را که بازاء آن وجه مورد نظر پرداخت می‌شود. در نظر گرفته، پرداختی و مالیات را برحسب سال و در نهایت از طریق تسهیم مالیات سالانه، مالیات مدت مذکور را محاسبه و کسر و پرداخت نماید.

۵- از تاریخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ فوق‌العاده‌های بدی آب و هوا، محرومیت از تسهیلات زندگی، محل خدمت، اشتغال خارج از مرکز، مرزی شرایط محیط کار، نوبت کاری، کشیک، جذب، مزایای ارزی و اشتغال ماموران در خارج از کشور، مزایای غیرنقدی و یا وجوه نقدی که بابت مزایای غیرنقدی در بخشهای عمومی و خصوصی به حقوق‌بگیران پرداخت می‌شود، همانند سایر درآمدهای حق مشمول مالیات می‌باشند که حسب مورد عین وجوه نقد و یا بهای مزایای غیرنقدی طبق مقررات قانون به سایر درآمدهای حقوق اضافه و عندالغضا در محاسبه مالیات به نرخ مقرر قرار خواهد گرفت، اما چون مزایای غیرنقدی پرداختی به کارکنان تا میزان دو دوازدهم معافیت سالانه معاف گردیده است، لذا چنانچه در باقیمانده مدت سالجاری از تاریخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، مزایای غیرنقدی تعلق گیرد، لازم خواهد بود تا سقف ۲۶۰۰۰۰۰ ریال در سال (ششصد و شصت هزار و شصت هزار ریال) به ازاء هر ماه از مزایای مزبور به عنوان رقم معاف کسر گردد.

۶- عیدی سالانه یا پاداش آخر سال مربوط به سال ۱۳۸۰ تا مبلغ ۱۳۰۰۰۰۰ ریال معاف و مازاد در خصوص کارکنان مشمول قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت به نرخ ۱۰٪ و در خصوص سایر حقوق بگیران حسب مورد به نرخ ۱۰٪ یا نرخ ماده ۱۳۱ (جدید) مشمول مالیات خواهد بود.

۷- ۵۰٪ درصد مالیات حقوق کارکنان شاغل در مناطق کمتر توسعه یافته (طبق فهرست سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور) اعم از آنکه پرداخت‌کننده بخش دولتی یا غیردولتی باشد، بخشوده می‌شود و این بخشودگی جایگزین بخشودگی موضوع ماده ۹۲ قبلی گردیده است.

۸- با رعایت بندهای بالا از تاریخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، محاسبه مالیات نسبت به باقیمانده مدت از بهمن ماه (۴ روز) و تمامی مدت اسفندماه سال جاری بایستی وفق مثال عددی زیر که طبق

آن حقوق و مزایای دریافتی مستمر ماهانه حقوق‌بگیر ۵۰۰۰۰۰ ریال فرض شده است. صورت گیرد.  
توجه: از جهت سهولت کار، ابتدا مالیات بردرآمد حقوق اسفندماه مورد محاسبه قرار می‌گیرد:

الف: محاسبات حقوقی اسفندماه:

الف - ۱- در مورد حقوق‌بگیری که مشمول قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت باشد:  
درآمدشمول مالیات حقوق ماهانه

$$۵۰۰۰۰۰ - ۱۳۰۰۰۰ = ۳۷۰۰۰۰$$

مالیات متعلق قابل کسر از حقوق اسفندماه

$$۳۷۰۰۰۰ \times ۱۰\% = ۳۷۰۰۰$$

الف - ۲- در مورد حقوق‌بگیری که مشمول قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت نباشد:

درآمد حقوق سالانه

$$۵۰۰۰۰۰ \times ۱۲ = ۶۰۰۰۰۰$$

درآمد حقوق سالانه

$$۶۰۰۰۰۰ - ۱۵۶۰۰۰ = ۴۴۴۰۰۰$$

رقم مشمول مالیات به نرخ ۱۰٪

رقم مشمول مالیات به نرخ ماده ۱۳۱ (۲۰٪) ۲۴۰۰۰۰

مالیات سالانه طبق اصلاحیه اخیر

$$۴۲۰۰۰۰ \times ۱۰\% + ۲۴۰۰۰۰ \times ۲۰\% = ۴۶۸۰۰۰$$

مالیات متعلق قابل کسر از حقوق اسفندماه

$$۴۶۸۰۰۰ \div ۱۲ = ۳۹۰۰۰$$

ب - محاسبه مالیات حقوق بابت باقیمانده مدت بهمین (۴ روز):

ب - ۱- در مورد حقوق‌بگیری که مشمول قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت باشد:

$$۳۷۰۰۰ \times \frac{۴}{۳۰} = ۴۹۳۳۳$$

مالیات متعلق قابل کسر از چهار روز باقیمانده بهمین ماه بااستناد

قانون جدید.

ب - ۲- در مورد حقوق‌بگیری که مشمول قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت باشد:

$$۳۹۰۰۰ \times \frac{۴}{۳۰} = ۵۲۰۰۰$$

مالیات متعلق قابل کسر از چهار روز باقیمانده بهمین ماه بااستناد

قانون جدید

در خصوص مالیات مربوط به حقوق ۴ روزه آخر بهمین ماه،

لازم به ذکر است که اگر مالیات ۵۰۰۰۰۰ ریال حقوق ماهانه طبق قانون پیش از اصلاح محاسبه میشد. مالیات ماهانه مبلغ ۲۱۴۲۳۰ ریال بدست می‌آید، لذا چنانچه برخی پرداخت‌کنندگان قبلاً با پرداخت یا تخصیص حقوق بهمین ماه، مالیات را کلاً برابر قانون گذشته محاسبه و کسر و پرداخت نموده‌اند. با مثال عددی فوق‌الذکر، در خصوص حقوق‌بگیران مشمول قانون نظام هماهنگ مبلغ ۱۶۴۸۹۷ ریال (مابه‌التفاوت ۲۱۴/۲۳۰ ریال و ۴۹/۳۳۳) و در مورد سایر کارکنان مبلغ ۱۶۲۲۳۰ ریال قابل برگشت می‌باشد که پرداخت‌کنندگان حقوق مجاز خواهند بود مابه‌التفاوت را به‌عنوان مالیات علی‌الحساب مکسوره منظور و از مالیات ماه یا ماههای بعد حقوق‌بگیران کسر نمایند.

۹- راجع به حق‌الزحمه اضافه کار بهمین ماه کارگران مشمول قانون کار توجه خواهد شد که رقم پرداختی از این بابت بایستی به نسبت مدت‌های ۲۶ روز و ۴ روز تسهیم و حکم تبصره ۲ ماده ۸۴ قبل از اصلاح نسبت به مدت ۲۶ روز اعمال گردد.

۱۰- سایر اصلاحات و تعدیلات بعمل آمده در مصوبه اخیر مانند برقراری معافیت برای جانبازان انقلاب اسلامی و آزادگان و حذف معافیهایی مانند معافیهای کادر عملیاتی و تخصصی موسسات هواپیمایی باید مدنظر پرداخت‌کنندگان حقوق و دستگاه مالیاتی قرار گیرد.

ماده ۱۳۱- نرخ مالیات در بردرآمد اشخاص حقیقی به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد به شرح زیر است:

تا میزان سی میلیون (۳۰۰۰۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ پانزده درصد (۱۵٪)

تا میزان یکصد میلیون (۱۰۰۰۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه نسبت به مازاد سی میلیون (۳۰۰۰۰۰۰) ریال به نرخ بیست درصد (۲۰٪)

تا میزان دوست و پنجاه میلیون (۲۵۰۰۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه نسبت به مازاد یکصد میلیون (۱۰۰۰۰۰۰) ریال به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪)

تا میزان یک میلیارد (۱۰۰۰۰۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه نسبت به مازاد دوست و پنجاه میلیون (۲۵۰۰۰۰۰) ریال به نرخ سی درصد (۳۰٪)

نسبت به مازاد یک میلیارد (۱۰۰۰۰۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ سی و پنج درصد (۳۵٪)

نسبت به مازاد یک میلیارد (۱۰۰۰۰۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ سی و پنج درصد (۳۵٪)

نسبت به مازاد یک میلیارد (۱۰۰۰۰۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ سی و پنج درصد (۳۵٪)

نقصدی سر پرسش‌های آزمون کنش دانشجو در مقطع کارشناسی ارشد از هنگامی که آزمون گزینش در مقطع کارشناسی ارشد در دانشگاه‌های دولتی به صورت متمرکز و سراسری برگزار می‌شود، بیش از ۱۰ سال می‌گذارد و به نظر می‌رسد، یک دهه زمان کافی برای تجربه کردن باشد. حال که از برگزاری آزمون ۱۳۸۱-۱۳۸۰ مدت زمان زیادی نمی‌گذرد، فرصت را غنیمت شمرده نگاهی به آزمون‌های برگزار شده سال‌های گذشته در رشته حسابداری می‌اندازیم.

## ۱- زمان‌سنجی

به جرات می‌توان ادعا کرد موضوع زمان‌سنجی تست‌ها در برخی دروس رعایت نشده است و شرکت‌کننده (حتی اساتید دروس) با داشتن معلومات کامل قادر به پاسخگویی کامل در زمان تعیین شده نیستند. این موضوع به‌ویژه در تست‌های درس حسابداری صنعتی مصداق دارد.

## ۲- طولانی بودن صورت پرسش‌ها

به طور منطقی انتظار می‌رود حجم اطلاعات آرایه شده در یک پرسش چهارگزینه‌ای به میزانی باشد که بتوان در کوتاه‌ترین زمان ممکن تمام آنها را به سرعت مرور کرد و با تحلیل ذهنی به آنها پاسخ داد. متأسفانه برخی از طراحان این پرسش‌ها براساس تفکر آزمون‌های تشریحی اقدام به طرح سوال کرده‌اند، به نحوی که، آرایه یک صورت مساله طولانی از داوطلبان انتظار دارند به تعداد زیادی از تست‌های طرح شده ظرف یک تا یک‌ونیم دقیقه پاسخ دهند، درحالی که

استخراج اطلاعات از بین یک صورت مساله طولانی خود امری وقت‌گیر است که با توجه به وجود اضطراب حاکم بر امتحان، گاه مسنجر به وقوع اشتباهات اجتناب‌ناپذیری می‌گردد.

## ۳- هم‌پوستی پاسخ‌ها

طرح چندین پرسش برمبنای یک صورت مساله در این گونه آزمون‌ها کمتر معمول است و بندرت می‌توان مشاهده کرد که بیش از دو یا سه تست را براساس صورت مساله خاصی طرح کنند، زیرا همان‌گونه که در بند ۲ اشاره شد باعث مشکل شدن استخراج اطلاعات از بین انبوه اطلاعات آرایه شده می‌گردد. حال مشکل دیگری که در بین آزمون‌های کارشناسی ارشد ایران مشاهده می‌شود این است که برای پاسخ دادن به پرسش‌های دوم به بعد گاهی نیاز به پاسخ به دست آمده در پرسش قبلی وجود دارد. به این ترتیب اگر داوطلبی قادر به پاسخ دادن به پرسش اول نبوده باشد، به اجبار پرسش(های) بعد را نیز از دست می‌دهد. به این دلیل در آزمون‌های چهارگزینه‌ای در صورتی که دو پرسش براساس یک صورت مساله خاص طرح شده باشد، نباید پاسخی به پرسش دوم در گرو پاسخ پرسش اول باشد و باید استقلال هر یک از پرسش‌ها حفظ شود.

## ۴- تست هوش

برخی از پرسش‌ها از چنان طرحی برخوردارند که بیشتر به تست هوش شبیه است تا پرسشی که بتواند معلومات داوطلب را ارزیابی کند. در این گونه پرسش‌ها، به وضوح سه گزینه شبیه یکدیگر و یک گزینه متفاوت از آنهاست.

این در حالی است که معمولاً تست‌ها باید دارای یک پاسخ صحیح باشد و سه گزینه دیگر به تدریج از پاسخ صحیح دور شوند. به این معنا که گزینه دوم تا حد زیادی به پاسخ صحیح نزدیک‌تر است و گزینه‌های سوم و چهارم به تدریج از پاسخ صحیح دور می‌شوند آن چنان که گزینه چهارم، کاملاً از پاسخ صحیح دور است.

## ۵- ابهام و دوگانگی

برخی از پرسش‌های طرح شده در آزمون‌های مورد بررسی، جامع نیست و امکان برداشت‌های متفاوتی را به وجود می‌آورد، به نحوی که اگر دو داوطلب صورت مساله را مطالعه کنند، دو برداشت مختلف از آن خواهند داشت که یکی از آنها برداشت طراح سوال موافق بوده و به جواب صحیح خواهد رسید. اشکال در جایی به نهایت خود می‌رسد که برای برداشت دوم نیز به تصادف گزینه صحیح وجود داشته باشد، آن‌گاه داوطلبی که دارای مفروضات ذهنی یکسان با طراح نبوده است، به زعم خود به جواب صحیح رسیده و آن را علامت می‌زند، غافل از این که طراح سوال تفکر دیگری داشته است. چه بسا این موضوع باعث جابه‌جایی افراد قبول شده و مردود در این آزمون‌ها شده باشد.

این موضوع در بین تست‌های زبان انگلیسی نیز به این شکل وجود دارد که برخی از تست‌ها از منابع خارجی استخراج شده درحالی که نسبت به موضوع آن در بین نویسندگان اتفاق نظر وجود ندارد. حال اگر داوطلب با سلیقه نویسنده آن کتاب آشنایی نداشته یا به صورت تصادفی به آن گرایش پیدا نکند، در پاسخ دچار تردید یا اشتباه خواهد شد.

جدول شماره ۱- شکل وابستگی شرکت‌ها به رایانه‌هایشان

فراوانی نسبی شرکت‌ها	درجه‌ی وابستگی
٪۱۹/۶	کاملاً وابسته
٪۶۵/۸	به شدت وابسته
٪۱۲/۹	تقریباً وابسته

هوشمند که گاه تقریباً کلیه عملیات اصلی یک شعبه بانکی را انجام می‌دهند و یا استفاده از باجه‌های رایانه‌ای در شرکت‌های بیمه و نظایر آن نمودهای استفاده از پیشرفتهای فناوری اطلاعات در ارائه بهتر و مطلوبتر خدمات است.

۳) دگرگونی شیوه‌های مبادله کالا و خدمات - از مجموعه مباحث قبلی چگونگی تأثیر پیشرفتهای فناوری اطلاعات بر ایجاد تغییر در شیوه‌های مبادله کالا و خدمات آشکار می‌شود. نمود اصلی همه این تغییرات را می‌توان امروزه در وجوه مختلف تجارت الکترونیک مشاهده کرد. شیوه‌های نوین مبادله کالا، خدمات، اطلاعات و پول محدود به رابطه میان شرکتها و سازمانها نیست و حتی به حریم زندگی خصوصی افراد نیز راه یافته است به نحوی که خرید از سوپرمارکت محله را نیز دربر می‌گیرد.

۴) تغییر در شیوه‌های تامین کالا و تدارکات - تغییر شیوه‌های مبادله کالا و خدمات تأثیرات قابل ملاحظه‌ای بر روشهای تامین و تدارک مواد اولیه مورد نیاز خط تولید و امور لجستیکی شرکتها گذارده است، به نحوی که روشهای خرید، انبارداری و نگهداری اطلاعات گردش کالا و مواد را نیز دستخوش تحولات جدی کرده است. این تغییرات طبعاً آثار غیرقابل انکاری بر شیوه‌های تولید و افزایش کارایی خطوط تولیدی نیز دارد.

۵) تغییر در شیوه‌های نگهداری کالا و انبارداری - این تغییرات نیز همان‌طور که گفته شد به تبع تغییر در شیوه‌های تامین و تدارک کالا و همچنین مبادله کالا و خدمات میان شرکتها، گریزناپذیر است. امروزه فناوری اطلاعات چهره سیستمهای اطلاعاتی انبار، نحوه چیدمان کالا، کدگذاری و حتی نحوه تامین کالا از قفسه‌های موجود در انبار توسط بازوهای روباتیک را دچار تحول جدی کرده است. علاوه بر آن رابطه اطلاعاتی میان انبار، خط تولید و

به شدت به سیستمهای ماشینی خود وابسته شده‌اند. در بخش قبلی درباره، چگونگی تأثیرگذاری فناوری نوین اطلاعات بر وجوه مختلف عملیات شرکتها و سازمانها با ذکر برخی از نمونه‌ها بحث شد. توسعه کاربرد رایانه‌ها و استفاده از امکانات جدید پردازش و مبادله اطلاعات، آثار و تبعات کنترلی خاص خود را نیز به همراه دارد. اگر مدیران به همان صورت که مسئول راهبری سازمان در جهت نیل به اهداف خود هستند، مسئولیت استقرار ساختار مناسبی از کنترل‌ها را نیز بر عهده داشته باشند، که دارند، باید نسبت به نوع مخاطراتی که با ماشینی شدن سیستمها پدید می‌آید، آگاهی یابند و سازوکارهای کنترلی مناسبی را برای مقابله با تهدیدات تازه برقرار کنند.

برخی بر این گمانند که توسعه کاربرد رایانه و ماشینی شدن تدریجی سیستمهای اطلاعاتی در دهه‌های اخیر سبب حذف بسیاری از دغدغه‌های کنترلی مدیران شده است. با این تصور که رایانه‌ها به دلیل ویژگیهای خاص خود عملاً اجازه خطا و اشتباه را به کاربران نمی‌دهند، افراد بسیاری ماشینی شدن سیستمها را سبب آسودگی خاطر مدیران و کاهش قابل ملاحظه کنترل‌های داخلی می‌دانند.

برقراری سیستمهای ماشینی و استفاده از فناوری نوین اطلاعات مزیت‌های خاص خود را دارد و می‌تواند موجب حذف برخی از نگرانیها و به تبع آن کنترل‌های مرتبط با آنها شود. اما وقتی انبوهی از داده‌ها آنهم در شکل الکترونیک آن در یک جامع باشد

سیستمهای برنامه‌ریزی و اطلاعات مدیریت را به نحو چشمگیری تغییر داده است. سفارش مجدد مواد و کالا در بسیاری از موارد به صورت هوشمند و بر پایه محاسبات و متغیرهای تعریف شده و مستقیماً توسط رایانه و از طریق شبکه‌های برون سازمانی انجام می‌شود و اطلاعات وصول کالا به انبار در لحظه ورود به اطلاع سیستمهای اطلاعاتی حسابداری جهت انجام ثبت‌های لازم در دفاتر (رایانه‌ای) شرکت می‌رسد.

وابسته شدن شرکت‌ها به رایانه‌هایشان به دلیل ویژگیهای مهم سیستمهای رایانه‌ای و گریزناپذیری استفاده از رایانه‌ها در دنیای امروز و همچنین نحوه تأثیرگذاری پیشرفتهای فناوری اطلاعات، که در بخشهای قبلی به آن اشاره شد، امروزه سازمانها و شرکت‌ها به نحو بی‌سابقه‌ای به سیستمهای ماشینی خود وابسته شده‌اند. براساس یافته‌های پژوهشی که در مورد چگونگی وابستگی شرکت‌های آمریکایی به رایانه‌هایشان انجام گرفت، مشخص شد که ۷۵ درصد از شرکتها فقط قادرند دو هفته پس از قطع و از کار افتادن سیستمهای رایانه‌ای به حیات خود ادامه دهند و این نشان دهنده‌ی درجه بالای وابستگی آنها به سیستمهای ماشینی جدید است. جدول شماره ۱ نتایج این تحقیق را نشان می‌دهد.

تأثیر فناوری نوین بر کنترل‌های داخلی همان‌گونه که آمار و همچنین واقعیت‌های مشهود دنیای امروز نشان می‌دهد، شرکت‌ها

می‌تواند موجبات نگرانی‌های تازه‌تری را فراهم آورد و نیازهای کنترلی جدیدی را فرآوری مدیران قرار دهد. مخاطرات تازه نه تنها حفاظت از داراییها و از جمله اطلاعات سازمان به عنوان یکی از گرانترین داراییها را دچار مشکلات جدید می‌کند بلکه می‌تواند اطمینان نسبت به دقت ثبت‌های حسابداری و پیشبرد سیاستها و رویه‌های مورد نظر مدیریت را نیز با خطرات تازه‌ای مواجه سازد. به این ترتیب استفاده از فناوری نوین منجر به تغییر نوع و قلمرو کنترل‌های داخلی شده است.

علل آسیب‌پذیری سیستمهای جدید

همان‌طور که گفته شد، تمرکز و تجمع انبوهی از داده‌ها به صورتی غیرملموس و با سازوکارهای پیچیده عملیاتی در سیستمهای ماشینی، آنها را در موارد زیادی آسیب‌پذیر و گاه آسیب‌پذیرتر از سیستمهای دستی کرده است. مهمترین مواردی که زمینه وارد آمدن آسیب به سیستمهای ماشینی و بروز تهدیدات تازه علیه این سیستمها را پدید آورده، برخی از ویژگیهای برجسته همین سیستمها و در ذات آنها نهفته است:

- (الف) متمرکز بودن داده‌ها و اطلاعات (تمرکز داده‌ای)
- (ب) متمرکز بودن عملیات سیستم (تمرکز عملیاتی)
- (ج) عملیات نامشهود (جعبه سیاه)
- (د) سرعت فوق‌العاده زیاد در انجام عملیات و نقل و انتقال داده‌ها (سرعت)
- (ه) امکانات وسیع شبکه‌ها و تبادل داده‌ها و اطلاعات (دسترسی)
- (و) تکنولوژی پیشرو و ارزان (نوع تکنولوژی)

(ز) امکان خرابی و قطع عملیات سیستم (امکان قطع یکباره)

علاوه بر علل آسیب‌پذیری ذاتی سیستمهای ماشینی، دلایلی دیگر که وابسته به انسان کاربر سیستم یا مرتبط با سیستم است نیز به پتانسیلهای آسیب‌پذیری این

سیستمها افزوده است.

خطا (اشتباهات سهوی) و تقلب (دخالت و دستکاری عمدی) نمونه‌هایی از تأثیر انسان کاربر یا مداخله‌گر در سیستمها است که اگر چه ممکن است در اشکال سابق و آنچنان که در سیستمهای دستی رایج بود، عملی نشود اما در اشکالی تأثیرگذارتر و به مراتب پیچیده‌تر اتفاق می‌افتد.

