

مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی

(قسمت دوم)

یکی از دلایل اساسی که مسئولیت پاسخگویی را در بخش عمومی بالاخص دولتی ضروری می‌نماید، ماهیت رابطه غیر داوطلبانه بین فراهم‌کنندگان منابع مالی (مالیات‌پردازان) و مصرف‌کنندگان منابع مالی (مقامات منتخب و منصوب) است

دکتر جعفر باباجانی

استادیار دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبائی

فعالیت‌های دولتی که دولت از بابت آنها مسئولیت پاسخگویی مالی دارد، تحصیل منابع و مصرف این منابع در فعالیتها و برنامه‌های مصوب، اهمیت دارد و لذا به‌کارگیری معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی به همراه استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده و سیستم حسابداری حسابهای مستقل "fund accounting" در انجام مقصود کفایت می‌کند. در این سیستم، به دلیل اهمیت اندازه‌گیری جریان منابع مالی، منحصرأ ورود

(تحصیل) منابع مالی و خروج منابع مالی (خرید کالا و خدمات)، ثبت و گزارش می‌شود، لذا استفاده از منابع



منابع مالی و خروج منابع مالی و موجودی پایان دوره منابع مالی، اندازه‌گیری و گزارش می‌شود. در

معیار اندازه‌گیری معیار اندازه‌گیری نیز از عوامل مهم و کلیدی یک نظام حسابداری و گزارشدهی مالی است. در حال حاضر دو معیار اندازه‌گیری از چارچوب مفهومی حسابداری دولتی و همچنین تجزیه تحلیل ساختار نظام حسابداری کشورهای پیشرفته به شرح زیر قابل استخراج است.

الف - اندازه‌گیری جریان منابع مالی^۱. این نوع اندازه‌گیری که در فعالیت‌های غیرانتفاعی یا فعالیت‌های دولتی، مورد استفاده قرار می‌گیرد و همزمان از مبنای

حسابداری تعهدی تعدیل شده استفاده می‌کند، بر اندازه‌گیری جریان منابع مالی تأکید دارد. بدین معنی که صرفأ ورود

اقتصادی نظیر داراییهای سرمایه‌ای از طریق مکانیزم استهلاک مورد توجه قرار نمی‌گیرد و اطلاعات بهای تمام شده کالا و خدمات از آن قابل استخراج نیست. این نوع اندازه‌گیری در تحصیل و مصرف وجوه عمومی و اختصاصی در اغلب کشورها از جمله آمریکا استفاده می‌شود.

اطلاعات کلیدی که با استفاده از معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی حاصل می‌آید عبارت‌اند از: (۱) جریانهای ورودی و خروجی منابع مالی جاری برحسب منبع مالی (درآمد عمومی و اختصاصی و ...) و محل مصرف آن (هزینه‌های جاری، عمرانی و اختصاصی و ...)، (۲) کفایت جمع منابع مالی تحصیل شده برای منابع مالی مصرف شده، و (۳) مقایسه منابع و مصارف مالی پیش‌بینی شده با منابع و مصارف واقعی و تعیین مانده پایان سال منابع مالی جاری و تعیین مازاد یا کسری دوره مالی.

ایسن قبیل اطلاعات از طریق صورتهای مالی نظیر صورت درآمد، هزینه و تسهیلات در مازاد تخصیص نیافته و همچنین صورتحساب عملکرد سالانه بودجه و ترازنامه فراهم می‌گردد.

ب - اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی^۲. این نوع اندازه‌گیری که از آن در فعالیتهای بازرگانی دولت و بخش خصوصی و توأم با مبنای حسابداری تعهدی کامل استفاده می‌شود براندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی تأکید می‌کند. اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی که تأمین‌کننده اطلاعات مورد

نیاز مسئولیت پاسخگویی عملیاتی است تا اواخر قرن بیستم منحصرأ در فعالیتهای بازرگانی دولت که از طریق شرکتهای دولتی یا موسسات انتفاعی وابسته به دولت انجام می‌شد، کاربرد داشت. در تحولاتی که در دهه آخر قرن بیستم در حسابداری دولتی به وجود آمد، استانداردارگذاران حسابداری کشورهای پیشرفته به این نتیجه رسیدند که مسئولیت پاسخگویی عملیاتی در مورد فعالیتهای غیربازرگانی دولت نیز ضروری است و به همین دلیل تحقیقاتی در جهت به‌کارگیری معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی در فعالیتهای دولتی انجام گرفت. نتیجه تحقیقات نشان داده که شهروندان، نمایندگان قانونی آنها، نهادهای نظارتی مستقل، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان به اطلاعاتی درباره تاثیر احتمالی میان مدت و بلندمدت تصمیم‌گیریهای گذشته بر وضعیت و شرایط مالی دولت نیاز دارند. گروههای استفاده‌کننده بدون این اطلاعات قادر به ارزیابی تاثیر احتمالی فعالیتهای دوره جاری در میزان منابع مورد تقاضا در آینده و توانایی دولت در تداوم ارائه خدمات و تأمین تعهدات مالی نیستند.

اطلاعات مورد نیاز برای ادای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی عبارت‌اند از: ۱- بهای تمام شده خدماتی که در دوره جاری تولید و ارائه شده است؛

۲- تکافوی درآمد دولت برای تأمین بهای تمام شده خدمات تحصیل شده در دوره جاری؛

۳- انتقال قسمتی از بهای تمام شده خدمات ارائه شده در دوره جاری به دوره مالی بعد از سوی دولت یا استفاده از منابع مالی انباشته برای تأمین آن (تأکید بر حقوق مالی بین دوره‌ای "interperiod equity" که جز جداناپذیر مسئولیت پاسخگویی است)؛ و

۴- به رغم مشکل اندازه‌گیری، سایر اطلاعاتی در مورد عملیات از قبیل تعیین میزان کارایی و صرفه اقتصادی خدمات ارائه شده و فزونی منابع این قبیل خدمات بر بهای تمام شده آنها (اثربخشی و نتایج برنامه‌ها).

مسئولیت پاسخگویی عملیاتی بر گزارش فعالیت اقتصادی تأکید دارد. تحقق هدف، یکنواختی و اطلاعات قابل مقایسه در مورد بهای عملیات، مستلزم به‌کارگیری معیار جریان منابع اقتصادی (اعم از مالی و سرمایه‌ای) است. علاوه بر آن باید از مبنای حسابداری تعهدی استفاده شود تا رویدادهای اقتصادی و غیره در زمانی که اتفاق می‌افتد شناسایی و ثبت گردند و موکول به ورود و خروج منابع نقد و یا سایر منابع مالی نباشند. براساس این نوع اندازه‌گیری و مبنای حسابداری، به جای آنکه هزینه در دوره تحصیل کالا یا خدمت به عملیات تخصیص یابد، در دوره استفاده یا مصرف کالا یا خدمات به عملیات تخصیص می‌یابد. دلیل این امر آن است که مصرف منابع یک رویداد اقتصادی است که بر نتایج عملیات و وضعیت مالی دولت تاثیر دارد. خدمات و کالاهای تحصیل شده مصرف نشده در این سیستم اندازه‌گیری و مبنای

حسابداری، به عنوان دارایی در صورتهای مالی گزارش می شوند.

در حال حاضر در برخی کشورها صرفاً بر معیار اندازه گیری منابع اقتصادی و مبنای حسابداری تعهدی تأکید می شود و از معیار اندازه گیری جریان منابع مالی استفاده نمی شود در برخی کشورها نظیر امریکا، بر استفاده از دو معیار تأکید دارد. بدین معنی که در فعالیتهای بازرگانی از معیار اندازه گیری جریان منابع اقتصادی و مبنای حسابداری تعهدی و در فعالیتهای دولتی (غیربازرگانی) از معیار اندازه گیری جریان منابع مالی و مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده استفاده می شود، مشروط بر آنکه در گزارشهای مالی یکپارچه ای که برای دولت محلی یا مرکزی به عنوان واحد گزارشگر اصلی تهیه می شود و نتایج و وضعیت فعالیتهای بازرگانی و دولتی (به تفکیک) در آن ارائه می شود، از معیار اندازه گیری منابع اقتصادی و مبنای حسابداری تعهدی استفاده گردد.

چارچوب مفهومی. همان طور که قبلاً بیان گردید، یکی از دلایل اساسی که مسئولیت پاسخگویی را در بخش عمومی بالاخص دولتی ضروری می نماید، ماهیت رابطه غیر داوطلبانه بین فراهم کنندگان منابع مالی (مالیات پردازان) و مصرف کنندگان منابع مالی (مقامات منتخب و منصوب) است. به همین دلیل و به لحاظ اهمیتی که تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی در فعالیتهای غیرانتفاعی سازمانهای بزرگ بخش عمومی دارد،

شماری از متفکرین حسابداری نظیر پروفیسور یوجی ایجیری در سال ۱۹۸۳، روبرتسون و اسکاپتر در سال ۱۹۸۵ و ویلیامز در سال ۱۹۸۷ اعلام کردند که استفاده از چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی نسبت به استفاده از چارچوب مفهومی مبتنی بر تصمیم گیری، در حسابداری بخش عمومی و حتی بخش خصوصی، برتر است. آنها اعتقاد دارند، مزیت چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی ناشی از تشخیص ماهیت اجتماعی بین شهروندان و دولت یا شهرداریها در بخش عمومی و همچنین رابطه بین سهامداران و هیات مدیره در بخش خصوصی است.

برخی دیگر مانند مک کینی و لارنس معتقدند که قدرت بیشتر منحصرأ از طریق افزایش مسئولیت پاسخگویی به تعادل می رسد، لذا استفاده از چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی در حسابداری و گزارشدهی مالی، از اهمیت ویژه ای برخوردار است. برخی نیز عقیده دارند، در فقدان انگیزه سود و شاخص سودآوری یا نظم حاکم بر بازار برای هدایت عمل مدیریت، مسئولیت پاسخگویی می تواند نقش مهمتری در راهنمایی مدیریت برعهده گیرد. ایجیری در سخنرانی معروف خود، در کنفرانس چارچوب مفهومی دانشگاه هاروارد که در سال ۱۹۸۳ ارائه گردید، اعلام کرد که چارچوب مفهومی حسابداری می تواند بر مبنای تصمیم گیری یا بر مبنای مسئولیت پاسخگویی تدوین شود. انتخاب هر یک

از این چارچوب های مفهومی بر نتایج کار تاثیر فراوانی دارد. ایجیری معتقد است که در چارچوب مفهومی مبتنی بر تصمیم گیری، هدف حسابداری فراهم ساختن اطلاعات مفید برای تصمیم گیری اقتصادی است. به همین دلیل اطلاعات بیشتر مشروط بر اینکه مقرون به صرفه باشد، مطلوب تر است و حتی اطلاعات محرمانه نیز در صورت مفید بودن، مطلوب است.

ایجیری در همان مقاله می گوید که در چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، هدف حسابداری ایجاد سیستمی مناسب از جریان اطلاعات بین پاسخگو یا accountant و پاسخ خواه accountee یا صاحبان حق است. در این چارچوب، مفید بودن اطلاعات در درجه دوم اهمیت و مفید بودن سیستم در درجه اول اهمیت قرار می گیرد. به همین دلیل، این چارچوب بر پایه ارتباطی دو طرفه بنا می شود و بر اساس این ارتباط، همان طور که پاسخ خواه حق دارد بداند، پاسخگو نیز حق دارد در افشای اطلاعات یک حریم قانونی برای خود حفظ کند. از دو دهه آخر قرن بیستم و تحت تاثیر تفکر ایجیری و دیگران، چارچوبهای مفهومی حسابداری بخش عمومی کشورهای پیشرفته بر مبنای مسئولیت پاسخگویی تدوین و نظامهای حسابداری نوین آنها بر اساس مبانی مفهومی و اصول و استانداردهای حسابداری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، طراحی و اجرا می شود. بنابراین یکی از ویژگیهای حسابداری

مؤسسات بخش عمومی در حال حاضر، استفاده این قبیل مؤسسات از چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی است. همان طور که بیانیه مفهومی شماره یک GASB تاکید می‌کند، مسئولیت پاسخگویی سنگ بنای گزارش‌دهی مالی بوده و جزو جداناپذیر کلیه هدفهای حسابداری و گزارش‌دهی مالی مؤسسات بزرگ‌بخش عمومی محسوب می‌شود.

مسئولیت پاسخگویی و نیازهای اطلاعاتی سطوح متفاوتی از مسئولیت پاسخگویی وجود دارد، لذا درک و ارزیابی صحیح سطوح مسئولیت پاسخگویی و روابط بین آنها از اهمیت درخور ملاحظه‌ای برخوردار است. شناخت ابعاد مسئولیت پاسخگویی از این جهت اهمیت دارد که شخص را در مورد میزان تعهدات و الزاماتی آگاه می‌سازد که در قبال وظایف و مصرف منابع مالی عمومی به عهده دارد.

به‌طور کلی خط‌مشی الزام به پاسخگویی عمومی مقامات منتخب و منصوب مسئول در دولت را قانون اساسی و قوانین عادی و در مورد سایر مؤسسات بزرگ عمومی نظیر شهرداریها را مقررات مربوط تعیین می‌کند. سطح و نوع مسئولیت پاسخگویی به عواملی نظیر تجزیه تحلیل هزینه منفعت، حفظ حریم قانونی پاسخگو و امنیت ملی بستگی دارد. از آنجا که تهیه اطلاعات لازم برای ادای مسئولیت پاسخگویی هزینه دارد و در مواردی با امنیت ملی نیز ارتباط پیدا

می‌کند، لذا سطح و نحوه ایفای مسئولیت پاسخگویی و چگونگی ارزیابی آن، بین مقامات منتخب به عنوان پاسخگو و شهروندان یا نمایندگان قانونی آنها به عنوان پاسخ‌خواه، از طریق تصویب قوانین و مقررات لازم‌الرعایه مشخص می‌گردد.

به عنوان مثال، هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتهای ایالتی و محلی امریکا GASB، در بند ۱۵۷ بیانیه مفهومی شماره یک خود، بر این مطلب تاکید می‌کند که تحقق کامل مفهوم مسئولیت پاسخگویی عمومی تنها از طریق گزارش‌دهی مالی امکان‌پذیر نمی‌شود. GASB در همان بند بیانیه این پرسش را مطرح می‌کند که اگر مفهوم مسئولیت پاسخگویی این است که شخص ملزم به توضیح در قبال اعمال خود باشد، نگاه حدود اطلاعاتی که باید افشا شود چیست و چگونه می‌توان بین هزینه تهیه اطلاعات و ارزش تحقق حقوق مردم دایر بر "دانستن حقایق"، تعادل ایجاد کرد. و در بند ۱۵۸ همان بیانیه می‌گوید که گزارشگری مالی دست کم باید اطلاعاتی فراهم کند که شهروندان را در ارزیابی مسئولیت پاسخگویی دولت در مورد رعایت محدودیت‌های قانونی، یاری دهد.

هیات مشورتی استانداردهای حسابداری دولت فدرال امریکا (FASAB) نیز در بند ۱۱۰ بیانیه مفهومی شماره یک اعلام می‌کند که استفاده‌کنندگان بالفعل و بالقوه اطلاعات مالی دولت مرکزی، اطلاعاتی

را می‌خواهند تا با آن عملکرد دولت را به خوبی ارزیابی و برای مسائل زیر پاسخ لازم دریافت کنند:^۲

الف - رعایت و الزام بودجه‌ای: فعالیتهای تأمین مالی و مصرف وجوه از سوی دولت مرکزی، برپایه کدام مصوبات قانونی صورت گرفته است؟ آیا فعالیتهای تأمین مالی و مصرف وجوه طبق این مصوبات انجام شده است؟ میزان انحراف چقدر است و چه مقدار از وجوه باقی مانده است؟

ب - اجرای عملیات: بهای تمام شده برنامه‌های مختلف چه میزان است و چگونه تأمین مالی شده است؟ بازده چه بوده است و نتایج این برنامه‌ها چیست؟ داراییهای عمده کدام است، در کجا نگهداری می‌شود و تا چه اندازه به صورت اثربخش مورد استفاده قرار می‌گیرد؟ از اجرای این برنامه‌ها چه بدهیهایی ایجاد و چگونه این بدهیها تسویه یا پرداخت می‌شود؟

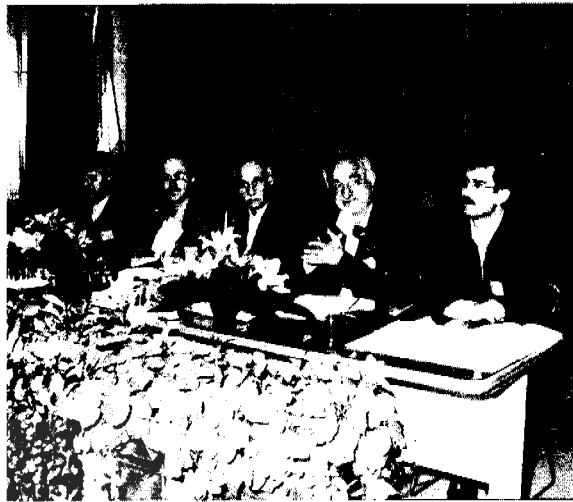
ج - مباشرت: آیا شرایط مالی دولت بهبود یافته یا بدتر شده است؟ چه منابعی برای آینده پیش‌بینی شده است؟ د - سیستم‌ها و کنترل: آیا دولت در نگهداری داراییهای خود از سیستمهای مقرون به صرفه و دارای کنترلهای موثر برخوردار است؟ آیا دولت توانایی کشف مشکلات احتمالی را دارد؟ و آیا نارساییها به محض کشف اصلاح می‌شود؟

هماهنگ کردن کنترل و مسئولیت پاسخگویی

مفاهیمی نظیر تفویض اختیار و



گزارش هم‌اندیشی قانون جدید مالیات‌های مستقیم



خردورزی گروهی در حرفه‌ی حسابداری ایران و به عنوان نهادی که بیشترین سهم را در اصلاح قانون مالیات‌ها داشت بر آن شد تا ضرورت برگزاری یک هم‌اندیشی پیرامون قانون جدید مالیات‌های مستقیم را در دستور فوری و مشترک "کارگروه همایش‌ها" و "کارگروه مالیات" قرار دهد.

در اواخر اسفند ۱۳۸۰ "کارگروه همایش‌ها" در مدت زمانی کوتاه توانست با همکاری کارگروه مالیات‌ها یک هم‌اندیشی یک روزه را برای چهارم اردیبهشت ماه سال ۱۳۸۱ برنامه‌ریزی کند. فرصت اندکی وجود داشت و کاری سترگ پیش‌رو بود. در آن زمان هیچ یک از اعضای کارگروه همایش‌ها پیش‌بینی نمی‌کرد که طرح آنها به یک اجتماع عظیم حرفه‌ای با شرکت ۱۴۰۰ نفر از اهالی حرفه‌ی حسابداران مستقل و رسمی و مدیران عامل سازمان‌ها، نهادها و شرکت‌ها تبدیل شود.

نوروز امسال بسیار کش‌دار و طولانی شد و همین امر باعث شد تا عملاً ۱۶ روز کاری مفید از دست برود و در زمان باقیمانده یعنی از ۱۳۸۱/۱/۱۷ تا ۱۳۸۱/۲/۲ حجم و فشار

در تاریخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ سرانجام قانون جدید مالیات‌های مستقیم پس از ساعات‌های طولانی مذاکره، مطالعه، مصاحبه، همایش‌ها، سخنرانی‌ها و در یک کلام تلاش همگانی به‌ویژه از سوی نمایندگان مردم، مرکز پژوهش‌های مجلس، مرکز پژوهش‌های وزارت امور اقتصادی و دارایی و کارگروه قوانین و کارگروه مالیات انجمن حسابداران خبره‌ی ایران (IICA) از تصویب مجلس شورای اسلامی گذر کرد.

پیش و پس از انتشار این قانون، مباحث و سوالات زیادی در میان حسابداران مستقل رسمی، حسابداران و حسابرسان داخلی شرکتها، مدیران مالی، مدیران عامل شرکتها، کارشناسان و مشاورین مالی، صاحبان مشاغل و پیشه‌ها، حقوق‌بگیران و دیگر دست‌اندرکاران و مالیات‌پردازان و مطبوعات مطرح گردید. بازتاب این مباحث و پرسش‌ها آن قدر گسترده بود که به تفاسیر و تاویل‌ها و پاسخ‌های متفاوت از نص قانون انجامید. به همین دلیل انجمن حسابداران خبره‌ی ایران (IICA) به عنوان بزرگ‌ترین نماد



عیسی شهبوار خجسته
معاون وزیر امور اقتصادی و
دارایی و رئیس کل سازمان
امور مالیاتی کشور



کاری زیادی به ستاد اجرای سمینار به ریاست محمد منیری تحمیل شد، به طوری که به نظر می‌رسید ستاد اجرایی می‌خواهد کاری نشدنی را امکان‌پذیر سازد.



غلامرضا سلامی
رئیس انجمن حسابداران
خبره‌ی ایران

مثبت در تحقق اهداف دولت اصلاحات و به‌ویژه اهداف اصلاحات اقتصادی دانست و از شورای عالی و کارگروه مالیات و کارگروه همایش‌های انجمن حسابداران خبره‌ی ایران قدردانی کرد.