خطرهایی حذف شده

فناوری نوین اطلاعات سبب حذف پاره‌ای از مخاطرات ذاتی سیستمهای قدیمی‌تر یا دستی شده یا به شدت احتمال وقوع چنین مخاطراتی را کاهش داده است. این موارد را می‌توان در زمره مزایای کاربردی سیستمهای ماشینی به حساب آورد. سه مورد مهم از مخاطراتی که به نوعی در سیستمهای جدید عملاً حذف شده است عبارتند از:

(۱) خطای انسانی - در سیستمهای قدیمی نقش انسان در ترکیب منابع مورد استفاده سیستمها بسیار برجسته و کلیدی بود در حالی که سیستمهای ماشینی بیشتر به استفاده از منابع خودکار گرایش دارند. رایانه‌ها در انجام عملیات و محاسبات تعریف شده، به خلاف انسان دچار اشتباه و خطا نمی‌شوند. درست برعکس آنچه در سیستمهای دستی معمول است، اشتباهاتی چون خطا در جمع ارقام یک صورت‌حساب، عدم موازنه دو طرف یک ثبت حسابداری یا انتقال ارقام دفتر روزنامه به حسابهای اشتباه در دفترکل در سیستمهای مبتنی بر فناوری جدید، راه ندارد.

(۲) فقدان ثبت رویه - در سیستمهای دستی احتمال بروز اشکالات ناشی از عدم ثبت رویه بسیار زیاد است اما دومین مزیت سیستمهای ماشینی که سبب حذف برخی از نگرانیهای جدی کنترلی می‌شود وجود ثبت رویه در این سیستمها است. رایانه‌ها دقیقاً براساس برنامه‌ها و دستورالعمل‌های ثابت و از پیش تعیین شده، همه موارد مشابه در انجام محاسبات و عملیات را با

روشی معین و یکنواخت انجام می‌دهند و هیچ‌گونه انحراف از رویه‌های تعریف و تبیین شده در این سیستمها وجود ندارد.

(۳) وجود انگیزه برای خلافکاری و خیانت در امانت در میان عوامل انسانی - رایانه‌ها هیچ‌گاه دارای انگیزه انجام اعمال خلاف یا خیانت در امانت نیستند! اصولاً هیچ‌یک از این قبیل انگیزه‌ها در هیچ قسمتی از تجهیزات و برنامه‌های یک سیستم ماشینی وجود ندارد. ماشین از ارائه ارقام نادرست یا دستکاری عمدی در اطلاعات نفعی نمی‌برد، در حالی که کارکنان شرکت و اصولاً کاربران سیستم ممکن است با در نظر گرفتن مصالح و منافع شخصی خود به نسبت چنین اعمالی را انجام دهند.

بنابراین رایانه‌ها با حذف خطای انسانی (بطور نسبی) و افزایش دقت در محاسبات و عملیات، از یکسو، و برقراری ثبات رویه، از سوی دیگر، به کیفیت سیستمهای اطلاعاتی در ارائه اطلاعات دقیق‌تر افزوده‌اند و علاوه بر آن فقدان انگیزه خلافکاری در ماشین سبب شده است تا بسیاری از نگرانیهای ناشی از احتمال غرض‌ورزی و دخالت دادن منافع شخصی در انجام محاسبات و عملیات ظاهراً از میان برداشته شود. مجموعه این عوامل را چنانکه اشاره شد در زمره مزایای کاربردی سیستمهای ماشینی به حساب می‌آورند. البته این دیدگاه را صرفاً به صورت مشروط یا نسبی می‌توان پذیرفت.

خطرات جدید: مخاطرات ذاتی

فناوری نوین اطلاعات به دلیل ویژگیهای خاص خود، چنانکه گفته شد، زمینه‌ساز مخاطرات تازه‌ای برای سازمانها است. ویژگیهای ذاتی سیستمهای ماشینی عملاً تهدیدات تازه‌ای را متوجه منابع شرکتها بویژه منابع با ارزش اطلاعاتی آنها ساخته است. در این بخش به برخی از مواردی که زمینه تهدیدات جدید را فراهم می‌کنند، به همراه نمونه‌هایی از مخاطرات اشاره می‌شود.

**الف - متمرکز بودن داده‌ها - انبوهی از داده‌ها** در انواع مختلفی از رسانه‌های حامل داده‌ها نظیر دیسکها و نوارهای مغناطیسی به صورتی بسیار فشرده ضبط و نگهداری می‌شود. این فشرده‌سازی و تمرکز داده‌ها سبب بروز ریسکهای متعددی می‌شود که برخی از آنها عبارتند از:

۱) سرقت آسان‌تر اطلاعات متمرکز - در سیستمهای دستی سوابق اطلاعاتی در پرونده‌های متعدد و حجیم نگهداری می‌شود، به نحوی که هرگونه جابه‌جایی یا سرقت آنها مستلزم استفاده از امکانات زیاد حمل و نقل و بسیار پردردسر است. افزون بر این به محض سرقت حجم وسیعی از اسناد، این موضوع سریعاً قابل رؤیت است و کشف می‌شود. در صورتی که اگر چنین مشکلی در سیستمهای ماشینی و در ارتباط با اطلاعاتی که به صورت الکترونیک حفظ و ذخیره می‌شوند پیش آید درست به خلاف سیستمهای دستی هیچ چیز قابل رؤیت و کشفی وجود ندارد. یعنی در صورت دسترسی غیرمجاز به اطلاعات بسیار وسیع و بسیار فشرده در سیستمهای جدید به سادگی می‌توان یک نسخه از آنها تهیه کرد بی‌آنکه در حجم آنها (به خلاف بایگانی‌های دستی) ذره‌ای تغییر مشاهده شود.

۲) امکان حذف جمعی اطلاعات - وقتی مجموعه‌های بسیار وسیع داده‌ها به صورتی متمرکز در کنار هم قرار گرفته باشد احتمال اینکه با کوچکترین اشتباه عامل انسانی، اطلاعات الکترونیک حذف شود نیز پدید می‌آید. در سیستمهای ماشینی گاه فشار دادن یک کلید یا صدور یک دستور ساده می‌تواند منجر به حذف اطلاعات با ارزشی (مخصوصاً در ارتباط با طرفهای تجاری شرکت) شود که گاه امکان بازبازی مجدد آنها وجود ندارد. در سیستمهای دستی اسناد و سوابق با قلم و کاغذ ثبت می‌شود و تنها راه گم شدن یا حذف آنها نابودی مشهود فیزیکی (مثلاً در اثر آتش‌سوزی و نظایر آن) است. در نابودی

فیزیکی اسناد و سوابق سیستم دستی حداقل خاکستری از آن برجای می‌ماند اما در سیستمهای مبتنی بر فناوری جدید هیچ‌گونه اثر و نشانه‌ای از اطلاعات نابود شده باقی نخواهد ماند.

۳) زیانهای بزرگتر به هنگام بروز حوادث یا بلایای طبیعی - یکی دیگر از مشکلات و مخاطرات احتمالی در مورد اطلاعات وسیع متمرکز امکان نابودی حجم بزرگی از آن در صورت بروز حوادثی نظیر آتش‌سوزی یا بلایای طبیعی مثل سیل و زلزله است. حتی تصور از میان رفتن بخش وسیعی از اطلاعات و سوابق شهروندان در سیستم ثبت احوال یا نابودی تمام اطلاعات مربوط به مشتریان یک شرکت در جریان یک آتش‌سوزی یا سیل نیز وحشتناک است. در سیستمهای دستی گاه می‌توان با اقدام به موقع و با توجه به وسعت فضای فیزیکی نگهداری اطلاعات حجیم، بخش قابل ملاحظه‌ای از آنها را به هنگام وقوع حوادث بزرگ، از گزند حادثه نجات داد.

ب) تمرکز عملیات در سیستم‌های جدید - در سیستمهای مبتنی بر فناوری جدید همان‌طور که داده‌ها بصورت متمرکز ضبط و حفظ می‌شوند، وظایف سیستم نیز متمرکزند. این تمرکز عملیاتی می‌تواند سبب پدید آمدن ملاحظات کنترلی تازه‌ای شود که برخی از آنها عبارتند از:

۱) نبود تفکیک وظایف - رویه‌های عملیاتی یک دایره یا واحد کامل سازمانی در یک سیستم دستی، گاه به صورت یک برنامه رایانه‌ای در سیستمهای جدید در می‌آید که احتمالاً کنترل عملیات این برنامه نیز فقط توسط یک نفر انجام می‌شود. این امر یعنی ادغام وظایف مختلف می‌تواند موجبات وارد آمدن زیانهای بزرگی را فراهم آورد. به این ترتیب بحث تفکیک وظایف که یک ابزار حیاتی کنترلی است در محیط‌های ماشینی شکلی کاملاً متفاوت و پیچیده به خود می‌گیرد.

۲) پیچیده‌تر شدن عملیات - تمرکز

عملیات در سیستمهای ماشینی سبب حذف، ادغام و تغییر شکل رویه‌های مورد عمل در سیستمهای دستی می‌شود و گاه از شکل ساده و قابل درک برای عوامل انسانی به صورتهای پیچیده‌تری در می‌آید به نحوی که صرفاً متخصصان مربوط می‌توانند نسبت به توضیح چگونگی این عملیات یا اعمال هرگونه تغییر و اصلاح در آنها اقدام کنند.

۳) ناتوانی قضاوت در ماشین - سیستمهای ماشینی به دلیل عملیات تعریف شده و متمرکز و برخورداری از ثبات رویه عملاً فاقد توان و قدرت قضاوت‌اند و در همه موارد مشابه درست به یک شکل عمل می‌کنند و این درست بر خلاف چیزی است که در سیستم دستی جریان دارد. اگر چه انجام عملیات متمرکز و مشابه منجر به مزیت ثبات رویه در این سیستمها شده اما توان قضاوت را از آنها سلب کرده است. به عنوان مثال در موارد زیادی برای افراد قبض برق یا فیش حقوق با ارقام اعجاب‌آور صادر شده که هیچ‌گونه مبنای منطقی نداشته است. در سیستمهای دستی عامل یا عوامل انسانی ناظر و کنترل‌گر با استفاده از تجربه و قوه عاقله خود می‌توانند از بروز این‌گونه اشتباهات جلوگیری کنند. و فی‌المثل از قبول ۲۰۰۰ ساعت کار ماهانه برای یک کارمند اجتناب کنند! و به راحتی متوجه شوند که حتماً اشتباهی رخ داده است.

ج - نامشهود بودن عملیات - عملیات سیستمهای ماشینی نه تنها متمرکز و پیچیده است بلکه غیرقابل رؤیت نیز هست. عملاً آنچه در رایانه‌ها اتفاق می‌افتد در پشت صحنه یا به تعبیری در "جعبه سیاه" است به نحوی که کاربران این سیستمها نسبت به عملیات در حال انجام هیچ‌گونه اشراف یا آگاهی لحظه‌ای ندارند. این موضوع یا ویژگی نیز به نوبه خود می‌تواند موجب ملاحظات کنترلی و مخاطرات تازه‌ای در سیستمهای نوین شود. برخی از آثار و تبعات آن عبارتند از:

۱) ردیابی نامشهود ارقام - اگر چه

برخی از فقدان ردیابی و کنترل‌های حساب‌رسانه در سیستم‌های ماشینی سخن می‌گویند اما واقعیت این است که چنین ردیابی‌هایی در سیستم وجود دارد اما مانند تمام جنبه‌های عملیاتی آن نامشهود و برای عامل انسانی غیرقابل رؤیت است. در فناوری جدید همه این موارد در قالب‌هایی انجام می‌شود که برای ماشین قابل درک و خواندن باشد. غیرقابل رؤیت بودن ثبت‌ها، سوابق و ردیابی و حساب‌رسی درون سیستمی به این معنی است که کنترل دقت، انجام کنترل‌های متقابل و تحلیل وجود پشتوانه کافی برای ارقام مندرج در صورتهای مالی در سیستم‌های ماشینی به مراتب دشوارتر خواهد بود. در واقع باید از رایانه بخواهیم که نسبت به تحلیل سوابق و اسناد موجود و نحوه ردیابی‌های توضیح دهد و کنترل‌ها و تحلیل‌ها به صورت دستی قابل انجام نیست.

**۲) مشاهده خروجی در انتهای عملیات -** به خلاف سیستم‌های دستی که کلیه مراحل تولید و تکمیل اطلاعات فرم‌ها و گزارش‌های خروجی سیستم از ابتدا تا انتها توسط عوامل انسانی مشاهده و بعضاً کنترل می‌شود، در سیستم‌های ماشینی این خروجی‌ها را صرفاً می‌توان در پایان عملیات نامشهود و پنهان ماشین دریافت و مشاهده کرد. بنابراین در جریان عملیات تولید گزارش‌ها و خروجی‌های سیستم، کنترل مبتنی بر مشاهده عامل انسانی وجود ندارد و نمی‌توان مراحل تولید یک گزارش را مرحله به مرحله ردیابی کرد. خروجی‌های هر سیستم اعم از دستی و ماشینی باید به صورتی معنی‌دار تهیه شوند تا دریافت‌کنندگان بتوانند برای تصمیم‌گیری از آنها استفاده کنند. هرگونه عدم شفافیت یا بی‌معنی بودن این خروجی‌ها سبب می‌شود تا بسیاری از ارزشهای یک سیستم ماشینی مورد تردید قرار گیرد یا فراموش شود.

**د) سرعت زیاد -** سرعت زیاد یکی از برجسته‌ترین (و شاید مهم‌ترین) ویژگی‌های سیستم‌های ماشینی است. با این وجود،

سرعت در انجام عملیات و نقل و انتقال داده‌ها می‌تواند سبب بروز برخی از معضلات تازه کنترلی شود:

**۱) تکرار خطا به دفعات زیاد و با سرعت -** خطاهای تکرار شونده یکی از ملاحظات اساسی نیازمند کنترل در سیستم‌های ماشینی است. در سیستم‌های دستی بروز اولین خطا ممکن است جلوی وقوع دومی را بگیرد اما در سیستم رایانه‌ای این خطا ممکن است صدها و شاید هزاران بار پس از خطای اول نیز به سرعت اتفاق افتد. رایانه به لحاظ ثبات رویه، اگر دستور غلطی داشته باشد، به دفعات همان خطا را تکرار می‌کند و انبوهی از اشتباهات را پدید می‌آورد.

**۲) انتقال سریع خطا به سایر سیستم‌های مرتبط -** بروز یک خطا در سیستم سبب انتقال سریع نتایج این خطا به سیستم‌های فرعی یا مرتبط با آن می‌شود و این امر می‌تواند آثار زیانبار و وقوع خطا را تشدید کند. در سیستم‌های دستی نقاط کنترلی که توسط عوامل انسانی در ورودی سیستم‌های فرعی بوجود می‌آید از انتقال خطا به سیستم‌های فرعی یا مرتبط تا حدود زیادی جلوگیری می‌کند یا لاقلاً سرعت انتقال آن را کاهش می‌دهد.

**۳) نابودی سریع منابع اطلاعاتی -** سرعت فوق‌العاده بالا در عملیات سیستم‌های ماشینی می‌تواند سبب حذف و نابودی سریع‌تر منابع اطلاعاتی و داده‌ها شود. یک دستور اشتباه کافی است تا حجم وسیعی از اطلاعات و داده‌ها مخدوش یا به کلی نابود شود. بروز چنین مشکلی در یک سیستم دستی غیرممکن یا بسیار دور از انتظار است.

**۴) امکانات وسیع تبادل داده‌ها و اطلاعات -** وجود شبکه‌های درون و برون سازمانی و رهاوردهای انکارناپذیر آن بی‌تردید یکی از مزیت‌های بزرگ و اساسی در سیستم‌های مبتنی بر فناوری نوین اطلاعاتی است. وجود شبکه‌ها عملاً دسترسی به منابع و اطلاعات رایانه‌ای را وسعت غیرقابل تصویری بخشیده است. همین دسترسی

وسیع به همراه خود، ملاحظات و مخاطرات کنترلی جدیدی را طرح کرده است که در سیستم‌های دستی وجود ندارد علاوه بر آن برخی معضلات ناشی از ویژگی‌های فنی شبکه‌ها نیز طرح می‌شود. به عنوان نمونه به بعضی از مهمترین مخاطرات مرتبط با امکان تبادل داده‌ها و اطلاعات اشاره می‌شود:

**۱) وسعت دسترسی کارکنان -** برخلاف سیستم‌های دستی وجود شبکه‌ها سبب شده است تا تعداد بیشتری از کارکنان به حجم بسیار بیشتری از داده‌ها و اطلاعات موجود در سیستم دسترسی یابند، به گونه‌ای که امکان دسترسی موازی و همزمان چند نفر به یک مرجع اطلاعاتی نیز ممکن شده است.

این دسترسی وسیع، در مورد کارکنان مجاز، خطر انجام اشتباه در مورد حجم وسیع‌تری از داده‌ها و عمیق‌تر شدن آثار زیانبار خطاهای احتمالی را به همراه دارد و در مورد کارکنان غیرمجاز، خطر انجام دستکاری‌های کنجکاوانه یا تقلب‌آمیز را به همراه دارد.

**۲) امکان دسترسی رقبای به اطلاعات (جاسوسی) -** اطلاعات موجود در سازمان که جنبه‌های مختلفی از سیاستها، برنامه‌ها و عملیات شرکت را نشان می‌دهد همواره برای رقبای شرکت جذاب است. وجود شبکه‌ها و توسعه سطح دسترسی، امکان بهره‌برداری و سوءاستفاده رقبای از اطلاعات موجود در شرکتها را فراهم آورده است. بنابراین جاسوسی رقبای و دست یافتن آنها به اطلاعات با ارزشی چون فهرست مشتریان شرکت رقیب با دستیابی به رکوردهای حسابهای دریافتی و کشف اسامی مشتریان، حجم عملیات ایشان با شرکت و حتی راهبرد قیمت‌گذاری رقیب یا اطلاعات با ارزشی در مورد ویژگی‌های پرسنل شرکت رقیب و سطح حقوق و دستمزد آنها، از مخاطراتی است که این محیط جدید بستر آنرا فراهم می‌کند.

**۳) سرقت اطلاعات -** امروزه سرقت

۲) تصمیم خرید اجزای فناوری نوین در رده‌های پایین سازمان - این مشکل به‌ویژه در رابطه با خرید ریزرایانه‌ها و تجهیزات جانبی آنها مصداق بیشتری دارد. امروزه بهای اندک این تجهیزات، صدور مجوز خرید آنها را به تصمیمی سطح پایین در ادارات و سازمانها تبدیل کرده است. این تصمیم‌گیری پیش پا افتاده و بظاهر ساده و بی‌اهمیت می‌تواند اختلالات و مشکلات بسیار سطح بالایی را پدید آورد.

۳) فرصتی برای کنجکاوی و دخالت - افزایش سطح آگاهی افراد در مورد فناوری جدید زمینه ساز ظهور و بروز برخی کنجکاوی‌ها به هنگام کار با سیستمهای جدید (مخصوصاً سیستمهای مبتنی بر ریز رایانه‌ها) می‌شود که می‌تواند به دستکاری‌های عمدی یا غیرعمدی اطلاعات یا نابودی آنها بینجامد. وجود شبکه‌ها و افزایش سطح و عمق دسترسی افراد، طبعاً آثار چنین خسارت‌هایی را به مراتب تشدید می‌کند.

مخاطرات مرتبط با عامل انسانی - خطا و نقل

علاوه بر مخاطرات و ریسکهای ناشی از ماهیت فناوری نوین اطلاعات برخی از جنبه‌های خطر آفرین سیستمهای دستی در اشکال متفاوت و اغلب پیچیده‌تر در سیستمهای ماشینی نیز وجود دارد. طبعاً این مخاطرات مرتبط با عامل انسانی در این سیستمها است:

الف - خطا و اشتباهات کاربران - اگر چه فناوری جدید از احتمال خطای عامل انسانی تا حدود زیادی کاسته است اما به‌رحال همان‌طور که در بحث مخاطرات ذاتی سیستمهای ماشینی مطرح شد در بسیاری از موارد یک اشتباه ساده عامل انسانی می‌تواند منجر به بروز ضایعات جبران ناپذیری در سیستمهای ماشینی شود. برخی از اشتباهات محتمل نیروی انسانی در سیستمهای جدید عبارت‌اند از: خطا در ورود داده‌ها؛ خطا در اصلاح

عمدتاً از طریق خطوط تلفن انجام می‌شود و طبعاً هرگونه اختلال در عملیات مخابراتی این خطوط سبب بروز مشکلات جدی و گاه جبران‌ناپذیر و وارد آمدن خسارات مالی زیاد به شرکتها می‌شود. یک مورد آتش‌سوزی در یک مرکز سوئیچینگ مخابراتی تمام ارتباطات میان شعب بانکها، شرکتها و بخشهای مختلف و پراکنده سازمانها با یکدیگر را دچار اختلال می‌کند و خسارات قابل توجهی را به افراد و شرکتها وارد می‌آورد.

۶) اشکالات ناشی از مبادله الکترونیک داده‌ها - علاوه بر مخاطرات و مشکلاتی که به آنها اشاره شد، استفاده از امکانات شبکه‌ها برای مبادله اطلاعات نیز برخی مخاطرات مرتبط با ماهیت این نوع تبادل اطلاعات را پدید می‌آورد. از جمله مواردی که احتمال دارد در هرگونه مبادله اطلاعاتی وقوع یابد عبارتند از: قطع برق، اختلالات و نویزهای ناشی از تجهیزات الکترونیک و خرابی تجهیزات شبکه. هر یک از این موارد می‌تواند سبب قطع جریان مبادله داده‌ها یا بروز اختلال و خطا در انتقال داده‌ها بشود.

و - فناوری پیشرو و ارزانی فناوری اطلاعات - سیستمهای ماشینی مرتبط با یکی از پیشروترین فناوریهای امروز جهان و شاید پیشروترین آنهاست. این فناوری به دلیل ماهیت خود و برخلاف بسیاری از فناوریهای معاصر در زندگی مردم عادی نیز حضور دارد و سطح آگاهی افراد از آن هر روز بیشتر و بیشتر می‌شود. همواره سوالات و ابهامات و در نتیجه مخاطرات ویژه‌ای در ارتباط با ماهیت پیشرو این فناوری وجود دارد که می‌تواند خسارت و زیانهای مختلفی را متوجه شرکتها و سازمانها کند از آن جمله این موارد عبارتند از:

۱) امکان ناسازگاری اجزای سخت‌افزاری و نرم‌افزاری با یکدیگر - عرضه‌کنندگان متعدد و متنوع در آشفته بازار سخت‌افزار و نرم‌افزار محصولاتی را عرضه می‌کنند که گاه می‌تواند به دلیل ناسازگاری با سایر اجزای سیستم موجود خساراتی را به سازمان وارد کند.

اطلاعات و تعبیر سارقین اطلاعات نقل محافل مختلف اقتصادی و اطلاعاتی و در زمره خطرات تازه‌ای است که همراه با فناوری نوین اطلاعات ابعاد جدی و گسترده‌ای یافته است. حجم انبوهی از داده‌های متمرکز وقتی با امکانات بی‌نظیر مبادله الکترونیکی داده‌ها همراه شود معجونی باب طبع سارقین اطلاعات پدید می‌آورد. سرقت اطلاعات راهبردی و با ارزش شرکتها و فروش یا انتقال آن به دیگران، دستیابی به اطلاعات محرمانه در مورد رمز کارتهای اعتباری و نظایر آن صرفاً در ابعاد یک سرقت اطلاعاتی محدود نمی‌ماند و در اغلب موارد منجر به سرقت پول و منابع رایانه‌ای (و حتی وقت با ارزش پردازنده رایانه‌ها - واحد پردازش مرکزی) نیز می‌شود.

۴) تجاوز به حریم خصوصی افراد - انبوهی از اطلاعات پرسنلی و اطلاعات مربوط به طرفهای تجاری شرکت (مخصوصاً مشتریان) در فایل‌های متعدد موجود در سیستم ماشینی شرکتها ذخیره شده است. این فایلها حاوی اطلاعات شخصی زیادی است که در بسیاری از موارد افراد تمایلی به افشای آنها ندارند. کشف و افشای این اطلاعات تجاوز به حریم خصوصی افراد است. مثلاً مشتریان انتظار دارند که اطلاعات مربوط به ایشان از جمله مانده بدهی، سطح اعتبارشان یا سوابق پرداختهایشان کاملاً محرمانه بماند. امروزه به دلیل وسعت دسترسی به اطلاعات انواع گوناگونی از تهدیدات را سارقان اطلاعات و حتی کارکنان خود شرکتها و سازمانها متوجه قلمرو مسائل شخصی افراد ساخته‌اند.

۵) وابستگی سیستم شرکت به خطوط تلفن - وابستگی شدید سیستمها به خطوط تلفن یکی از آثار مخاطره آفرین استفاده از فناوریهای نوین در امر مبادله اطلاعات است به‌ویژه در مواردی که سیستم شرکت از روشهای ثبت و دسترسی مستقیم (On-Line) استفاده می‌کند. ارتباطات حیاتی اجزای مختلف این قبیل سیستمها



شرح عملیات	نوع تکنیک یا روش تقلب
هرگونه دسترسی و استفاده از سیستم‌های رایانه‌ای که معمولاً به کمک رایانه شخصی و از طریق شبکه‌های رایانه‌ای از راه دور انجام می‌شود. سدشکنان (رخنه‌گران) در واقع سارقینی هستند که دارای انگیزه‌های بدخواهانه هستند.	شکستن موانع دسترسی
تغییر داده‌ها پیش از ورود به سیستم یا حین ورود به آن و یا پس از ورود داده به سیستم به قصد حذف، تغییر یا اضافه کردن داده‌های کلیدی سیستم.	دستکاری داده‌ها
هرگونه کپی غیرمجاز از داده‌های شرکت و فایل‌های آن	نشت داده‌ها
مهاجم با ارسال بمب‌های پستی که توان تولید صداها پیغام‌الکترونیک را در ثانیه دارد همه فضای اختصاص داده شده به صندوق پستی را پر می‌کند و آنرا از کار می‌اندازد.	تهاجم از طریق اینترنت به قصد از کاراندازی خدمات پست الکترونیک
شنیدن صدا یا داده‌های در حال انتقال (شنود و ضبط)	شنود (استراق سمع)
ارسال پیغام و وانمود به اینکه پیغام توسط فرد دیگری فرستاده شده است.	گمراه‌سازی پستی
ارسال پیغام‌های تهدیدآمیز و وادار کردن افراد به اعمال مورد نظر.	تهدید پستی
دسترسی غیرمجاز به اطلاعات و استفاده از رایانه‌های مقصد که معمولاً به کمک رایانه‌های شخصی و از طریق شبکه انجام می‌شود. سارقین قصد انجام اعمال تخریبی ندارند.	سرقت اطلاعات
استفاده از اینترنت و امکانات آن به قصد انتشار اطلاعات دروغ و گمراه‌کننده در مورد شرکتها.	گمراه‌سازی اینترنتی
استفاده از اینترنت برای ایجاد اختلال در تجارت الکترونیک و تلاش در جهت نابود کردن شرکتها و روابط میان افراد.	تروریزم اینترنتی
برنامه‌هایی که تا زمان مقرر مخفی می‌مانند و در رأس موعد مقرر نسبت به انهدام برنامه‌ها، داده‌ها یا هردوی آنها اقدام می‌کنند.	بمب‌های ساعتی
فرد خلافکار با وانمود کردن خود به عنوان یک "کاربر مجاز" از همه خدمات و مزایایی که کاربر مجاز برخوردار است، بهره می‌برد.	تهاجم با قیافه مبذل
فرد خلافکاری که به هر شکل موانع امنیتی سیستم را پشت سر گذارده، نسبت به دزدیدن فایل‌های حاوی رمز عبور معتبر و کشف آن و سپس استفاده از آنها برای دسترسی به کلیه منابع سیستم نظیر برنامه‌ها، فایل‌ها و داده‌ها اقدام می‌کند.	کشف رمز عبور
وصل شدن غیرمجاز یا رخنه به خط ارتباط داده‌ها و سوار شدن بر ارتباط یک کاربر مجاز پیش از آنکه او وارد سیستم شود. بدین‌سان کاربر مجاز بی‌آنکه خبرداشته باشد فرد خلافکار را بر شانه‌های خود سوار می‌کند و او را وارد سیستم می‌کند.	سواری بر پشت خط ارتباطی (سواری بر شانه کاربر مجاز)
رایانه معمولاً در محاسبات ریالی (مثلاً محاسبه بهره) ارقام را تا تعداد معینی اعشار (مثلاً صفر رقم برای ریال یا دو رقم برای دلار) گرد می‌کند. این فرصت خوبی است که از باقیمانده‌های بظاهر ناچیز حاصل از این گرد کردن‌ها استفاده شود و انبوهی از آنها به حساب یک خلافکار واریز گردد.	گرد کردن ارقام
مقادیر بسیار ناچیزی از پول در طول دوره‌ای از زمان دزدیده می‌شود مثلاً هزینه‌ها هر بار به اندازه درصد یا کسر ناچیزی افزایش می‌یابد و این افزایشها در یک حساب مجازی تلنبار می‌شود و بعداً توسط فرد خلافکار به جای امنی منتقل می‌شود.	تکنیک سلامی
دسترسی به اطلاعات محرمانه از طریق جستجوی صبورانه اسناد و مدارک شرکت. روش جستجو در خرت و پرت‌ها از جستجو در سطوحی زباله رایانه‌ای (محل نگهداری کاغذهای باطله خروجی‌های رایانه‌ای یا کاربن‌های دور ریخته شده خروجی‌های رایانه‌ای محرمانه) تا جستجو در محتویات حافظه رایانه را در برمی‌گیرد.	جستجو در آشغال

شرح عملیات	نوع تکنیک یا روش تقلب
مهاجم خلافکار با استفاده، از حقه‌های روانشناسی اجتماعی یک کارمند را تخلیه اطلاعاتی می‌کند و بدین‌وسیله راه ورود به سیستم رایانه‌ای را کشف می‌کند.	مهندسی اجتماعی
کپی کردن نرم‌افزار بدون رعایت حق ناشر یا دریافت مجوزی از او استفاده غیرمجاز از برنامه‌های خاص سیستمی برای نادیده گرفته شدن کنترل‌های عادی سیستم و اقدام به اعمال غیرقانونی.	سرقت ادبی نرم‌افزار
مهاجم از طریق در پشتی (در مخفی) یا محل رخنه وارد سیستم می‌شود و عملاً هیچیک از موانع کنترل عادی بر سر راه او وجود ندارد.	ورود از در مخفی
اسب تروا چیزی جز استفاده از دستورالعمل‌های غیرمجاز رایانه‌ای که در داخل یک برنامه مجاز تعبیه شده، نیست. بنابراین با ظاهر یک برنامه عادی و شناخته شده، دستورالعمل‌های خلاف اجرا می‌شود.	اسب تروا
یک برنامه کوچک رایانه‌ای که خود را به نرم‌افزار می‌چسباند، خود را تکثیر می‌کند و در بین سایر سیستمها یا فایلها منتشر می‌سازد. کار ویروس تخریب منابع رایانه‌ای یا نمایش پیامهایی روی نمایشگر است.	ویروسهای رایانه‌ای
مهاجم با نوشتن یک برنامه رایانه‌ای و استفاده از خطوط تلفن به دنبال یک مودم بیکار می‌گردد. برای این کار گاه هزاران شماره تلفن را بررسی می‌کند. فرد خلافکار با اتصال به مودم یافته شده، وارد سیستم می‌شود، رایانه شخصی مرتبط با این مودم را به تصرف خود در آورده و از طریق آن وارد شبکه‌ای می‌شود که رایانه مزبور به آن مرتبط است.	شماره‌گیری تهاجمی
کرم‌های رایانه‌ای مثل ویروسها هستند با این تفاوت که برنامه‌هایی مستقل هستند و نه تکه برنامه‌ای که خود را به یک برنامه اصلی بچسباندند. بنابراین نیازی به برنامه میزبان ندارند. کرم رایانه‌ای می‌تواند خود را تکثیر کند و مستقیماً خود را وارد سایر سیستمها سازد. در بیشتر موارد کرمها اقدام به پر کردن حافظه اصلی رایانه (خوردن حافظه) کرده و عملاً با اشغال میزکار رایانه آنرا از کار می‌اندازند. کرمها طول عمر زیادی ندارند اما در موقع فعالیت خود، بسیار مخربند.	کرم رایانه‌ای

جدول شماره ۲: انواع شیوه‌های تقلب و سوءاستفاده از سیستم‌های رایانه‌ای، به نقل از منبع زیر با اندکی تغییر:

Romney, Steinbart, "Accounting information Systems", Prentice-Hall, 2000, pp.342-343.

می‌شود. امروزه با استفاده از نقاط آسیب‌پذیر امنیتی شبکه‌ها افرادی به قصد تصاحب غیرقانونی اطلاعات، پول یا سایر اموال مشهود، سرقت وقت رایانه‌ها، جاسوسی، توطئه و دسیسه علیه افراد و سازمانها از طریق دستکاری یا افشای اطلاعات آنها، حذف و نابودی اطلاعات و سوابق و نظایر آن افرادی مستقلاً یا با

ب - تقلب - گستره وسیع سیستمهای ماشینی و افزایش سطح دسترسی به سیستمها با استفاده از امکانات شبکه و مبادله داده‌ها، چنانکه اشاره شد موجود خطرات تازه‌ای برای سیستمهای جدید شده است. تقلب یکی از مهمترین مخاطراتی است که توسط کارکنان یا افراد خارجی علیه سیستمها و منابع آن اعمال

داده‌های موجود در سیستم؛ اشتباه در صدور دستورالعمل‌های خطر آفرین مانند حذف اطلاعات؛ اشتباهات ناشی از کنجکاوی؛ تولید خروجی‌های ابتکاری با استفاده از منابع سیستم به‌نحوی که به‌ظاهر محصول سیستم اما حاوی اطلاعات نامربوط یا غلط است؛ و سهل‌انگاری در حفظ منابع سیستم به‌ویژه رسانه‌های حامل داده‌ها.

همدستی سایر افراد داخل و خارج از سازمان اقدام به اعمال تبهکارانه و تقلب آمیز علیه منابع سیستمهای اطلاعاتی جدید می‌کنند. فناوری پیشرو اطلاعات زمینه‌های بسیار مساعدی را برای انجام چنین تقلباتی فراهم آورده است. مطالعه‌ای که چند سال قبل در آمریکا انجام شد، نشان داد که بیش از ۸۰٪ شرکت‌های آمریکایی لاقابل یک بار از آثار این نوع تقلبات آسیب دیده‌اند.

به رغم حجم وسیع تقلبات رایانه‌ای هنوز تعریفی جامع و عامه‌پذیر از آن ارائه نشده است. این در حالی است که بسیاری از صفحات وب (در شبکه جهان‌گستر) آشکارا شیوه‌های تقلب رایانه‌ای را آموزش می‌دهند. متأسفانه فشارهای قانونی نیز توفیق قابل ملاحظه‌ای در پیشگیری یا جلوگیری از این روند رو به گسترش نداشته است.

افراد متقلب با استفاده از امکاناتی که شبکه‌های رایانه‌ای برای دسترسی به منابع مختلف سیستمهای اطلاعاتی در اختیار آنها می‌گذارند و با استفاده از نقاط آسیب‌پذیر این سیستمها یا کشف و ختنی کردن رمزهای عبور اعمال تبهکارانه را انجام می‌دهند. بنابراین به رغم پیشرفتهای حیرت‌آور فناوری نوین اطلاعات نه تنها دامنه تقلبات کاهش نیافته بلکه بر تعداد، تنوع و پیچیدگی آنها افزوده شده و ابعاد بسیار خطرناکتری یافته است.

کارشناسان بر این باورند که سه رأس مثلث تقلب عبارتند از: ۱) فشار: فشارهای مالی، کاری و غیره، ۲) فرصت: موقعیتی که به فرد امکان می‌دهد تخلف کند و از فقدان یا ضعف کنترل‌های داخلی بهره‌برد، و ۳) توجه: افراد برای خلفهای خود توجیهات مختلفی می‌تراشند و مثلاً سرقت خود را قرض گرفتن و دسترسی به اطلاعات محرمانه شرکت را جزء حقوق اولیه خود تلقی می‌کنند!

انواع مختلفی از تقلبات رایانه‌ای وجود دارد که با انگیزه‌های متفاوتی انجام می‌شود

و دامنه آثار و ضایعات متفاوتی نیز دارد. در جدول ۲ برخی از رایج‌ترین انواع تقلبات رایانه‌ای خلاصه شده است.

توجه

استفاده از سیستمهای مکانیزه امروزه ضرورتی گریزناپذیر و شرط عقل در اداره سازمانهای کوچک و بزرگ است، اما وقتی حجم بسیار وسیعی از داده‌ها آن هم در شکلی غیرقابل رؤیت و به‌صورتی بسیار فشرده در کنار هم قرار گیرد و در پردازش آن سرعتهایی مافوق تصور به‌کار رود و همچنین انتقال آن از هرگوشه دورافتاده از دنیا به گوشه‌ای دیگر ممکن شده باشد آنگاه می‌توان نسبت به بالا بودن امکان آسیب‌پذیری این سیستمها و در خطر افتادن منابع سیستمی و سایر داراییها و همچنین اطلاعات شخصی افراد تردید نکرد.

امروزه شرکتها به شدت به سیستمهای مکانیزه خود وابسته‌اند بنابراین با در نظر گرفتن مخاطرات تازه‌ای که در محیط فناوری نوین اطلاعات پدید آمده باید نسبت به بازنگری ساختار کنترلهای داخلی در جهت حفظ داراییهای سازمان و اطمینان از اجرای برنامه‌های مورد نظر مدیریت در جهت نیل به اهداف تعیین شده، اقدام کرد.

در این مقاله ضمن اشاره به دو نوع مخاطره و ریسک در سیستمهای جدید یعنی مخاطرات ناشی از ماهیت فناوری نوین اطلاعات و مخاطرات مرتبط با عامل انسانی مرتبط با سیستمها و فناوری جدید مورد بحث و بررسی قرارگرفت و ضمن اشاره به آثار ظهور پیشرفتهای سریع در فناوری اطلاعات بر وجوه مختلف سیستمهای اطلاعاتی و عملیات سازمانها، تلاش شد تا حجم بزرگ خسارتهای مالی و غیرمالی محتمل در اثر هرگونه خرابکاری عمدی یا سهوی مورد توجه قرار گرفته و با طرح مسئله مخاطرات جدید بر ضرورت نگاهی دوباره به کنترلهای داخلی در این محیط جدید، تأکید شود.

منبع:

- 1- Marshall B. Romney, Paul John Steinbart; "Accounting Information Systems"; 8th Ed., Prentice-Hall, 2000.
- 2- Kenneth C. Laudon, Jane P. Laudon; "Management Information Systems"; 6th. Ed., Prentice-Hall, 2000.
- 3- J.L. Boockholdt; "Accounting Information Systems"; 5th. Ed., Mc Graw-Hill, 1999.
- 4- Christopher Wolfe, Casper E. Wiggins; "Internal control in the Microcomputer Environment"; Internal Auditors, Dec 1986, pp.54-60.
- 5- Murphy Smith, Robert Strawser, Casper Wiggins, "Readings and Problems in Accounting Information Systems"; IRWIN, 1991.
- 6- John Page, Paul Hooper; "Accounting Information Systems"; 4th Ed., Prentice-Hall, 1992.
- ۷- عرب مازازیزدی، محمد؛ "کابوس ویروس‌های کامپیوتری"، انتشارات همراه، ۱۳۷۴.
- ۸- عرب مازازیزدی، محمد؛ "ضرورت بازنگری جایگاه سیستمهای اطلاعاتی حسابداری در آموزش و حرفه حسابداری"، فصلنامه بررسیهای حسابداری، سال سوم شماره ۹، پائیز ۱۳۷۳، صص ۲۲-۴۲.
- ۹- منصوره فروزان، امیرحسین فروزان؛ "بزرگراه‌های اطلاعاتی" انتشارات همراه، ۱۳۷۶.

## تسلیت

### آقای مصطفی حضرتی

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

انجمن حسابداران خیره ایران

# راهنمای

## موسسات حسابرسي

### فهرست

- ۱- آزمون‌دگان
- ۴- آزمون
- ۵- آزمون سامانه
- ۲- اصول پایه
- ۶- امین‌نفت
- ۳- ایران مشهود
- ۷- به‌روزآوران
- ۸- بهرادمشار
- ۹- بیات رایان
- ۱۰- بیداران
- ۱۱- پارس
- ۱۴- تدبیر نظام‌گستر
- ۱۵- تدویتکو
- ۱۲- تفسیر
- ۱۷- چکاد حساب‌انديشان
- ۱۶- حسام
- ۱۸- خبره
- ۱۹- دش و همکاران
- ۲۰- دل‌آرام
- ۲۱- دیلمی‌پور و همکاران
- ۲۲- رایمند
- ۲۳- رهیافت حساب تهران
- ۲۴- سپاهان تراز
- ۲۵- شاهدان
- ۲۶- شراکت
- ۲۷- شوقیان و همکاران
- ۲۹- طوس
- ۲۸- فرداپدید
- ۳۰- کاربرد ارقام
- ۳۱- کاربرد بهره‌روش
- ۳۴- مجریان پویا
- ۳۳- مختار و همکاران
- ۳۲- ممیز
- ۳۵- همیار حساب

### موسسه حسابرسي آزمودگان

#### حسابداران مستقل:

- مهرداد آل علی
- فرهاد فرزان

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

تلفن: ۸۷۵۷۳۴۰-۸۸۰۲۶۳۹-۸۸۰۳۴۶۵  
 فاکس: ۸۷۵۷۳۴۱  
 نشانی: خیابان کریمخان زند - خیابان حافظ شماره ۷۰۱ - طبقه چهارم  
 صندوق پستی: ۱۴۳۳۵-۷۹۷  
 کدپستی: ۱۵۹۸۷۱۵۷۱۹

### موسسه حسابرسي آزمون

#### حسابداران مستقل

- فریدون کشانی
- فرامرز شایگان

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

تلفن: ۸۰۰۰۸۷۱  
 فاکس: ۸۰۱۲۳۱۵  
 نشانی: کارگر شمالی، ۴۴۶، طبقه دوم  
 صندوق پستی: ۱۴۳۹۵/۷۱۶  
 Email: keshani@systemgroup.net

### موسسه حسابرسي 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 حسابرسي آزمون سامانه

#### حسابداران مستقل:

- عبدالرضا (فرهاد) نوربخش
- علی اصغر نجفی مهری
- حسین قاسمی روچی

تلفن: ۷۵۳۷۹۴۴-۸۳۸۷۵۴  
 فاکس: ۷۵۲۷۴۵۸  
 نشانی: خیابان بهار شیراز تقاطع سهروردی جنوبی شماره ۹۷ صندوق پستی: ۱۵۷۴۵/۱۴۹  
 میدان هفتم تیر - خیابان شهید مفتح شمالی - خیابان نوری اسفندیاری طبقه سوم پلاک ۳۸

#### امین نفت

#### شرکت خدمات مدیریت

(سهامی خاص)

#### حسابدار مستقل:

- امین محبوبی

سایر خدمات:

- اداره امور سرمایه‌گذاری و سبد سهام
- ارزیابی سهام
- مشاوره مالی و اقتصادی

تلفن: ۶۴۰۴۳۴۴-۶۴۹۷۸۰۱  
 فکس: ۶۴۹۴۸۹۵  
 نشانی: تهران ۱۵۹۳۶ - خیابان طسالقانی شماره ۷۸  
 Email: Aminnaft@caspiantet.com

#### ایران مشهود

### موسسه حسابرسي و خدمات مالی و مدیریت

#### حسابداران مستقل:

- محمدرضا گلچین‌پور
- علیرضا عطوفی
- سیدعباس اسمعیل‌زاده پاکدامن

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

تلفن: ۸۷۹۱۴۳۷-۸۷۹۱۴۹۹-۸۷۸۵۷۶۵  
 فاکس: ۸۷۹۱۴۷۰  
 نشانی: خیابان وحید دستگردی (ظفر) - بین خیابان آفریقا و بزرگراه مدرس - پلاک ۲۴۸ - طبقه چهارم  
 صندوق پستی: ۱۴۱۵۵-۴۸۹۹

### انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶  
 ۸۹۰۵۹۲۰  
 فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

http://www.iranianica.com  
 EMail: info@iranianica.com



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

حسابدار مستقل:  
● محمدرضا آرون

حسابرسی و خدمات مالی و مشاوره مالیاتی  
تلفن: ۹ و ۸۷۹۸۲۴۸  
فاکس: ۸۷۹۸۱۲۴  
Email: Tn.Gostar@moe.or.ir



موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

حسابداران مستقل:  
● عباس اسرار حقیقی  
● یدالله امیدواری

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



موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

بهروز آوران

حسابدار مستقل:  
● حمید طباطبائی زاده فشارکی

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

موسسه خدمات حسابداری

و حسابرسی تدوینکو

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

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی و  
طراحی سیستم  
تلفن: ۸۷۸۲۰۹۶ - ۸  
فاکس: ۸۸۸۶۱۵۰  
نشانی: خیابان ولیعصر، پانزدهم تر از میدان  
رنک، پلاک ۱/۱۲۷۹  
صندوق پستی: ۱۹۳۹۵/۳۱۴۹  
Email: tadvinco@mail.dci.co.ir