بودجه و وضعیت مالی دولت در ایران

دکتر حسین عظیمی، اقتصاددان و استاد دانشگاه، اولین سخنران هم‌اندیشی بود که حاصل آخرین پژوهش علمی خود را زیر عنوان "بودجه و وضعیت مالی دولت در ایران" عرضه داشت. وی ابتدا نمایشگری از بودجه‌ی ایران را به سال ۱۲۸۹ بازنگاری کرد و این بودجه‌ی ۹ رقمی و قرانی را با مبالغ ریالی ۱۲ تا ۱۸ رقمی بودجه‌های سال‌های ۱۳۶۲ تا ۱۳۸۰ مقایسه کرد. سپس عظیمی اجزای اصلی بودجه‌ی عمومی کشور را به امور حاکمیت، امور برنامه، امور باز توزیع درآمد و تامین اجتماعی، و امور تصدی‌گری تقسیم کرد و مطالبی را زیر عناوین (۱) تحول ساختاری بودجه‌ی عمومی در سال‌های اخیر؛ (۲) وضعیت کسری و مازاد بودجه‌های مختلف؛ (۳) بازنمایی نسبت دریافت‌ها و پرداخت‌های دولت در بودجه عمومی؛ (۴) بازنمایی نسبت دریافت‌ها و پرداخت‌های دولت در بودجه برنامه؛ (۵) بازنمایی نسبت دریافت‌ها و پرداخت‌های دولت در بودجه‌ی باز توزیعی؛ (۶) سهم انتشار اوراق مشارکت در برخی متغیرهای اقتصادی کشور؛ (۷) ارقام مقایسه‌ای مبالغ بودجه‌ی کل کشور برای سال‌های ۱۳۸۰ و ۱۳۸۱؛ (۸) ارقام مقایسه‌ای توزیع منابع بودجه‌ای کل کشور برای سال‌های ۱۳۸۰ و ۱۳۸۱؛ (۹) یارانه‌های اعطایی در بودجه‌ی دولت؛ (۱۰) جریان کسری بودجه و روش‌های تامین آن؛ (۱۱) طبقه‌بندی مقایسه‌ای مالیات در لایحه‌ی بودجه‌ی سال ۱۳۸۱ درصدی از درآمدهای مالیاتی و درصدی از درآمدهای دولت؛ و (۱۲) اقلام عمده‌ی هزینه‌های جاری عمومی سال ۱۳۸۱، عرضه کرد.

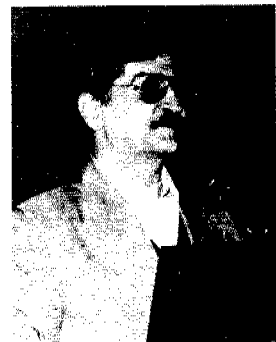
عظیمی در پایان سخنان خود، در میان سایر چیزها، نتیجه گرفت که (۱) رشد بودجه در سال‌های اخیر شتابان بوده است، (۲) ساختار بودجه و

حدود ۴۰۰۰ نام‌ه برای افراد و شرکت‌ها ارسال شد و آگهی برگزاری هم‌اندیشی در چندین نوبت در روزنامه‌های پرنسنتشار به چاپ رسید. خوشبختانه حاصل کار رضایت‌بخش از آب درآمد و سرانجام در روز موعود قریب به ۱۴۰۰ نفر در سالن همایش‌های رازی گرد هم آمدند و در ساعت ۸/۳۰ صبح هم‌اندیشی قانون جدید مالیات‌های مستقیم با شکوه هرچه تمام‌تر آغاز گشت.

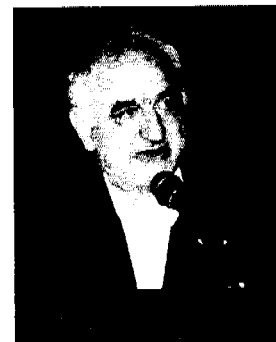
مراسم افتتاحیه

هم‌اندیشی با نوای سرود ملی و سپس تلاوتی چند از آیات روحانی قرآن مجید گشایش یافت. سخنرانی افتتاحیه را عیسی خجسته، معاون وزیر امور اقتصادی و دارایی و رئیس سازمان امور مالیاتی کشور، ایراد کرد. وی ضمن بحث در خصوص هدف و ضرورت اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم و اثربخشی آن در اقتصاد و توسعه‌ی اقتصادی از همه‌ی حضار به‌ویژه حسابرسان، حسابداران و حسابرسان مالیاتی، دانشگاهیان، کارگروه همایش‌ها و کارگروه مالیاتی انجمن حسابداران خبره ایران (IICA) و سایر دست‌اندرکاران اظهار، تشکیص و وصول مالیات دعوت کرد تا با همدلی و وفاق جمعی در حسن اجرای این قانون بکوشند.

خجسته در ادامه بیان داشت که از منظر وزارت امور اقتصادی و دارایی قانون مالیات‌ها ابزار توسعه‌ی اقتصادی کشور تلقی می‌شود و اساساً رویکرد توسعه‌ای بر این اصلاحات حاکم بوده است. وی هم‌چنین گفت که در سایه‌ی همدلی و وفاق ملی به‌طور حتم اهداف پیش‌بینی شده‌ی مالیاتی تحقق خواهد یافت. خجسته برگزاری هم‌اندیشی قانون جدید مالیات‌های مستقیم را گامی



دکتر حسین عظیمی



محمد تقی نژاد عمران



رئیس شورای عالی مالیاتی، زیر عنوان "مالیات اشخاص حقوقی" ایراد کرد. محورهای عمده‌ی سخنان حمیدی را (۱) اصلاح درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها و اشخاص حقوقی، (۲) اصلاح نرخ‌های مالیات شرکت‌ها و اشخاص حقوقی، (۳) مالیات شرکت‌های منحل، (۴) ادغام و ترکیب شرکت‌ها از منظر قسانون جدید مالیات‌ها، (۵) تغییرات در معافیت مالیاتی واحدهای تولیدی، (۶) تغییرات در معافیت مالیاتی طرح‌های سرمایه‌گذاری شرکت‌های تعاونی و خصوصی در زمینه‌ی توسعه و تکمیل و نوسازی صنایع موجود یا ایجاد واحدهای صنعتی، جدید، و (۷) جایگاه حسابداران رسمی در نظام مالیات ستانی تشکیل داد.

تکالیف و حقوق مودیان

سعید جمشیدی فرد آخرین مقاله را با عنوان تکالیف و حقوق مودیان به شرکت‌کنندگان در هم‌اندیشی عرضه کرد. جمشیدی فرد اصلاحات انجام شده در قانون مالیات‌ها را در راستای رعایت حقوق مودیان عنوان کرد. وی معتقد است که در اثر این اصلاحات جریان دادرسی مالیاتی عادلانه‌تر خواهد شد.

جلسه‌ی هیئت رئیسه و پرسش و پاسخ

آخرین برنامه‌ی رسمی هم‌اندیشی به جلسه‌ی هیئت رئیسه، مرکب از سلامی، حمیدی، تقی‌نژاد، جمشیدی‌فرد، و نیز پرسش و پاسخ اختصاص داشت. این بخش اساساً برای پاسخ‌گویی به مشکلات عملی شرکت‌کنندگان طراحی شده بود. و همان‌طور که پیش‌بینی می‌شد یکی از جذاب‌ترین بخش‌های همایش شناخته شد زیرا رابطه‌ای دو سویه و پر جاذبه و تاثیرگذار را بین سخنرانان و شرکت‌کنندگان برقرار کرد. با این وجود حجم زیادی از پرسش‌ها بدون پاسخ ماند که "کارگروه مالیات‌ها" و "انجمن و کارگروه همایش‌ها" در نظر دارند در فرصتی مناسب به آنها پاسخ دهند و آنها را در انتهای ویژه‌نامه‌ی همایش به چاپ برسانند.

تشکیلات اداری - مالی دولت مانع اصلی توسعه‌ی اقتصادی است، و (۳) اقتصاد کشور در سال‌های آینده با بحران‌های فزاینده روبرو خواهد شد.

ضرورت تغییر در قانون مالیات‌های مستقیم

غلامرضا سلامی، رئیس انجمن حسابداران خبره‌ی ایران (IIICA)، به عنوان دومین سخنران هم‌اندیشی مطالبی را پیرامون "ضرورت‌های تغییر در قانون مالیات‌های مستقیم" ایراد کرد. وی ابتدا زیر عنوان "چرا مالیات؟" به این سوال اساسی که "چرا مالیات می‌دهیم؟" پرداخت، و سپس مالیات و منابع مالیات را تعریف کرد. عناوین بعدی بحث سلامی عبارت بودند از: (۱) مالیات و اقتصاد، (۲) مالیات و قانون، (۳) مالیات و عدالت، (۴) ظرفیت مالیاتی، (۵) مالیات ستانی در شرایط تورمی، (۶) معافیت‌های بی‌مورد، (۷) نرخ‌های مالیاتی غیرمنطقی و (۸) تبعیض در تشخیص مالیات.

مالیات بر دارایی و مالیات بر درآمد

"مالیات بر دارایی و مالیات بر درآمد" عنوان سومین سخنرانی بود که محمدتقی‌نژاد عمران به حاضرین عرضه کرد. تقی‌نژاد عمدتاً پیرامون ۹ موضوع بحث کرد که عبارتند از: لغو معافیت‌های کلی بنیادها و نهادهای انقلابی، (۲) حذف بعضی از منابع مالیات بر دارایی، (۳) اصلاحات به عمل آمده در مالیات بر ارث، (۴) تغییرات در مقررات حق تمبر، (۵) اصلاحات وارد به مالیات بر درآمد املاک، (۶) اصلاحات مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، (۷) تغییرات مربوط به بخش مالیات بر درآمد مشاغل، (۸) حذف مالیات بر جمع درآمد ناشی از منابع مختلف، و (۹) سازمان امور مالیاتی کشور و ساختار جدید دستگاه مالیات ستانی.

مالیات اشخاص حقوقی

آخرین سخنرانی صبح را سعیدمحمود حمیدی،



سعیدمحمود حمیدی



سعید جمشیدی فرد



منصور شمس‌احمدی

گزارش گونه‌ای از دستاورد حضور نمایندگان انجمن در کمیته‌ی حسابداری مالی و مدیریت (FMAC)

ابوالقاسم فخاریان

نماینده انجمن حسابداران خبره ایران در کمیته حسابداری مالی

مدیریت (FMAC)



درباره‌ی ابوالقاسم فخاریان

ابوالقاسم فخاریان متولد سال ۱۳۲۵ است. وی در سال ۱۳۵۲ درجه‌ی کارشناسی ارشد خود را در رشته حسابداری از دانشکده حسابداری و علوم مالی شرکت ملی نفت ایران اخذ کرد. مدتی بعد رهسپار کشور انگلستان شد. در آنجا در سال ۱۳۶۰ پس از اتمام دوره‌ی آموزش حسابداری مدیریت در مدرسه‌ی عالی حسابداری لندن به عضویت Cima با انجمن حسابداران خبره‌ی مدیریت درآمد. در سال ۱۳۶۲ به ایران بازگشت و از آن زمان تا به حال در مشاغل مدیریتی و کلیدی چند موسسه‌ی حسابرسی، خدمات مشاوره‌ی مدیریت و سیستم انجام وظیفه کرده است. وی در حال حاضر شریک و عضو هیات مدیره موسسه‌ی خدمات حسابداری و حسابرسی تدوینگو و مدیرعامل شرکت خدمات مدیریت تدوین است. فخاریان در کنار کار حرفه‌ای به امور آموزشی و پژوهشی نیز می‌پردازد. وی مدرس Cima و دوره‌ی کارشناسی ارشد دانشگاه کارلتون کانادا است، هم‌چنین عضو کارگروه آموزش و بازآموزی جامعه‌ی حسابداران رسمی و نیز عضو FMAC با کمیته‌ی حسابداری مالی و مدیریت آیفک است.

پیش درآمد

در شرایط پیچیده و پررمز و راز زندگی امروزین، یکی از عواملی که موجب می‌شود

جامعه بشری در عرصه علم و دانش و فن‌آوری گام‌های اساسی بردارد و به دستاوردهای شگرف برسد هم‌اندیشی و تعامل دانش و تجربه بین صاحبان فکر و اهل نظر است. فضای فعالیت‌های اقتصادی و کسب و کار دچار تحولات بنیادین شده و محیط سازمان و رویکردهای مدیریت را دگرگون ساخته است. آموزه حسابداری، به‌ویژه حسابداری مدیریت، وظیفه دشوار مدد یاری به مدیریت برای برنامه‌ریزی استراتژیک، بهره‌برداری از منابع، ارزش‌زایی برای همه ذینفع‌ها و تحقق اهداف سازمان را بردوش گرفته است. در این گذرگاه پرمخاطره و در هنگامه‌ای که ماجرای نظیر ENRON سایه‌های تردید و ابهام را بر حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی افکنده است پیشبرد رسالت راستین حرفه‌ی حسابداری بیش از پیش در گرو خرد جمعی و تعامل اندیشه صاحبان رای و نظر در حرفه حسابداری در عرصه جهانی قرار گرفته است.

آیفک: تکیه‌گاه حسابداران جهان

جامعه‌ی جهانی حسابداری برای بهره‌مندی از این خردورزی جمعی و پاسخگویی به نیازهای بهره‌برداران از اطلاعات حسابداری در سال ۱۹۷۷ فدراسیون جهانی حسابداران^۱ (IFAC) را برپا کرد تا حرفه‌ی حسابداری را در گستره‌ی جهان توسعه دهد و هماهنگ نماید. امروز پس از ۲۵ سال این نهاد بین‌المللی دارای

۱۵۶ انجمن عضو از ۱۱۴ کشور جهان است که بالغ بر ۲/۵ میلیون حسابدار صاحب تخصص را نمایندگی می‌کنند. عمده‌ترین وظایف آیفک عبارتست از:

- تدوین رهنمودها و استانداردهای حسابداری و حسابرسی بین‌المللی.
 - تعیین نیازها و برنامه‌های آموزش حرفه‌ای حسابداری.
 - انجام پروژه‌های پژوهشی در زمینه‌های مختلف حرفه و انتشار حاصل مطالعات و تحقیقات
 - تدوین ضوابط اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای
 - ایجاد ارتباط و هماهنگی بین اعضای آیفک و تبادل دانش و اطلاعات
 - برگزاری سمینارها و کنگره‌های منطقه‌ای و بین‌المللی
- آیفک وظایف خود را در یک سازمان کار منسجم و منظم انجام می‌دهد. بار اصلی پیشبرد وظایف و مسئولیت‌ها بر دوش کمیته‌های آیفک است که فعال‌ترین آنها عبارتند از:

- کمیته‌ی استانداردهای بین‌المللی.
 - کمیته‌ی آموزش.
 - کمیته‌ی حسابداری مالی و مدیریت (FMAC).
 - کمیته‌ی آیین رفتار حرفه‌ای.
- کمیته‌ی حسابداری مالی و مدیریت (FMAC)**
- FMAC یکی از محوری‌ترین و اثرگذارترین کمیته‌های آیفک است که مسئولیت و

می‌انجامد حاصل مطالعات، بررسی‌ها، پروژه‌ها، سیاست‌ها و راهبردها و سایر مسائلی که از قبل در دستور جلسه قرار گرفته و کارهای وسیع کارشناسی در مورد آنها انجام شده است مطرح و با دقت به تبادل نظر گذاشته می‌شود. نهایتاً از این مباحث راه کارها و محصولات قابل انتشار به دست می‌آید. در پایان مجدداً دستور کار و برنامه‌های آتی برای دوره‌ی شش‌ماهه‌ی بعد مشخص می‌شود و براساس آن تقسیم وظایف صورت می‌گیرد.

خلاصه‌ی مباحث و مذاکرات اجلاس سیدنی
در اینجا ضروری است اشاره شود که تعدادی از اعضای کنونی FMAC از لحاظ دانش و تجربه در موقعیت‌های بسیار ممتاز قرار دارند و برخی از آنها در حرفه‌ی حسابداری مدیریت جزء چهره‌های سرشناس جهان‌اند. آنها در واقع اعضای شورای عالی یا مشاورین انجمن‌های حرفه‌ای بزرگ جهان مانند AICPA آمریکا، CIMA انگلستان، CMA کانادا و IMA آمریکا، اساتید صاحب نام در تدریس موضوعات رشته‌ی حسابداری به‌ویژه حسابداری مدیریت در دانشگاه‌های معتبر استرالیا، کانادا و آمریکا، مدیران مالی شرکت‌های بزرگی همانند فیلیس، Johnson & Johnson و British Oxygen و نیز مدیران موسسات حرفه‌ای بزرگ جهان‌اند.

رئوس مباحث عمده‌ی اجلاس سه روزه سیدنی عبارت بود از:

۱- راهبردهای FMAC در جهت تامین نیاز مشتریان (اعضاء) و نحوه سنجش عملکرد و موفقیت‌های آن.

۲- تغییر الگوی سازمان‌ها از وظیفه - محوری (Functional - based) به فرایند - محوری و ضرورت تغییر در حسابداری مدیریت جهت پاسخگویی به این تغییر الگو.

۳- اهمیت نگاه راهبردی به نحوه بهره‌مندی از منابع سازمان و نقش حسابداری مدیریت در مدیریت راهبردی منابع.

۴- حسابداری پیش‌گروانه و ضرورت پیش‌بینی آثار رویدادهای آتی و تغییر فرایندها بر صورتهای مالی.

۵- ضرورت بازنگری در برنامه‌های آموزشی انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری در جهت پرورش حسابداران نوین و چند بعدی شدن توانایی حسابداران.

اردیبهشت‌ماه ۱۳۸۱ نگارنده را به‌عنوان کاندیدای عضویت در FMAC معرفی کرد. خوشبختانه هیات عالی آیفک با توجه به عضویت نگارنده در انجمن حسابداران خبره مدیریت انگلستان (CIMA) و تجارب حرفه‌ای و آموزشی در زمینه‌ی حسابداری مدیریت با تقاضای انجمن موافقت کرد و در آذرماه ۱۳۸۱ جیمز، سیلف رسماً عضویت ما در FMAC را ابلاغ کرد. عضویت در هر یک از کمیته‌های آیفک در واقع به‌مفهوم پیوستن به جمع رهبری (Leadership) این نهاد بین‌المللی است و لذا افتخار و وجه امتیاز بزرگی برای انجمن ما به‌شمار می‌رود که در پایان این گزارش به آثار و نتایج آن خواهیم پرداخت.

شیوه‌ی کار FMAC

سازمان FMAC از ۱) هیئت رئیسه (رئیس، دبیر کمیته و پژوهشگر)، ۲) اعضاء، که نماینده‌ی ۱۵ کشور عضو هستند، و ۳) مشاورین فنی (Technical Advisors) تشکیل می‌شود. نماینده‌ی هر کشور می‌تواند دو نفر مشاور فنی را برای همکاری و حضور در جلسات به FMAC معرفی نماید. با تصویب شورای عالی انجمن حسابداران خبره‌ی ایران (IICA) جمشید فراروی با توجه به عضویت در انجمن حسابداران خبره‌ی انگلستان وولز (ICAEW) و تجارب حرفه‌ای طولانی به عنوان مشاور فنی معرفی گردید و در این ماموریت حضور و همراهی بسیار موثری داشت.

FMAC وظایف خود را در چارچوبی دقیق و سامان یافته انجام می‌دهد و عضویت در این کمیته لزوماً باید با کار و مشارکت جدی همه‌ی اعضا و مشاورین همراه باشد. تقریباً ۶ ماه قبل از تشکیل جلسات حضوری کمیته، موضوعات قابل بحث و دستور کار مشخص می‌شود. طی این مدت مباحث از طریق رایانه با اعضا و مشاورین در میان گذاشته می‌شود و همگی در قوام بحثیدن و پروردن مطالب مشارکت می‌نمایند. به هر یک از اعضا یا انجمن‌های عضو FMAC مسئولیت‌هایی سپرده می‌شود که در قالب جدول زمانی باید آنها را به انجام برسانند و نتایج را در جلسات کمیته گزارش نمایند. در طول جلسات حضوری که معمولاً سه روز به طول

ماموریت اصلی آن انتشار رهنمودهای حسابداری مدیریت و توسعه و آسان‌سازی کاربرد آموزه‌های حسابداری مالی و حسابداری مدیریت در عرصه‌ی جهانی است. FMAC با خلاقیت و پیشگامی در حوزه‌ی اندیشه و عمل حسابداری نیازهای سازمانها را در استفاده از دانش نظری حسابداری و به‌کارگیری بهترین الگوهای عمل، به‌ویژه در حوزه‌ی حسابداری مدیریت، برآورده می‌نماید. به‌گفته‌ی آمار در حال حاضر در سراسر جهان بالغ بر ۶۰٪ از حسابداران وابسته به انجمن‌های عضو آیفک در حوزه‌ی اجرایی (مدیریت و مسئولیت‌های امور مالی سازمان‌ها و شرکت‌ها) به فعالیت اشتغال دارند که محصولات فکری، و حاصل پژوهش‌ها و مطالعات FMAC مستقیماً به کار آنها می‌آید. بدیهی است که با توجه به تحول و تغییرپذیری دائمی سازمان‌ها و انتظارات سهامداران و مدیران، FAMC نیز باید با پویایی و خلاقیت مستمر به شرح و بسط و ارتقا مفاهیم حسابداری مدیریت بپردازد.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک) با توجه به همین مسئولیت و رسالت سنگین بود که FMAC را برپا کرد. FMAC مرکب از ۱۵ عضو از انجمن‌های حرفه‌ای کشورهای عضو است. در حال حاضر اعضای این کمیته که برای مدت دو سال انتخاب می‌شوند از کشورهای آژانتین - استرالیا - اطریش - کانادا - فرانسه - هند - ایران - ایتالیا - مالزی - هلند - پاکستان - سودان - ترکیه - انگلستان و آمریکا هستند.

انجمن ما به عضویت FMAC درآمد

اعضای FMAC را هیات عالی آیفک (IFAC Board) گزینش و گمارش می‌کند. بدین نحو که هر ساله انجمن‌های عضو آیفک نمایندگان خود را که از دانش و تجارب لازم برخوردارند به هیات عالی آیفک معرفی می‌نمایند. در واقع این گزینش در فرایند یک رقابت و روش ارزیابی جدی صورت می‌پذیرد.