موسسه حسابرسی پارس

حسابدار مستقل:  
● سید داود علوی

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی،  
طرح و تدوین نظامهای مالی،  
خدمات حسابداری  
تلفن: ۸۹۶۸۵۳۲ - ۳  
فاکس: ۸۹۶۲۴۹۳  
نشانی: تهران بسطوار 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: ۸۷۵۲۷۴۷ - ۹  
فاکس: ۸۷۵۲۷۴۷  
نشانی: خیابان دکتر بهشتی بین نقاط  
سهروردی و مینا، پلاک ۱۷۴، طبقه  
سوم کدپستی ۱۵۷۷۹  
صندوق پستی: ۱۵۸۷۵ - ۵۵۵۱  
Email: Behrad@systemgroup.net

موسسه حسابرسی و خدمات

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

حسابدار مستقل:  
● حمزه پاکنیا

تلفن: ۶۵۰۵۳۸۳ - ۹۸۸۸۰۲  
فاکس: ۶۵۰۵۳۸۳  
نشانی: خیابان ستارخان - انتهای خیابان  
نهم دربان نو پلاک ۷۵ طبقه اول  
صندوق پستی: ۱۴۵۶۵/۳۳۳

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

تفسیر

انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶ - ۸۹۰۵۹۲۰  
فاکس ۸۸۹۹۷۲۲  
Email: Anjoman@systemgroup.net  
info@iranianica.com

موسسه حسابرسی بیات رایان

حسابداران مستقل:  
● منوچهر بیات  
● ابوالقاسم مرآتی  
● عبدالحسین رهبری  
● علیرضا جم

سایر خدمات: طراحی سیستم (نرم افزار)  
مشاوره مالی و مالیاتی،  
خدمات حسابداری  
تلفن: ۸۸۲۶۶۸۴  
۸۳۰۷۹۲۸  
فاکس: ۸۳۰۷۹۲۷  
نشانی: خیابان کریمخان زند - ایرانشهر شمالی -  
شماره ۲۲۷ - ط ۲  
Email: bayatrayan@neda.net

۱۷  
موسسه حسابرسی و خدمات مالی

چکاد حساب اندیشان

حسابدار مستقل:  
● مهربان ریحانی

تلفن: ۲۰۶۴۲۹۰  
تلفن همراه: ۰۹۱۱۲۰۰۷۹۶۹  
نشانی: تهران - خیابان جهان آرا - خیابان  
۲۹ پلاک ۳۹ طبقه همکف  
صندوق پستی: ۱۴۳۹۵-۱۵۹

۱۸  
موسسه حسابرسی خبره

حسابداران مستقل:

- داود خمارلو
- نعمت‌اله علیخانی راد
- سیاوش سهیلی

سایر خدمات: طراحی سیستم - مشاوره  
امور مالی  
تلفن: ۸۸۰۴۵۱۹-۲۱-۸۹۰۲۳۱۶  
فاکس: ۸۹۰۲۳۴۰  
نشانی: خیابان ولیعصر - کوی پزشکیپور  
(شمال فروشگاه قدس) شماره ۲۳  
کدپستی ۱۵۹۴۸

۱۹  
موسسه حسابرسی

دش و همکاران

حسابداران مستقل:  
● بهروز دارش  
● سید حسین عرب‌زاده  
● میلتن ایوان کریمیان

سایر خدمات: طراحی سیستم، مشاوره  
مالی و مالیاتی، خدمات مالی  
تلفن: ۶۹۴۵۴۶۷-۶۹۴۵۴۶۵  
فاکس: ۶۴۲۹۹۷۱  
نشانی: تهران - خیابان جمال‌زاده شمالی  
بالا تر از بلوار کشاورز روبروی بانک  
ملی شماره ۲۵۳  
صندوق پستی: ۱۴۱۸۵/۴۸۷

۲۰  
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

۲۱  
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: ۲۰۴۹۶۹۷-۲۰۴۹۶۹۶  
فاکس: ۲۰۱۷۵۰۲  
نشانی: بزرگراه آفریقا - شماره ۲۳  
مجتمع اداری الهیه - واحد ۶۰۶  
کدپستی ۱۹۶۶۷ تهران  
Email: mossi@tavana.net

۲۲  
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

۲۳  
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

۲۴  
شرکت حسابرسی و خدمات

مدیریت سپاهان تراز (سهامی خاص)

حسابدار مستقل:  
● امیرحسین ابطحی نائینی

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی،  
خدمات حسابداری  
تلفن و فاکس: ۰۳۱۶۸۷۶۰۰  
نشانی: اصفهان، میدان آزادی، ابتدای  
خیابان آزادگان، جنب بانک مسکن  
شعبه سعادت آباد، شماره ۹، طبقه دوم  
صندوق پستی: ۸۱۶۴۵/۷۳۴

۲۵  
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 بین‌المللی Moores Rowland International

**حسابداران مستقل:**  
 ● نصرالله مختار  
 ● بهرام غیایی

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

تلفن: ۸۹۰۹۷۱۸

فاکس: ۸۹۰۳۴۹۶

نشانی: خیابان زرتشت - شماره ۳۲

تهران ۱۴۱۵۸

Email: Rymand78@dpi.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

۳۰

### مؤسسه حسابرسی کاربرد ارقام

**حسابدار مستقل:**  
 ● رضا معظمی

تلفن: ۸۹۰۰۸۱۲ - ۸۸۹۹۸۰۴

فاکس: ۸۹۰۰۸۱۲

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

۳۱

### مؤسسه حسابرسی کاربرد بهره‌برگ

**حسابدار مستقل:**  
 ● منصور میرزاخانی

تلفن: ۰۳۱ - ۶۱۵۴۷۴

نشانی: اصفهان - خیابان آپادانا دوم کوری الفت، بن بست مهر شماره ۲۹ طبقه دوم اصفهان - صندوق پستی ۳۴۴ - ۸۱۶۵۵

۳۲

### مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت ممیز

**حسابداران مستقل:**  
 ● محمد نبی داهی  
 ● حسین سیادت‌خو (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

۲۶

### مؤسسه حسابرسی شراکت

**حسابداران مستقل:**  
 ● سیروس گوهری  
 ● مجید کشورپژوه لنگرودی

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

تلفن: ۸۷۱۷۶۵۱ - ۸۷۱۷۶۵۰

فاکس: ۸۷۵۹۰۹۴

نشانی: خیابان قائم مقام فراهانی بعد از تهران کلینیک، ساختمان ۲۱۶ - طبقه چهارم، واحد ۳۵ صندوق پستی: ۶۶۶۶ - ۱۵۸۷۵

۲۷

### مؤسسه حسابرسی شوقیان و همکاران

**حسابدار مستقل:**  
 ● محمد شوقیان

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

تلفن: ۸۸۰۴۹۴۱ و ۲

فاکس: ۸۸۰۴۹۴۰

نشانی: تهران، خیابان ولیعصر، بالاتر از فروشگاه قدس نرسیده به خیابان فاطمی، خیابان شهید حمیدصدر پلاک ۳۸ طبقه سوم آپارتمان شماره ۱۰

۲۸

### مؤسسه حسابرسی و مشاوره

فردا پدید

**حسابدار مستقل:**  
 ● حمیدرضا ارجمندی

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

تلفن: ۸۸۹۰۱۲۰

فاکس: ۸۸۰۶۰۶۵

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

Email: fardapadid@email.com

Email: arjmandi@iranian ica.com

۳۵



### همیار حساب

### مؤسسه حسابرسی و خدمات مالی

**حسابداران مستقل:**  
 ● نریمان شعبانی  
 ● مسعود مبارک  
 ● محمدرضا سلیمان‌نیا

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

تلفن: ۸۰۶۳۲۷۴

فاکس: ۸۰۶۳۲۷۵

نشانی: خیابان سید جمال‌الدین اسدآبادی نبش خیابان ۳۷ ساختمان شماره ۳۵۵ طبقه اول

صندوق پستی: ۱۶۴۳ - ۱۴۱۵۵

اکنون می‌توانید با انجمن خودتان از طریق سایت اینترنتی

[www.iranianica.com](http://www.iranianica.com)

تماس بگیرید.

اتصال مستقیم با سایتهای CIMA و IICA نیز فراهم است.



انجمن حسابداران خبره ایران

صفحه اصلی | معرفی و تاریخچه | اقتصاد انجمن | انتخابات | آموزش | سمینارها | ارکان | موسسات حسابرسی | IICA at a glance



### آخرین اخبار

از روزنامه خبری روز ایران: [www.iranianica.com](http://www.iranianica.com) در ۱۸/۲/۱۳۸۷  
انجمن حسابداران خبره ایران در ۱۳۸۷ میلادی به عنوان نهاد  
حسابداران بدون حاشیه و بی‌طرفی در زمینه‌های حسابداری و حسابرسی  
مستقلین، همکاران سایر انجمن‌ها و مراکز آموزشی و تحقیقاتی فعالیت می‌کند.

با مدراسیون بین‌المللی حسابداران  
آشنا شوید

با مرکز آموزش حسابداران خبره  
مدیریت آشنا شوید

اطلاعات بیشتر

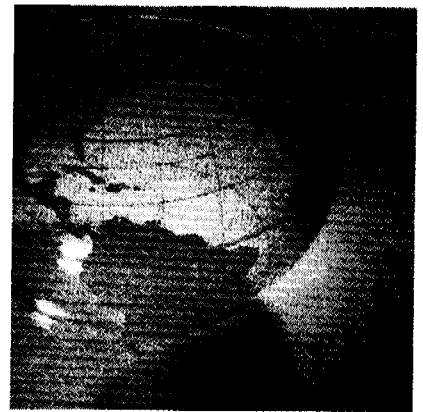
اطلاعات بیشتر

[Info@iranianica.com](mailto:Info@iranianica.com)  
[hesabdar@iranianica.com](mailto:hesabdar@iranianica.com)  
[Cima@iranianica.com](mailto:Cima@iranianica.com)  
[WWW.iranianica.com/webmail](http://WWW.iranianica.com/webmail)

نشانی پست الکترونیکی  
انجمن:  
مجله حسابداران:  
مرکز آموزش CIMA:  
صندوق پستی اعضا:



# اخبار آیفک



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

زمان تصویب مجرا خواهد بود و تا ۲ سال به طول خواهد انجامید. شما برای باز انتصاب و عضویت در دوره‌های بعدی نیز واجد شرایط خواهید بود.

کارگروه حسابداری مالی و مدیریت قبل از پیوستن شما تاریخ و محل برگزاری نشست‌های سال ۲۰۰۲ را به شرح زیر تعیین کرده است.

- ۱- روزهای ۱۳-۱۰ مارچ سیدنی
- ۲- (در تاریخی که بعداً اعلام می‌شود) نوامبر هنگ‌کنگ

Dear Mr. Fakharian,  
Reference: Your Appointment to the IFAC FMAC Committee

I am delighted to advise you that the IFAC Board approved your appointment to the above Committee at its meeting on November 16, 2001. Your appointment is effective immediately and, subject to unforeseen circumstances, runs for 2 years. You will be eligible for reappointment for a further period.

The Committee has already fixed the following meeting dates for 2002:

March 10-13 Sydney  
November TBD Hong Kong

Yours truly,

James M. Sylph  
Technical Director

ارزش‌های متصفانه، مضمون دو رهشود جدید بین‌المللی (نیویورک، ۱۵ اکتبر ۲۰۰۱). فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک) از عموم برای

موارد عمده دستور جلسه مزبور به قرار زیر است:

- گزارش رئیس و گروه‌های پژوهشی در مورد فعالیت کارگروه (کمیته) طی ۶ ماه گذشته،
  - گزارش اعضای جدید، از جمله نمایندگان ایران، در مورد وضعیت حرفه‌ی حسابداری در کشورهایشان،
  - تدوین راهبرد FMAC،
  - شیوه‌های ارزیابی موفقیت طرح‌های پژوهشی،
  - بحث پیرامون مدیریت راهبردی فرآیندها و مدیریت راهبردی منابع،
  - نقش نوین حسابداران در بنگاه‌های اقتصادی،
  - طرح استانداردهای رهنمودهای بین‌المللی بهترین الگوهای عملکرد (Best Practice)
  - طرح و تصویب طرح‌های پژوهشی جدید،
  - مرور و انتخاب مقالات در زمینه‌ی حسابداری مدیریت.
- بدون شک این سرآغازی برای کسب موفقیت‌های بیشتر در عرصه‌ی حسابداری بین‌المللی برای انجمن حسابداران خبره ایران است.

## آقای فخاریان گرامی

موضوع: انتصاب شما به عضویت کارگروه (کمیته‌ی) حسابداری مالی و مدیریت آیفک

بسیار مایه‌ی خوشوقتی است که به شما اطلاع دهم هیات عالی آیفک در نشست ۱۶ نوامبر سال ۲۰۰۱ عضویت شما را در کارگروه حسابداری مالی و مدیریت (FMAC) تصویب کرد. عضویت شما از

نویسنده: دکتر سید علی حسینی، مدیر عامل انجمن حسابداران خبره ایران

هیات عالی آیفک، بالاترین مرجع تصمیم‌گیری فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک)، در نشست ۱۶ نوامبر سال ۲۰۰۱ خود (برابر با ۲۵ آبان ماه ۱۳۸۰) ابوالقاسم فخاریان، عضو انجمن حسابداران خبره ایران را به عضویت کارگروه (کمیته‌ی) حسابداری مالی و مدیریت (FMAC) منصوب کرد. جیمز ام. سیلف، مدیر فنی آیفک، طی نامه‌ای به تاریخ ۲۸ نوامبر سال ۲۰۰۱ (برابر با ۷ آذرماه سال ۱۳۸۰) رسماً این انتصاب را به فخاریان ابلاغ کرد (اصل و برگردان فزازهایی از نامه‌ی سیلف در خاتمه‌ی این خبر منعکس شده است).

اعضای FMAC برای دو سال برگزیده می‌شوند و می‌توانند برای دوره‌های بعدی نیز به عضویت FMAC در آیند. براساس ضوابط آیفک هر عضو FMAC می‌تواند در نشست‌های رسمی به همراه مشاور فنی خود شرکت کند. براساس تصمیم شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران، جمشید فراروی به عنوان مشاور فنی در این نشست انتخاب شده است.

در حال حاضر اعضای FMAC را نمایندگان از آمریکا، انگلستان، کانادا، فرانسه، ایتالیا، آرژانتین، هلند، استرالیا، اتریش، هند، و ایران تشکیل می‌دهند.

این اولین نشستی که در آن نماینده‌ای از ایران رسماً در عرصه‌ی بین‌المللی حضور خواهد یافت. نشست مزبور در روزهای ۱۳-۱۰ مارچ ۲۰۰۲ (برابر با ۲۲-۱۹ اسفندماه سال ۱۳۸۰) در سیدنی استرالیا برگزار می‌شود.

اظهار نظر درباره‌ی دو پیش‌نویس نظرخواهی جدید دعوت به عمل می‌آورد. عناوین این دو پیش‌نویس نظرخواهی عبارت‌اند از: ۱) حسابرسی اندازه‌گیری‌ها و افشاگری‌های ارزش‌های منصفانه، ۲) تجارت الکترونیک: استفاده از اینترنت یا دیگر شبکه‌های عمومی - تاثیر بر حسابرسی صورت‌های مالی. ۱۵ فوریه‌ی سال ۲۰۰۲، آخرین مهلت ارسال اظهار نظر در باب هر دو پیش‌نویس نظرخواهی است. هر دو رهنمود را کارگروه رویه‌های حسابرسی بین‌المللی آیفک (IAPC) تدوین کرده است.

### حسابرسی ارزش‌های منصفانه

هر روز شاهدیم که بر تعداد نشریات رسمی حسابداری پیچیده و غامض (به ویژه استانداردها) که حاوی موادی در خصوص اندازه‌گیری و افشاگری ارزش منصفانه‌اند افزوده می‌شود. به همین دلیل کارگروه رویه‌های حسابرسی بین‌المللی پیش‌نویس یک استاندارد بین‌المللی حسابرسی (ISA) پیرامون حسابرسی اندازه‌گیری‌ها و افشاگری‌های ارزش منصفانه را در معرض نظرخواهی قرار داده است.

پیش‌نویس مذکور حاوی مطالبی درخصوص حسابرسی ارزش‌گذاری، اندازه‌گیری، نمایش (طبقه‌بندی) و افشاگری داراییها، بدهیها، و اجزای خاص حقوق مالی است که به ارزش منصفانه در صورتهای مالی نمایش داده یا افشا می‌شوند.

به‌ویژه، این پیش‌نویس، رهنمودهایی را درخصوص ارزیابی مناسب بودن اندازه‌گیری‌ها و افشاگری‌های ارزش منصفانه، چگونگی طراحی رویکرد حسابرسی، فرایند مدیریتی تعیین ارزش منصفانه و گواهی نامه‌های مدیریت به دست می‌دهد. این پیش‌نویس همچنین درباره‌ی زمان‌بندی و نحوه‌ی استفاده‌ی حسابرس از کار خبرگان و کارشناسان در این گونه کارهای حسابرسی بحث می‌کند.

### تجارت الکترونیک

پیش‌نویس نظرخواهی تجارت الکترونیک را کارگروه رویه‌های حسابرسی بین‌المللی به این منظور تدوین کرده است که حساب‌برسان به کمک آن بتوانند ریسک‌های خاص برخاسته از تجارت الکترونیک را ارزیابی کنند.

جیم سیلف، مدیر فنی آیفک، می‌گوید که "استفاده از شبکه‌های عمومی برای دادوستد با مشتریان، دادوستد با دیگر تجار، دادوستد با دولت یا دادوستد با کارکنان مستضمن ریسک‌های یگانه و منحصر به فردی است که بنگاه‌ها باید به آنها بپردازند و حساب‌برسان نیز باید هنگام طرح‌ریزی و انجام حسابرسی صورت‌های مالی آنها را بررسی کند." وی می‌افزاید "این در واقع همان مسئله‌ای است که IAPC را واداشته است تا رهنمودی را در خصوص تجارت الکترونیکی برای حساب‌برسان تدوین کند."

این پیش‌نویس به‌ویژه در باره‌ی سطح مهارت‌ها و دانش لازم برای شناخت میزان اثرگذاری تجارت الکترونیکی اینترنتی بر کار حسابرسی بحث می‌کند. بیانیه‌ی مذکور همچنین بر اهمیت شناخت کسب و کار و نوع دادوستدهای الکترونیکی مشتری تاکید می‌کند و می‌گوید که این شناخت برای برآورد سطح اهمیت تجارت الکترونیکی و نیز ریسک حسابرسی بسیار حائز اهمیت است. از میان دیگر مطالبی که در این پیش‌نویس پوشش داده شده‌اند می‌توان به ملاحظات کنترل داخلی، مانند ایمنی، درستی و توالی فرایند؛ و ناتوانی‌های زیر ساختی سیستم کنترل داخلی اشاره کرد.

این پیش‌نویس‌ها را می‌توان در وب‌گاه آیفک به نشانی <http://www.ifac.org> بازنگریست. نسخه‌های چاپی را نیز می‌توان با تلفن به شماره‌ی 1-212-286-9344+ سفارش داد. اظهار نظر درخصوص هر دو پیش‌نویس باید با رایانامه به نشانی [Edcomments@ifac.org](mailto:Edcomments@ifac.org)، با نامبر به شماره‌ی 1-212-286-9570+ برای مدیر فنی آیفک ارسال شود.

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.

برگزاری کنگره‌ی جهانی ۲۰۰۲ در هنگ‌کنگ

کنگره‌ی جهانی حسابداران در سال ۲۰۰۲ در کشور هنگ‌کنگ برگزار می‌شود. درون مایه‌ی اصلی این کنگره به اقتصاد مبتنی بر دانش و حسابدار اختصاص دارد. کنگره‌ی جهانی حسابداران هر پنج سال یک بار برپا می‌شود و بزرگ‌ترین همایش و رخداد بین‌المللی برای کارورزان حسابداری سراسر جهان است.

سخنرانان از میان مقام‌های ارشد دولت‌های چین و هنگ‌کنگ، مدیران عامل و مدیران مالی شرکتهای چند ملیتی، بانکداران جهانی، دانشگاهیان پرآوازه در سطح جهان و مقررات‌گذاران بورس‌های اوراق بهادار (بها برگه‌ها) هستند.

برنامه‌ی کنگره مشتمل بر نشست‌های عمومی و کارگاه‌های آموزشی است. نشست‌های عمومی به موضوعاتی مانند حیات و شکوفایی اقتصاد مبتنی بر دانش و باز تعریف حسابداری قرن بیست‌ویکم اختصاص دارد، و کارگاه‌های آموزشی به دامنه‌ی گسترده‌ای از مسائل مانند نظارت عالی در شرکت‌های سهامی، فن‌آوری، اخلاقیات و استقلال حساب‌برسان، نقش حسابدار مدیریت، مسائل حسابداری بخش عمومی و استانداردهای حسابداری بین‌المللی، می‌پردازد.

برای کسب اطلاعات بیشتر می‌توانید از وب‌گاه [www.wcou.com](http://www.wcou.com) بازدید کنید. ■

## در جستجوی واقعیت

کنند، بسیار نزدیک به سیاره ۲ می شود، که حالا فقط  $n_2$  دور گردش کرده است).

اما حالا می توانیم هر نسبت  $t_2 / t_1$  (گویا یا گنگ) را به دلخواه به وسیله کسره های  $n_2 / n_1$  تخمین بزینم، از آن که اعداد گویا (یا کسرها) به طور لایتناهی بر روی خط متر اکرمانند (یعنی در هر بخش از خط واقعی، هر چند کوچک، همواره بی نهایت اعداد گویایی  $n_2 / n_1$  وجود دارد). البته برای آن که تقریبی دقیق از  $t_1 / t_2$  برآورد شود، به ارزشهای بسیار زیادی از  $n_1$  و  $n_2$  نیاز داریم. این نکته می رساند که مدت زمان زیادی به طول خواهد انجامید تا "برهم کنش تشدید  $3^8$  (بازآوایی)" بین دو سیاره رخ دهد. اما اگر به اندازه ی کافی صبر پیشه کنیم، آنگاه تاثیر نهایی آن می تواند هر اندازه که در عالم تصور می گنجد، بزرگ و کلان باشد. از خلال این مبحث غیر صوری در خصوص اختلال سیاره های بر سیاره دیگر (یا بالعکس)، پی می بریم که صورت ریاضی آن این گونه است (دست کم برای خوانندگان ریاضی دان):

$$V(t) = \sum_{n_1} \sum_{n_2} V_{n_1 n_2} \frac{e^{i(n_1 \Omega_1 + n_2 \Omega_2)t}}{n_1 \Omega_1 + n_2 \Omega_2}$$

که در آن  $\Omega_1 = 1/t_1 \pi$  و  $\Omega_2 = 1/2\pi t_2$  فراوانی های مداری سیارات هستند.

حالا واقع امر این است که در منظومه ی شمسی (دستگاه خورشیدی) آدمی می تواند این اثرات را بر بیش از چند قرن به نظاره نشیند. بنابراین نسبت دوره ی مداری کیوان یا  $t_2$  به دوره ی مداری مشتری یا  $t_1$  تقریباً  $5/2$  است؛ سیاره مشتری، خورشید را هر  $11/88$  سال دور می زند و کیوان هر  $29/46$  سال. از این رو یک دوره تشدید (بازآوایی) کوتاه مدت در حدود شصت سال به طول می انجامد (به علاوه تعدادی نامعین از دوره های طولانی تر).

در این باره آنچه جذاب می نماید این است که اگر نسبت دوره های مداری دقیقاً

یک کسر بود، آنگاه اختلالات در طول یک دوره ی زمانی لایتناهی بزرگ می شدند. بدین سان، در کمال ناباوری، می بینیم که ساختار عبارت ریاضی اختلال کاملاً بسته به این که نسبت  $\Omega_2 / \Omega_1 = t_1 / t_2$  گویا یا گنگ باشد تفاوت خواهد کرد. ولو آن که ما به قدر دلخواه با یک عدد گنگ، تقریبی دقیق از یک عدد گویا به دست دهیم، و بالعکس.

البته حالا پی بردن به ورا و درون مایه این نظریه اختلال بسیار دشوار است. اما در ادامه به این مهم نائل خواهیم شد. مناطقی از "فضای پارامتری" وجود دارند (برای مثال، پارامترهای اولیه،  $\Omega_1$  و  $\Omega_2$ ، و برهم کنش بین سیارات) که در آنجا اثر این اختلالات کاملاً مدارها را ناپایدار می سازد و همچنین مناطقی دیگر وجود دارند که در آنجا مدارها پایدار می مانند. در بسیاری از بخش های فضای پارامتری، این دو نوع منطقه در ساختاری "فراکتال" یا "مجموعه کاتوری" به غایت پیچیده و مرکب با هم می آمیزند؛ درست به همان طریقی که اعداد گویا و گنگ بر روی یک خط با هم می آمیزند. پس کوچک ترین اختلال در وضعیت های اولیه (یا کوچک ترین اختلال وارد از خارج) دستگاهی را از تحولی پایدار به تحولی ناپایدار می کشاند، یا به طور کلی تحول آن را به میزان عددی بسیار بزرگ (تا آنجا که تصور به آن راه دارد) تغییر دهد. بدین سان اگر آن دستگاه (سیستم) در منطقه ای از فضای پارامتری به مانند این قرار دارد، آنگاه - به رغم جبری بودن آن - تحول پویای آن در اصل غیرقابل پیش گویی است! واقع امر این است که ما هیچ تصویری نداریم که با استنای برآن بتوانیم بگوییم منظومه شمسی ما در چنین منطقه ای واقع است یا نیست (اگر چه احتمال می رود نباشد - به تعبیری که پرداختن به آن بسیار فنی است و این نوشتار تاب آن را ندارد).

این جنبه های فراکتال فضای پارامتری

در تمام معادلات ناخطی مشترک اند. این نکته در فیزیک و ریاضیات به گرایش زایدالوصف دانشمندان به روشها و تصوراتی انجامید که بررسی آنها را در توپولوژی (جای شناسی)، نظریه فاجعه و نظریه اعداد و نظایر آن امکان پذیر می سازد. تا بدین جا، این روشها فقط برای مسائل بسط سودمندند، و از این رو برای نمایاندن "توپولوژی" (جای شناسی) فضای پارامتری بسنده اند - یعنی نشان می دهند که کدام مناطق پایدارند، کدام ناپایدار و قص علی هذا.

سیستمی مانند سیستم اقلیم واقعی در جریان مقابل قرارداد - تعداد عوامل یا متغیرهایی که به معادلات مربوط وارد می شوند اساساً لایتناهی است، و به دو یا سه متغیر مثال یاد شده محدود نمی شود. با وجود این ما حتی تصویری ضعیف هم نداریم که به ما توپولوژی  $3^9$  (جاشناسی) این فضای پارامتری بی کران را بنماید، مسلماً این دستگاه (سیستم) به حد غیرقابل تصور مرکب و پیچیده است.

و بدینسان به کنه معنی آن گزاره در باره اثر برهم خوردن بال های پروانه پی می بریم. پروانه می تواند سیستم اقلیمی را از رفتاری به رفتار کاملاً متفاوت وادارد، مدل های هواشناختی بسط نیز از این داعیه پشتیبانی می کنند.

افزون بر این حالا بدون تأمل نیز می توانیم ببینیم که در مقایسه با یک پروانه، آدمی با اندیشیدن بر روی کره ی زمین اثری بسیار گسترده بر اقلیم زمین دارد، تا چه برسد به طوفان مغناطیسی بر روی یک ستاره در کرانه های دیگر از آسمان بی کران (سیستم اقلیمی دیگر) - که به موجب آن مبادله ی انرژی بسیار بیشتر صورت می پذیرد. این نکته دگر باره در مبحث حسابداری طرح خواهد شد.

بدین سان نتیجه می گیریم که دستگاه های (سیستم های) ناخطی مانند آب

و هوا - به رغم جبری بودن - به طور کلی غیرقابل پیش‌گویی هستند (البته به شرط نادیده انگاشتن مکانیک کوانتوم). افزون بر این حالا به یقین می‌دانیم که پیش‌گویی وضعیت هوا همواره کاری حدسی است (که این خود دلیل خوبی برای وانهادن اکوسیستم زمین است). با استمداد از اصطلاح‌شناسی مطلوب در نوشته‌های حسابداری، می‌توان گفت پیش‌گویی آب و هوا همواره یک "هنر" تلقی می‌شود. به طور کلی دلیل این امر به خاطر خصیصه‌ی ناخطی آب و هوا و نیز ذات رفتار مرکب و پیچیده و در عین حال کاملاً شگفت‌آور این خصیصه‌ی ناخطی است.

در حقیقت تقریباً تمام سیستم‌های مرکب و پیچیده در طبیعت و ذات خود این خصیصه‌ی ناخطی را دارند. باین وجود، در فیزیک آدمی می‌تواند سیستم‌هایی را بیابد که از این ویژگی برخوردار نیستند، یا این که با محیط پیرامونی خود برهم‌کنش بسیار ضعیفی دارند (آنها "تقریباً سیستم‌های بسته" هستند). این همان مسئله‌ای است که ما را در پرداختن به جزئیات آنها توانایی‌سازد - آنها، دست‌کم در مقیاس‌های زمانی کوتاه "سیستم‌های آزمون" یا مبانی مقایسه را برای آزمایش‌ها و نظریه‌های فیزیکی پی می‌ریزند. در نبود این سیستم‌ها تصور این که فیزیک چگونه شروعی می‌توانست داشته باشد مشکل می‌نماید. همچنین پی می‌بریم که این برهانی بدیهی نیست که بگوییم قوانین مربوط به سیستم‌های بسیط همواره به سیستم‌های مرکب قابل تعمیم است. باید بر خود بسیار بی‌ایم که این روش تا به حال خوب کار کرده است. مسائل کنونی در مکانیک کوانتوم، و نیز پاره‌ای از مسائل در زیست‌شناسی، بسیاری از مردم را بر آن داشته است که از خود بپرسند تا به کی اینها حل نشده باقی خواهند ماند. بدین ترتیب جالب است پرسیده شود که اگر این قضیه اینگونه نبود یا اگر ما با قلمروی سر و کار داشتیم که در آن

تمام زیر سیستم‌ها قویاً با یکدیگر و نیز با محیطشان متصل بودند، آنگاه چگونه آدمی می‌توانست به این مسائل بپردازد. در جای دیگر، احتجاج ورزیده‌ام که این قضیه بسیار به حسابداری نزدیک است، یعنی این که تقریباً تمام هستاره‌های حسابداری قویاً با محیط مالی خود متصل اند و سیستم مالی سیستمی باز است.

قوانین یا میثاقها

اکنون به سراغ سؤال‌هایی می‌رویم که سرشتی فلسفی تر دارند، و به تمام نظریه‌های مختلف در فیزیک (اعم از گذشته و حال) ارتباط دارد، و بالطبع با مبحث روش علمی در اکثر علوم دیگر مربوط اند. سؤال اول این است که تا چه اندازه "قوانین" فیزیکی، که به واسطه‌ی تصمیمات کار گروه‌ها یا رویه‌گذاران وضع شده‌اند، "میثاق" تلقی می‌شوند، یعنی در نقطه مقابل قوانین طبیعی عینی قرار می‌گیرند. قانون طبیعی به واقعیتی فیزیکی و مستقل از انسان گفته می‌شود که تنها راه گزینش، روش صورت‌بندی شده‌ی آنها است.

سوالی که باید پرسیده شود برای اکثر افراد غیر دانشمند عجیب به نظر می‌آید. آیا تفاوت بسیار بااهمیتی بین قوانین طبیعی فیزیکی و تجویزهای هنجاری<sup>۴۰</sup> حقوق یا حسابداری و دیگر علوم انسانی وجود دارد؟ خوب البته، تفاوت‌های بسیار بااهمیتی وجود دارد و به طور قطع هیچ فیزیکدانی تصور نخواهد کرد که قوانین فیزیکی کاری صورت می‌دهند، بلکه آنها معتقدند قوانین فیزیکی فقط می‌گویند طبیعت چگونه هست، نه این که چگونه باید باشد. معهذا بی آن که در صدد برآیم این تفاوت‌های بسیار عمده را ناچیز جلوه دهیم، لازم است به این نکته توجه کنیم که به تعبیری خاص، تمام قوانین فیزیکی نوعی میثاق‌اند. پس با این حساب صورت‌بندی سؤال مذکور اساساً نامناسب است. این واقعیتی غیرقابل انکار است که حتی بعضی

تصمیمات اخذ شده در باره قوانین فیزیکی، در مقاطع خاص، حاصل هم‌رایی علمی و تصادف تاریخی است.

در واقع این همان نکته‌ای است که در ادامه‌ی بحث به آن خواهیم پرداخت (و دقیقاً برای اولین بار در حدود یک قرن پیش از سوی پوانکاره طرح شد)؛ روشی که بر آن اساس ما کمیت‌های بنیادین خود و به تبع آن، رابطه‌های بین آنها را تعریف می‌کنیم، به هیچ روی برای ما گریزناپذیر و محتوم نیست. همانطور که حل مسائل ریاضیات و تکلم به زبانی خاص، از آسمان بر ما نازل نشده و وحی منزل نیست. در حقیقت تمام اینها ماحصل "میثاق‌ها" هستند، که یا به شکل رسمی (در مورد میثاق‌های فیزیکی، این مسئولیت بر عهده کارگروهی است که از سوی IUPAP - یا اتحادیه‌های بین‌المللی فیزیک کاربردی و محض<sup>۴۱</sup> بنا گذارده شده است. در این رابطه هیات‌های مشابهی در حوزه‌های شیمی، نجوم و زیست‌شناسی وجود دارد) یا از طریق اجماع غیر رسمی<sup>۴۲</sup> انتخاب شده‌اند. به همین قیاس میثاق‌های زبانی معمولاً از طریق "کاربرد عمومی" و قانون‌گذاری تعیین می‌شوند و کم و بیش نیز در واژه‌نامه‌ها مدون می‌شوند (تعاریف واژه‌نامه‌ها نیز به وسیله کارگروه‌ها و "قانون‌گذاری" تعیین می‌شوند)، هرازگاه پیش می‌آید که هیأتی میثاقی را به زبان یا علم تحمیل می‌کند؛ نتیجه آن می‌شود که معمولاً یا اثر تصمیم آن پس‌گرا<sup>۴۳</sup> (قهقوایی) است (مانند مشرب لیسنکوویسم<sup>۴۴</sup>) یا خنده‌دار است مانند آثار آکادمی فرانسیزیه<sup>۴۵</sup> که برای "تاب کردن" زبان فرانسه منتشر شد. میثاق‌ها فقط در صورتی می‌توانند کارگر باشند که با کاربرد روزمره در علم و زبان سازگار باشند. با تشریح مثالی ساده در فیزیک خواهیم دید که چگونه این میثاق‌ها کار می‌کنند، برای مثال، تعریف سرعت را به صورت  $V = dr/dt$  در نظر بگیرید. حالا در نظر بگیرید که طول به موجب میثاقی معین شده باشد (بارمتر

استانده در پاریس) و زمان به موجب میثاقی دیگر (یک ساعت آونگی بسیار دقیق). اما حالا این سرعت نور (بنا به تعریف، سرعت نور یا  $C$  برابر است با  $299,792,458$  متر بر ثانیه)، و همچنین اندازه‌ی زمان (یک ثانیه برابر است با  $10^{15} \times 2/35287164431$  ارتعاشات ساعت اتمی سیزیومی) است که از طریق قرارداد معین می‌شود. بنابراین قبلاً واحدهای طول و زمان اساس کار را تشکیل داده‌اند و توسط یک کارگروه تصویب و تثبیت شده‌اند، و سپس سرعت به عنوان کمیتی از آنها مشتق شده است. توجه کنید که اگر چه سیستم متریک کنونی دقیقاً مشابه قبلی نیست، اما بسیار به آن نزدیک است.

پس از تعیین واحد استاندارد طول، یک نفر "جمع‌پذیری" طول‌ها (که بدین وسیله آنها را در تطابق با سیستم اعداد واقعی قرار می‌دهد) و نظایر آن را عرضه کرد. حال می‌دانیم که میثاق‌ها برای چه به وجود می‌آیند، دلیل آن است که تصمیم می‌گیریم مثلاً رابطه‌ی بین زمان و موضع یک آونگ (یا تابع موج یک ساعت اتمی) را تثبیت کنیم، از آن رو که آونگ (یا ساعت اتمی) در فواصل زمانی ثابت ضربه می‌زند. ما تصمیم می‌گیریم که تعداد "ضربان" ( $N(t)$ ) یک آونگ پس از یک زمان ( $t$ ) نسبتی از  $t$  باشد؛ یا  $N(t) = \alpha t$  (که در اینجا  $\alpha$  معرف نسبتی از  $t$  است که تعداد ضربان را مشخص می‌سازد).

اما حالا فرض کنید که تصمیم می‌گرفتیم رابطه‌ی  $N(t) = Bt$  را تثبیت کنیم. این در تضاد با مقصود ما نیست، به شرط آن که همگام با آن تمام معادلات مربوط را در فیزیک تغییر دهیم. ضابطه اصلی که معین می‌کند قوانین (یا میثاق‌های) خود را چطور بنویسیم، یا واحدهای خودمان را تثبیت کنیم، ظرافت و سادگی ظاهری است (نه پیچیدگی)، این نکته به دقت از سوی پوانکاره ذکر شده است - بدون تردید معلوم است که نوشتن رابطه‌ی  $N(t) = Bt$

ساختار نظریه فیزیک را بی‌اندازه پیچیده خواهد کرد.

حال این نتیجه‌گیری ممکن است اشخاص غیردانشمند را هراسان کند و از خود پرسند که با این وجود در تصویری که ارائه کردیم چه بلایی بر سر "قوانین طبیعی" آمده است (صرف نظر از واقعیت فیزیکی)؟ پاسخ به این سؤال دوگانه به نظر می‌رسد.

اول این که، بی‌تردید ما به شدت به انواع گوناگون سیستم‌های رسمی (صوری) که به واسطه‌ی آزمایش یا سایر حقایق برگزیده‌ایم، محدود شده‌ایم. معمولاً تا آنجا که یکی از فرمول‌های نظری فیزیک را بسیار قوی تر از بقیه تلقی می‌کنیم (اما مجدداً یادآوری می‌کنیم که این مهم‌ترین راهی است که طبق آن توسعه تاریخی نظریه در صورت بندی حقایق و واقعیت‌ها تأثیر می‌گذارد)، پس گرایش روان شناختی از سوی بخشی از فیزیکدان‌ها (و دیگر دانشمندان) وجود دارد که عناصر چنین فرمولی را به "عناصر واقعیت" پیوند می‌دهد، احتمالاً آنها این کار را بدون انجام هرگونه آزمونی دقیق صورت می‌دهند. این گرایش قویاً به وسیله قدرت فوق تصور فیزیک مدرن تقویت و تشدید می‌شود.

پاسخ دوم و شاید مهم‌ترین پاسخ این است که این "میثاق اختیاری" دقیقاً یکی از حقایق زندگی است. در حقیقت میثاق‌ها امری حیاتی برای تمام زبان‌های صوری دنیا محسوب می‌شود. این امر به وضوح نیز در ریاضیات و منطق صوری دیده می‌شود، یعنی جایی که این مسائل بسیار دقیق تشریح می‌شود. هر سیستم صوری که منحصرأً به واسطه اصول موضوعه<sup>۴۶</sup> و قواعد کاربردی نمادها<sup>۴۷</sup> تعریف شده باشد می‌تواند به درون بسیاری دیگر از سیستمها "بازنمایانده" شود، که اغلب این بازنمایی برای تفسیر سیستم اول به کار می‌رود. نمادها و قواعد کاربردی سیستم اول یک مؤلفه نحوی (یا "تفسیری" یا "معنایی")، به واسطه همخوانی (تناظر) آنها با نمادها و

قواعد کاربردی در سیستم دوم، به دست می‌دهند. در فیزیک شاهد بازنمایی‌های موضوعات فیزیک و موضوعات ریاضیات صوری هستیم. البته این همچنین به آن معنی است که ما می‌توانیم کمیت‌های فیزیکی را به سیستمهای ریاضی به طرق بسیار متنوع "بازنمایی" کنیم، و این درست بیانگر نظر پوانکاره<sup>۴۸</sup> است - اما می‌دانیم که این ویژگی عمومی برای سیستمهای رسمی (صوری) و انتقالات بین آنها است.

بنابراین می‌بینیم که حتی اگر ما مکانیک کوانتوم را نادیده انگاریم و به فیزیک ساده روی آوریم، باز هم یک مؤلفه‌ی "قراردادی یا میثاقی" برای فیزیک نظری پیدا می‌کنیم. بدین ترتیب این مسئله‌ای مختص به فیزیک نیست، بلکه به نظر من جزو ذاتی و محتوم علم است - "حقیقت زندگی" است. افزون بر این ما آزادیم راه‌های تازه‌ی نگرستن به طبیعت را شرح و بسط دهیم (به رغم محدودیت‌هایی که طبیعت بر سر راه مشاهده تجربی قرار داده است). این عمل نه تنها از گذشته‌های دور بخشی از فرایند فلسفی بوده است، بلکه همچنین بخش اساسی تمام امور خلاقانه یا آفریدگاری را تشکیل می‌دهد. اهمیت آن در فیزیک نظری شاید از آن رو است که تبیین می‌کند چرا فیزیکدان‌ها در موزیک، ادبیات یا هنر آسوده‌تر هستند تا در بازرگانی و حسابداری. این مهم و نیز ماهیت غیرقابل انکار "واقعیت فیزیکی" اغلب نگرشی بسیار خیال‌انگیز نسبت به مسائل شناخت شناسیک<sup>۴۹</sup> و هستی‌شناسیک<sup>۵۰</sup> برای نظریه پردازان فیزیک نظری ایجاد کرده‌اند. اما تصور این که نظریه‌ی حسابداری یا مدیریت (حداقل با وضعی که در حال حاضر در جوامع غربی دارد) بتواند اثر مشابه‌ای ایجاد کند بعید و دشوار است!

\* Philip stomp, "In Search of Reality", in M.J. Momford and K.V. peasnell (eds), Philosophical perspectives on Accounting

رویداد را از هم جدا می‌کند، و فاصله زمان میان آن دو به حرکت چارچوب مرجع که این مکان و زمان در آن مطالعه می‌شوند بستگی ندارد و مستقل‌اند. اما براساس نسبیت این جدایی مطلق میان فضا و زمان امکان‌ناپذیر است، زمان و فاصله بین رویدادها، "هر دو"، با حرکت ناظر تغییر خواهند کرد، تنها کمیت "مطلقاً" که واقعاً می‌توان گفت به خود رویدادها تعلق دارد و از هر ناظری مستقل است، به اصطلاح "بازه" است که مشابه ریاضی فضا-زمان چهار بعدی است.

12- circular reasoning

13- particle-like charges

14- medusa

در اساطیر یونان مدوسا نام هر یک از سه خواهر مارموی است که هرکس به آنها می‌نگریست سنگ می‌شد. مدوساها را پرسپوس، پسر زئوس، به هلاکت رساند.

15- wave-like excitation

16- photon

17- quark

18- mesonic

19- sub-nuclearphysics

20- astrophysics

21- cosmology

22- superconductivity

23- superfluidity

24- Popper

بیسرکارل ریموند پوپر (فیلسوف اتریشی - بریتانیایی). استدلال‌های پوپر درباره قیاس‌گرایی، با روش فرضی - قیاسی، در کتاب منطق اکتشاف علمی (۱۹۳۴) بیان شده است. این کتاب را مرحوم احمد آرام به فارسی برگردانده است.

25- anthropocentric

26- non-separability

27- paradox

گفته‌ای که پذیرفتنی می‌نماید اما پیامدهای ناپذیرفتنی و ضد و نقیض دارد. به عبارتی هر گفته‌ی منطقی که به تناقض بیانجامد.

28- Schrodinger

اروین شرودینگر، فیزیکدان اتریشی - آلمانی (۱۸۹۷-۱۹۶۱)، و واضع معادله موجی شرودینگر.

29- superpose

30- Einstein

بی‌نهایت می‌شود: بنابراین نیرویی نامتناهی لازم خواهد بود "تا از سد نور بگذرد" و سرعت نور حد بالایی طبیعی در مکانیک است (تاکتون). (ح) ماده شکلی از انرژی است. این استنتاج‌ها همه باره در بازه ذره‌های بنیادی که نزدیک به سرعت نور حرکت می‌کنند، در آزمایش یا شتاب‌دهنده‌ها و رآکتور هسته‌یی به اثبات رسیده است.