اعضا برای تبادل نظر و برنامه‌ریزی و پیشبرد کارهایی که بر عهده کمیته FMAC است هر ۶ ماه یکبار در یک کشور که میزبانی کمیته را برعهده دارد گرد هم می‌آیند و به بحث و تبادل نظر و کار گروهی و کارگاهی وسیع می‌پردازند. انجمن حسابداران خبره ایران، در

۶- رهنمودهای حسابداری مدیریت و نحوه‌ی انسجام بخشیدن و جامعیت بخشیدن به رهنمودهای منتشر شده‌ی اعضا.

۷- مرور پروژه‌های پژوهشی در جریان و تعیین پروژه‌های پژوهشی آتی.

۸- مرور انتشارات FMAC در سال گذشته و تعیین موضوعات محوری انتشارات آتی.

هر یک از اعضای FMAC و مشاورین فنی آنان باید در تعدادی از کمیته‌های فرعی (sub-committee) عضویت یابند تا از این طریق و در قالب کارگروهی به پیشبرد وظایف، مسئولیت‌ها و پروژه‌های FMAC یاری رسانند.

براساس اعلام ما و نیز موافقت اعضای FMAC نگارنده به عضویت کمیته‌ی گزینش و داوری مقالات برگزیده و کمیته‌ی تدوین راهبرد و بهبود عملکرد FMAC درآمد و آقای فراروی در دو کمیته‌ی نوآوری در حسابداری مدیریت و کمیته‌ی آموزش حسابداری مدیریت عضو شد.

انتخاب و پیوستن ما به کمیته‌های فرعی یاد شده موقعیت مناسبی را برای حضور فعال انجمن حسابداران خبره‌ی ایران در FMAC فراهم می‌سازد که البته این مهم ضرورتاً باید توأم با کار و تلاش مستمر انجمن در مشارکتی فعالانه تجلی پیدا کند. قبل از آنکه ما در اجلاس حضور یابیم بالغ بر ۵۰۰ صفحه مطلب فنی و پر محتوا را علاوه بر کتابها و حاصل پژوهش‌های منتشره مطالعه کردیم و با سابقه‌ی ذهنی روشن و دقیق در جلسات حضور یافتیم که طبعاً این فرایند برای اجلاس بعدی تکرار خواهد شد.

تصمیم‌گیری در مورد سیاست‌ها و برنامه‌ها با رای‌گیری اعضا انجام می‌گیرد که در حال حاضر ایران (انجمن حسابداران خبره‌ی ایران) یک رای در این کمیته دارد که به این ترتیب در شکل‌گیری آیسندهی حرفه حسابداری و حسابداری مدیریت نقش و مشارکت دارد.

کار عظیم پروژه‌های پژوهشی / انتشارات

نکته قابل توجه تعداد پروژه‌ها و حجم نوشته‌ها و مطالبی است که منظم‌اً توسط اعضا به پیش می‌رود و تهیه و نشر می‌یابد. در حال حاضر ۱۲ پروژه که بسیاری از آنها دارای ابعاد و

دامنه‌ی قابل ملاحظه‌ای است و می‌تواند در سطح جهانی بر حرفه‌ی حسابداری و به‌ویژه حسابداری مدیریت اثر گذارد در جریان تکمیل است. عناوین برخی از این پروژه‌ها عبارت است از: (۱) مدیریت ریسک، (۲) مدیریت فرایندهای راهبردی، (۳) رهنمودها و استانداردهای عملی برتر، (۴) شیوه‌های عمل برای بنگاه‌های کوچک و میان اندازه، (۵) شفاف‌سازی عملکرد شرکت‌های سهامی، (۶) حسابداری زیست محیطی، (۷) حسابداری مدیریت در کشورهای روبه توسعه، (۸) کیفیت سود خالص.

به‌علاوه طی یک سال گذشته ۴ عنوان کتاب توسط FMAC منتشر شده است که عبارت‌اند از:

- مدیر مالی در سال ۲۰۱۰ (CFO 2010)
- ویژگی‌های حسابداری مدیریت / شرایط احراز شایستگی حسابداران مدیریت
- مجموعه مقالات برگزیده‌ی سال ۲۰۰۱
- سمت‌گیری از حسابداری به مدیریت: تحول یک حرفه

دست‌آوردها/ وظایف پیش‌روی

عضویت نماینده‌ی انجمن حسابداران خبره‌ی ایران در یکی از کمیته‌های مهم فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک) که برای نخستین بار رخ می‌دهد امکان مشارکت انجمن ما را در مدیریت آیفک فراهم آورده است و بدون شک یک افتخار و موقعیت ویژه و مغتنم برای انجمن و هم‌چنین حرفه‌ی حسابداری ایران است. برخی از جوانب مثبت و شمرآفرین این حضور عبارت‌اند از:

- ۱- مطرح شدن نام ایران در یکی از نهادهای علمی و حرفه‌ای بین‌المللی
- ۲- آشنایی عمیق با مباحث روز دنیا و فراهم شدن امکان انتقال دانش و تجارب جهانی و دستیابی به منابع غنی و گسترده و احاطه به مباحث جهت تهیه‌ی مقالات و برگزاری سمینارها
- ۳- مشارکت در روند ارتقاء و اعتلای حسابداری، به‌ویژه حسابداری مدیریت، از طریق حضور در کمیته‌های فرعی FMAC.
- ۴- فراهم شدن امکان مشارکت انجمن در

پروژه‌های تحقیقاتی که حرفه ما از آن دور مانده است.

۵- امکان دستیابی به تجارب، منابع و شیوه‌های آموزش حسابداری مدیریت برای تدوین و توسعه‌ی برنامه‌های آموزشی انجمن.

۶- فراهم شدن زمینه‌های ارتقاء دانش و حرفه‌ی حسابداری مدیریت در ایران که از سطح کاربرد آن در سایر کشورها سخت فاصله گرفته‌ایم.

و اما تحقق نتایج فوق خود مستلزم تدارک و تمهیداتی است که محتاج همیاری و حمایت ارکان مختلف انجمن شامل اعضای شورای عالی کمیته‌های انجمن و مجمع انجمن است. در این جهت ضروری است شورای عالی انجمن سیاست خود را بر توسعه و تقویت روابط بین‌المللی متمرکز سازد و حضور انجمن در محافل بین‌المللی حرفه‌ای را سرلوحه‌ی راهبردهای خود قرار دهد. بیش از هر چیز ضروری است تدابیری اندیشیده شود که حاصل پژوهش‌ها و مطالعات FMAC که می‌تواند کاربرد وسیعی در جامعه‌ی حرفه‌ای ما داشته باشد ترجمه و با گسترده‌ی انتشار یابد و در دسترس اعضای ما، جامعه‌ی مدیریتی و سازمان‌ها و نهادهای مختلف اقتصادی قرار گیرد. متقابلاً ما نیز باید به تدریج بتوانیم از طریق انجمن و با کمک اعضای توانا و صاحب دانش، به‌ویژه آن بخش از اعضای انجمن که دوره‌های پژوهشی و تکمیلی دانشگاهی را گذرانده‌اند یا در حال گذراندن می‌باشند و صاحب‌نظران دیگر در ارائه‌ی مقالات و انجام پژوهش‌ها و انتشار حاصل آنها به مراجع حسابداری جهانی نقش و جایگاه شایسته‌ی خویش را بیابیم.

این امر در گرو هم‌یاری همه‌ی مراکز و نهادهای عضو خانواده‌ی حسابداری کشور و حمایت بی‌دریغ مراجع دولتی و بخش‌های مختلف اقتصادی است و حمایت مادی و معنوی همگان را طلب می‌نماید.

پی‌نوشت

- ۱- برای آشنایی بیشتر با آیفک نگاه کنید به "پیدایش فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک)"، مجله‌ی حسابداری، شماره‌ی ۱۲۱ صص ۶-۱۲.

مقدمه‌ای بر گزارش GAAP 2001 - مقایسه استانداردهای ملی با استانداردهای بین‌المللی

احمد ثابت مظفری

درباره‌ی احمد ثابت مظفری

احمد ثابت مظفری در ۲۹ تیرماه ۱۳۱۸ در تهران به دنیا آمد. وی در سال ۱۳۴۸ از مدرسه‌ی عالی بازرگانی با درجه‌ی کارشناسی فارغ‌التحصیل شد. در سال ۱۳۴۹ به انگلستان رفت و در سال ۱۳۵۴ به عضویت پیوسته‌ی انجمن حسابداران خیره‌ی بریتانیا یا ACCA درآمد. مظفری هم چنین عضو شاغل جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران (IACPA) و عضو (حسابدار مستقل) انجمن حسابداران خیره‌ی ایران (IICA) است.

مظفری در حال حاضر شریک موسسه‌ی تدوینکو است و در سال‌های ۱۳۷۹ و ۱۳۸۰ سرپرستی کارگروه‌های GAAP2000 و GAAP2001 تدوینکو را برعهده داشته است.

اشاره

در خیر نامه‌های آیفک آمده است که هفت موسسه از بین بزرگ‌ترین موسسات حسابداری بین‌المللی شامل اندرسون، بی‌دی‌او، دیلویت توش توماتسو، ارنست اند یانگ، گرندتورتو، کی پی ام جی، و پرایس واتر هاوس کوپرز نشریه‌ای را با عنوان گزارش اصول حسابداری پذیرفته شده سال ۲۰۰۱ (GAAP 2001) منتشر کرده‌اند.

در این گزارش، استانداردهای حسابداری ۶۲ کشور از جمله ایران با استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IAS) مقایسه و موارد افتراق آنها در زمینه‌هایی چون بازشناسی، اندازه‌گیری و

متفاوتی در صورت‌های مالی به کار رود و به‌ویژه بازشناسی درآمد و هزینه‌ها و میانی اندازه‌گیری و افشای آنها با هم متفاوت باشد.

پیشینه

برای یکسان‌سازی و هماهنگی استانداردهای حسابداری در سطح جهان و رفع تفاوت‌های میان آنها در سال ۱۹۷۳ کارگروه استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) که در حال حاضر به هیات استانداردهای گزارشدهی مالی (IRSB) تغییر نام داده است، با حضور انجمن‌های حرفه‌ای کشورهای آمریکا، انگلستان، آلمان، فرانسه، کانادا، ژاپن، ایرلند، هلند، استرالیا و مکزیک تشکیل شد.

هدف از تشکیل این هیات عبارت است از:

(۱) تهیه و تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری فهم‌پذیر و اجرا شدنی که منتج به صورت‌های مالی شفاف، و مقایسه‌پذیر برای استفاده‌کنندگان آنها گردد.

(۲) تشویق برای به کار بردن استانداردهای بین‌المللی.

(۳) از بسین بردن یا کاهش تفاوت‌های استانداردهای ملی و بین‌المللی و پیدا کردن راه حل مناسب برای به کارگیری آنها به‌رغم تفاوت‌های موجود.

اعضای IRSB (شامل چهارده انجمن حرفه‌ای و چهار سازمان بین‌المللی در سال ۲۰۰۰)، عضو آیفک نیز می‌باشند. رابطه‌ی بین IRSB و IFAC را یک کارگروه مشترک مشخص می‌کند که اعضای آن جملگی در تدوین

افشاء برشمرده شده است.

مقایسه‌بخش مربوط به ایران را کارگروه‌ی از موسسه‌ی حسابرسی تدوینکو به سرپرستی احمد ثابت مظفری انجام داده است. گفتنی است که تدوینکو نماینده‌ی Ernest & Young در ایران است. این نوشتار نیز که به قلم احمد ثابت مظفری نوشته شده است به اجمال پیشینه و محتوای گزارش اصول حسابداری پذیرفته شده سال ۲۰۰۱ را معرفی می‌کند.

مقدمه

پیشرفت سریع ارتباطات و گسترده‌ی بازارهای سرمایه در سطح جهان، ضرورت ثبات رویه در حسابداری و حسابرسی و یکسان‌سازی استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی را اجتناب‌ناپذیر ساخته است. استفاده‌کنندگان صورت‌ها و اطلاعات مالی مانند مدیران، سرمایه‌گذاران، موسسات اعتباری و بانک‌ها همواره مایل‌اند که این صورت‌ها براساس اصول و استانداردهای یکسان تهیه شود تا در مقایسه‌ها، نتیجه‌گیری‌ها و تصمیمات خود دچار اشکال نشوند. البته تهیه استانداردهای حسابداری که بتوان آنها را در سطح بین‌المللی به مرحله اجرا گذاشت کار آسانی نیست، به همین جهت در تمام کشورها، تفاوت‌های ناشی از مسائل اقتصادی، اجتماعی، قانونی و حتی نوع و نگرش استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی سبب شده است تا اصطلاحات، مفاهیم، روش‌های بازشناسی، فنون اندازه‌گیری و افشاگری‌های

استانداردهای بین‌المللی حسابداری توسط IASC اتفاق نظر دارند.

کار IRSB (سلف آن IASC) تاثیر فوق‌العاده‌ای در یکسان‌سازی استانداردهای حسابداری داشته است. بعضی از کشورها که استاندارد ندارند، استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IAS) را به رسمیت شناخته‌اند و بعضی دیگر با تغییر مختصر آنها را به اجرا گذارده‌اند.

هم‌چنین در سال ۲۰۰۱ کمیسیون اروپا به کلیه‌ی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اتحادیه اروپا توصیه کرد که از سال ۲۰۰۵، صورتهای مالی تلفیقی خود براساس IAS تهیه نمایند. بنابراین هفت موسسه‌ای که نام آنها در بالا ذکر شد تصمیم گرفتند تا زمانی که استانداردهای حسابداری فراگیر و بین‌المللی شود، استانداردهای حسابداری کشورهای مختلف را با هم مقایسه و تفاوت‌های عمده آنها را مشخص کنند. این امر شفاف‌سازی و مقایسه‌ی صورتهای مالی را ممکن می‌سازد و به استفاده‌کنندگان از آنها کمک می‌کند تا درک بهتری از صورتهای مالی مبتنی بر استانداردهای متفاوت به دست آورند.

تهیه‌ی گزارش GAAP 2001 و بخش مربوط به ایران

همان‌طور که گفته شد گزارش GAAP 2001 به صورت یک پروژه توسط کارگروهی متشکل از هفت موسسه‌ی حرفه‌ای بین‌المللی مذکور و نمایندگان آنها در ۶۲ کشور از جمله ایران انجام پذیرفت. موسسه Ernest & Young International (E&Y) یکی از هفت موسسه‌ی یاد شده مسئولیت انجام این پروژه را برای نه کشور شامل ایران، ایتالیا، فنلاند، مکزیک، نیوزلاند، اسلوانی، سوئد، سوئیس و نوزولاندا به عهده گرفت. در ایران موسسه‌ی تدوینکو به عنوان نماینده‌ی E&Y داوطلب شد تا در انجام این پروژه هماهنگی‌های لازم را به عمل آورد. در سال ۱۳۷۹ تدوینکو کارگروهی را موسوم به کارگروه GAAP 2000 به سرپرستی نگارنده مامور کرد تا "استانداردهای حسابداری" را با استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASها) مقایسه کند.

در آن سال هنوز استانداردهای حسابداری ایران عنوان "رهنمود" را برخوردار داشت و مرحله‌ی آزمایشی را می‌گذراند. بنابراین کارگروه GAAP 2001 رهنمودهای حسابداری شامل ۱۸ باینه را با IASها مقایسه کرد و نتیجه را به کارگروه مقایسه‌ی استانداردهای هفت موسسه مذکور منعکس کرد که خلاصه‌ی آن در نشریه GAAP2000 منتشر گردید. تدوینکو هم چنین از همکاری دکتر حسین کثیری عضو کمیته‌ی فنی و کمیته‌ی تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی برخوردار گردید.

در سال ۱۳۸۰ رهنمودها به استانداردها تغییر نام دادند و پس از بازبینی در نشریه‌ی شماره ۱۴۵ سازمان حسابرسی در کنار ۴ استاندارد جدید منتشر شدند. در همین سال که مقارن با سال ۲۰۰۱ است هفت موسسه‌ی مذکور تصمیم گرفتند ویراست ۲۰۰۱ اصول پذیرفته شده حسابداری را به چاپ برسانند. بر همین اساس مسئولیت مقایسه‌ی استانداردهای حسابداری در ایران با IASها مجدداً به تدوینکو سپرده شد و این موسسه مجدداً کارگروهی را موسوم به کارگروه GAAP 2001 به ریاست نگارنده برای این منظور به کار گمارد. این کارگروه IASها را با استانداردها مقایسه کرد که حاصل این مقایسه در گزارش GAAP 2001 در بخش مربوط به ایران منعکس است.

مقایسه IASها با استانداردهای ملی کاری دشوار، پرمسئولیت و کاملاً تخصصی و وقت‌گیر بود و همکاری زیاد اهل فن را می‌طلبد. موسسه‌ی تدوینکو در آغاز سعی بر جلب همکاری داوطلبانه‌ی اهل حرفه داشت که با استقبال لازم روبرو نشد. اما در این رابطه از مشاوره‌ی برخی از همکاران تدوینکو به‌ویژه ایرج هادوی و همچنین دیگر همکاران حرفه به ویژه امیر پوریانسب و موسسه‌ی حسابرسی حسام استفاده گردید. GAAP 2001 برای سال مالی منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۰۱ (۱۰ دی ۱۳۸۰) خلاصه و تهیه شده است و در آن تعدیلاتی نسبت به GAAP 2000 انجام پذیرفته است. در سال ۲۰۰۰ استانداردهای تعداد زیادی از کشورها با IASها اختلاف داشت که در ۲۰۰۱ این تعداد به حدود ۳۰ کشور بالغ گردید. در این

سال انتشار دو استاندارد جدید IAS 39 (افزایهای مالی - بازشناسی و اندازه‌گیری) و IAS 40 (سرمایه‌گذاری در املاک) موجب تفاوت‌های بیشتری میان IASها با استانداردهای ملی کشورها شد. عمده‌ترین تفاوت‌های بین IASها و استانداردهای کشورهای مقایسه شده در موارد زیر به چشم می‌خورد:

- حسابداری ترکیب واحدهای تجاری،
- افشا معاملات با اشخاص وابسته،
- ذخیره مزایای پایان خدمت و بازنشستگی،
- شناخت و اندازه‌گیری داراییها و اوراق بهادار و زیان حاصل از کاهش ارزش داراییها، و
- حسابداری قسمت‌های واحد تجاری.

در سال آینده IRSB یا هیئت استانداردهای گزارشدهی مالی در نظر دارد در محتوای بعضی از استانداردهای خود تجدید نظر کند مثلاً حق انتخاب از بین چند رویه را تنها به یک رویه محدود کند. بر این اساس انتظار می‌رود که تفاوت‌های استانداردهای ملی با IASها بیشتر گردد.

نکاتی چند پیرامون گزارش GAAP 2001

۱- در تهیه GAAP 2001 فقط حدود ۸۰٪ از مطالب IASها با موارد مشابه در استانداردهای ملی مقایسه شده است بنابراین ممکن است موارد مهم دیگری هم باشد که در این نشریه نیامده است اما می‌تواند در مقایسات بین صورتهای مالی مبتنی بر استانداردهای ملی متفاوت مورد مقایسه قرار گیرد.

۲- گزارش GAAP 2001 بیشتر روی صورتهای مالی تلفیقی و به‌خصوص برای شرکت‌هایی پذیرفته شده در بورس‌های سهام تاکید دارد. برای بنگاه‌های اقتصادی دیگر مثل بانکها و شرکت‌های بیمه موارد بیشتری از استانداردها باید با یکدیگر مقایسه شود.

۳- در بعضی از کشورها استاندارد برای مقایسه وجود نداشته و یا در بعضی دیگر مقایسه با آنچه در عمل انجام می‌شود، صورت گرفته است.

۴- در GAAP 2001 مقطع ۳۱ دسامبر ۲۰۰۱ در نظر گرفته شده با استثناء ژاپن و هندوستان که سال مالی آنها یعنی ۳۱ مارس ۲۰۰۲ نیز لحاظ شده است. ■

کاهش جرایم چک - گذاری اجتناب‌ناپذیر

سازوکار بازار، شیوه‌ی استفاده از چک را رقم می‌زند و دولتمردان و قانون‌گذاران باید قانون را در خدمت مبادلات مبتنی بر صدور چک و استفاده از آن قرار دهند

ناصر پرتوی

مدرس دانشگاه و کارشناس ارشد حسابداری

و قابل قبول بازار برای تحقق بخشیدن به اهداف یاد شده لازم است طرح پیشنهادی در قالب مراحل ذیل به همراه راهکارهای موازی اجرا شود:

مراحل طرح

مرحله اول - در این مرحله باید از تعدد حساب جاری در نزد شعب یک بانک جلوگیری به عمل آید. بنابراین باید اشخاص حقیقی فقط در یکی از شعب بانکها دارای حساب جاری باشند. در غیر این صورت باید حساب جاری یا حسابهای جاری اضافی مسدود شود. زمان اجرای این مرحله حداکثر ۴ ماه پیشنهاد می‌شود طی این مدت کلیه بانکها باید نسبت به انسداد حساب جاری‌های اضافی اقدام کنند. اجرای این مرحله در گرو انجام مرحله دوم است.

مرحله دوم - در این مرحله هدف اصلی محدود ساختن هر شخص حقیقی به داشتن تنها یک حساب جاری در سطح کشور است و بلافاصله باید پس از مرحله اول اجرا

مرکزی، بانکهای کشور و اشخاص حقیقی و حقوقی به صورت مستقیم یا غیرمستقیم از چک و پیامدهای آن متاثر می‌شوند. در این نوشتار نگارنده می‌کوشد تا راهکاری سهل و عملی را در خصوص استفاده از چک پیشنهاد کند. این پیشنهاد از شیوه‌ی عمل کنونی برگرفته شده است و باعث می‌شود تعداد جرائم چک به حداقل ممکن فرو کاسته شود. این طرح پیشنهادی، اهداف زیر را برآورده می‌کند:

- ۱- کاهش صدور چک‌های بی‌محل
- ۲- کاهش حجم کاذب پول در گردش
- ۳- کاهش حجم کاذب عملیات بانکی مربوط به حسابهای جاری
- ۴- افزایش کارایی بانکها و ایجاد فرصت زمانی برای کارکنان آنها
- ۵- شناسایی مودیان مالیاتی جدید
- ۶- شناسایی سریعتر افراد متخلف و جلوگیری از لطمات بیشتر
- ۷- جلوگیری از شغلهای کاذب و دلال‌بازی
- ۸- دسترسی به سایر سازوکارهای دادوستد

چندی است که در محافل اقتصادی، بانکی، حقوقی و نیز در روزنامه‌ها و مجلات گوناگون و به‌ویژه در مجلس شورای اسلامی از قانون چک انتقادهای زیادی به‌عمل می‌آید و راه حل‌ها و پیشنهادهای اصلاحی ارائه می‌شود. هر شخص یا سازمانی دیدگاه و خواست خود را پیشنهاد می‌کند. اغلب این پیشنهادها بخشی‌نگر است و به اهداف و شیوه‌ی استفاده از چک با جامعیت نگاه نمی‌کند.

گفتنی است که سازوکار بازار، شیوه‌ی استفاده از چک را رقم می‌زند و دولتمردان و قانون‌گذاران باید قانون را در خدمت مبادلات مبتنی بر صدور چک و استفاده از آن قرار دهند. بدین معنی که قانون چک باید به گونه‌ای وضع شود تا به عنوان یک ابزار دادوستد در خدمت جامعه‌ی تجاری باشد و با شیوه‌ی استفاده‌ی کنونی از چک در اقتصاد همخوانی داشته باشد و در عین حال از مفاسد آن پیشگیری کند.

دادگستری، وزارت دارایی، بانک

شود. کلیه اشخاص حقیقی باید ملزم شوند فقط یک حساب جاری در نظام بانکی کشور داشته باشند. در غیراین صورت باید حسابهای جاری اضافی مسدود شود. زمان انجام این مرحله نیز ۴ ماه پیشنهاده می شود طی این مدت افتتاح هرگونه حساب جاری یا درخواست صدور دسته چک نیز مضمول این مرحله خواهد بود. کلیه بانکها با هماهنگی قبلی (استعلام) از بانک مرکزی، مجری و مسئول خواهند بود. برای اجرای این مرحله و مرحله قبیل لازم است یک بانک اطلاعاتی، دائماً اطلاعات حسابهای جاری را روزآمد کند.

مرحله سوم - یکی از اهداف این مرحله، جلوگیری از افتتاح یا انسداد حساب جاری اشخاص مجهول یا افراد معلوم اما با آدرس های واهی است. برای این کار اشخاص حقیقی را باید به چهار گروه متمایز تقسیم کرد:

۱- اشخاص حقیقی پیشه ور، دارای مکان مشخص شغلی معتبر صنفی یا اتحادیه یا نظایر آن

۲- اشخاص حقیقی کارمند دولت یا تحت پوشش سازمان تامین اجتماعی اعم از شاغل یا بازنشسته

۳- خویش فرمایان

۴- سایر اشخاص حقیقی که در سه طبقه بندی فوق قرار نمی گیرند (فاقد شغل مشخص)

گروه اول - افراد گروه یک باید حساب جاری خود را به نزدیک ترین بانک در محل شغل خود انتقال دهند. احراز موضوع از طریق شعبه بانک مربوط انجام خواهد گرفت. و بانک (به انتخاب دارنده حساب جاری) دسته چک ۲۵ یا ۵۰ برگی در اختیار آنان قرار می دهد.

گروه دوم - افراد گروه دوم فقط از طریق درخواست کارفرما باید حساب جاری افتتاح کنند و شکل ظاهری دسته چک این افراد باید با دسته چک گروه اول متفاوت باشد. بانک فقط باید دسته چک ۲۵ برگی در اختیار گروه دوم گذارد.

گروه سوم - اشخاص گروه سوم برای افتتاح حساب جاری باید حداقل دو معرف (شخص حقیقی یا حقوقی) که در همان شعبه حساب جاری دارند، داشته باشند. در این خصوص هر شخص حقیقی یا حقوقی تنها می تواند معرف دو نفر باشد. بانک باید دسته چک ۲۵ برگی در اختیار گروه سوم قرار دهد.

گروه چهارم - اشخاص گروه چهارم که ممکن است در بین آنها افراد متمکن نیز وجود داشته باشد، فعالیت اقتصادی جاری یا مستمر ندارند ولی به منظور سهولت در دریافت و پرداخت خود، از چک استفاده می کنند. افتتاح حساب جاری برای این افراد همانند گروه سوم است. بانک باید دسته چک ۱۰ برگی در اختیار گروه چهارم قرار دهد.

راهکارهای موازی

مراحل سه گانه قبل، در صورتی نتیجه خواهد داد که راهکارهای زیر به صورت موازی و مستمر از ابتدا تا انتها انجام شود:

۱) صدور دسته چک جدید باید منوط به استفاده و ارائه حداقل ۸۰ درصد از چکهای آخرین دسته چک صادره باشد. بدیهی است که صددرصد چکهای مربوط به دسته چکهای قبل از آن نیز باید به بانک ارائه شده باشد.

۲) تحویل دسته چک فقط باید از طریق نظام پستی به اقامتگاه یا محل کسب اعلام شده شخص حقیقی صورت گیرد و دسته چک نباید در محل بانک تحویل گردد. بدین صورت در مقاطع مختلف زمانی می توان اقامتگاه یا محل کسب افراد را شناسایی کرد. دسته چک باید از زمانی که صاحب حساب جاری آن را درخواست می کند، حداکثر ظرف سه روز تحویل شود.

۳) با صدور اولین چک بی محل، نباید دسته چک جدید صادر شود، دارنده حساب جاری باید ترتیب پرداخت چک بی محل (برگشتی) را بدهد. این اتفاق حداکثر یک بار در سال مجاز است. بدین معنی که اگر شخص دو فقره چک بی محل در یک سال

صادر کند و حتی ترتیب پرداخت آنها را نیز بدهد باز هم، تا یک سال از دریافت دسته چک جدید محروم باشد، یک سال محرومیت وی از زمان تسویه دومین چک بی محل آغاز خواهد شد. بدیهی است تا زمانی که وجه اولین (سقف مجاز) چک بی محل را دارنده حساب پرداخت نکند، دسته چک جدید صادر نخواهد شد.

۴) شعبات هر بانک ملزم به ارائه کلیه خدمات مربوط به حساب جاری مشتری در کلیه شعب خود هستند (سیستم یکپارچه در هر بانک).

۵) مشخصات کامل دارنده چک شامل مشخصات شناسنامه ای، کد پستی، کد اقتصادی، کد ملی، آدرس جدید و آدرس معرفین همواره باید در بانک موجود باشد.

۶) نام و نام خانوادگی و کد ملی باید در روی هر برگ چک دارنده حساب جاری ثبت شود.

گفتنی است که معضل چک با کوشش همگانی برطرف خواهد شد. سهم نگارنده در این کوشش همگانی ارائه طرحی عملی برای فروکاستن از فرکانس جرایم چک و بالا بردن اعتماد عمومی نسبت به این وسیله بانکی، مبادلاتی، تامین مالی و ... است.

افزون بر این به نظر می رسد این طرح در صورتی قرین موفقیت خواهد بود که جنبه های کیفی صدور چک بی محل نیز کماکان معتبر و مستدام باشد.

تسلیم

آقای ابوالقاسم سمیعی

مشاور محترم وزیر امور اقتصادی

و دارایی

مصیبت وارده را تسلیم عرض نموده، بقای

عمر شما و بازماندگان شما را آرزومندیم.

انجمن حسابداران خبره ایران

مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی

و کارکنان که همراه با ارزشهای اخلاقی، تعهد و مسئولیت پاسخگویی است، تکیه کرد. چارچوبهای جدید کنترل بر افزایش سطح مسئولیت پاسخگویی نسبت به کسب نتایج و کاهش و حذف کنترل‌های غیر ضروری تاکید دارد و متناسب با تفویض اختیارات کافی برای تصمیم‌گیری به مقامات مسئول، از آنها انتظار می‌رود در مورد منابعی که برای تحقق اهداف معین در اختیار آنها قرار گرفته است، مسئولیت پاسخگویی خود را ادا کنند.

قوانین و مقررات اغلب کشورها نیز در حال تغییر به سمت اندازه‌گیری نتایج و تاکید بر نتایج عملکرد سازمانهای بزرگ بخش عمومی است. به عنوان مثال در سال ۱۹۹۳ قانونی تحت عنوان "نتایج عملکرد دولت" در امریکا به تصویب رسید که اهداف آن عبارت‌اند از: الف - بهبود اطمینان عمومی در مورد قابلیت‌های دولت مرکزی، از طریق الزام دستگاه‌های اجرایی به پاسخگویی منظم در مورد تحقق اهداف و نتایج برنامه‌های مصوب؛

ب - انجام اصلاحات ضروری عملکرد از طریق اجرای موردی طرحها و پروژه‌هایی با اهداف تعیین شده، اندازه‌گیری عملکرد این قبیل برنامه در مقایسه با اهداف تعیین شده و ارائه گزارش لازم درباره پیشرفتهای حاصل شده؛

ج - اصلاح اثربخشی و مسئولیت پاسخگویی برنامه دولت مرکزی از طریق تأکید بر نتایج، کیفیت خدمات و

تاکید بر کسب نتایج در تناقض خواهد بود. در حالی که با بسط گستره مفهوم کنترل و تغییر این مفهوم از "عامل محدودیت" به "عامل فراهم‌کننده شرایط برای تحقق اهداف سازمان"، این مشکل حل خواهد شد. در صورتی که کنترل با این مفهوم مورد استفاده قرار گیرد، مکمل تفویض اختیار و خلاقیت و نوآوری خواهد گردید. همراه با روند تفویض اختیار و خلاقیت و نوآوری، یک روند تغییر در مبانی کنترل نیز به وجود آمده است. بدین معنی که مقررات و مراحل متمرکز کاهش یافته و جای خود را به مسئولیت پاسخگویی بر مبنای کسب نتایج داده است. سیستمهای کنترل سنتی عمدتاً برای پیروی کارکنان از دستورالعملها و جلوگیری از خطا و اشتباه طراحی می‌شد. این قبیل سیستمهای کنترلی بر مبنای این فرضیه طراحی می‌شد که مدیران بهتر می‌دانند و اجرای آن کنترلها موکول به رعایت موبه‌موی روشها و رویه‌های انجام فعالیت و تصمیمات از سوی کارکنان بود. سیستمهای کنترلی سنتی در زمانی می‌توانند به صورت مؤثر عمل کنند که عوامل محیطی ثابت باشند و امور نیز روزمره و پیش‌بینی پذیر. اما دنیای عمل و واقعیت در حال حاضر بسیار پیچیده و غیرقابل پیش‌بینی است و تغییرات آنقدر سریع صورت می‌گیرد که نمی‌توان مقررات تفصیلی و مشروحی را تدوین کرد که قادر باشد کلیه وقایع را کنترل کند. بنابراین باید به روش و قضاوت مسئولین

نوآوری بسیاری از راههایی را که مدیریت خواهان انجام آن است خلاصه می‌کند. تفویض اختیار شامل شرکت دادن کلیه نیروها در تصمیم‌گیریهایی است که منجر به نتایج مورد نظر خواهد گردید. ابتکار و خلاقیت متضمن تشویق نیروها به انجام اصلاحات مداوم در تولید کالا و خدمات و یا کاهش بهای تمام شده آنها است. تفویض اختیار و نوآوری عمدتاً بر کسب نتایج و کاهش کنترل تاکید دارند.

علاوه بر مفاهیم تفویض اختیار و خلاقیت و نوآوری، باید به مفاهیم مسئولیت پاسخگویی و کنترل که از ابزارهای اساسی و مهم هستند توجه کافی کرد. اگر به مفاهیم مسئولیت پاسخگویی و کنترل تکیه نکنیم، تفویض اختیار به خودسری و خلاقیت و نوآوری به هرج و مرج تبدیل خواهد شد. مسئولیت پاسخگویی نه تنها مستلزم گزارش نتایج تحقق یافته سازمان است، بلکه شامل طراحی و تدوین راهها و برنامه‌های رسیدن به اهداف و اعمال مدیریت بر منابع سازمان نیز می‌شود. به همین ترتیب، کنترل از یک سو در برگیرنده شیوه‌هایی است که شرایط تحقق اهداف سازمان را فراهم می‌کند و از سوی دیگر شامل حذف کنترل‌های غیر ضروری و حصول اطمینان از اثربخشی کنترل‌های موجود است.

ممکن است برخی این گونه تصور کنند که چون کنترل محدودیت ایجاد می‌کند، لذا برقراری کنترل‌های لازم برای تحقق اهداف سازمان، با تفویض اختیار و

رضایت شهروندان (مشتریان)؛

د- کمک به مدیران دولت مرکزی به منظور اصلاح و بهبود ارائه خدمات، از طریق الزام آنها به تدوین برنامه برای تحقق اهداف و فراهم کردن اطلاعات در مورد نتایج برنامه‌ها و کیفیت خدمات؛

ه- بهبود تصمیم‌گیری نمایندگان مردم از طریق تهیه اطلاعات واقعی در مورد تحقق اهداف قانونی و اثربخشی و کارایی مصرف منابع و برنامه‌های دولت مرکزی؛ و

د- بهبود مدیریت داخلی دولت مرکزی. گفتنی است که نتایج عملیات تحت تاثیر ترکیبی از عملکرد و شرایط قرار می‌گیرد. به همین دلیل در اندازه‌گیری نتایج، جداسازی عملکرد از شرایط از اهمیت برخوردار ملاحظه‌ای برخوردار است و مدیران و مقامات مسئول منحصرأ در مورد عملکرد مسئولیت پاسخگویی دارند.

مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های مالی و عملیاتی در ایران

اگر چه ارزیابی وضعیت پاسخگویی و کنترل‌های بخش عمومی در ایران و ارائه یک نظر کارشناسی در مورد آن مستلزم اجرای پروژه‌ای پژوهشی است و از حوصله‌ایسن نوشتار خارج است، لیکن ارائه تصویری از وضعیت کلی پاسخگویی و کنترل‌های مالی و عملیاتی دولت جمهوری اسلامی ایران تا حدودی امکان‌پذیر است. به همین منظور ابتدا مبانی قانونی مسئولیت پاسخگویی دولت ارائه و سپس وضعیت

پاسخگویی مالی و عملیاتی به اجمال بررسی می‌شود.

مبانی قانونی: همان‌طور که قبلاً بیان گردید، حدود و دامنه مسئولیت پاسخگویی دولت را قوانین اساسی و عادی کشورها تعیین می‌کند. بنابراین مبانی قانونی مسئولیت پاسخگویی دولت و مقامات رسمی و همچنین حقوق شهروندان از قانون اساسی این قبیل کشورها قابل استخراج است. به عنوان مثال، اصل ۵۶ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران حق حاکمیت مردم را که هدیه‌ای الهی است مورد تاکید قرار می‌دهد و تصریح می‌کند:

“حاکمیت مطلق بر جهان و انسان از آن خداست و هم او، انسان را بر سر نوشت اجتماعی خویش حاکم ساخته است. هیچ کس نمی‌تواند این حق الهی را از انسان سلب کند یا در خدمت منافع فرد یا گروهی خاص قرار دهد و ملت این حق خداداد را از طرفی که در اصول بعد می‌آید اعمال می‌کند”

در اصل ششم همان قانون نیز آمده است که امور کشور به اتکای آرای عمومی اداره می‌شود و از راه انتخابات، رئیس‌جمهور، نمایندگان مجلس شورای اسلامی و اعضای شوراهای انتخاب می‌شوند. اصل هفتم قانون مذکور تاکید می‌کند که مجلس شورای اسلامی و شوراهای اسلامی استان، شهرستان، محل، بخش و روستا از ارکان تصمیم‌گیری و اداره امور کشورند. برطبق اصول قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، حق حاکمیت متعلق به مردم است که به صورت مستقیم و از راه

انتخابات به نمایندگان مجلس و رئیس‌جمهور و به صورت غیرمستقیم و از طریق انتخاب خبرگان رهبری به مقام رهبری تفویض می‌شود. سلسله مراتب مسئولیت پاسخگویی عمومی نیز برطبق قانون مذکور به نحوی پیش‌بینی شده است که تمام مقامات منتخب مردم در برابر شهروندان نسبت به اعمالی که انجام می‌دهند و تصمیماتی که در مورد مصرف منابع مالی عمومی برای تحقق اهداف پیش‌بینی شده در برنامه‌های مصوب اتخاذ می‌کنند، مسئول‌اند و باید به طریق مقتضی از جمله گزارشده‌ی مالی و عملیاتی پاسخگو باشند.

از آنجا که تجزیه و تحلیل کلیه اصول قانون اساسی که به مقوله مسئولیت پاسخگویی عمومی و حق پاسخ‌خواهی شهروندان ارتباط دارد از حوصله این نوشتار خارج است، به همین دلیل منحصرأً به این مطلب اکتفا می‌شود که در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، اصول لازم دایر بر الزام مقامات منتخب و منصوب به پاسخگویی عمومی و همچنین حق پاسخ‌خواهی شهروندان و نمایندگان قانونی ایشان، پیش‌بینی شده است.^۴

وضعیت کنونی مسئولیت پاسخگویی. همان‌طور که قبلاً بیان گردید، مفاهیمی نظیر مسئولیت پاسخگویی عمومی و حق پاسخ‌خواهی شهروندان ریشه در فلسفه سیاسی حاکم بر نظام‌های مردم‌سالار دارد. در کشوری نظیر ایران که دوهزار و پانصد سال تحت حاکمیت شاهان بوده است، این قبیل مفاهیم

جایگاهی نداشته است، در این نوع رژیم‌های سیاسی که در دنیای امروز تقریباً منسوخ گردیده‌اند، مقامات مسئول نه تنها خود را ملزم به پاسخگویی عمومی نمی‌دانند بلکه مدعی پاسخ‌خواهی از مردم نیز هستند. در چنین کشورهایی بسیاری از مسئولین و کارکنان به جای آنکه خود را خدمتگزار مردم بدانند، خویش را در جایگاه قدرت احساس می‌کنند، لذا دگرگون کردن این نگرش و ذهنیت، مستلزم فراهم شدن زمینه‌های فرهنگی و سازوکارهای قانونی و عملی خواهد بود. مبانی قانونی لازم برای تحقق مسئولیت پاسخگویی عمومی با تصویب قانون اساسی فراهم گردیده است و فرهنگ پاسخگویی نیز از زمان استقرار دولت جمهوری اسلامی ایران، در بین مقامات منتخب و مسئول ترویج یافته و در چند ساله اخیر هم ارتقا یافته است، لیکن هنوز به وضع نسبتاً قابل قبولی نرسیده است.

مسئولیت پاسخگویی عمومی مفهوم گسترده‌ای دارد که بخشی از آن به مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی اختصاص می‌یابد. تحقق مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی در هر کشوری، علاوه بر نیاز به پیش‌بینی اصول بنیادی برای آن در قانون اساسی، مستلزم تصویب قوانین عادی الزام آور و طراحی و تدوین سازوکارهای عملی برای ایفای آن است. در طول سالهای پس از انقلاب، به دلایل مشکلاتی که وجود داشته است، قوانین و مقررات شفاف و سازوکارهای عملی برای تحقق

مسئولیت پاسخگویی مالی در مورد منابع مالی مصرف شده و مسئولیت پاسخگویی عملیاتی برای برنامه‌های مصوب، مورد توجه و تاکید کافی قرار نگرفته است. بنابراین طرحهایی که بخواهد سازوکارهای عملی برای پاسخگویی واقعی دولت و واحدهای تابعه فراهم کند و حق پاسخ‌خواهی ملت را براساس چارچوبهای مشخص و از طریق ابزارهای مناسب تحقق بخشد، ارائه نشده و قوانین عادی الزام‌آوری هم برای انجام این مهم به تصویب نرسیده است. به عنوان مثال دولت و سازمانهای مجری برنامه‌های اول و دوم توسعه اقتصادی اجتماعی و فرهنگی، باید در پایان سالهای اجرای برنامه، گزارشی از وضعیت و چگونگی اجرای آنها تنظیم و با انتشار آن مردم را در جریان تحقق اهداف برنامه‌های مورد نظر قرار می‌داد. اگرچه ممکن است دولت گزارشهایی به صورت موردی و مستقیم (از طریق رسانه‌ها) یا غیرمستقیم (از طریق نمایندگان) در مورد تحقق اهداف برنامه‌ها ارائه، یا با تنظیم صورتحسابهای عملکرد سالانه بودجه کل کشور و تسلیم آن به دیوان محاسبات کشور، مسئولیت پاسخگویی مالی مربوط به این برنامه‌ها را تا حدودی ایفا کرده باشد، لیکن مردم که صاحبان اصلی حق محسوب می‌شوند، به دلایل زیر در جریان کامل این برنامه‌ها و چگونگی تحقق اهداف آنها قرار نگرفته‌اند.