نظریه عام (۱۹۱۶) به ملاحظه تبدیل‌های میان چارچوب‌های مرجع می‌پردازد که ممکن است شتاب متقابل داشته باشند. افزون بر این، واقعیت که جاذبه (گرانش)، اجسام را چنان می‌رباید که همه با شتاب یکسانی سقوط می‌کنند (و در مکانیک نیوتون به صورت تطابق ظاهر می‌شود) درون ساختار اساسی این نظریه بنا شده است، پیوستار فضا-زمان، تخت (یعنی اقلیدسی) نیست، چنان‌که در نسبت خاصی چنین است. بلکه "خمیده" است (یعنی ریمانی است) خمیدگی در اثر وجود ماده ایجاد می‌شود (اصل ماخ). و در این فضای خمیده ذره‌ها در راستای خطوط راست، یا زمین‌سنجی حرکت می‌کنند - شبیه به دایره‌های عظیمه وصل کننده نقاط روی پیوستار دو بعدی از نقاط روی سطح زمین بنابراین گرانش به صورت هندسه توضیح داده می‌شود.

نسبت عام در مقیاس نسبتاً کوچک منظومه شمسی پیش‌گویی می‌کند که حرکت سیارات و پرتوهای نور با آنچه در مکانیک نیوتونی پیش‌بینی شده است مختصر اختلافی خواهد داشت، و این نتایج به اثبات رسیده است. هر چند به دقت پیش‌گویی‌های نسبیت خاص نیستند، ولی اختلاف میان مکانیک نیوتون و نسبیت عام که در مجاورت سیاه چاله‌ها در مقیاس‌های بزرگ در نظر گرفته شده است در کیهان‌شناسی به مراتب بیشتر است.

4- fundumetal entities

5- common sense

6- internal interactions

7- self-interactions

8- fundamental point particles

9- purturb

10- excitatison

11- four-dimensional spacetime

در مکانیک نیوتونی سه بعد فضا و بعد چهارم، یعنی زمان، را به روشنی می‌توان از هم جدا کرد؛ این گفته بدان معنی است که فاصله مکانی که دو

Essays in Honour of Edward stamp, 1st ed., Roultege (1993), 10:pp.254-314.

1- physical reality

2- Newtonian Mechanics

اصل بنیادین آن این است که نیروهایی که از برهم کنش سیستمی مادی با سیستمی دیگر حاصل می‌شوند، شتابی برای آن سیستم تولید می‌کنند. که تغییری در سرعت یا اندازه حرکت آن است، قانون دقیق آن چنین است: شتاب برابر است با نیرو تقسیم بر جرم (یا به عبارتی  $a=F/m$ ). رابطه بدین معنی است که هیچ نیرویی بر سیستمی که شتاب آن صفر است وارد نمی‌آید، و حالت سکون یا حرکت آن سیستم پایدار باقی می‌ماند. برای سیستمهایی که ابعاد انمی دارند مکانیک نیوتونی دیگر معتبر نیست و باید مکانیک کوانتومی را جانشین آن ساخت. درحالی که در سیستم‌هایی که با سرعت نور یا در میدان‌های بزرگ گرانشی حرکت می‌کنند، باید نسبیت را به جای آن نشانند.

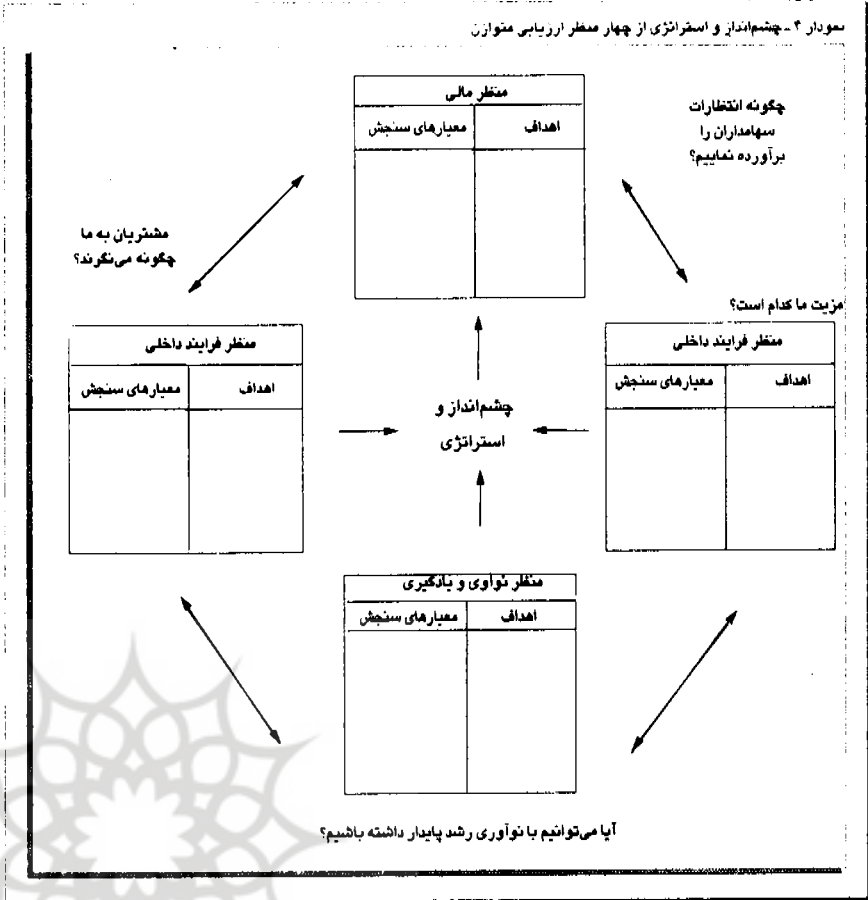
3- classical special relativity

برطبق سیستم مکانیک نسبیت که انیشتین در اوایل قرن بیستم آن را تکامل بخشید. قوانین فیزیکی حاکم بر حرکت یک جسم را می‌توان چنان بیان کرد که مستقل از حرکت هر ناظری باشد که می‌توان جسم را مورد مطالعه قرار دهد. به عبارت دیگر، هیچ چارچوب مرجع مطلق وجود ندارد. نسبیت دو بخش دارد: ۱- نظریه خاص و ۲- نظریه عام، در نظریه خاص (۱۹۰۵)، فقط چارچوب‌های مرجع متحرک نسبیت به یکدیگر با سرعت ثابت در نظر گرفته می‌شوند. افزون بر این پایه نتیجه آزمایش، مایکلسون - ورلی اصلی اساسی بنا نهاده شده است، یعنی، سرعت نور در خلا برای همه ناظرها یکسان است (نتیجه‌ای که با مکانیک نیوتن ناسازگار است)، استنتاج‌های اصولی به شرح زیر است: (الف) تبدیل‌های بین مکان و زمان یک رویداد که از سوی ناظرهای مختلف دیده می‌شود ایجاب می‌کند که به جای مفاهیم جداگانه فضای مطلق و زمان مطلق پیوستار فضا - زمان چهار بعدی قرار داده شود. این مفهوم به‌ویژه به پیشگویی‌های شگفت‌آور بسیاری مانند پارادوکس ساعت می‌انجامد. (ب) جرم جسم همراه با سرعت آن افزایش می‌یابد و در سرعت نوری

- Tunneling in a Dissipative System, Ann. phys, New York (198) 149:374.
- 10- Einstein A. B. Podolsky, and N. Rosen, Can Quantum Physical Reality be Considered Complete?, R. phys. Rev. Lett (1985) 47:777.
- 11- Bell, J. S., On the Problem of Hidden Variables in Quantum Mechanics Rev. Mod. Phys. (1966) 38: 447, and on the einstein podolsky-Rosen paradox, Physics (1964) 195.
- 12- Martinis. J. M., M. H. Devoret, and J. Clarke, J., Experimental Tests for the Quantum Behaviour of a Macroscopic Variable; the Phase Cross a Josephson Junction, Phys, Rev, (1987)335: 4622.
- 13- Dalibard A. and Roger, Co., Exprimental Test of Bell's Inequalities Using Time Varying Analysers, Phys. Rev. lett (1982) 49:1894.
- 14- Lorens E., Deterministic Non-periodic Flow, J Atmos Sci (1963) 20:130,448.
- 15- Stewart I., "The Probelms of Mathematics, Opus/Oxford University Prerss (1987).
- 16- Berry M.V., Regular and Irregular Motin, in S.Jorna(ed) Topics in Non-Linear Dynamics, Am. Inst. Phys. Conf. Proc.46:16-20.
- 17- Arnold V., Small Denominators and Problems of Stability of Motion in Chassical and Celestial Mechanics, Rus. Math. Surveys, 18:6,85.
- 18- Poincare H., Science et Hypothése, H. Poincare', Paris (1899); English Tranlation in London, 1905.
- 19- Ayer A. J., Language, Truth and Logic, Pengoin, first Published (1936).
- 20- Tank D. W. and J.J. Hopfield, Scientific American 256, No 6 (Dec.1987), p.62.
- 21- Mezard M., G.Parisi, and M. Virasoro, Spin Glass Theory and Beyond, World Scientific (1987).
- 46- axion
- 47- rules of synbol manipulation
- 48- Poincare
- زول هانری پوانکاره (۱۸۵۴-۱۹۱۲) ریاضی دان و فیلسوف فرانسوی.
- 49- epistemological
- نظریه فلسفی درباره شناسایی، که در صدداست آن را تعریف کند، انواع اصلیش را از یکدیگر تمیز دهد، سرچشمه هایش را معلوم کند، و حدودش را مشخص سازد. در مبحث تعریف، این نکته از زمان افلاطون همواره مورد توجه بوده است که شناسایی متضمن عقیده درست است اما از آن فراتر می رود.
- 50- antological
- نظریه هستی یا وجود، یا نظریه ای درباره آنچه واقعاً هست، در مقابل آنچه می نماید هست اما نیست.
- References:
- 1- A. I. M. Rae, Quantum Physics: Illusion or Reality? (Cambridge University Press (1986).
- 2- N. Herbert, Quantum Reality, Anchor/Doubleday (1983).
- 3- Feynman R. P., The Character of Physics Low, MIT/BBC Publications (1965).
- 4- Leggett A. J., The Problems of Physics, Oxford University Press, Oxford Paperbackes 1987).
- 5- Feynman R. P., The Feynman Lectures on Physics. Vol.III: Quantum Mechanics, Addison-Wesley (1965).
- 6-P. K. Feyerabend, Against Melhod (verso 1975).
- 7- Schrodinger, E.,Die gegenwertige situation in der quanten mechanik, Naturwissenhaften (1955) 23: 807 (translation (1980). The Present Situation in quantum Mechanics, Proc. Am. Phil. Soc. 124: 323).
- 8- Leggett A.J., S.Chakravarty, A. Carg, M. P. A. Fisher and W. Zwerger, Dynamics of the Dissipative 2-State System, Rev. Mod. Phys. 59(1987).
- 9- Caldeira, A. O. and A.J., Legget, Quntum
- آلبرت انیشتین، فیزیکدان آلمانی - آمریکایی (۱۸۷۹-۱۹۵۵)
- 31- Einstein- Podolsky-Rosen class of paradoxes
- 32- spin
- 33- sphinx
- 34- "Simple can explain complex" argument
- 35- non- Linear dynamical system
- 36- three-body problem
- برطبق این مسئله، نظریه گرانث (نیوتونی) نمی تواند معادلات دیفرانسیل حاکم بر حرکت ۳ جسم یا بیشتر را کاملاً حل کند.
- 37- synchronously
- 38- resonant interaction
- 39- topology
- توپولوژی یا جای شناسیک شاخه ای از ریاضیات است که گاهی با ظاهری زیبا اما نادرست با پژوهش در آن خواص اشکال در فضا توصیف شده است که با همه ی تغییر شکل های مداوم برجای می مانند و دوام می آورند.
- 40- normative prescriptions
- 41- International Union of Pure and Applied Physics
- 42- informal consensus
- 43- retrograde
- 44- Lysenkuisim
- صورت روسی لامارکسیم، که وجه نسیمه آن از نام نرورفو و نسیوویچ لیسنکو (۱۸۹۸-۱۹۷۶)، زیست شناس و متخصص کشاورزی شوروی سابق، برگرفته شده است. نظارت او در زیست شناسی روسی و به خصوص در علوم کشاورزی در اواسط دهه ۱۹۳۰ چیرگی یافت. در این زمان بسیاری از هواخواهان توارث مندلی به خصوص نیکولای و اویلوف زیست شناس برجسته ی روس برکنار و تصفیه شدند. به هر حال لیسنکو بیسم فقط به انحصار کامل دست یافت و این موقعی بود که کمیته مرکزی حزب رسماً صحت آن را تایید کرد. در خلال ماه های آخر حکومت استالین اجازه انتقاداتی به آن داده شد. اما در زمان خروشچف نفوذ مجدد یافت و درست در ۱۹۶۴ و به خصوص بعد از سقوط خروشچف بود که کلاً اعتبار خود را از کف داد.
- 45- Academie Francaise

سیستمهای کنترل و سنجش عملکرد

شماره ۴ - چشم انداز و استراتژی از چهار منظر ارزیابی متوازن



تعریفی از دو مفهوم اثربخشی و کارایی عرضه می شود. اثربخشی<sup>۵</sup>، به مفهوم میزان دستیابی به نتایج مورد انتظار و پیشرفت راهبردها است و کارایی<sup>۶</sup> یعنی وجود رابطه منطقی بین منابع بکار گرفته شده با نتایج حاصله. بنابراین اثربخشی عمدتاً بر مقایسه نتایج کار با انتظارات و استانداردها تأکید دارد و کارایی بر تناسب خروجی ها (نتایج) با ورودیها (منابع). به عبارت دیگر اثربخشی یعنی "انجام کار درست، در حالی که کارایی یعنی درست انجام دادن کار".

تعاریف یاد شده در این مبحث از این بابت حایز اهمیت است که در سنجش عملکرد هر دو عنصر اثربخشی و کارایی توأم و در کنار هم سنجیده می شوند، زیرا موفقیت در پیشبرد راهبردها و برنامه های کوتاه مدت در گرو انجام وظایف و مسئولیتها به صورت اثر بخش و توأم با کارایی است.

ناکارآمدی معیارهای سنجش مالی

با ملاحظه مجموعه شرایط نوین اقتصادی و کسب و کار، تغییرات حاصله در الگوهای جدید مدیریتی و اداره سازمانها و پیدایش تعاریف و تلقیات جدید از مفهوم کنترل مدیریت ضرورتاً ابزارها و معیارهای سنجش عملکرد نیز تغییر و تحول یافته است. در حال

آموزش محدود . سه ماه پشتیبانی . کاراختی هادام العمر

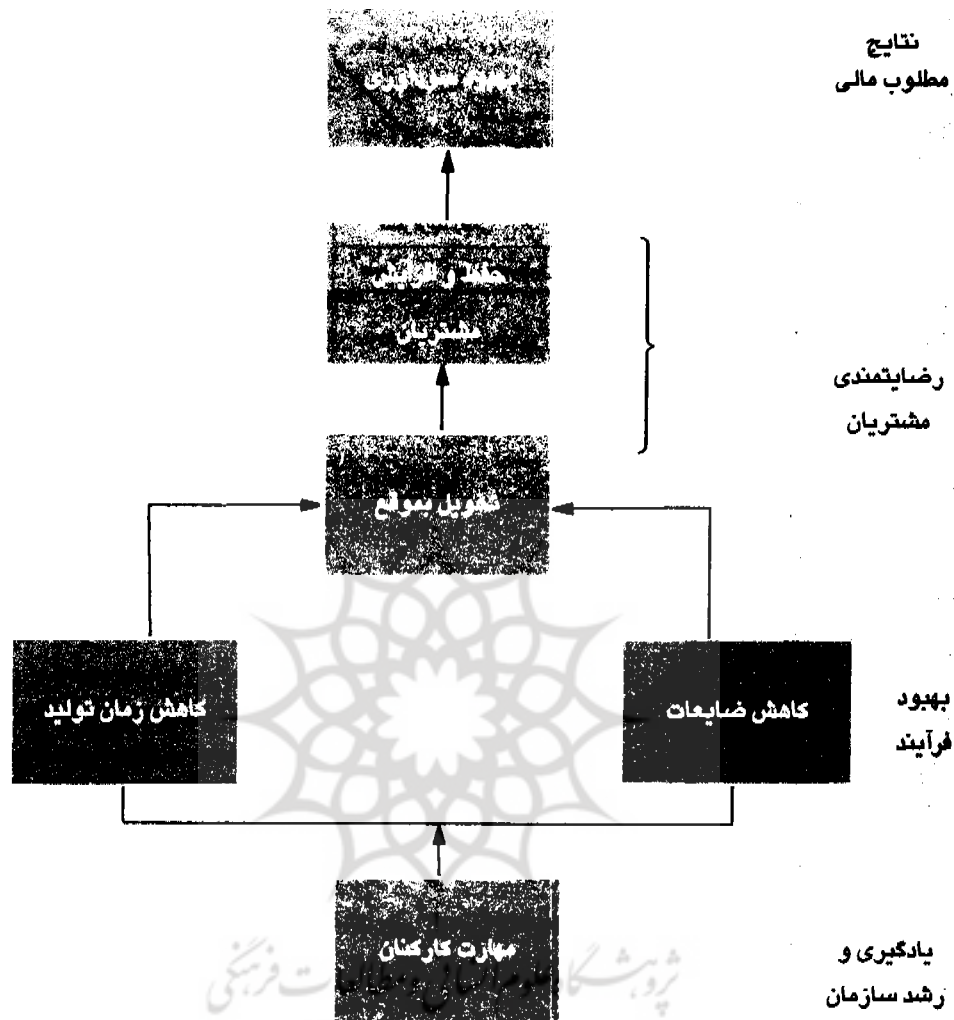
سیستم اخبار و حسابداری اخبار آرک

۹۱۲۴

شرکت آرک

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





- را می‌توان به‌قرار زیر برشمرد:
- ۱- عملکرد کوتاه‌مدت (یکساله) را بازتاب می‌دهند و به اهداف و برنامه‌های راهبردی توجه ندارند.
  - ۲- مبتنی بر اطلاعات تاریخی و عمدتاً گذشته‌نگرند،
  - ۳- به متغیرهای ارزش‌زا (کیفیت - رضایتمندی مشتریان) بی‌توجه‌اند،
  - ۴- به نیازهای اطلاعاتی ذینفع‌های مختلف سازمان نمی‌پردازند،
  - ۵- دارایی‌های نامشهود را نادیده می‌گیرند.

حاضر ذینفع‌های مختلف سازمان و به‌ویژه سهامداران که به شفاف‌ترین و قابل‌اطمینان‌ترین اطلاعات برای کنترل پیشبرد اهداف سازمانها و موفقیت مدیریت در ارزش آفرینی برای بنگاه نیاز دارند عمدتاً به معیارهای سنجش مالی نظیر حاشیه سود، بازار سرمایه، ضریب گردش داراییها و امثالهم تکیه می‌نمایند و هنوز نسبت "دوپان" که از سال ۱۹۲۱ برای سنجش بازده سرمایه ابداع شد معتبر و مورد استفاده می‌باشد.

۶۲ عمده‌ترین نارساییها و ناکارآمدی‌های معیارهای سنجش مالی

ناکارآمدی معیارهای سنجش مالی به شرح فوق از یک طرف و انتظارات جدید از گزارشهای سنجش عملکرد از طرف دیگر، ضرورت تغییر و تحول در معیارهای سنجش عملکرد را پدید آورده است. امروزه ذینفع‌های سازمان و به‌ویژه سهامداران، معیارهای سنجش و عملکرد را با ویژگیها و کیفیات زیر می‌پذیرند:

● معیارهای سنجش باید به ارزیابی عوامل داخلی (مانند کاهش ضایعات افزایش بهره‌وری) و معیارهای بیرونی (مانند رضایتمندی مشتریان) پردازند.

● معیارهای سنجش باید ترکیبی از اطلاعات مرتبط با سنجش رویدادهای گذشته (معیارهای گذشته‌سنج) و پیش‌بینی آینده (معیارهای آینده‌آفرین) را به دست دهد.

● معیارهای سنجش باید عناصر و شاخص‌های مالی و غیرمالی را تلفیق کند و در کنار انعکاس شاخصهایی مانند حاشیه سود و بازده سرمایه و امثالهم تغییرات و بهبودهای حاصله در کیفیت، چرخه تولید، مدت زمان تحویل کالا و غیره را نیز منعکس نماید.

#### ارزیابی متوازن

ضرورت ایجاد و به‌کارگیری معیار کنترل و سنجش عملکرد با خصوصیات یادشده موجب شد که دو نفر از اساتید صاحب نام دانشگاه هاروارد یعنی، نورتون<sup>۷</sup> و کاپلان<sup>۸</sup>، مدل جدیدی را از سنجش عملکرد ابداع نمایند که با عنوان ارزیابی متوازن<sup>۹</sup> خوانده می‌شود. مدل پیشنهادی مکتب هاروارد که حاصل تحقیقات و تکامل تدریجی دیدگاهها و نظرات این دو اندیشمند برای تحول در حسابداری مدیریت است طی دوره‌ای یک ساله در ۱۲ شرکت بزرگ تجربه شد و حاصل این تجربه در سال ۱۹۹۶ در کتابی با عنوان "ارزیابی متوازن - ترجمان تبدیل راهبرد به عمل" انتشار یافت.

ارزیابی متوازن مدلی از روابط علت و معلولی سنجش عملکرد است که ضمن آن تغییر در یک حوزه فعالیت موجب تغییر یا ایجاد تعادل در سایر فعالیتها می‌گردد. این روش ارزیابی بیانگر اهداف چندگانه و مرتبط با هم در یک سازمان است که از چهار منظر مالی، انتظارات مشتریان، فرایندهای داخلی و میزان یادگیری و رشد سازمان به ارزیابی تحقق راهبردها می‌پردازد و زمینه‌های ایجاد مزیت نسبی و موفقیت سازمان را فراهم می‌آورد. نمودار (۴) ارزیابی متوازن و ارتباط آن با راهبردهای سازمان را نشان می‌دهد.

از جمله ویژگیهای روش ارزیابی متوازن این است که بین عناصر و عوامل ارزیابی یک رابطه منطقی علت و معلولی ایجاد می‌کند. بنابراین همانطور که در نمودار (۵) ملاحظه می‌شود رابطه علت و معلولی شرح زیر بین عناصر و عوامل سنجش در روش ارزیابی متوازن می‌تواند برقرار گردد:

یادگیری و رشد سازمان موجب افزایش مهارت کارکنان می‌شود. افزایش مهارت موجب بهبود فرایند - کاهش زمان تولید و کاهش ضایعات می‌گردد.

بهبود فرایند موجب تحویل به‌موقع و افزایش کیفیت می‌شود.

تحویل به‌موقع و افزایش کیفیت رضایتمندی و حفظ مشتریان را به همراه می‌آورد.

رضایتمندی مشتریان موجب بهبود سودآوری و نتایج مطلوب مالی برای سهامداران می‌گردد.