الف - صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور که در اجرای قانون

تفریح بودجه در سالهای پس از انقلاب تنظیم و به دیوان محاسبات کشور تسلیم می‌شود، صرفاً مجموعه‌ای از جداولی است که در آن درآمدهای پیش‌بینی شده با درآمدهای واقعی و اعتبارات مصوب با هزینه و سایر پرداختهای واقعی، مقایسه می‌شود. بنابراین وضعیت مالی دولت در طول سالهای برنامه در آن منعکس نمی‌گردد و داراییهای سرمایه‌ای حاصل از اجرای برنامه و بدهیهای بلندمدت عمومی ناشی از اجرای برنامه در آن، درج نمی‌شود تا مردم از وضعیت و شرایط مالی دولت مطلع گردند.

ب - صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور و گزارش تفریح بودجه تنظیمی از سوی دیوان محاسبات کشور که حاوی اظهار نظر تخصصی دیوان مذکور در خصوص ارقام مندرج در صورتحساب مورد بحث است، به رغم تصریح قسمت اخیر اصل ۵۵ قانون اساسی، در دسترس عموم مردم قرار نگرفته است.

ج - دستگاههای اجرایی که برطبق ماده ۹۶ قانون محاسبات عمومی مکلف شده‌اند، حداکثر شش ماه پس از هر سال مالی گزارش عملیات انجام شده طی آن سال را براساس اهداف پیش‌بینی شده در بودجه مصوب، به دیوان محاسبات کشور و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال کنند، ارائه نداده‌اند.

د - نارساییهای نظام حسابداری و گزارشدهی مالی مورد عمل دولت که در جای مناسب باید مورد بحث قرار گیرد،

قادر به ارائه گزارش لازم از عملکرد واقعی دولت نیست و به همین دلیل، مسئولیت پاسخگویی مالی تحت تاثیر قرار می‌گیرد.

سیستم کنترل بودجه‌ای. در حال حاضر سیستم کنترل بودجه‌ای مورد عمل دستگاههای اجرایی ایران به دلیل عدم استفاده از روش حسابداری دو طرفه و عدم ارتباط با سیستم حسابداری مالی و همچنین عدم ارتباط با سیستم حسابداری اموال و داراییهای سرمایه‌ای، از کفایت لازم برخوردار نیست و قادر به کنترل اعتبار برنامه‌های مصوب نمی‌باشد. به بیان دیگر سیستم کنترل بودجه‌ای مورد عمل، اجرای واقعی بودجه برنامه‌ای را تضمین نمی‌کند و قادر به جلوگیری از جابه‌جایی غیرقانونی اعتبارات برنامه‌ها و فعالیتها نیست. عدم ارتباط سیستم کنترل بودجه‌ای با سیستم حسابداری اموال و داراییهای سرمایه‌ای دستگاههای اجرایی، شرایط لازم را برای استفاده ناصحیح از اموال و داراییهای سرمایه‌ای و به‌کارگیری آنها در اهدافی غیر از اهداف مصوب، فراهم می‌کند. برای رفع این قبیل نارساییها، سیستم کنترل بودجه‌ای دستگاههای اجرایی باید به نحوی طراحی و اجرا شود که ضمن برقراری ارتباط با سیستم حسابداری مالی و سیستم حسابداری اموال، از هرگونه استفاده ناصحیح از اموال و داراییهای خریداری شده از محل اعتبارات طرحها، برنامه‌ها و فعالیتها جلوگیری کند.

نظام حسابداری و گزارشگری مالی. همان‌طور که قبلاً بیان گردید، تحقق مسئولیت پاسخگویی و حق پاسخ‌خواهی شهروندان، در مورد تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی، از طریق نظام حسابداری و گزارشدهی مالی صورت می‌پذیرد. بنابراین دستگاههای اجرایی و دولت باید از طریق تنظیم و انتشار گزارشهای مالی و عملیاتی سالانه، مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی اقدام کنند. شهروندان از طریق دسترسی به این اطلاعات و یاری گرفتن از حساب‌رسان مستقل می‌توانند گزارشهای مالی و عملیاتی دستگاههای اجرایی و دولت را ارزیابی و نسبت به آن قضاوت کنند.

سیستم حسابداری مورد عمل دستگاههای اجرایی به دلایل زیر، از کفایت لازم برای پاسخگویی مالی و عملیاتی برخوردار نیست.

الف - مبنای حسابداری. سیستم حسابداری وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی ایران بر مبنای نقدی طراحی و اجرا می‌شود. بدین معنی که درآمدها منحصرأ در زمان وصول و هزینه‌ها در زمان تحویل کالا یا انجام خدمت و پرداخت وجه آن، شناسایی و ثبت می‌شوند. از آنجا که مبنای نقدی قادر به شناسایی و انعکاس درآمدها و هزینه‌های واقعی دوره مالی دستگاههای مذکور نیست، لذا سیستم حسابداری مورد عمل آنها از کفایت لازم برای تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی برخوردار نبوده و فاقد کنترل‌های کافی بر روی مطالبات و

تعهدات این قبیل دستگاههای اجرایی است.

ب - معیار اندازه‌گیری. با اینکه معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی و مبنای تعهدی تعدیل شده در حسابداری حسابهای مستقل مورد استفاده در فعالیتهای دولتی (غیرانتفاعی) در اصول و استانداردهای پذیرفته شده برخی کشورها نظیر دولتهای ایالتی و مرکزی امریکا تجویز شده است، در عین حال در این قبیل کشورها استفاده از معیار اندازه‌گیری منابع اقتصادی و مبنای تعهدی کامل در تهیه گزارشهای مالی یکپارچه دستگاههای اجرایی الزامی است. در حسابداری وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی ایران که مجری فعالیتهای غیرانتفاعی دولت‌اند ضمن به‌کارگیری مبنای نقدی منحصراً از معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی استفاده می‌شود و از تهیه گزارشهای مالی یکپارچه مبتنی بر معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی که موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی می‌گردد، خودداری می‌شود.

ج - استفاده از روش حسابداری یک‌طرفه. حسابهای بودجه‌ای و حسابهای اموال و داراییهای سرمایه‌ای، با استفاده از روش حسابداری ساده در دفاتر آماري نگهداری می‌شوند. این قبیل دفاتر با دفاتر حسابداری مورد استفاده در سیستم حسابداری مالی مرتبط نیست و وضعیت آنها در صورتهای مالی ماهانه و سالانه وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی منعکس نمی‌شود. بنابراین سطح مسئولیت پاسخگویی حسابداری و

اخبار حرفه

براساس اعلام دبیرخانه‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران (IACPA) هیات مدیره‌ی جامعه در تاریخ ۱۳۸۰/۱۲/۲۶ اعضای کار گروه تخصصی آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای، و در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۲۸ اعضای چهارگروه تخصصی شامل فنی و استانداردها، قوانین، کنترل کیفیت و موسسات حسابرسی، و آموزش و کارآموزی را منصوب کرد.

دکتر علی ثقفی رئیس هیات مدیره و دبیرکل جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران می‌گوید: «کار گروه‌های تخصصی نماد حضور اعضای جامعه در فرایند خود نظمی هستند و با تشکیل آنها می‌توان گفت از این پس سرنوشت جامعه به خواست و اراده و تصمیمات اعضای جامعه بستگی دارد». وی هم چنین خاطر نشان می‌سازد که: «اعضای کار گروه‌ها از میان خبرگان جامعه برگزیده شده‌اند، هم چنین در آینده نیز کار گروه‌های فرعی نیز تشکیل خواهند شد».

گفتنی است که براساس تصمیمات شورای عالی و هیات مدیره‌ی جامعه دو ادغام در کار گروه‌های تخصصی پیش‌بینی شده در ماده ۱۴ اساسنامه‌ی جامعه حسابداران حسابداری صورت پذیر بدین ترتیب که کار گروه‌های فنی و استانداردها با هم ادغام شدند و کار گروه‌های کنترل کیفیت و موسسات حسابرسی نیز با یکدیگر. اعضای کار گروه‌ها عبارت‌اند از:

کار گروه فنی و استانداردها

- ۱- سیروس شمس
- ۲- دکتر محسن خوش طینت
- ۳- دکتر موسی بزرگ اصل
- ۴- حسین کثیری
- ۵- مجتبی علیمیرزایی
- ۶- حمیدرضا ارجمندی
- ۷- محمدجم

کار گروه کنترل کیفیت و موسسات حسابرسی

- ۱- محمدرضا گلچین پور
- ۲- جواد بستانیان
- ۳- خسرو پور معمار
- ۴- سیامک جوانبخت
- ۵- ابراهیم نعمت پزوه

کار گروه قوانین و مقررات

- ۱- سعید جمشیدی فر
- ۲- اصغر طهوری
- ۳- محمدعلی بیک پور
- ۴- فرشاد اسکندریاتی
- ۵- احمد عبایی کویایی
- ۶- فریدون کشانی
- ۷- قاسم مرآتی

کار گروه آموزش و کارآموزی

- ۱- دکتر علی ثقفی (رئیس)
- ۲- عزیز عالی ور
- ۳- ابوالقاسم فخاریان
- ۴- اصغر خرمی دیزجی
- ۵- منصور شمس احمدی

کار گروه آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای

- ۱- بهروز وقتی
- ۲- فریده شیرازی
- ۳- محمود محمدزاده
- ۴- ایرج نیک‌نژاد
- ۵- محمدعلی ذهبی

اخبار آیفک



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

حسابداران دنیا به منظور حفاظت از منافع عمومی است. آیفک، سازمانی جهان‌گستر در حرفه‌ی حسابداری است. رسالت آیفک توسعه و ارتقاء حرفه به منظور ارائه خدماتی با کیفیت برتر در جهت منافع عمومی است. ■

در نشست نوامبر هیات عالی آیفک سه سازمان دیگر به عضویت آیفک درآمدند. هیات عالی آیفک، در نشست نوامبر خود سه سازمان جدید را به عضویت دائم خود در آورد. این سه عبارت‌اند از: (۱) مجلس ملی حساب‌برسان قانونی لهستان، (۲) انجمن حساب‌برسان حرفه‌ای روسیه، (۳) مجلس حساب‌برسان اسلوواکی. با این حساب تعداد اعضای آیفک به ۱۵۶ سازمان حرفه‌ای حسابداری در ۱۱۴ کشور بالغ گردید. این سازمان‌ها نماینده‌ی بیش از ۲/۴ میلیون حسابدار در سراسر جهان‌اند. انجمن حسابداران خبره‌ی ایران (IICA) نیز با بیش از ۲۰۰۰ عضو یکی از این سازمان‌ها است.

هیات عالی آیفک هم چنین موجودیت فدراسیون منطقه‌ای حسابداران و

می‌شود. افزون بر این ریسک‌های پرشمار برخاسته از پول‌شویی را مطرح می‌کند و به حسابداران راه‌های عملی را نشان می‌دهد تا به کمک آنها بتوانند این ریسک‌ها را مهار کنند.

آکسی فوجی‌نوما، صدر آیفک خاطر نشان می‌سازد که: "تا این اواخر، نبرد بر علیه پول‌شویی و تبهکاری مالی به حوزه‌ی قضایی محدود می‌شد اما تقریباً از ۱۵ سال پیش به این طرف "حسابداران قانونی" نیروهای خود را با قانون پیوند زده‌اند و با تکیه بر مهارت‌های خود در کشف فعالیت‌های پول‌شویی از دفاتر و مدارک "نهادهای مالی زخم خورده" سهم‌گرفته‌اند.

فوجی‌نوما بیان می‌کند "حالا دولت‌ها، صنایع و پیشه‌ها بیش از پیش به حرفه عنایت دارند. و این رویکرد دو علت می‌تواند داشته باشد: اول، نظارت بر کوشش‌های پول‌شو و کشف آنها و دوم، ایجاد و تقویت کنترل‌ها و حفاظت در برابر پول‌شویی، پول‌شویان و هم‌دستانشان در تبهکاری‌های مالی سازمان یافته."

این نشریه در واقع بخشی از تلاش‌های آیفک برای کمک به

نشریه‌ی جدید "ضد پول‌شویی" بر نقش حسابداران تاکید می‌ورزد

(نیویورک / ۹ ژانویه سال ۲۰۰۲) - فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک) از همه‌ی حسابداران دنیا مصرانه درخواست می‌کند تا در مبارزه بر علیه پول‌شویی مشارکت جویند. هیات عالی آیفک چاپ یک نشریه‌ی رسمی با درون‌مایه‌ی ضد پول‌شویی را تصویب کرد. این سند در بین ۱۵۶ سازمان عضو و ۲/۴ میلیون حسابدار توزیع خواهد شد و همچنین به طور گسترده در وب‌گاه آیفک (<http://www.ifac.org>) منتشر می‌شود.

این نشریه به بررسی نقش حسابداران - اعم از حساب‌برسان مستقل، حسابداران مدیریتی یا دیگر کارورزان حسابداری، اعم از خصوصی و دولتی - می‌پردازد. در این نشریه همچنین درباره‌ی نمودگارهای بالقوه‌ی پول‌شویی، افزایش آگاهی حسابداران از تعهدات حرفه‌ای خود برای مقابله با پول‌شویی ناشی از ارتشاء، ترویج ترانمایی مالی، و حفاظت از مالکیت خصوصی و حقوق مصرف‌کنندگان و نیز خدمات حرفه‌ای حسابرسی بحث

حسابرسان بین‌المللی اوراسیا را به رسمیت شناخت.^۴

- 1- National Chamber of Statutory Auditors of Poland
- 2- Institute of professional Accountants of Russia
- 3- Slovak Chamber of Auditors
- 4- International Regional Federation of Accountants ■

قواعد جدید استقلال به آیین‌نامه‌ی اخلاقیات آیفک اضافه شد

آیفک، "آیین‌نامه‌ی اخلاقیات حسابداران حرفه‌ای"^۱ خود را با افزودن قواعد جدید استقلال، روزآمد کرد. این آیین‌نامه، اصول بنیادینی را شرح می‌دهد که حسابداران حرفه‌ای ملزم‌اند آنها را در حین ایفای مسئولیت خود به منظور حفظ منافع عمومی رعایت کنند. این آیین‌نامه هم‌چنین در برگزیده‌ی اصولی اخلاقی است که تمام حسابداران حرفه‌ای باید آنها را رعایت کنند. هم‌چنین این آیین‌نامه در بین اصول مربوط به حسابداران حرفه‌ای بخش عمومی و اصول استقلال ناظر بر حسابداران شاغل در بخش‌های تجارت و صنعت فرق می‌گذارد و آنها را به تفکیک برمی‌شمرد.

این آیین‌نامه را می‌توان از وب‌گاه آیفک (<http://www.ifac.org>) بدون هزینه دان لود کرد. نسخه‌های چاپی را

می‌توان از طریق کتاب‌فروشی برخط سفارش داد.

1- Code of Ethics for Professional Accountants ■

گزارش اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری ۲۰۰۱ (GAAP 2001) منتشر شد

هفت موسسه از میان بزرگ‌ترین موسسات حسابرسی، گزارش اصول حسابداری پذیرفته شده حسابداری ۲۰۰۱ را تدوین کردند.

در این گزارش، استانداردهای حسابداری ملی ۶۲ کشور (از جمله ایران) با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی^۲ (با عنوان قبلی استانداردهای حسابداری بین‌المللی^۳) مقایسه شده است. در این اثر هم‌چنین تحلیلی از تغییرات و پیشرفت‌های به عمل آمده در هر کشور در مقایسه با گزارش اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری ۲۰۰۰ (GAAP 2000) آورده شده است. ۶۲ کشور مورد بررسی صاحب ۹۵٪ از تولید ملی ناخالص و سرمایه‌ی بازارهای سهام در جهان هستند.

چند مورد از یافته‌های مهم این گزارش عبارت‌اند از:

● در حدود ۱۳ از کشورهای مورد بررسی درصدد پر کردن فاصله بین استانداردهای ملی و بین‌المللی هستند.

● در حدود نیمی از کشورهای مورد بررسی

استانداردها را اجرا نکرده‌اند یا به نظر نمی‌رسد که درصدد کاهش تفاوت‌ها باشند.

● اکثر تفاوت‌های عمده را می‌توان به چند استاندارد نسبتاً کوچک، شاید در

● یکی از مهم‌ترین تفاوت‌ها به افشای طرف‌های وابسته مربوط است، که سرمایه‌گذاران و طرف‌های علاقه‌مند به نظارت عالی شرکتی به آن زیاد دلبستگی دارند.

گزارش پژوهشی اصول حسابداری پذیرفته ۲۰۰۱ را می‌توان در وب‌گاه نظر آزمایی بین‌المللی توسعه‌ی حسابداری^۴ (آی‌فد IFAD) به نشانی www.ifad.net یافت. IFAD را آیفک و بانک جهانی در ۱۹۹۹ به منظور ارتقای استانداردهای گزارشگری مالی و مقررات‌گذاری بازارهای سرمایه در سراسر جهان تاسیس کردند. نسخه‌های چاپی گزارش مذکور را می‌توان به وسیله‌ی تماس با رایانامه‌ی هی‌لی‌مید به نشانی haylemead@vk.eyi.com یا تلفن 44-207-951-8971 به دست آورد. هیچ هزینه‌ای از بابت این گزارش دریافت نمی‌شود.

- 1- GAAP 2001 Report
- 2- International Financial Reporting Standards (IFRs)
- 3- International Accounting Standards
- 4- International Forum of Accounting Development ■

دوره‌ی آموزشی CIMA، آموزش حسابداری در کلاس جهانی

مرکز آموزش حسابداران خبره مدیریت

● هفتمین آزمون ورودی دوره آموزشی CIMA برگزار شد

○ هفتمین آزمون ورودی دوره‌ی آموزشی CIMA در دو نوبت در روزهای پنجم و بیست و هشتم اردیبهشت‌ماه ۱۳۸۱ با شرکت بیش از ۱۸۰ داوطلب در مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت برگزار شد.

بیش از ۱۸۰ داوطلب با درجات کارشناسی و کارشناسی ارشد حسابداری، گرایش‌های متفاوت اقتصاد و مدیریت، فنی و ریاضی و علوم تجربی در رده‌های سنی ۲۳ تا ۵۲ سال در این آزمون شرکت کردند. از این تعداد در حدود ۴۰ نفر در آزمون کتبی پذیرفته شدند که از آنها برای آزمون مصاحبه دعوت به عمل آمد. برای اولین بار ۱۳ نفر از داوطلبین توانستند با کسب حد نصاب نمره‌ی زبان مشمول سیستم وام شوند. این رقم در مقایسه با گذشته رشد قابل ملاحظه‌ای را نشان می‌دهد.

● وبگاه مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت راه‌اندازی شد

○ ویراست اولیه‌ی وبگاه مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت در ۱۳۸۱/۱/۱۸ با نشانی <http://cim.iranianica.com> راه‌اندازی شد.

این وبگاه به منظور برقراری ارتباط و تماس متقابل با داوطلبین ورود به دوره‌ی آموزش CIMA، دانشجویان، دانش‌آموختگان، اعضای CIMA و سایر بازدیدکنندگان طراحی شده است. ویراست کنونی در آینده‌ی تکمیل خواهد شد و به وبگاهی سودمند برای حرفه‌ی حسابداری تبدیل خواهد شد.

● بانک ملی و بانک تجارت از دوره‌ی آموزشی CIMA به گستردگی حمایت کردند.

بانک ملی و بانک تجارت هر یک در بخش نامه‌ای به تمام کارکنان واجد شرایط شرکت‌ها، شعب، ادارات و نیز اقمار خود اعلام نمودند که در صورت قبولی در دوره‌ی آموزشی CIMA آنها را بورسیه خواهند کرد.

این اقدام بانک ملی و بانک تجارت نشان از گرایش مدیریت آنها به ارتقاء کارکنان خود به کلاس جهانی حسابداری دارد. آنها در واقع با این تصمیم برآن هستند تا کیفیت نیروی انسانی خود را جهانی سازند و آنها را به دانش و تجربه‌ی روز جهان تجهیز کنند. در گذشته بانک‌ها همواره مجبور بودند نیروهای خود را به خارج از کشور، خاصه کشور انگلستان اعزام کنند تا آنها با اخذ گواهینامه‌های معتبر بین‌المللی بتوانند دستگاه عظیم بانکی کشور را اداره و راهبری کنند. اما اینک مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت این امکان را فراهم آورده است تا نیروهای آنها با هزینه بتوانند همان گواهی‌نامه‌ها را در ایران اخذ کنند. بانک‌ها نیز می‌توانند هم زمان در ضمن آموزش از خدمات نیروهای خود برخوردار شوند.

● هشتمین آزمون ورودی دوره آموزشی CIMA در ۱۳۸۱/۸/۱۶ برگزار خواهد شد

هشتمین آزمون ورودی دوره‌ی آموزشی CIMA در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۱۶ در مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت برگزار خواهد شد. امیرپوریان‌نسب، مدیر اجرایی مرکز، می‌گوید: «آزمون هشتم همانند آزمون‌های قبلی شامل آزمون زبان انگلیسی و آزمون هوش و استعداد ریاضی است. کماکان به کسانی که بیش از ۷۰٪ نمره‌ی آزمون را کسب کنند وام تحصیلی بدون بهره تعلق خواهد گرفت. از آنجا که مرکز در هر دوره تنها می‌تواند تعداد محدودی را جذب نماید بنابراین ثبت‌نام زود هنگام یک امتیاز مهم به شمار می‌آید.»