ارزیابی متوازن، در قیاس با معیارهای ارزیابی مالی صرف از این امتیاز برخوردار است که با راهبردی سازمان پیوند دارد و برپایه شناسایی عوامل کلیدی موفقیت در سطح کلان و در هر یک از بخشهای سازمان میزان موفقیت در پیشبرد راهبردها را ارزیابی و کنترل می‌نماید. به‌علاوه این

آموزش نامحدود . سه ماه پشتیبانی . کاراقتی مادام العمر

سیستم حسابداری مالی آرک

ARK

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهامی خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۳۹۷۱ - ۲۲۵۰۱۸۳

سال آینده به عنوان پیشرو این تیم ایفای نقش نمایند. در چنین ظرفیتی، مدیران مالی نوین باید در انجام وظیفه کنترلی خویش در زمینه‌های زیر به باز مهندسی و باز تعریف بپردازند:

- تاکید بر کنترل پیشبرد راهبردها؛
- سنجش و اندازه‌گیری عملکرد از منظر ارزش آفرینی واحدها/ مدیران؛
- کنترل و سنجش عملکرد کل زنجیره ارزش؛
- ارزیابی و سنجش اثربخشی در کنار کارایی؛
- تلفیق مناسب معیارهای سنجش مالی و غیرمالی (Balanced scorecard)
- گزارشگری جامع و چند وجهی کنترلی با هدف پشتیبانی تصمیم‌گیری، حل مسایل سازمانی، و سمت‌دهی سازمان بسوی اهداف.

بی‌نوشته

- 1- Fortune 500
- 2- Enterprise Resource Planning (ERP)
- 3- Corporate Governance
- 4- Cadbury Code
- 5- effectiveness
- 6- efficiency
- 7- Norton
- 8- Kaplan
- 9- Balanced Scorecard
- 10- Scorekeeping
- 11- business partner

منابع

- 1- Management control system, R. Anthony, Mc grow hill(2001)
- 2- Performance measurment & control systems, R. Simons, Prenticc hall (2000)
- 3- Balanced scorecard (translating strategy into action), R. S Kaplan/d. p Norton, Harward business school (1996)
- 4- New measures for new economy, Charles Leadbentor, Center for business performance ICAEW (2000)
- 5- Performance Measurment in the manufacturing sector, CIMA research (1995)
- 6- Boardroom Governance, Center for Business performance, ICAEW (1999)
- 7- Measuring for today and tommorrow, M. Zairi, CIMA Management Accounting Handbook ■

روش به‌صورتی جامع همه معیارهای کمی و کیفی را در نظر می‌گیرد و دامنه ارزیابی را به کل زنجیره ارزش گسترش می‌دهد.

حسابداری مدیریت و سنجش عملکرد

با همه محدودیت‌هایی که برای معیارهای مالی شمرده می‌شود و به‌رغم گرایش روزافزون به استفاده از شیوه ارزیابی متوازن و چند وجهی، هنوز معیارهای مالی از اهمیت و تأثیرگذاری ویژه‌ای برخوردار است. رابرت آنتونی، تبلور ارزش بنگاه را در شاخص‌های مالی می‌بیند و مکتب هاروارد نیز از میان عناصر چهارگانه ارزیابی متوازن به معیار و شاخص مالی جایگاه ویژه‌ای می‌دهد. به‌علاوه هنوز استفاده‌کنندگان از گزارش‌ها و اطلاعات با معیارهای مالی آشنا ترند و مانوس ترند و تصاویر قابل درک‌تری از حاصل کار بنگاه در اینگونه اطلاعات می‌یابند.

در عین حال حسابداری مدیریت در جهت غنا بخشیدن به اطلاعات قابل ارائه به ذینفع‌های درون و بیرون از سازمان، به ابداع و توسعه و بکارگیری روشها و فنون نوینی پرداخته است که از آن میان می‌توان به مورد زیر اشاره نمود:

- شیوه‌های نوین بودجه‌بندی و کنترل بودجه‌ای؛
- توسعه حسابداری مدیریت راهبردی؛
- انعکاس وضعیت نقدینگی و آثار آتی تغییر در نقدینگی؛
- شناسایی زنجیره ارزش آفرین هر یک از عناصر؛
- استفاده از سیستمهای سنجش مسئولیت؛
- تعیین مراکز سرمایه/ درآمد/ سود/ SBU؛
- روش قیمتگذاری انتقالی؛
- اندازه‌گیری و انعکاس نقش سرمایه‌های فکری در ارزش آفرینی؛
- استفاده از فنون شناسایی و تعیین فعالیت‌های بی‌ارزش (مانند هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، هزینه‌یابی هدف)؛ و
- اندازه‌گیری ارزش افزوده اقتصادی (EVA) و تحلیل ارزش برای سهامداران (SVA).

با ارتقا دانش و دیسپلین حسابداری مدیریت و تجهیز این حوزه از سیستمهای اطلاعاتی مدیریت به ابزارها و فنون یاد شده نقش و جایگاه حسابداران مدیریت و مدیران مالی نیز تغییر جدی یافته است. مدیران مالی بیش از آن که صرفاً به وظیفه نگاهداری حسابها<sup>۱۰</sup> بپردازند، در آفرینش ارزش برای ذینفع‌های سازمان نقش و مشارکت دارند و به‌عنوان تیم مدیریتی و اصطلاحاً شریک تجاری<sup>۱۱</sup> بنگاه مطرح می‌باشند.

در تحقیق اخیر مؤسسه KPMG در انگلیس که در مورد نقش و جایگاه نوین مدیران مالی به‌عمل آمد، ۸۷٪ مدیران عامل شرکتها پاسخ دادند که مدیران مالی باید به‌عنوان شریک تجاری بنگاه تلقی شوند و در تیم مدیریتی قرار گیرند و حتی طی ۳ الی ۵

## Committee

۱- واژه‌ی committee ریشه در زبان لاتین دارد و از فعل comittre (کمتیره) به معنی به هم پیوستن، اتحاد، با هم مامور شدن و گمارش است. committer خود یکی از مشتقات فعل mittere به معنی فرستادن و به ماموریت فرستادن و گمارش گروهی است که بر سر آن پیشوند com، به معنی "باهم"، افزوده شده است. مشتقات دیگری از mittere و committere مانند mission و commission در زبان انگلیسی مدرن حضور دارند که با committee دارای رابطه‌ای معنایی دارند.

۲- committee معمولاً تشکیلاتی موقتی است که برای انجام ماموریتی پژوهشی یا رسیدگی برپا می‌شود و در خاتمه‌ی ماموریت عموماً صدر یا رئیس آن گزارشی را به مراجع بالاتر ارائه می‌کند و سپس منحل می‌شود. معمولاً گزارش کمیته به نام صدر آن نام‌گذاری می‌شود.

۳- در نوشته‌های حسابداری واژه committee (از این پس کمیته) معمولاً در ترکیب نام هیات‌های رسیدگی و پژوهشی موقتی مانند کمیته‌های استانده‌گذاری، یا در ترکیب نام زیر مجموعه‌های هیات مدیران مانند، کمیته‌ی حسابرسی، کمیته‌ی کاربردازی و کمیته‌ی گمارش (انتصاب)، به کار می‌رود. در حال حاضر در اکثر

نوشته‌های فارسی حسابداری این واژه را با تلفظ فرانسوی، یعنی کمیته، به کار می‌برند. ۴- در سال ۱۳۷۷، فرهنگستان زبان و ادب فارسی واژه‌ی نوساخته‌ی کارگروه را برای committee (یا کمیته) تصویب

کرد. کارگروه اضافی مقلوب از ترکیب "گروه کاری" است و به لحاظ معنایی با معانی باستانی و مدرن committee همخوانی دارد.

۵- به نظر می‌رسد در حوزه‌ی حسابداری اولین اثری که در آن از واژه‌ی کارگروه استفاده شده است متنی قانونی - حرفه‌ای، اساسنامه‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی، است. خوشبختانه استفاده از این واژه توفیقی اجباری بوده است، چه در غیر این صورت کماکان اکثر ما با این واژه بیگانه بودیم. این توفیق از آن جهت اجباری بوده است که برطبق قانون سازمان‌ها و نهادهای دولتی باید اجباراً از محصولات فرهنگستان زبان و ادب فارسی استفاده کنند. براین اساس از آنجا که اساسنامه‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی از مصوبات هیات وزیران است، واژه‌ی کارگروه جایگزین واژه‌ی فرانسوی کمیته شد.

۶- تردیدی نیست که جامعه‌ی حسابداران رسمی نمی‌تواند به جای کارگروه از کمیته استفاده کند. براین اساس بهتر است دیگران نیز به پیروی از جامعه‌ی حسابداران رسمی از این پس به جای "کمیته" از واژه‌ی "کارگروه" استفاده کنند.

منبع

1- Webster's New World Dictionary, cd Colledge Edition, Prentice Hall Press (1986)

۲- گروه واژه‌گزینی، واژه‌های عمومی را همراه با واژه‌های مربوط به انواع گردهمایی‌ها، فرهنگستان زبان و ادب فارسی (بهمن ۱۳۷۷)، ص. ۳۴.

آموزش نامحدود . سه ماه پشتیبانی . کاراختی مادام العمر  
سیستم دبیرخانه . جایگانی . تلایپ آرک

AIRK

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (مسترح)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۳۹۷۱ - ۲۲۵۰۱۸۳

## مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی

ویژگی‌های اجزای کنترل داخلی در بخش عمومی

کنترل داخلی سازمانهای بخش عمومی مشابه سازمانهای بخش خصوصی از پنج جزء مرتبط به هم شامل محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و نظارت، تشکیل می‌شود. اجزای کنترل داخلی علاوه بر آنکه با یکدیگر در ارتباط‌اند، برهم نیز تاثیر می‌گذارند. اگر چه پنج جزء کنترل داخلی به شرح یاد شده در بخش عمومی وجود دارند لیکن سیستم کنترل داخلی سازمانهای بخش عمومی به لحاظ تنوع اهداف و ماهیت آنها و تاثیرپذیری از ویژگیهای محیطی فعالیت‌های غیرانتفاعی و غیر بازرگانی، با موسسات بخش خصوصی، بالاخص آنها که فعالیت بازرگانی و انتفاعی انجام می‌دهند، تفاوت دارد. برای رعایت اختصار از تشریح اجزای تشکیل دهنده سیستم کنترل داخلی و کاربرد آن در سازمانهای بخش خصوصی صرف نظر می‌شود و به اجمال ویژگیهای برخی از اجزای سیستم کنترل داخلی سازمانهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و واحدهای تابعه آن پرداخته می‌گردد تا از این طریق تصویری کلی از ساختار کنترل داخلی آنها برای خوانندگان ترسیم شود.

## محیط کنترلی

محیط کنترلی سازمانهای بخش عمومی نیز مانند سازمانهای بخش خصوصی، از عواملی نظیر درستکاری، ارزشهای اخلاقی، صلاحیت کارکنان، فلسفه و سبک عملیاتی مدیریت، روش مدیریت در تفویض اختیار و تعیین مسئولیت و شیوه سازماندهی و ارتقای کارکنان، تشکیل می‌شود. مجموعه این عوامل شرایطی را فراهم می‌کند که سازمانهای بخش عمومی بتوانند به اهداف از پیش تعیین شده دست یابند و مقامات مسئول در مورد پیامدهای اقدامات خود، پاسخگو باشند. به بیان دیگر محیط کنترلی جو عمومی سازمانهای بخش عمومی را شکل می‌دهد و بر سایر اجزای سیستم کنترل داخلی تاثیر می‌گذارد و زمینه لازم را برای اجرای صحیح آنها فراهم می‌کند.

بین صاحبان حق و مقامات منتخب و منصوب مسئول برقرار است، محیط کنترلی به عنوان یکی از اجزای مهم سیستم کنترل داخلی سازمانهای بخش عمومی باید از چنان قابلیت برخوردار باشد که شرایط را برای تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی آماده کند. به همین دلیل عواملی نظیر درستکاری و ارزشهای اخلاقی، صلاحیت کارکنان، روش مدیریت در مورد تعیین مسئولیت و تفویض اختیار و شیوه سازماندهی، هر یک به سهم خود در تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی تاثیر درخور ملاحظه دارد و پیش شرط آن محسوب می‌شوند. ارتباط مسئولیت پاسخگویی و محیط کنترلی به عنوان جزئی از ساختار کنترل داخلی، در سازمانهای عمومی حکومتی مردم‌سالار، تحت تاثیر رابطه "مسئولیت پاسخگویی" و "حق پاسخ‌خواهی" از اهمیت درخور ملاحظه‌ای برخوردار می‌گردد. در این قبیل جوامع، شهروندان به عنوان صاحبان حق، قدرت و حق حاکمیت خود را به صورت امانت و برای مدت معین و از طریق انتخابات آزاد به اشخاص امین و مورد اعتماد تفویض می‌کنند. اشخاصی که بدین ترتیب قدرت را برای مدت معین و به صورت امانت بدست می‌آورند، در مقابل مردم و در قبال اعمالی که انجام می‌دهند، مسئولیت پاسخگویی دارند و سوگند یاد می‌کنند که این امانت را همچون امینی پارسا و فداکار به نمایندگان منتخب پس از خود بپسارند.<sup>۱۲</sup> بی‌تردید تحقق امانتداری و ادای مسئولیت پاسخگویی از سوی مقامات منتخب و مسئول، مستلزم حاکمیت جو صداقت و درستکاری بر کارکنان و مسئولان، اعتقاد و پایبندی به ارزشهای اخلاقی و ترویج و حاکم کردن آن بر فضای عمومی سازمانهای تحت سرپرستی، به کارگیری افراد با صلاحیت، ماهر و متخصص برای انجام صحیح وظایف و ارتقای سطح کیفی خدمات، ایجاد ساختار سازمان مناسب و کارا، تعیین شرح وظایف روشن و مشخص برای واحدها و کارکنان آنها، استفاده از روشهای تعیین مسئولیت و تفویض اختیار مناسب به منظور تسریع در امر تصمیم‌گیری و

جلوگیری از تمرکز امور، خواهد بود. با این ترتیب، محیط کنترلی به عنوان جزئی از ساختار کنترل داخلی موسسات عمومی بزرگ بالاخص دولت و شهرداریها، با فراهم کردن عوامل پیش‌گفته می‌تواند، در ادای مسئولیت پاسخگویی مقامات منتخب و مسئول و تأمین حق پاسخ‌خواهی شهروندان و مطالبات ایشان، نقش اساسی ایفا کند و در ارتقای آن موثر واقع شود، در غیراین صورت و متناسب با تنزل سطح عوامل تشکیل دهنده محیط کنترل، سطح مسئولیت پاسخگویی نیز تنزل خواهد یافت.

فعالیت‌های کنترلی به مجموعه‌ای از خط‌مشی‌ها، روشها و رویه‌هایی اطلاق می‌شود که مدیریت سازمانهای عمومی و خصوصی با اعمال آنها از اجرای دستورات و رهنمودهای خود، اطمینان معقول حاصل می‌کند. به بیان دیگر مدیریت این قبیل سازمانها به کمک فعالیت‌های کنترلی از انجام اقدامات لازم برای رویارویی با خطرهایی که دستیابی به اهداف این قبیل سازمانها را تهدید می‌کند، اطمینان حاصل می‌کنند. فعالیت‌های کنترلی را بر مبنای رابطه آنها با اهداف سازمانها به سه گروه عملیاتی، گزارشدهی مالی و رعایت قوانین و مقررات تقسیم می‌کنند.<sup>۱۳</sup>

از آنجا که سازمانهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و سازمانهای تابعه و شهرداریها، در قبال اهداف عملیاتی و رعایت قوانین و مقررات مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی دارند و این مسئولیت را تا حدود زیادی از طریق گزارشدهی مالی ادا می‌کنند. لذا مدیریت این قبیل سازمانها نیز برای رویارویی با خطرهایی که هر یک از اهداف را تهدید می‌کنند، فعالیت‌های کنترلی مناسب حاوی خط‌مشی‌ها، روشها و رویه‌های متنوع را طراحی و اعمال می‌کنند. فعالیت‌های کنترلی در بخش عمومی با تاثیرپذیری از مسئولیت پاسخگویی باید به گونه‌ای طراحی و اجرا شود که مسئولیت پاسخگویی را تحقق و ارتقا بخشد. همان طور که قبلاً بیان گردید، سیستم کنترل

داخلی به طور کلی مکمل مسئولیت پاسخگویی است و در کلیه زمینه‌ها شرایط لازم را برای تحقق و ارتقای آن فراهم می‌کند. فعالیتهای کنترلی دامنه بسیار وسیعی دارد و به نحوی طراحی و اجرا می‌شود که کلیه اهداف سازمانهای عمومی را پوشش می‌دهد. به عنوان مثال تهیه دستورالعمل‌های لازم برای اجرای صحیح قوانین و مقررات و اعمال نظارت بر اجرای صحیح آنها، طراحی سیستمهای مناسب برای کنترل بودجه و اقداماتی برای جلوگیری از جابه‌جایی اعتبارات و تفکیک اختیارات و مسئولیتهای اداری و مالی مخارج و جلوگیری از تجمع این قبیل اختیارات و مسئولیتهای در فرد واحد و تاکید بر روشهای تفویض اختیار و مسئولیت مناسب، از جمله فعالیتهای کنترلی بخش عمومی است که زمینه‌های لازم را برای تحقق مسئولیت پاسخگویی مقامات منتخب و منصوب، در مورد رعایت قوانین و مقررات و تحقق اهداف مصوب که در بودجه سالانه به تصویب می‌رسد، فراهم می‌کند.

با این ترتیب فعالیتهای کنترلی در سازمانهای بخش عمومی با تاثیرپذیری از ویژگیهای کنترلی محیط فعالیتهای غیرانتفاعی و متناسب با اهداف این قبیل سازمانها، در چارچوب مفهوم مسئولیت پاسخگویی که برخاسته از ویژگیهای محیط فعالیت و منبعت از یک عقیده و باور در حوزه فلسفه سیاسی است، طراحی و اجرا می‌شود. شیوه‌های کنترل در سازمانهای بخش عمومی با افزایش و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی تعدیل و متناسب با آن تنظیم می‌شود، لذا مفاهیم کنترل و مسئولیت پاسخگویی در همه زمینه‌ها در تعامل با یکدیگر قرار می‌گیرند و این تعامل در شکل و نحوه اعمال فعالیتهای کنترلی تاثیر می‌گذارد.

اطلاعات و ارتباطات

فردریک موشر، رئیس سابق دیوان محاسبات امریکا که ۱۵ سال اداره امور این نهاد را به عهده داشت، سه عنصر اساسی را برای تحقق مسئولیت پاسخگویی ضروری می‌داند: الف - اولین عامل ضروری برای تحقق مسئولیت پاسخگویی، وجود

اطلاعاتی درباره تصمیمات و اعمالی است که افراد یا سازمانها بابت آنها در قبال مردم پاسخگو هستند؛ ب - دومین پیش شرط تحقق مسئولیت پاسخگویی، وجود اشخاص یا سازمانهای بی طرف و مستقل خارج از سازمان است که قادرند این اطلاعات را بازرسی و رسیدگی و براساس آن اقدام مناسب را اخذ کنند؛ ج - سومین عامل ضروری برای تحقق مسئولیت پاسخگویی، الزام به اقدام بر مبنای این قبیل اطلاعات به منظور رفع نارساییها و بهبود عملکرد و اعطای پاداش برای عملکرد خوب و اعمال تنبیه برای خطاها، عدم کارایی و اثربخشی است.

همان طور که قبلاً بیان گردید، در جوامع مبتنی بر دموکراسی، حق دانستن حقایق از حقوق طبیعی شهروندان است و این حق از طریق تهیه اطلاعات و انتشار علنی آن و ایجاد شرایط لازم برای دسترسی سریع شهروندان به اطلاعات، تأمین می‌شود. بنابراین تهیه اطلاعات و انتشار عمومی گزارشهای مالی و غیرمالی (ارتباطات) دو شرط لازم و کافی برای تحقق مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی است. سیستم حسابداری به عنوان جزئی از ساختار کنترل داخلی در ایفای مسئولیت پاسخگویی مقامات منتخب مسئول و تأمین حق پاسخ خواهی شهروندان، نقش در خور ملاحظه دارد و به عنوان ابزار اصلی تحقق مسئولیت پاسخگویی مورد توجه قرار می‌گیرد. سیستم حسابداری مورد استفاده سازمانهای بخش عمومی، تحت تاثیر ویژگیهای کنترلی محیط فعالیت است و به نحوی طراحی و اجرا می‌شود که نیازهای کنترلی برخاسته از ویژگیهای ساختاری و خدماتی فعالیتهای غیرانتفاعی این سازمانها را تأمین می‌کند و موجب تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی می‌شود.

با این ترتیب نظام حسابداری سازمانهای بخش عمومی، برای تأمین دو نیاز اساسی است که برخاسته از ویژگیهای کنترلی محیط فعالیت که بر کنترل بودجه مصوب سالانه و حصول اطمینان از مصرف وجوه در هدفهای معین تاکید دارد، با مشخصات زیر طراحی و به مورد اجرا گذاشته می‌شود.

حسابداری حسابهای مستقل: یکی از

# آموزش نامحدود . سه ماه پشتیبانی . کاراخری مادام العمر

## سیستم پرسنلی و حقوق دستمزد آرک

ARK

شرکت آرک

آفرینش رایانه، کتهان (تهران)

دفتر مرکزی: ۲۲۵۳۹۷۱

۲۲۵۳۹۷۱ - ۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

ویژگیهایی که سازمانهای بخش عمومی را از سازمانهای بخشی خصوصی متمایز می‌کند، مالکیت این قبیل سازمانها است. اموال سازمانهای بزرگ عمومی نظیر دولت و شهرداریها متعلق به اشخاص حقیقی یا حقوقی نیست بلکه متعلق به عموم شهروندان یک کشور یا یک شهر است. به بیان دیگر در این قبیل سازمانها مالکیت انفرادی که قابلیت انتقال یا فروش داشته باشد وجود ندارد و داراییها یا درآمدهای آنها به صورت انفرادی توزیع نمی‌شود و نمی‌توان در جهت منافع اشخاص یا گروههای خاصی از آنها استفاده کرد. در مقابل، مالکیت واحدهای انتفاعی بخش خصوصی متعلق به شخص حقیقی یا حقوقی است. به همین دلیل نیز نظریه "مالکیت انفرادی" و نظریه "تفکیک شخصیت" برای اولین بار در مورد این واحدها عرضه شده است.