تماس با مرکز آموزش حسابداران خبره مدیریت

آدرس: خیابان ستارخان-انتهای خسرو جنوبی - ضلع شرقی باشگاه شماره ۲ صنعت نفت

دانشکده حسابداری و علوم مالی نفت - طبقه چهارم

تلفن ۷-۴۲۲۲۴۸۶ - فاکس ۴۲۱۴۲۲۲

E-mail: Cima@iranianica.com

راهنمای موسسات حسابرسی

فهرست

- ۱- آزمونگان
- ۲- اصول پایه
- ۳- ایران مشهود
- ۴- آزمون سامانه
- ۵- اصول پایه
- ۶- امین نفت
- ۷- بهروز آوران
- ۸- بهراد مُشار
- ۹- بیات رایان
- ۱۰- بیداران
- ۱۱- پارس
- ۱۲- تدوینکو
- ۱۳- تدبیر نظام گستر
- ۱۴- تفسیر
- ۱۵- توشیح
- ۱۶- حساب اندیشان
- ۱۷- حسام
- ۱۸- خیره
- ۱۹- دش و همکاران
- ۲۰- دل آرام
- ۲۱- دیلمی پور و همکاران
- ۲۲- رایمند
- ۲۳- رهیافت حساب تهران
- ۲۴- سپاهان تراز
- ۲۵- شاهدان
- ۲۶- شراکت
- ۲۷- شوقیان و همکاران
- ۲۸- طوس
- ۲۹- فریادید
- ۳۰- کاربرد ارقام
- ۳۱- کاربرد بیهوش
- ۳۲- مُجربان پویا
- ۳۳- مختار و همکاران
- ۳۴- ممیز
- ۳۵- همیار حساب

موسسه حسابرسی آزمونگان

حسابداران مستقل:

- مهرداد آل علی
- فرهاد فرزاد

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

تلفن: ۸۸۰۳۴۶۵ - ۸۸۰۲۶۳۹ - ۸۷۵۷۳۴۰
فاکس: ۸۷۵۷۳۴۱

نشانی: خیابان کریمخان زند - خیابان حافظ شماره ۷۰۱ - طبقه چهارم
صندوق پستی: ۱۴۳۳۵-۷۹۷
کد پستی: ۱۵۹۸۷۱۵۷۱۹

موسسه حسابرسی آزمون

حسابداران مستقل

- فریدون کشانی
- فرامرز شایگان

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

تلفن: ۸۰۰۰۸۷۱
فاکس: ۸۰۱۲۳۱۵

نشانی: کسارگر شمالی، ۴۴۶، طبقه دوم
صندوق پستی: ۱۴۳۹۵/۷۱۶
Email: keshani@systemgroup.net

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

اصول پایه

حسابداران مستقل:

- ابراهیم موسوی
- حسن صالح آبادی
- هوشنگ منوچهری

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

تلفن: ۸۴۱۱۵۰۵ و ۸۴۲۳۵۳۴
فاکس: ۸۴۱۱۵۰۵ و ۸۴۲۳۵۳۴

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

موسسه حسابرسی آزمون سامانه

حسابداران مستقل:

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

تلفن: ۷۵۳۷۹۴۴ - ۸۳۸۷۵۴
فاکس: ۷۵۲۷۴۵۸

نشانی: خیابان بهار شیراز تقاطع سهروردی جنوبی شماره ۹۷ صندوق پستی: ۱۵۷۴۵/۱۴۹
میدان هفتم تیر - خیابان شهید مفتاح شمالی - خیابان نوری اسفندیاری طبقه سوم پلاک ۳۸

امین نفت

شرکت خدمات مدیریت

(سهامی خاص)

حسابدار مستقل:

- امین محبوبی

سایر خدمات:

- اداره امور سرمایه گذاری و سبد سهام
- ارزیابی سهام
- مشاوره مالی و اقتصادی

تلفن: ۶۴۰۴۳۴۴ - ۶۴۹۷۸۰۱
فاکس: ۶۴۹۴۸۹۵

نشانی: تهران ۱۵۹۳۶ - خیابان طالقانی شماره ۷۸

Email: Aminnaft@caspiantet.com

ایران مشهود

موسسه حسابرسی و خدمات مالی و مدیریت

حسابداران مستقل:

- محمدرضا گلچین پور
- علیرضا عطوفی
- سیدعباس اسمعیل زاده پاکدامن

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

خدمات حسابداری

تلفن: ۸۷۹۱۴۳۷ - ۸۷۹۱۴۹۹ - ۸۷۸۵۷۶۵
فاکس: ۸۷۹۱۴۷۰

نشانی: خیابان وحید دستگردی (ظفر) - بین خیابان آفریقا و بزرگراه مدرس - پلاک

۲۴۸ - طبقه چهارم

صندوق پستی: ۱۴۱۵۵ - ۴۸۹۹

انجمن حسابداران خیره ایران



تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶
۸۹۰۵۹۲۰

فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

Email: Anjoman@systemgroup.net

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: ۰۹ و ۸۷۹۸۲۴۸

فاکس: ۸۷۹۸۱۲۴

Email : Tn.Gostar@moe.or.Ir



موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

حسابداران مستقل:
● عباس اسرارحقیقی
● یدالله امیدواری

تلفن: ۸۸۲۹۷۶۱-۸۸۳۵۲۰۷

فاکس: ۸۸۳۱۶۸۱

نشانی: شمال میدان هفتم تیسر، خیابان
زیرک زاده، شماره ۲۲



موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

بهروز آوران

حسابدار مستقل:
● حمید طبائیان 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، پانزین تراز میدان
ونک، پلاک ۱/۱۲۷۹

صندوق پستی: ۱۹۳۹۵/۳۱۴۹

Email: tadvinco@mail.dci.co.ir

موسسه حسابرسی پارس

حسابدار مستقل:
● سید داود علوی

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

تلفن: ۸۹۶۸۵۳۲-۳

فاکس: ۸۹۶۲۴۹۳

نشانی: تهران بلوار کشاورز، شماره
۲۱۲ طبقه اول

صندوق پستی: ۱۴۱۵۵-۴۱۳۵

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

بهراد 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 تقاطع
سهروردی و میرزا، پلاک ۱۷۴، طبقه
سوم کدپستی ۱۵۷۷۹

صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۵۵۵۱

Email : Behrad@systemgroup.net

حسابدار مستقل:
● حمزه پاکنیا

تلفن: ۶۵۰۵۳۸۳-۹۸۸۸۰۲

فاکس: ۶۵۰۵۳۸۳

نشانی: خیابان ستارخان - انتهای خیابان
نهم دریا، نو پلاک ۷۵ طبقه اول

صندوق پستی: ۱۴۵۶۵/۳۳۳

موسسه حسابرسی بیات رایان

حسابداران مستقل:

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

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

تلفن: ۸۸۲۶۶۸۴

فاکس: ۸۳۰۷۹۲۸

فاکس: ۸۳۰۷۹۲۷

نشانی: خیابان کریمخان زند - ایرانشهر شمالی -
شماره ۲۲۷- ط ۲

Email : bayatrayan@neda.net



انجمن حسابداران خبره ایران

تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶

۸۹۰۵۹۲۰

فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

Email: Anjoman@systemgroup.net

info@iranianica.com

موسسه حسابرسی و خدمات

مالی

دایارایان

حسابداران مستقل:

- علی امانی
- غلامحسین دوانی
- رضا مستاجران

سایر خدمات: حسابرسی بازرسی قانونی -
مشاوره مدیریت مالی، طراحی
و پیاده سازی سیستم مالی،
نظارت مالی و حسابداری و
مالیاتی، نظارت بر امور تصفیه

تلفن: ۸۸۴۵۴۶۶-۸۸۴۵۴۶۳

فاکس: ۸۸۴۵۴۶۵

نشانی: خیابان کریمخان زند، ساختمان ۵۴،
شماره ۱۷

صندوق پستی: ۱۵۷۴۵-۹۴۷

Email: DAYA RAYAN@apadana.com

حسابدار مستقل:

● مهربان ریحانی

تلفن: ۲۰۶۴۲۹۰

تلفن همراه: ۰۹۱۱۲۰۰۷۹۶۹

نشانی: تهران - خیابان جهان‌آرا - خیابان

۲۹ پلاک ۳۹ طبقه همکف

صندوق پستی: ۱۴۳۹۵-۱۵۹

۱۸ موسسه حسابرسی خیره

حسابداران مستقل:

● داود خمارلو

● نعمت‌اله علیخانی راد

● سیاوش سهیلی

سایر خدمات: طراحی سیستم - مشاوره

امور مالی

تلفن: ۸۸۰۴۵۱۹-۲۱-۸۹۰۲۳۱۶

فاکس: ۸۹۰۲۳۴۰

نشانی: خیابان ولیعصر - کوی پزشکپور

(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

بالتر 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

دیلمی‌پور و همکاران

حسابدار مستقل

● مصطفی دیلمی‌پور

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی،

طرح و اجرای سیستم‌های

مکانیزه مالی و اداری،

مشاوره سرمایه‌گذاری و

ارزیابی سهام

تلفن: ۲۰۴۹۶۹۷-۲۰۴۹۶۹۱

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

● 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 ایزدینا

● محمدحسین توکلی

● محمدحسن زرین‌فکر

● 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 ابطی نائینی

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات حسابداری

تلفن و فاکس: (۰۳۱)۶۸۷۶۰۰

نشانی: اصفهان، میدان آزادی، ابتدای

خیابان آزادگان، جنب بانک مسکن

شعبه سعادت‌آباد، شماره ۹، طبقه دوم

صندوق پستی: ۸۱۶۴۵/۷۳۴

۲۵ موسسه حسابرسی شاهدان

حسابدار مستقل:

● منصور شمس‌احمدی

تلفن و فاکس: ۸۳۰۹۱۰۰

نشانی: خردمند شمالی شماره ۱۳۵ طبقه سوم

سوم

Email: Mansour sa@systemgroup.net

۲۶

موسسه حسابرسی شراکت

حسابداران مستقل:

- سیروس گوهری
- مجیدکشورپژوه لنگرودی
- حسن فرنیبا

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

تلفن: ۸۷۱۷۶۵۱ - ۸۷۱۷۶۵۰

فاکس: ۸۷۵۹۰۹۴

نشانی: خیابان قائم مقام فرامانی

بعد از تهران کلینیک، ساختمان ۲۱۶ -

طبقه چهارم، واحد ۳۵

صندوق پستی: ۶۶۶۶-۱۵۸۷۵

۲۷

موسسه 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

موسسه حسابرسی و مشاوره

فردا پدید

حسابدار مستقل:

- حمیدرضا ارجمندی

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

مدیریت

تلفن: ۸۸۹۰۱۲۰

فاکس: ۸۸۰۶۰۶۵

نشانی: میدان جهاد (دکتر فاطمی)، خیابان

کامران، پلاک ۱۷/۱، طبقه سوم، واحد

هفتم کدپستی ۱۴۱۵۸۹۵۳۹۸

صندوق پستی: ۱۴۱۵۵-۵۵۴۴

Email: fardapadid@email.com

Email: arjmandi@iranian ica.com

۲۹

موسسه 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

موسسه حسابرسی کاربرد ارقام

حسابدار مستقل:

- رضا معظمی

تلفن: ۸۹۰۰۸۱۲ - ۸۸۹۹۸۰۴

فاکس: ۸۹۰۰۸۱۲

نشانی: خیابان ولیعصر بین زرتشت و

دکتر فاطمی شماره ۷۴۸ ساختمان

زندیه طبقه چهارم شماره ۱۷

صندوق پستی: ۱۳۱۴۵-۱۶۱۳

۳۱

موسسه حسابرسی کاربرد بگ بگ

حسابدار مستقل:

- منصور میرزاخانی

تلفن: ۰۳۱-۶۱۵۴۷۴

نشانی: اصفهان - خیابان آبدانا دوم

کوی الفت، بن بست مهر شماره ۲۹

طبقه دوم

اصفهان - صندوق پستی ۳۴۴-۸۱۶۵۵

۳۲

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

ممیز

حسابداران مستقل:

- محمد نبی داهی
- حسین سیادت خو (موشانی)

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

تلفن: ۸۸۰۱۹۰۴

فاکس: ۸۸۰۲۷۵۵

نشانی: میدان ولیعصر - اول بلوار کشاورز

شماره ۳۵ - طبقه دوم - کدپستی

۱۳۳۱۵

۳۳

مؤسسه حسابرسی مختسار و همکاران

عضو گروه بین المللی Moores Rowland International

حسابداران مستقل:

- نصرالله مختار
- بهرام غیایی
- عباسعلی دهدشتی نژاد

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

۳۴

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

مُجربان پویا

حسابداران مستقل:

- اکبر وقارکاشانی
- علی اصغر خلفی

سایر خدمات: طراحی سیستمهای مدیریت،

مشاوره مدیریت، خدمات

حسابداری مالیاتی و بیمه

تلفکس: ۴۴۱۹۶۶۰

نشانی دفتر مرکزی: تهران خیابان جنت آباد -

خیابان هشتم غربی

پلاک ۱۰۰

تلفکس: ۰۳۱۱-۷۵۱۹۶۲

نشانی دفتر اصفهان: خیابان وحید - نرسیده به

فلکه ارتش - ابتدای کوچه

فرح انگیز پ ۳

۳۵



همیار حساب

موسسه حسابرسی و خدمات مالی

حسابداران مستقل:

- نریمان شعربافی
- مسعود مبارک
- محمدتقی سلیمانیا

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی،

اصلاح حسابها و خدمات

حسابداری

تلفن: ۸۰۶۳۲۷۴

فاکس: ۸۰۶۳۲۷۵

نشانی: خیابان سید جمال الدین اسدآبادی

نیش خیابان ۳۷ ساختمان شماره

۳۵۵ طبقه اول

صندوق پستی: ۱۴۱۵۵-۱۶۴۳

جستاری پیرامون ارزش دفتری و مبلغ دفتری

واژگان حسابداری مجموعه‌ای از اصطلاح‌های درون ساخته‌ی دانش حسابداری و نیز اصطلاح‌های برگرفته از دیگر دانش‌های اجتماعی است

مقدمه

تسا پیش از انتشار رهنمودهای حسابداری در سال ۱۳۷۷ و سپس استانداردهای حسابداری در سال ۱۳۸۰، در نشریه شماره ۲۴ موسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه، با عنوان شرکت سهامی عام نمونه، که در سال ۱۳۶۱ منتشر شد، و در پیوست نشریه شماره ۷۶ سازمان حسابرسی با عنوان صورتهای مالی اساسی، که در سال ۱۳۶۶ منتشر شد نمونه‌هایی از صورت‌خلاصه داراییهای ثابت به‌عنوان یادداشت همراه صورتهای مالی ارائه شد که در آنها

حمیدرضا علمشاهی

در استاندارد حسابداری شماره ۱۱-

حسابداری داراییهای ثابت مشهود - اصطلاح مبلغ دفتری با مفهوم ارزش ترازنامه‌ای دارایی به‌کار گرفته شد و برپایه آن، در یادداشتهای همراه صورتهای مالی نمونه که، در نشریه شماره ۱۳۷ سازمان حسابرسی پیشنهاد شده است، اصطلاح مبلغ دفتری جایگزین ارزش دفتری در صورت‌خلاصه داراییهای ثابت شد.

با این جایگزینی احتمالاً این پرسش نیز برای شماری از همکاران در حرفه مطرح شده است که تفاوت این دو اصطلاح در چیست و اساساً چرا چنین جایگزینی صورت پذیرفته است.

این پرسش، دستمایه این

نوشتار درباره اصطلاحهای حسابداری و چگونگی تعاریف آنها در استانداردها و فرهنگهای حسابداری است که ضمن آن به

الگوی تهیه یادداشتهای همراه صورتهای مالی در بیشتر واحدهای انتفاعی بود. اما در رهنمود حسابداری شماره ۱۱ و پس از آن

اصطلاح ارزش دفتری برای بازتاب ارزش داراییهای ثابت در تاریخ ترازنامه به‌کار می‌رفت. همین صورت‌خلاصه نمونه، سالها



تعاریف ارائه شده برای اصطلاحهای پیش گفته نیز پرداخته می‌شود.

جستاری در اصطلاحهای حسابداری ارزش دفتری و مبلغ دفتری

چامسکی در تشریح نظریه زبانشناسی خود با عنوان دستور گشتاری - زایشی، واژگان زبان را مجموعه‌ای از مدخلهای واژگانی معرفی می‌کند که هر یک از مدخلها از مشخصه‌های آوایی، معنایی و نحوی برخوردارند و سپس درباره مشخصه معنایی می‌افزاید، "مشخصه‌های معنایی باید کاملاً انتزاعی باشند و علاوه بر این احتمالاً باید انواعی از پیوندهای درونی میان آنها برقرار باشد که گاه ساخت میدانی نامیده می‌شود." تبعاً اصطلاحهای علمی رایج در یک زبان به‌عنوان وابستگان واژگان آن زبان نیز از چنین تعاریف واژگانی برخوردارند.

در واقع وجود تعاریف روشن و رسا از اصطلاحهای به‌کار گرفته شده در یک دانش، لازمه درک و کاربست اثربخش آن دانش به‌شمار می‌آید و دانش حسابداری نیز در این مورد نه تنها از دانشهای دیگر مستثنی نیست بلکه به‌دلیل ارتباط ذاتی آن با اقتصاد، حقوق، بازرگانی و مدیریت مالی از جایگاه ویژه‌ای نیز برخوردار است.

برجسته‌ترین نمود در اثربخشی تعاریف موجود از اصطلاحهای حسابداری، در استفاده از گزارشهای گوناگون مالی و به‌ویژه صورتهای مالی با مقاصد همگانی نهفته است. بدون وجود تعاریف روشن از اصطلاحات به‌کار رفته در گزارشهای مالی تهیه شده، این‌گونه گزارشها نامفهوم یا مبهم خواهند بود و درست به‌همین دلیل است که بخشی از استانداردهای حسابداری به‌عنوان مبنای تهیه و انتشار صورتهای مالی نیز به تعاریف اصطلاحهای به‌کار رفته در متن

استاندها اختصاص یافته است تا از موارد ابهام پیشگیری شود.

واژگان حسابداری مجموعه‌ای است از اصطلاحهای درون ساخته دانش حسابداری و نیز اصطلاحهای برگرفته از دیگر دانشهای اجتماعی مرتبط با آن، اصطلاحهای درون ساخته حسابداری توسط حسابداران و انجمنها و هیئتهای حسابداری و برای اهداف نظری و کاربردی حسابداری ساخته شده‌اند و از این رو از تعاریفی صرفاً حسابداری نیز برخوردارند.

نکته شایان توجه در تعاریف اصطلاحهای حسابداری و به‌ویژه اصطلاحهای درون ساخته حسابداری همانا پیوند درونی میان آنهاست. بسیاری از اصطلاحهای حسابداری بر پایه و در ارتباط با دیگر اصطلاحهای حسابداری تعریف پذیرند و هرگونه نقص، ابهام یا تغییر در هر یک از تعاریف ارائه شده، با آثار پیوسته‌ای در سایر تعاریف همراه است.

در ادامه بحث دیده خواهد شد که چگونه اصطلاح مبلغ دفتری در ارتباط با مفاهیم و تعاریف بهای تمام شده تاریخی، تداوم فعالیت و ارزش دفتری تعریف پذیر است.

بهای تمام شده تاریخی

در اقتصاد گفته می‌شود کالاها هنگامی اقتصادی به‌شمار می‌آیند که ارزشمند باشند. بنابراین برای اینکه کالایی اقتصادی به‌شمار آید باید از ویژگیهای کیفی و کمی تعریف شده‌ای برخوردار باشد که مجموعاً ارزشمند بودن آن کالا را موجب شوند.

سودمندی و مبادله‌پذیری، ویژگیهای کیفی و کمی لازم برای ارزشمندی یک کالا به‌شمار می‌آیند. کالایی ارزش استفاده^۱ خواهد داشت که سودمند باشد و در تامین نیازهای انسانی بکار آید. با این ویژگی،

چنین کالایی مبادله‌پذیر نیز می‌گردد یعنی می‌تواند با سایر کالاهای مورد نیاز پایاپای شود پس دارای ارزش مبادله^۲ نیز خواهد بود. بنابراین می‌توان گفت ارزش اقتصادی یک کالا آمیزه‌ای از ارزش استفاده به‌عنوان ارزش کیفی^۳ از یک سو، و ارزش مبادله به‌عنوان ارزش کمی^۴ آن کالا از سوی دیگر است. هر چند که ارزش کیفی کالاها لزوماً متناسب با ارزش کمی آنها نیست. ارزش استفاده از آهن بسیار بیشتر از ارزش استفاده از طلا است در حالی که ارزش مبادله آهن بسیار کمتر از ارزش مبادله آن با طلا است و از همین رو است که اندکی زر به چندی از آهن می‌ارزد.

اگر چه ارزش استفاده مفهومی است کیفی و بنابراین غیرعینی و اندازه‌ناپذیر اما در برابر آن ارزش مبادله مفهومی است کمی و از این رو عینی و اندازه‌پذیر که وجود این‌گونه ارزش خود مستلزم وجود ارزش استفاده است.

ارزش کمی به مفهوم دانش اقتصاد، اساس اندازه‌گیریهای حسابداری است و مفهوم اساسی مبادله، اعم از انجام شده یا انجام‌پذیر، در تعریف ارزش (بهای تمام شده) تاریخی^۵، ارزش جاری^۶، ارزش جاری بازار^۷، ارزش خالص بازیافتنی^۸ و ارزش کنونی خالص^۹ به‌عنوان صفات^{۱۰} قابل اندازه‌گیری در حسابداری نهفته است.

تا پیش از پیدایش پول به‌عنوان ایاره (ارزش) مبادله‌ای کالاها، ارزش مبادله‌ای هر کالا در تبادل با کالای دیگر تعیین می‌شد. اما در مبادلات امروزی که عمدتاً توسط پول انجام می‌شود، قیمت‌های نسبی کالاها، شکل پولی ارزشهای مبادله‌ای کالاها به‌شمار می‌آیند، قیمت‌هایی که یا در مبادلات انجام شده تحقق می‌یابند و به آنها قیمت‌های مبادله تاریخی^{۱۱} یا قیمت‌های تحصیل^{۱۲} می‌گویند یا در مبادلات انجام‌پذیر تحقق

خواهند یافت و با عنوان **قیمتهای جاری**^{۱۳} خوانده می‌شوند.

در فرهنگ بازرگانی کالینز، واژه قیمت چنین تعریف شده است: "مبلغ پولی درخواست شده یا پرداخت شده در مبادله کالاها یا خدمات".

در مفاهیم نظری گزارشگری مالی، در مبحث اندازه‌گیری در صورت‌های مالی آمده است: "یکی از معیارهای شناخت یک عنصر در صورت‌های مالی این است که آن عنصر را بتوان با قابلیت اتکای کافی به مبلغ پولی اندازه‌گیری کرد، شناخت اولیه اغلب از یک معامله مانند خرید دارایی نشأت می‌گیرد. بنابراین داراییها و بدهیها در بدوامر، معمولاً به بهای معامله ثبت می‌شوند در این مقطع بهای تمام شده تاریخی ثبت شده، معادل بهای جایگزینی است." (بند ۵-۲) و در ادامه در تشریح کاربرد و جوه قابل اندازه‌گیری پیش گفته در نظامهای اندازه‌گیری در حسابداری، افزوده شده است: "نظامهای اندازه‌گیری گوناگونی وجود دارد که می‌توان آنها را در حسابداری به کار گرفت. مهمترین ویژگی متمایز کننده آنها از یکدیگر، اتکا بر بهای تمام شده تاریخی یا ارزش جاری است. جهت تبیین اصول اندازه‌گیری، تمرکز بر این وجه تمایز مفید است و از این رو بحث آتی در قالب بهای تمام شده تاریخی و ارزش جاری ارائه می‌شود. سایر نظامهای اندازه‌گیری را می‌توان به عنوان گونه‌های دیگری در چارچوب دو طبقه کلی یاد شده مورد بحث قرار داد." (بند ۵-۱۰) و سپس در معرفی بیشتر نظام بهای تمام شده تاریخی ثبت شده، اضافه می‌کند: "در یک نظام مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی، داراییها و بدهیها به ارزش زمان تحصیل اندازه‌گیری می‌شوند و این ارزش معمولاً بهای تحصیل است. بدین ترتیب، بهای تمام شده

تاریخی، دارای دو خاصیت مهم است. خاصیت اول مبتنی بودن آن بر معاملات است و خاصیت دوم این است که بهای تمام شده تاریخی بیانگر ارزش جاری در زمان تحصیل است." (بند ۵-۱۱)

و سرانجام در استاندارد حسابداری شماره ۱۱- حسابداری داراییهای ثابت مشهود - بهای تمام شده دارایی را چنین تعریف می‌کند: "بهای تمام شده عبارت است از مبلغ وجه یا معادل نقد پرداختی یا ارزش منصفانه سایر مابه‌ازاهایی که جهت تحصیل یک دارایی در زمان تحصیل آن واگذار شده است."

چنین تعریفی از بهای تمام شده با اندکی تفاوت در بخش تعاریف استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۶ با عنوان اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات بازتاب دارد: "بهای تمام شده عبارت است از مبلغ وجه نقد یا معادل نقد پرداختی یا ارزش منصفانه سایر مابه‌ازاهای واگذار شده برای تحصیل یک دارایی در زمان تحصیل یا ساخت آن." به این ترتیب در تعریف استاندارد بین‌المللی حسابداری از بهای تمام شده، ساخت دارایی، به عنوان شیوه‌ای مستقل از دیگر شیوه‌های تحصیل دارایی مورد اشاره قرار گرفته است.

تداوم فعالیت واحدهای انتفاعی اساساً برای مدت نامحدود تشکیل می‌شوند و این موضوع در اساسنامه بیشتر این واحدها انعکاس دارد. بی‌گمان محتمل‌ترین وضعیت برای واحدهای انتفاعی نوبنیاد نیز، ادامه فعالیت طولانی مدت آنها است و می‌توان آنها را به عنوان واحدهای انتفاعی دیرپا فرض کرد. چنین فرضی خود از مفروضات بنیادین حسابداری به‌شمار می‌آید، یعنی فرض تداوم فعالیت.

در استاندارد حسابداری شماره ۱- نحوه ارائه صورت‌های مالی - تداوم فعالیت چنین تعریف شده است: "تداوم فعالیت به معنای ادامه عملیات واحد تجاری در آینده قابل پیش‌بینی است. یعنی در تهیه و ارائه صورت‌های مالی، هیچ قصد یا الزامی به انحلال واحد تجاری یا کاهش قابل توجه در حجم عملیات واحد تجاری فرض نمی‌شود" (بند ۲۱).

تاثیرات اساسی چنین فرضی بر روی گروه‌بندیها و اندازه‌گیریهای حسابداری است. با فرض تداوم فعالیت، داراییها و بدهیهای واحدهای انتفاعی به گروههای کوتاه‌مدت و بلندمدت تفکیک پذیرند زیرا بخشی از داراییها به‌عنوان داشته‌های اقتصادی واحدهای انتفاعی در عملیات آینده آنها نیز قابل بهره‌برداری است و از این رو از منافع اقتصادی آتی برخوردارند بنابراین پرداختهای بعدی نیز از محل این گونه منافع اقتصادی آتی امکان‌پذیر خواهد بود و به همین دلیل نیز ضرورتی برای اندازه‌گیری و ثبت داراییها برحسب ارزشهای واگذاری و تسویه آنها وجود ندارد. در این رابطه در بند ۴-۳۵ مفاهیم نظری گزارشگری مالی آمده است: "در مواردی که انجام مخارج منجر به منافع گردد که طی چند دوره مالی حاصل می‌شود و ارتباط این مخارج با ایجاد درآمدهای مشخص را تنها بتوان به‌طور کلی یا غیرمستقیم تعیین کرد و به‌علاوه ارزش دارایی را در پایان هر دوره نتوان به‌طور مستقیم و با قابلیت اتکای کافی تعیین کرد آنگاه فرض معقول آن است که دارایی طی عمر مورد انتظار آن به‌طور سیستماتیک کاهش می‌یابد. در چنین شرایطی، دارایی پس از شناسایی، بر مبنای سیستماتیک کاهش می‌یابد. در چنین شرایطی، دارایی پس از شناسایی، بر مبنای سیستماتیک

طی دوره‌هایی که منافع آن حاصل می‌شود، مستهلک می‌گردد..."

پس با فرض تداوم فعالیت، استهلاك به‌عنوان کاهش تدریجی و پیوسته در ارزش داراییهای استهلاك پذیر در اثر بهره‌برداری در طی عمر مفید آنها و یا گذشت زمان تعریف می‌شود و شناسایی و گزارشگری آن نیز مستلزم آن است که مخارج سرمایه‌ای در زمان وقوع به بهای تمام شده اندازه‌گیری و بسته به مورد در حسابهای مختلف دارایی غیرجاری ثبت شوند و متقابلاً به موازات استفاده از این گونه داراییهای سرمایه‌ای، هرگونه استهلاك^{۱۴} مربوط به آنها اندازه‌گیری و در حساب کاهنده داراییها با عنوان استهلاك انباشته ثبت گردد.

ارزش دفتری و مبلغ دفتری

مبلغ حاصل از تقابل هر حساب دارایی غیرجاری و حساب استهلاك انباشته مربوط به آن، نشان‌دهنده ارزشی پولی است که در اصطلاح حسابداری، ارزش دفتری^{۱۵} نامیده می‌شود.

ارزش دفتری به‌عنوان یک اصطلاح حسابداری در فرهنگ امور مالی و بانکداری اکسفورد چنین تعریف شده است: "ارزش یک دارایی آنچنان که در دفاتر حسابداری یک سازمان ثبت شود. این ارزش معمولاً برابر است با بهای تمام شده تاریخی دارایی منهای مبالغ محسوب شده برای استهلاك آن. اگر دارایی تجدید ارزیابی شده باشد ارزش دفتری آن برابر با مبلغ تجدید ارزیابی شده منهای مبالغ محسوب شده بعدی برای استهلاك آن خواهد بود."

با این تعریف، روشن است که ارزش دفتری به‌عنوان ارزش پولی استخراج‌پذیر از دفاتر حسابداری، در هر برهه‌ای از دوره مالی از اندازه‌های متفاوتی برخوردار خواهد بود که مبالغ آن در دفاتر با محاسبه و

ثبت استهلاك دارایی در هر تاریخ مشخص می‌شود. به این ترتیب مبلغ دفتری یک دارایی ثابت در تاریخ ترازنامه، نشان‌دهنده ارزش ترازنامه‌ای آن دارایی یا همان ارزش دفتری دارایی در پایان دوره مالی خواهد بود. مبلغ دفتری^{۱۶} در این معنا در فرهنگ حسابداری اکسفورد چنین تعریف شده است: "ارزش ترازنامه‌ای یک دارایی یا بدهی. برای مثال با استفاده از نظام حسابداری بهام تمام شده تاریخی، یک دارایی ثابت مانند، یک ساختمان به بهای تمام شده تاریخی منهای استهلاك انباشته تا تاریخ ترازنامه نشان داده می‌شود. به موجب قواعد حسابداری گزینه می‌توان آن را به مبلغ باز ارزیابی شده منهای استهلاك انباشته تا تاریخ ترازنامه نشان داد."

بازتاب چنین تعریفی را در استانداردهای حسابداری بین‌المللی و ملی نیز شاهدیم، در استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۶، مبلغ دفتری به‌عنوان مبلغی که یک دارایی پس از کسر هرگونه استهلاك انباشته مربوط، به آن مبلغ در ترازنامه منعکس می‌شود، تعریف شده است. شبیه این تعریف از مبلغ دفتری در استاندارد حسابداری شماره ۱۱- حسابداری داراییهای ثابت مشهود - نیز انعکاس دارد. بنابراین در هر دو استاندارد حسابداری، اصطلاح مبلغ دفتری با مفهوم خاص ارزش دفتری یعنی همان مفهوم ارزش ترازنامه‌ای دارایی ثابت به کار گرفته شده است.

دستورمندی، برابر معنایی و نقش دستوری مبلغ دفتری، ترکیبی وصفی است متشکل از اسم مشتق مبلغ و صفت نسبی دفتری، واژه مبلغ از مشتقات تازی وارده در زبان فارسی است که برابرهایی معنایی فارسی آن، جای رسیدن، اندازه و بلنج است و در این دو معنای واپسین در فرهنگهای

فارسی معاصر (از جمله معین و عمید) اندازه و مقدار پولی آورده شده است، در ترکیب بالا، واژه "مبلغ" را صفت نسبی "دفتری"، ساخته شده از اسم دفتر (معرب یونانی *diftra*)، توصیف می‌کند. از پیوند این ترکیب وصفی با واژه‌های دارایی و بدهی ترکیبهای اضافی با کاربرد نوشتاری و گفتاری به‌دست می‌آید. نقش دستوری عبارت مبلغ دفتری در این گونه ترکیبهای اضافی، نقش مضاف است.

و اما اصطلاح حسابداری مبلغ دفتری، به‌عنوان برابر نهاده‌ی فارسی برای اصطلاح *carrying amount* در زبان انگلیسی است که این ترکیب در زبان انگلیسی خود متشکل است از گهواژ واژه (اسم مصدر) *carrying* برگرفته از مصدر *carry* با معنی انتقال دادن، شامل بودن و درج کردن و نیز اسم عام *amount* (از ریشه‌ی لاتین *mons* به معنای کوه و بلندی) که برابرهایی فارسی آن در فرهنگ معاصر به ترتیب ۱- جمع، سرجمع، کل ۲- مبلغ، مبالغ ۳- مقدار، تعداد، اندازه و در فرهنگ هزاره بترتیب: جمع، سرجمع، کل - مبلغ - مقدار، میزان - اهمیت، اعتبار و ارزش تعیین شده‌اند و تعریف ارائه شده در استانداردهای حسابداری برای این اصطلاح، همان‌گونه که تا این جا دیدیم، ارزش ترازنامه‌ای دارایی است.

اما در ادبیات حسابداری، در مواردی که ارزشهای دفتری در تاریخهایی غیر از ترازنامه مورد اشاره قرار دارند، اصطلاح مبلغ دفتری با مفهوم ارزش غیر ترازنامه‌ای دارایی یا بدهی نیز به کار گرفته می‌شود. حتی این گونه کاربست اصطلاح مبلغ دفتری را آشکارا در مبحث اندازه‌گیری سود و زیان معاوضه داراییها و مازاد تجدید ارزیابی در تجدید ارزیابی داراییها در استاندارد حسابداری شماره ۱۱ شاهدیم (بند ۲۰ و ۴۷ استاندارد)

- 4- Oxford Dictionary of Accounting-Oxford University Press, 1999.
5- Oxford Dictionary of Finance and Banking-Oxford University Press, 1997.

ت - سایر مراجع

- ۱ - باطنی، محمدرضا - نگاهی به دستور زبان، انتشارات آگاه، ۱۳۷۵
۲ - تیموری، حبیب... - ارزش، پول، تورم - سازمان حسابرسی، ۱۳۷۴
۳ - جامسکی، نوام - زبان و ذهن، ترجمه کورش صفوی، نشر هرمس، ۱۳۷۹
۴ - سازمان حسابرسی - شرکت سهامی عام نمونه، صورتهای مالی، ۱۳۷۸
۵ - عالی‌ور، عزیز - صورتهای مالی اساسی - سازمان حسابرسی، ۱۳۶۶
۶ - کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری - رهنمودهای حسابداری - سازمان حسابرسی، ۱۳۷۸
۷ - کمیته فنی سازمان حسابرسی - استانداردهای حسابداری - سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰
۸ - هیئت تدوین استانداردهای حسابداری - مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران - سازمان حسابرسی، ۱۳۷۶

- 9- International Accounting Standards Committee, International Accounting Standards (IAS 1999)

- 11- historical exchange prices
12- acquisition prices
13- current prices
14- depreciation (استهلاک داراییهای مشهود)
amortization (استهلاک داراییهای نامشهود)
depletion (استهلاک داراییهای نقصان‌پذیر)
15- book value
16- carrying amount
17- sense division
18- terminology

منابع

الف - فرهنگهای فارسی

- ۱ - رازی، فریده - فرهنگ واژه‌های فارسی سره برای واژه‌های عربی در فارسی معاصر - نشر مرکز، ۱۳۷۵
۲ - عمید، حسن - فرهنگ فارسی عمید - انتشارات امیرکبیر، ۱۳۵۷
۳ - منسیری، مهشید - فرهنگ زبان فارسی - انتشارات بیکان، ۱۳۷۱
۴ - معین، محمد - فرهنگ فارسی معین - نشر سرباش، ۱۳۸۰
ب - فرهنگهای انگلیسی به فارسی
۱ - باطنی، محمدرضا - فرهنگ انگلیسی - فارسی معاصر - نشر فرهنگ معاصر، ۱۳۷۴ (ویرایش اول).
۱۳۷۷ (ویرایش دوم)
۲ - حق‌شناس، علی‌محمد - سامعی، حسین - انتخابی، نرگس - فرهنگ هزاره - نشر فرهنگ معاصر، ۱۳۷۹
۳ - حبیب، سلیمان - فرهنگ انگلیسی - فارسی حبیب - نشر فرهنگ معاصر، ۱۳۷۲ (ویرایش سوم)
۴ - عربی، علی‌اکبر - فرهنگ تحلیلی واژه‌های انگلیسی - انتشارات کارون، ۱۳۷۳

پ - فرهنگهای تخصصی

- ۱ - انجمن حسابداران خبره کانادا - فرهنگ حسابداران - ترجمه نفوی، مهدی - انتشارات فروردین، ۱۳۶۹.
۲ - سجادی‌نژاد، حسن و اکبری، فضل... - فرهنگ اصطلاحات حسابداری - سازمان حسابرسی، ۱۳۷۶.
3- Business Dictionary-Collins Gem.

از این لحاظ اصطلاح carrying amount مترادف با اصطلاحهای book value, carrying value ارزش دفتری قرار می‌گیرد. carrying amount در این معنا در فرهنگ اصطلاحات حسابداری تالیف زنده یاد استاد سجادی‌نژاد و استاد دکتر اکبری، چنین منعکس شده است: مترادف با book value و به معنی ارزش مال به مبلغی که در دفاتر ثبت شده است.

net carrying value به معنی ارزش دفتری پس از وضع استهلاک و gross carrying value به ارزش بدون استهلاک یا بهای تجدید ارزیابی شده دارای اطلاق می‌شود.

بنابراین اصطلاح مبلغ دفتری بسته به جایگاه آن در متن حسابداری، می‌تواند مفهوم عام ارزش دفتری یعنی ارزش غیر ترازنامه‌ای یک قلم دارایی را نیز در برداشته باشد. به این ترتیب با ویژگی دسته‌بندی معانی^{۱۷} در ارتباط با تعریف این اصطلاح در حوزه اصطلاح‌شناسی^{۱۸} حسابداری روبرو می‌شویم یعنی کاربرد یک اصطلاح با یک نقش دستوری ولی با معانی متفاوت در متون مختلف.

پی‌نوشت

- 1- value in use
2- value in exchange
3- qualitative value
4- quantitative value
5- historical cost
6- current value
7- current market value
8- net realizable value
9- net present value
10- attributes

تسلیم

آقای نصرت‌الله نادری

مدیریت ریسک و کنترل بانک پارسیان

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

انجمن حسابداران خبره ایران

گفتگو با منصور شمس احمدی

مشکل بستوان مقدمه‌ای برای گفت‌وگوی ستون طنز نوشت، مخصوصاً اگر چند باری نوشته‌هایت دست مایه‌ی مطالب این ستون شده باشد. شاید بهتر باشد با یک لطیفه آغاز کنم. اما من که لطیفه نمی‌دانم، اگر هم بدانم در این ستون لوس و خنک می‌نماید. بهترین کار نوشتن از خود منصور شمس احمدی است.

حدود ۵۰ سال دارد، اما جوان‌تر به نظر می‌آید. دارای درجه‌ی کارشناسی حسابداری از دانشگاه تهران و کارشناسی ارشد مدیریت از مرکز مطالعات مدیریت است. عضو شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران (IICA) و عضو هیات تحریریه‌ی مجله‌ی حسابدار است.

یک "توفیق اجباری" او را به حسابداری کشاند. حالا "حساب" می‌رسد و از این که مهندس نشده "پشیمان" که نیست بلکه مباحثات هم می‌کند. کم حرف است. اصلاً ایجاز و کم‌گویی خصیصه‌ی اوست. در نوشته‌هایش هم چنین است. مثل سایر حسابرس‌ها دوست دارد جدی به نظر برسد. خوب شد که "هری پاتر" نیست. اگر بود با جادو "بساط حساب" و کتاب را برمی‌چید و "حالا غلامرضا سلامی، غلامحسین دوانی، ابوالقاسم فخاریان، هوشنگ خستویی، دکتر علی ثقفی، بنده و شما خواننده‌ی عزیز باید به خیل بیکاران می‌پیوستیم. بساط انجمن، جامعه و مجله‌ی حسابدار را برهم می‌چیدیم. جز کتاب "اصول" کتاب دیگری نمی‌خواند. "تام" ها و "جری" ها را خوب می‌شناسد. و این روزها سرگرم نقد و بررسی "جزیره‌ی سرگردانی" است. در اوقات فراغت سر خود را با خواندن کتاب "سرگرمی حسابداران" و کتاب‌های سرگرمی حسابوران گرم می‌کند و در تیرماه هر سال کلی جریده‌ی "چرندوپرند" صادر می‌کند. پیش‌ترها مقاله‌های علمی و فنی می‌نوشت و هنوز هم کمابیش می‌نویسد. اما این روزها همه او را با چاپ مطالب طنزش می‌شناسند. طنزپردازی در حوزه‌های فنی و علمی نیاز به آگاهی و دانش زیادی دارد. شمس احمدی از این ویژگی برخوردار است و مسائل روز را با نگره‌ای انتقادی به چالش می‌کشد. به نظر وی "هرکجا که مباحث جدی را به سیاست مربوط می‌کنند یا هرکجا که گوش شنوا وجود ندارد راهی چیز بیان استعاری و در نهایت شعر و طنز باقی نمی‌ماند. من که شعر گفتن نمی‌دانم پس کاریکاتوری از حقایق و مباحث عرضه می‌کنم". حق با اوست توگویی ما آموخته‌ایم تلخ‌ترین و جدی‌ترین مباحث را با طنز بپذیریم.

چنین می‌نماید که شمس احمدی به سبکی مستقل دست یافته است، اما در کارهایش می‌توان رگه‌هایی از سبک سیدابراهیم نبوی را بازجست. از خودش بپرسی می‌گوید اگر نویی حسابرس بود، درام‌نویس بزرگی می‌شد. این گفت‌وگو در واقع یک بیمه‌نامه‌ی "تک شماره‌ای" است، چون این اواخر شمس احمدی بدجوری پاپی من شده است و هروقت از یافتن سوژه به تنگ می‌آید سری به "اصطلاح‌شناسی" می‌زند. دست کم در این شماره نفس راحتی می‌کشیم. مطلب زیر گفت‌گو و یا بهتر است بگوییم کاریکلماتوری کاملاً فنی است. با هم می‌خوانیم.

امیر پوریان‌سب

چی شد حسابدار شدی؟

حسابدار نیستم. حسابرسم.