نظریه مالکیت<sup>۱۴</sup>: این نظریه منحصرأً بنگاه اقتصادی را از دیدگاه مالکین مورد توجه قرار می‌دهد. در این نظریه مالک در مرکز نقل منافع واحد تجاری قرار دارد و فرض می‌شود که داراییها در تملک او هستند و بدهیها نیز به عنوان تعهدات وی تلقی می‌شوند. براین اساس برخی نظریه‌پردازان بدهیها را داراییهای منفی و سرمایه را خالص ثروت مالک می‌دانند. به موجب این نظریه ترازنامه عبارت است از وضعیت مالی مالکان و صورت سود و زیان نیز صورت تغییرات در وضعیت مالی مالکان است و معادله حسابداری آن به شرح زیر است:

حقوق صاحبان سهام = بدهیها - داراییها  
این نظریه بر ترازنامه تأکید می‌کند و درآمدها را افزایش در ثروت و هزینه‌ها را کاهش در ثروت تلقی می‌کند. بهره بدهیهای بلندمدت و مالیات به عنوان هزینه تلقی و به همین دلیل از درآمد کسر می‌شوند. این نظریه در بیشتر مؤسسات انفرادی یا مؤسسات مبتنی سهم‌الشرکه کاربرد دارد.

نظریه تفکیک شخصیت<sup>۱۵</sup>: در این نظریه شخصیت بنگاه اقتصادی از امور شخصی و منافع مالکین یا سایر دارندگان حقوق مالکیت، مجزا و مستقل است. بنابراین مؤسسه شخصیت مستقلی است و گزارشهای آن خطاب به کلیه کسانی است که

نسبت به آن ذی‌علاقه هستند. طبق نظریه شرکت در مرکز ثقل اهداف حسابداری قرار دارد و داراییها در تملک شرکت است و بدهیها نیز جزو تعهدات آن محسوب می‌شود. معادله حسابداری در نظریه تفکیک شخصیت بدین‌گونه است:

داراییها = بدهیها

در این معادله بدهیها شامل حقوق صاحبان سهام نیز خواهد بود. این نظریه بر سود و زیان تأکید می‌کند چون شرکت مسئول ایفای تعهدات در برابر مالکین است. خالص درآمد (سود) بیانگر باقیمانده تغییرات در حقوق صاحبان سهام است و افزایش ثروت مالکین به حساب نمی‌آید فقط زمانی به عنوان افزایش ثروت شخصی مالکین محسوب می‌شود که تقسیم گردد. بنابراین برعکس نظریه مالکیت انفرادی، در این نظریه سود انباشته تقسیم نشده جزو حقوق سهامداران تلقی نمی‌شود. برحسب نظریه تفکیک شخصیت، درآمد توسط مؤسسه ایجاد می‌گردد و هزینه نیز عبارت از کالا و خدماتی است که برای ایجاد درآمد مصرف می‌شود. بنابراین هزینه‌ها موجب کاهش درآمد می‌شوند و تفاوت آنها معرف سود شرکت خواهد بود که یا صرف سرمایه‌گذاری مجدد می‌شود یا از طریق سود سهام توزیع می‌گردد. این نظریه بیشتر در شرکت‌های سهامی و سایر مؤسساتی کاربرد دارد که در آنها شخصیت مالک از مؤسسه جدا می‌باشد.

نظریه وجوه<sup>۱۶</sup>: نظریه وجوه یا نظریه حسابهای مستقل را واتر<sup>۱۷</sup> شرح و بسط داد. او عقیده دارد که نظریه مالکیت فردی، و نظریه تفکیک شخصیت، نارساییهای غیرقابل قبولی دارند، زیرا نظریه مالکیت فردی، در مورد شرکتهایی که در آنها مالکین براساس معامله سهام تغییر می‌کنند ناساماسب است و در تئوری تفکیک شخصیت نیز استقلال شخصیت زیر سؤال است. واتر در فصل اول کتاب نظریه وجوه می‌گوید که هیچ کدام از نظریه‌های مالکیت فردی و تفکیک شخصیت به صورت کلی و در تمام ابعاد نمی‌تواند مرجع مناسبی برای چارچوب مفهومی حسابداری باشد. هر یک از آنها به علت مفهومی از شخصیت که بر روی آن تمرکز می‌کنند ارزشمندند. تفاوت اساسی آنها در این است که در اولی

فرد حقیقی مالک است و در دومی شخصیتی فرضی با نام شرکت سهامی.

نگارنده در اینجا قصد ندارد که نظریه وجوه را با سایر نظریه‌ها مقایسه کند و مزایا و معایب آنها را برشمارد بلکه به لحاظ کاربرد وسیع نظریه وجوه در مؤسسات غیرانتفاعی از جمله دولت و سازمانهای تابعه، صرفاً به معرفی این نظریه بسنده می‌شود. در این نظریه مجموعه‌ای از عملیات تفکیک می‌شود و مجموعه‌ای از داراییها برای تحقق اهداف این عملیات اختصاص می‌یابد. برطبق نظریه وجوه به جای آنکه مؤسسه یک شخصیت حسابداری باشد، هر منبع تأمین مالی که برای هدف معینی اختصاص یابد می‌تواند شخصیت حسابداری جداگانه‌ای باشد. براساس این نظریه و به لحاظ ویژگیهای کنترلی محیط فعالیتهای دولتی، حساب مستقل یا "fund" به موجب قانون از یک منبع تأمین مالی (شامل میالغی وجه نقد یا در حکم نقد و سایر داراییهای جاری) و یک واحد حسابداری (شامل تعدادی حساب "account" خود تراز)، تشکیل می‌شود و به مثابه‌ی یک شخصیت حسابداری مستقل یا "accounting entity" است. در نسظریه وجوه، معادله حسابداری عبارت است از:

داراییها = محدودیتها

منظور از معادله فوق در نظریه حساب مستقل این است که مقداری منابع مالی برای اجرای یک رشته عملیات یا فعالیت که به تحقق اهدافی منجر خواهد گردید، اختصاص یافته و باید منحصرأً در اجرای همان فعالیتها و عملیات مصرف گردد. دولت در قبال استفاده از منبع مالی و اهداف تعیین شده برای آن، مسئولیت پاسخگویی دارد.

بنابراین هر حساب مستقل یک واحد مالی و حسابداری مستقل با مجموعه‌ای از حسابهای متوازن است که در آنها وجوه نقد و سایر داراییها، بدهیها، اندوخته‌ها، مازاد و به طور کلی منابع و مصارفی که به منظور اجرای فعالیتها و عملیات خاص یا نیل به اهداف معین طبق قوانین و مقررات تفکیک شده‌اند، ثبت می‌شوند.<sup>۱۸</sup>

با توجه به تعریف فوق، ایجاد هر حساب مستقل مستلزم تحقق دو شرط لازم و کافی زیر است: الف) وجود یک واحد

مالی مستقل<sup>۱۹</sup>، شامل وجوه نقد و سایر داراییهایی که طبق مقررات به مقاصد و مصارف معین و یا برنامه‌ها، فعالیتها و طرحهای خاص تخصیص یافته‌اند. و ب) وجود یک واحد حسابداری دو طرفه مستقل<sup>۲۰</sup>، که فعالیتهای مالی مربوط به واحد مالی مستقل در آن ثبت می‌گردد.

هر واحد مالی و حسابداری مستقل به موجب قوانین و مقررات ایجاد می‌شود و مصرف منابع مالی آن نیز تابع محدودیتها، تشریفات و مقررات مصوب است. هیأت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا سه اصل از اصول حسابداری دولتی را به نگهداری حسابهای مستقل، تعداد حسابهای مستقل و انواع حسابهای مستقل اختصاص داده است. طبق بیانیه مفهومی شماره یک GASB یکی از ویژگیهای کنترلی محیط فعالیتهای غیربازرگانی دولت که نقش مسئولیت پاسخگویی را در نظام حسابداری و گزارشدهی مالی دولتی برجسته می‌نماید، استفاده از حسابداری حسابهای مستقل به منظور اعمال کنترلهای لازم در مصرف منابع مالی دولتی در محل قانونی خود، است. در چارچوب بیانیه مفهومی شماره یک، یک سلسله از بیانیه‌های اصول در مورد لزوم نگهداری حسابهای مستقل برای وجوه دولتی و امانی و سرمایه‌ای صادر گردیده است که استفاده از سیستم حسابداری حسابهای مستقل در مورد آنها الزامی است. اصل تعداد حسابهای مستقل و همچنین اصل انواع حسابهای مستقل به منظور ایجاد تسهیلات لازم در اجرای حسابداری حسابهای مستقل و نیز جلوگیری از پیچیدگی سیستم حسابداری حسابهای مستقل صادر گردید.

علاوه بر کشور آمریکا، نظام حسابداری حسابهای مستقل به شیوه‌های مختلف در سایر کشورهای اروپایی و آسیایی مورد استفاده قرار می‌گیرد. در اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نیز بر مصرف هر وجهی در محل خود تأکید می‌شود و همین حکم، استفاده از سیستم حسابداری حسابهای مستقل به منظور حصول اطمینان از استفاده منابع مالی در تحقق اهداف مصوب را الزامی می‌نماید. با توجه به تأکید اصل ۵۵ قانون اساسی، سیستم حسابداری حسابهای مستقل بر

طبق نظریه وجوه در مورد منابع مالی دولتی و وجوه امانی و وجوه شرکتهای دولتی در ایران مورد استفاده قرار گرفته است.

به‌رغم مخالفتها و حمایتهای چند ساله اخیر در مورد استفاده از حسابداری حسابهای مستقل در کشورهای پیشرفته، استفاده از این سیستم بر مبنای نظریه وجوه کماکان تداوم دارد و چارچوبهای مفهومی و استانداردهای حسابداری دولتی اغلب کشورها، بر تاثیر استفاده از حسابداری حسابهای مستقل در تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی تأکید دارند. اگر چه استفاده از حسابداری حسابهای مستقل موجب تحقق مسئولیت پاسخگویی می‌شود لیکن در دهه آخر قرن بیستم به صورت قابل ملاحظه‌ای با تعدد حسابهای مستقل که موجب پیچیدگی و گمراهی استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری می‌گردد، مخالفت گردید. مخالفتهای نظروزران در مورد تعدد حسابهای مستقل موجب تحولاتی در مورد ادغام برخی از حسابهای مستقل در یکدیگر و کاهش تعداد این قبیل حسابهای مستقل در نظامهای حسابداری دولتی جدید، که برخی کشورهای پیشرفته برای ورود به قرن بیست و یکم طراحی کردند، شده است.

حسابداری بودجه‌ای، از آنجا که مخارج سازمانهای بزرگ بخش عمومی در قالب بودجه سالانه پیش‌بینی می‌شود و به تصویب مراجع قانونگذاری می‌رسد، التزام به کنترل بودجه از اهمیت زیادی برخوردار است. به همین دلیل طراحی و اجرای یک سیستم کنترل بودجه‌ای مناسب، جز جداناپذیر نظام حسابداری و گزارشدهی مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی این قبیل سازمانها است. بخش درخور ملاحظه‌ای از مسئولیت پاسخگویی دولت و شهرداریها به عنوان سازمانهای بزرگ بخش عمومی به اجرای صحیح بودجه مصوب سالانه مربوط می‌شود، لذا تحقق این مسئولیت مستلزم نگهداری حسابهای بودجه‌ای از طریق یک سیستم کنترل بودجه‌ای کارآمد و تهیه و انتشار گزارشهای بودجه‌ای است. بنابراین سیستم کنترل بودجه‌ای در نظام حسابداری و گزارشدهی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی سازمانهای

# سیستم فروش و حسابداری فروش آرک

آموزش محدود . سه ماه پشتیبانی . کارآیی مادام العمر

ARK

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهامی خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۳۹۷۱ - ۲۲۵۰۱۸۳



بخش عمومی، جایگاه ویژه‌ای دارد.

تا قبل از سالهای ۱۹۹۰ در اغلب کشورهای پیشرفته از جمله آمریکا و کشورهای اروپایی سیستم‌های کنترل بودجه‌ای دولت و دستگاههای اجرایی تابعه بدون ارتباط با حسابداری مالی و به صورت یک طرفه و آماری طراحی و به مورد اجرا گذاشته می‌شد. در حال حاضر نیز در بیشتر کشورهای در حال توسعه، نظامهای حسابداری دولتی فاقد یک سیستم کنترل بودجه‌ای مؤثر و مرتبط با سیستم حسابداری مالی هستند. به لحاظ اهمیتی که سیستم کنترل بودجه‌ای در ادای مسئولیت پاسخگویی دولتها دارد، ارتباط منطقی این سیستم با سیستم حسابداری مالی دولت و واحدهای تابعه، نقش قابل ملاحظه‌ای در ارتقای قابلیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشدهی مالی دولتی ایفا می‌کند.

در سالهای اخیر، بیشتر کشورهای اروپایی، اصلاحات مهمی در زمینه حسابداری و گزارشدهی مالی دولتی به عمل آورده‌اند. به عنوان نمونه کشور اسپانیا در ۱۹۹۰، فرانسه در سال ۱۹۹۴، ایتالیا در سال ۱۹۹۴، انگلیس در سال ۱۹۹۴، سوئیس در سال ۱۹۸۸ و بلژیک در سال ۱۹۹۲، از جمله کشورهایی هستند که نظام حسابداری و گزارشدهی مالی خود را به نحوی اصلاح کردند که سیستم کنترل بودجه‌ای آن ارتقا یافت و بین این دو سیستم ارتباط منطقی برقرار گردید.

برای تعیین جایگاه سیستم کنترل بودجه‌ای در نظام حسابداری و گزارشدهی مالی دولتی و روشن شدن اهمیت این سیستم در ادای مسئولیت پاسخگویی دولت، به نکاتی که در بیانیه‌های مفهومی و استانداردهای حسابداری و گزارشدهی مالی دولتی بر روی آنها تاکید شده است استناد می‌شود.

GASB در بیانیه مفهومی شماره یک خود اعلام می‌کند که بودجه مهم‌ترین سند مالی دولت است و بودجه را به عنوان برنامه‌ای برای هماهنگی درآمد و هزینه یا مبالغ پولی لازم یا در دسترس برای تحقق اهداف خاصی می‌داند (بند ۱۱۹). در این بیانیه چهار ویژگی مهم برای بودجه ارائه می‌شود که قبلاً به آنها اشاره گردید.

بند ۱۳۳ همان بیانیه می‌گوید که همه گروههای استفاده‌کننده از اطلاعات مالی دولتی، تمایل دارند ارقام واقعی را با ارقام بودجه مصوب مقایسه کنند. به عنوان مثال شهروندان، نمایندگان قانونی آنها و سازمانهای قانونی نظارت‌گر می‌خواهند از مصرف منابع مالی در جهت تحقق اهداف مصوب اطمینان حاصل کنند. مصرف بیش از اعتبارات مصوب به معنی ضعف مدیریت مالی، ضعف سیستم کنترل بودجه‌ای و شرایط غیرقابل پیش‌بینی است. از سوی دیگر صرفه‌جویی در مصرف اعتبارات به معنی ارائه خدمات کمتر از قالب اعتبارات معین است. در بند ۱۵۸ نیز GASB می‌گوید که دستیابی به حداقل مسئولیت پاسخگویی از طریق گزارشدهی مالی، مستلزم تهیه اطلاعاتی است که به کمک آن شهروندان از عملکرد دولت در چارچوب مصوبات قانونی اطمینان حاصل کنند.

با این ترتیب از دیدگاه هیأت استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) اطلاعاتی که سیستم کنترل بودجه‌ای از طریق گزارشدهی مالی تهیه و ارائه می‌کند، در ادای مسئولیت پاسخگویی دولت بسیار مؤثر است.

براساس بند ۱۱ بیانیه مفهومی شماره یک هیأت ریزنی استانداردهای حسابداری فدرال (FASAB) مصوب سال ۱۹۹۳ یکی از نیازهای اطلاعاتی شهروندان و نمایندگان قانونی آنها، حصول اطمینان از رعایت کامل بودجه مصوب است. آنها به دنبال پاسخ این سؤال مهم هستند که کدام اختیارات قانونی برای تأمین مالی فعالیت‌های دولتی و مصرف این قبیل منابع مالی، فراهم شده است و از چه محلی تأمین مالی گردیده‌اند؟ آیا تأمین منابع مالی و مصرف آن برطبق اختیارات قانونی بوده است؟ چقدر انحراف وجود دارد؟ گفتنی است که التزام کامل به رعایت مفاد بودجه مصوب در رأس اهداف چهارگانه گزارشدهی مالی دولت فدرال قرار دارد و در بند ۱۳ در مورد هدف شماره یک گزارشدهی مالی مقرر گردیده است.

گزارشدهی مالی دولت فدرال باید دولت را در ادای مسئولیت پاسخگویی از نظر کسب منابع مالی از طریق مالیاتها و غیره و انجام مخارج در قالب بودجه

مصوب و رعایت قوانین و مقررات مربوط یاری کند. گزارشدهی مالی فدرال باید اطلاعاتی را در سه زمینه فراهم کند:

۱) منابع مالی چگونه تأمین و مصرف گردیده و آیا تحصیل و مصرف این منابع مالی برطبق مجوزهای قانونی صورت گرفته است، ۲) وضعیت و جایگاه منابع بودجه‌ای چگونه است، و ۳) اطلاعات مربوط به مصرف منابع بودجه‌ای چگونه با اطلاعات مربوط به بهای تمام شده خدمات ارتباط پیدا می‌کند و آیا اطلاعات مربوط به وضعیت منابع بودجه‌ای با سایر اطلاعات حسابداری در مورد داراییها و بدهیها سازگار است.

بیانیه یاد شده در چند بند به صورت مفصل به ضرورت تهیه اطلاعات بودجه‌ای و چگونگی تهیه آنها و ارتباط این قبیل اطلاعات با سایر اطلاعات حسابداری به دست آمده از سیستم حسابداری مالی، می‌پردازد. تاکیدات مکرر در بندهای متعدد بیانیه، نشان‌دهنده نقش درخور ملاحظه اطلاعات بودجه‌ای قابل استخراج از سیستم کنترل بودجه‌ای مرتبط با نظام حسابداری و گزارشدهی مالی در تحقق و ایفای مسئولیت پاسخگویی است.

پی‌نوشت:

1- exchange relationship

2- Governmental Accounting Standards Board

3- Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards, as of June 30, 1993, GASB, Par, 113

4- Federal Accounting Standards Advisory Board.

5- checks and balances.

۶- صفار محمدجواد و نظام‌الدین رحیمیان، "بیانیه مفاهیم نظری حسابداری مالی دولت مرکزی، اهداف گزارشگری مالی دولت مرکزی"، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۴۱. سال ۱۳۷۹، صفحات ۲۱ تا ۲۶.

7- public accountability

8- Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards, as of June 30, 1993, GASB, par 117, Page 9.

9- matching

# سیستم حسابداری مالی آرک

آموزش نامحدود . سه ماه پشتیبانی . کاراقتی مادام العمر

ARCA

شرکت آرک

فرینش رایانه، کیهان (تهران)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۳۹۷۱ - ۲۲۵۰۱۸۳

Control and Accounting", Second Edition, Blackwell Published, 1993.

6- Jose, manual Vela. "Latest Developments in Local Government Accounting in Spain", Blackweel Publisher Ltd 1996.

7- Larry Meyers, and Jamic Hood, "Harmonizing Control and Accountability with Empowerment and Innovation", International Journal of Governmental Auditing, January 1994.

8- Roberts, J. "The Possibilities of Accountability", Accounting Organizations and Society (1991) PP. 355-368.

9- Roberts, J. & Scapens, R., "Accountiong Systems and Systems of Accountability"- Understanding Accounting Practices in their Organisational Contexts, Accounting Organizations and Society (1985) PP. 443-456.

10- Gray, A. and Jenkins, W.(1993), "Codes of Accountability in the NewPublic Sector", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol.6 No.3, PP.52-67.

11- Yuji Ijiri, "on the Accountability - Based Conceptual Framework of Accounting", Journal of Accounting and Public Policy, 2, 1983.

۱- پوریانسیب - امیر و کیهان مهام، "کنترل داخلی چارچوب یکپارچه" انتشارات سازمان حسابرسی نشریه شماره ۱۱۸، تیرماه ۱۳۷۷.

۲- باباجانی جعفر، "ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران"، پایان نامه دکتری، دانشگاه علامه طباطبائی، سال ۱۳۷۸.

۳- صفار محمدجواد و نظام‌الدین رحیمیان، "اهداف گزارشگری مالی دولت مرکزی"، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۴۱، دیماه ۱۳۷۹.

۴- یوسفی امیر، "ما هم محرمانیم" روزنامه ایران، سال پنجم، شماره ۱۴۳۱، مورخ ۷۸/۱۰/۲۷.

۵- باباجانی جعفر، "ویژگیهای نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی"، انتشارات بیمه آسیا، شماره ۱۳ سال ۱۳۷۸.

۱۰- بند ۷۳ ص. ۲۹ نشریه شماره ۱۴۱ سازمان حسابرسی

۱۱- پوریانسیب، مهام، "کنترل داخلی چارچوب یکپارچه" انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۱۸، تیرماه ۱۳۷۷، ص. ۲۰.

۱۲- در قانون اساسی کلیه کشورها رئیس دولت و نمایندگان منتخب مردم سوگند یاد می‌کنند. در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نیز نمایندگان مردم و رئیس جمهور به ترتیبی که در اصول ۶۷ و ۱۲۱ مقرر گردیده است، سوگند یاد می‌کنند.

۱۳- همان مأخذ، ص. ۶۹.

14- propriatary theory

15- Entity Theory

16- Fund Theory

۱۷- Vatter رساله دکتری خود را در مورد نظریه وجوه نوشته است و در سال ۱۹۴۷ این رساله به صورت کتابی تحت عنوان Fund Theory منتشر کرد. کتاب مذکور در سال ۱۹۷۴ نیز تجدید چاپ گردید.

۱۸- اقوامی داود و جعفر باباجانی، "اصول و کاربرد حسابداری در سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی"، چاپ دهم، سازمان سمت، تهران ۱۳۸۰.

19- fiscal entity

20- accounting entity

1- June, Pallot. "Elements of Theoretical Framework for public sector Accounting." Accounting Auditing & Accountability journal Vol. 5, No.1, 1992, PP.35-54.

2- A Manual for Government Accounting Prepared by the Fiscal and Financial Branch of the Department of Economic and Social Affairs of the United Nations, PP, 22-25.

3- Stewart, J.D., "The Role of Information in Public Accountability", in Hopwood. a. & Tomkins, c. (eds). Issues in Public sector Accounting, PP.13-34 (Oxford: Philip Allan, 1984).

4- "Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards", Published by Governmental Accounting Standard Board, 1993.

5- John J. Glynn, "Public Sector Financial