چی شد حسابرس شدی؟

یک توفیق اجباری. سال ۱۳۴۹ از دبیرستان هدف دیپلم ریاضی گرفتم. دلم می‌خواست مهندس بشوم. آن روزها مثل حالا، سرنوشت آدم با یک دل‌درد سر جلسه‌ی کنکور عوض می‌شد، اما من دل‌درد نگرفتم، مهندس هم نشدم. نمی‌دونم چی شد که در رشته‌ی حسابداری دانشکده‌ی علوم اداری دانشگاه تهران قبول شدم. مدتی خجالت می‌کشیدم بگویم حسابداری می‌خوانم. خیلی‌ها حسابداری را در ردیف خیاطی، گلدوزی و ماشین‌نویسی می‌دانستند، الان هم شاید همین‌طور باشد. خواستم جبران کنم، رفتم از مرکز مطالعات مدیریت ایران فوق‌لیسانس گرفتم. فکر می‌کردم از بی‌آبرویی خلاص شده‌ام، نشد! رفتم زیر پرچم نظام. روزی از قضا یکی از استادان قدیم را که موسسه حسابرسی داشت ملاقات کردم، پیشنهاد کرد در دوران خدمت به طور نیمه وقت با او کار کنم، پذیرفتم و حسابرس شدم.

پشیمانی؟

الان پشیمان نیستم. خیلی از مهندس‌ها را می‌شناسم که حسرت می‌خورند چرا حسابداری نخواندند.

اگر حسابرس نمی‌شدی؟

در کنکور سه انتخاب اولم مهندسی بود، انتخاب چهارم حسابداری، انتخاب پنجم یادم نیست. اگر حسابدار نمی‌شدم، حتماً انتخاب پنجمی را پی می‌گرفتم.

حسابداری؟

فن ساختن حساب‌ها.

حسابرسی؟

فن تأیید حساب‌های ساخته شده.

با کدام فوت و فن می‌توان "حساب‌های ساخته نشده" را تأیید کرد؟

با همان فوت و فنی که آرتور اندرسون در مورد اتران به کار برد.

پنج کتاب برتر؟

اصول ۱، اصول ۲، اصول ۳، اصول ۴، اصول ۵.

یکی به جای اصول ۵؟

اصول ۶.

یک موسیقی ناب؟

نوابی.

یک فیلم خوب و دیدنی؟

هری پاتر.

اگر هری پاتر حسابرس بود؟

جادو می‌کرد نرخ‌های حسابرسی زیاد شود.

اگر شما هری پاتر بودی؟

بساط حساب و کتاب را برمی‌چیدم.

آیا حسابداری هم جادوست؟

هری پاتر از دنیای واقعی به وادی خیال و جادو پناه می برد، حسابداری در دنیای خیالی خود زندگی می کند، اعداد را به مشت می گیرند، به هوا پرتاب می کنند و با خواندن یک ورد همه را بر دفاتر و گزارش ها می نشانند. اما برای یک ریال مغایرت جانشان تا لیشان بالا می آید.

حسابدار مستقل؟

همیشه در آفساید.

حسابدار رسمی؟

رسماً سرکار.

نسبت حسابداران با حسابرسان؟

تام و جری.

صورت های مالی؟

پشت آن جون می دهد برای نقاشی بچه ها.

گزارش حسابرسی؟

چرند و پرند.

استانداردهای حسابداری؟

کتاب سرگرمی حسابداران.

استانداردهای حسابرسی؟

کتاب سرگرمی حسابرسان.

حسابرسی عملیاتی؟

حسابرسی در قالب یک ژست مدرنیته.

حسابرسی مدیریت؟

همان است. اما با یک ژست پُست مدرنیته.

اساسنامه ی جامعه ی حسابداران رسمی؟

جزیره ی سرگردانی.

غلامرضا سلامی؟

پدرخوانده.

ابوالقاسم فخاریان؟

زندگی، حسابداری مدیریت و دیگر هیچ.

غلامحسین دوانی؟

مرد حسابداری، مالیات، اقتصاد، روانشناسی بالینی، سیاست،

جامعه شناسی، نفت، پتروشیمی، مهندسی ژنتیک، آبیاری قطره ای و...

هوشنگ خستویی؟

غرور و تعصب.

دکتر علی ثقفی؟

ماموریت غیرممکن (Mission Impossible).

طنز؟

نیش.

رابطه ی حسابداری با طنز؟

ندارد، مگر شما اصرار داشته باشید به ضرور رابطه برقرار کنید.

پول شویی؟

شست و شوی پول های کثیف توسط آدم های کثیف تر.

با کدام شوینده؟

استانداردهای حسابداری.

کنترل؟

بازبینی و بررسی کارهای غلط و ارائه پیشنهاد برای اجرای غلط تر آنها.

کنترل مدیریت؟

کنترل همه چیز و همه کس برای بازگذاشتن دست مدیریت.

و سوال آخر. کار جدید؟

"کارت دعوت". فکر می کنم در همین شماره آمده است.

کارت دعوت

با تأییدات دبیرکل محترم

در آغاز بهاری نو و هم زمان با شکفتن غنچه ها و طنین آواز بلبل ما

شریک به زور وارد شده و شریک به اختیار تمکین کرده

پیوند زندگی حرفه ای مشترکمان را جشن می گیریم

حضور جنابعالی و شریک عزیزتان که طعم وصلت مشابهی را چشیده اید در مراسم

جشن ما که بلافاصله پس از تشکیل مجامع در کنار اداره ثبت شرکت ها برگزار می شود،

ماه دلمگرمی ما و بقای حرفه خواهد بود.

پذیرایی به صرف چای و شیرینی

از شرکای موسساتی که توانسته اند وضعیت خود را تطبیق دهند و

پشت در مانده اند در فرصت مناسب دیگری پذیرایی خواهد شد.

حسابرسی مستقل و کنترل‌های داخلی

برخوردار است و عیناً به موقع به اجرا گذاشته می‌شود و اثربخشی اجرایی نیز دارد می‌تواند از اشتباهات یا تحریفهایی که در صورت نبود این سیستم حادث خواهد شد، جلوگیری کند. به علاوه، شناخت حسابرس از سیستم حسابداری، اطلاعاتی را درباره معاملات واحد تجاری فراهم می‌آورد که در امر برنامه‌ریزی رویه‌های حسابرسی سودمند واقع می‌شود.

حسابرس باید از سیستم حسابداری شناخت کافی بدست آورد تا به موارد زیر اشراف پیدا کند:

- گروههایی از معاملات که بر صورتهای مالی صاحبکار تأثیری چشمگیر دارند.
- نحوه آغاز این گونه معاملات.
- رکوردها، مستندات پشتیبان، ابزارهای رایانه‌ای، و حسابهای خاصی که در پردازش و گزارش معاملات استفاده می‌شوند.
- شیوه پردازش از آغاز معامله تا درج آن در صورتهای مالی، از جمله نحوه بکارگیری رایانه در امر داده پردازی.
- فرایند گزارشگری مالی مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی، از جمله برآوردهای عمده حسابداری و افشائیات.

موانع استفاده از روی آوردی اساساً محتوایی

چنانچه حسابرس در امر برنامه‌ریزی حسابرسی به روی آوردی اساساً محتوایی متوسل شود، در مقایسه با مواردی که سطح پایبندی از خطر کنترل را مورد توجه قرار می‌دهد احتمالاً به شناخت کمتری از کنترل داخلی نیاز دارد. به هر روی، در شرایط زیر حسابرس ممکن است قادر به استفاده از روی آوردی اساساً محتوایی نباشد:

- نیاز حسابرس به شناخت فعالیت‌های کنترلی برای حسابرسی یک ادعا. برای مثال، می‌توان به برنامه‌ریزی حسابرسی ادعای کامل بودن کمکهای نقدی در حسابرسی موسسه‌ای غیرانتفاعی اشاره کرد که به دفعات این گونه کمکها را دریافت می‌کند.

● هزینه‌بری و غیرعملی بودن برنامه‌ریزی رویه‌های حسابرسی برای حسابرسی پاره‌ای از ادعاها براساس روی آوردی اساساً محتوایی. برای مثال، می‌توان به حسابرسی وامهای سررسید گذشته موسسه‌ای مالی اشاره کرد که برای این وامها از گزارشهای رایانه‌ای استفاده می‌شود. در این شرایط، حسابرس بدون شناخت فعالیت‌های کنترلی مرتبط با ادعاهای کامل بودن و طبقه‌بندی، قادر به طراحی آزمونهای محتوایی مقتضی نخواهد بود.

● استفاده از سیستمهای رایانه‌ای پیچیده برای آغاز و پردازش معاملات. در این گونه موارد ممکن است تنها راهبرد قابل قبول برای حسابرسی پاره‌ای از ادعاها، کسب شناخت کافی از سیستم کنترل و اجرای آزمونهای کنترل کافی برای حمایت از سطح برآوردی پایبندی از خطر کنترل باشد.

برآورد خطر کنترل

خطر کنترل عبارت است از:

خطر آن که اشتباه یا تحریفی با اهمیت در یک ادعا محتمل الوقوع باشد، و کنترل داخلی صاحبکار به موقع نتواند مانع آن شود یا آن را در صورت وقوع کشف کند.

برآورد خطر کنترل، فرایند ارزیابی طراحی و اثربخشی اجرایی کنترل داخلی در پیشگیری یا کشف اشتباهات و تحریفهای با اهمیت در ادعاهای متبلور در صورتهای مالی است. محصول برآورد خطر کنترل، سطح برآوردی خطر کنترل نامیده می‌شود.

پس زمینه

خطر کنترل باید برای ادعاهای مربوط به هر مانده حساب عمده یا هر گروه عمده معاملات برآورد شود. از طرفی، خطر تحریف در بعضی ادعاها ممکن است عمده نباشد (مانند ادعای حقوق و تعهدات مربوط به سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی [تلفیق نشده] یا ادعای وجود مربوط به اموال. در این موارد، حسابرس به

برآورد خطر کنترل این ادعا نیازی نخواهد داشت.

حسابرس ممکن است خطر کنترل را برحسب اجزا برآورد کند. برای مثال، به دلیل گوناگونی عوامل خطر، کنترلها، و آزمونهای محتوای مرتبط، ممکن است ادعای ارزشگذاری به دو هدف جداگانه - ناخالص ارزش و خالص ارزش بازیاقتنی تقسیم شود.

در موارد دیگر، برآورد خطر برای چند هدف مرتبط به یک مانده حساب ممکن است با هم انجام شود (مانند برآورد خطر مربوط به ادعاهای وجود، حقوق و تعهدات و ناخالص ارزش در خصوص حسابهای دریافتی).

برآورد خطر کنترل در سطح حداکثر

خطر کنترل در سه صورت زیر باید در سطح حداکثر برآورد شود:

- بعید بودن تأثیر کنترلها بر ادعاها.
- بعید بودن اثربخشی کنترلها.
- ناکارایی گردآوری شواهد مثبت برای ارزیابی اثربخشی کنترلها.

برآورد خطر کنترل در سطحی پایینتر از حداکثر

برآورد خطر کنترل در سطحی پایینتر از حداکثر متضمن وجود شرایط زیر است:

- شناسایی کنترلهایی که بر ادعاهای مشخصی مؤثرند و احتمالاً مانع از وقوع اشتباهات و تحریفهای با اهمیت می‌شود یا آنها را در صورت وقوع کشف می‌کنند.
- اجرای آزمونهای کنترل برای ارزیابی اثربخشی این گونه کنترلها.

اجرای آزمونهای کنترل

هدف آزمونهای کنترل، ارزیابی اثربخشی طراحی یا اجرای یک کنترل است. آزمونهایی که برای ارزیابی اثربخشی طراحی یک کنترل انجام می‌شود، با نیت بررسی کیفیت کنترل مورد نظر برای پیشگیری یا کشف اشتباهات یا تحریفهای

با اهمیت در یک یا چند ادعای صورتهای مالی انجام می‌شود.

آزمونهایی که برای ارزیابی اثربخشی اجرایی یک کنترل انجام می‌شود، با چگونگی کاربرد کنترل، یکنواختی کاربرد آن در خلال دوره مورد حسابرسی و مسئول اجرای کنترل سروکار دارد.

می‌شود. در نتیجه، چنین شواهدی ممکن است برای ارزیابی اثربخشی طراحی یا اجرای کنترلها برای دوره‌های آزمون نشده ناکافی باشد. در این شرایط حسابرس ممکن است آزمونهای دیگری را اجرا کند تا میزان شواهد گردآمده برای پشتیبانی از سطح برابری خطر کنترل، کفایت کند.

شواهد گردآورده شده در حسابرسیهای

قبل و حسابرسیهای ضمنی

شواهد مشبته گردآورده شده در حسابرسیهای قبل در خصوص طراحی یا اجرای اثر بخش کنترلها ممکن است در برابری خطر کنترل دوره جاری، مورد استفاده حسابرس قرار گیرد. برای ارزیابی استفاده از این شواهد در حسابرسی دوره جاری، حسابرس باید موضوعات زیر را در نظر داشته باشد:

- اهمیت ادعای مورد بررسی.
- کنترلهای مرتبط ارزیابی شده در خلال حسابرسیهای قبلی.
- میزان ارزیابی اثربخشی طراحی و اجرای آن کنترلها.
- نتایج آزمونهای کنترل به عنوان مبنای ارزیابیها.
- شواهد مثبتهای که ممکن است با اجرای آزمونهای محتوای سال جاری در خصوص طراحی یا اجرای کنترلها گردآوری شود.
- بعلاوه، حسابرس باید در خصوص تغییرات پدید آمده در اثربخشی طراحی و تغییرات پیش آمده در اثر بخشی اجرایی به گردآوری شواهد مثبت پیرامون تا از تداوم اثربخشی طراحی کنترلهای مربوط و تداوم اثربخشی اجرایی آنها، اطمینان حاصل کند.
- آزمونهای کنترل غالباً در خلال حسابرسی ضمنی به اجرا در می‌آید. هرگاه حسابرس با حسابرسی ضمنی به گردآوری شواهد مثبت در خصوص اثربخشی طراحی یا اجرای کنترلها پیرامون، او باید شواهد بیشتری را که برای دوره باقیمانده به آن نیاز دارد مشخص سازد. در این خصوص حسابرس باید موارد زیر را در نظر بگیرد:
- اهمیت ادعای مورد بررسی.

درجه اطمینان حاصل از شواهد

هرگاه حسابرس خطر کنترل را در سطحی پایینتر از حداکثر برابری کند باید برای پشتیبانی از برابری خود به حد کفایت شواهد مثبت گردآوری کند. درجه اطمینان حاصل از شواهد مختلف، متفاوت و بعضاً چشمگیر است. درجه اطمینان حاصل از شواهد موضوعی است که از نوع زمانبندی و حدود آزمونهای کنترلها و همچنین روابط متقابل شواهد تأثیر می‌پذیرد.

نوع آزمونهای کنترل

شواهدی که مستقیماً به وسیله حسابرس گردآوری می‌شود (مانند مشاهده) به نسبت شواهدی که به طور غیرمستقیم گردآوری می‌شود (مانند پرس و جو)، اطمینان بیشتری را فراهم می‌آورد. به علاوه معمولاً پرس و جو به تنهایی نمی‌تواند مبنای نتیجه‌گیری در خصوص اثربخشی اجرایی یک کنترل باشد.

حدود آزمونهای کنترل

معمولاً آزمونهای گسترده‌تر، شواهد مثبت بیشتری را درباره یکنواختی کاربرد یک کنترل فراهم می‌آورد و از این رو ممکن است در مقایسه با آزمونهای محدودتر، مبنای برابری از خطر کنترل قرار گیرد.

زمانبندی آزمونهای کنترل

در ارزیابی درجه اطمینان حاصل از شواهد مثبت، حسابرس باید در نظر داشته باشد که شواهد گردآورده شده از راه اجرای برخی آزمونها، همچون مشاهده، تنها به لحظه اجرای رویه‌های حسابرسی مربوط

آموزش محدود . سه ماه پشتیبانی . کارآیی مادام العمر

سیستم اخبار و حسابداری آرک

ARK

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهام خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

- کنترل‌های مرتبط ارزیابی شده در خلال حسابرسی ضمنی.
- میزان ارزیابی اثربخشی طراحی و اجرای آن کنترل‌ها.
- نتایج آزمونهای کنترل به عنوان مبنای ارزیابیها.
- طول دوره باقیمانده.
- شواهد مثبت‌ای که ممکن است با اجرای آزمونهای محتوا در دوره باقیمانده در خصوص طراحی یا اجرای کنترلها گردآوری شود.

روابط متقابل شواهد مثبت

معمولاً هرگاه انواع مختلف شواهد، پشتیبان نتیجه‌گیری یکسانی در مورد اثربخشی طراحی یا اجرای یک کنترل باشد میزان اطمینان حاصله نسبت به نتیجه‌گیری حسابرس در خصوص سطح برابری خطر کنترل افزایش می‌یابد، و بالعکس.

ارزیابی مجدد راهبرد اولیه حسابرسی پس از کسب شناخت از کنترل داخلی و برابری خطر کنترل، حسابرس ممکن است شواهدی را گرد آورد که او را به ارزیابی مجدد راهبرد اولیه متخذ برای یک ادعا وادارد. برای مثال، حسابرس ممکن است با اطلاعاتی غیرمنتظره مبنی بر تغییر طراحی کنترلها یا اثربخشی اجرایی آنها مواجه شود. بسته به ماهیت تغییرات کنترلها یا کارکنان، حسابرس ممکن است یکی از دو راه زیر را در پیش گیرد:

کاهش بیشتر سطح برابری خطر کنترل. بازنگری آزمونهای محتوای برنامه‌ریزی شده، به این دلیل که نتایج آزمونهای کنترلها، از سطح برنامه‌ریزی شده آزمونهای محتوا پشتیبانی نمی‌کند.

کاهش بیشتر سطح برابری خطر کنترل پس از کسب شناخت از کنترل داخلی و برابری خطر کنترل، حسابرس ممکن است به کاهش بیشتر سطح برابری خطر کنترل تمایل پیدا کند. در این گونه موارد، حسابرس امکان دسترسی به شواهد کافی برای پشتیبانی از کاهش بیشتر خطر کنترل،

برابری خطر کنترل
در سطح حداکثر

برابری خطر کنترل
در سطحی پایینتر از
حداکثر

مستندسازی سطح
برابری خطر کنترل

بله، حسابرس باید
برابری خطر کنترل در
سطح حداکثر را مستند
سازد.

خیر، حسابرس ملزم
نیست برابری خطر
کنترل در سطحی
پایینتر از حداکثر
را مستند سازد.

مستندسازی مبنای
برابری خطر کنترل

خیر، حسابرس ملزم
نیست مبنای برابری
خطر کنترل در سطح
حداکثر را مستند سازد.

بله، حسابرس باید
مبنای برابری خطر
کنترل در سطحی
پایینتر از حداکثر را
مستند سازد.

و کارایی اجرای آزمونهای کنترل برای گردآوری شواهد مورد نظر را مورد توجه قرار می‌دهد.

بازنگری آزمونهای محتوای برنامه‌ریزی شده به دلیل تردید نسبت به کفایت سطح برنامه‌ریزی شده آزمونهای محتوا

حسابرس در اجرای آزمونهای کنترل، ممکن است با استثنائاتی نسبت به کنترلهای توصیه شده مواجه شود. حسابرس، هم نسبت انحرافات کشف شده و هم ابعاد کیفی انحرافات را در نظر می‌گیرد. اگر حسابرس متقاعد شود که نتایج آزمونهای کنترل از سطح برنامه‌ریزی شده خطر کنترل پشتیبانی نمی‌کند، او باید ماهیت، زمان‌بندی و حدود رویه‌های محتوایی برنامه‌ریزی شده را بر مبنای بازنگری سطح برابری خطر کنترل برای ادعا یا ادعاهای مربوط مجدداً ارزیابی کند.

مستندسازی برابری خطر کنترل

مسئولیت حسابرس در خصوص مستندسازی نتیجه‌گیریهایش نسبت به سطح برابری خطر کنترل به صورت زیر تلخیص شده است:

طراحی آزمونهای محتوا

حسابرس پس از تعیین سطح پذیرفتنی خطر اشتباهات و تحریفهای با اهمیت در صورتهای مالی و برابری سطوح خطر ذاتی و خطر کنترل، به اجرای آزمونهای محتوای محدودکننده خطر کشف به سطحی پذیرفتنی روی خواهد آورد. با کاهش بیشتر سطح برابری خطر کنترل، سطح پذیرفتنی خطر کشف افزایش می‌یابد. در نتیجه حسابرس ممکن است ماهیت، زمان‌بندی و حدود آزمونهای محتوای مورد اجرا را تغییر دهد.

تاثیر برابری خطر کنترل در حسابرسی مانده حساب و طبقه معاملات

حسابرس پس از برابری خطر ذاتی و خطر کنترل، برای تعیین ماهیت، زمان‌بندی و حدود آزمونهای محتوا، سطح مقتضی خطر کشف را در نظر خواهد گرفت. حسابرس در انتخاب ماهیت آزمونها به اثربخشی و کارایی آنها [در امر کشف تحریفهای با اهمیت] توجه خواهد کرد. به طور کلی رویه‌های برگزیده مشتمل بر رویه‌های تحلیلی محتوایی، آزمونهای محتوای جزئیات یا ترکیبی از این دو خواهد بود. حسابرس در انتخاب ماهیت،

زمان‌بندی و حدود رویه‌های حسابرسی محتوایی، تاثیر عوامل زیر را در نظر می‌گیرد:

● برآورد خطر ذاتی اشتباهات و تحریفهای با اهمیت.

● اهمیت معاملات و مانده‌ها.

● سطوح برآوردی خطر کنترل.

● مبلغ، حجم و نوسان‌پذیری معاملات و مانده‌ها.

● اثربخشی سایر رویه‌های حسابرسی.

خلاصه

هدف از ارائه این مقاله تاکید بر اهمیت نقش و جایگاه استاندارد دوم اجرای عملیات حسابرسی در فرایند حسابرسی مستقل است. این استاندارد مقرر می‌دارد که برای برنامه‌ریزی حسابرسی و تعیین نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود آزمونهای مورد اجرا باید شناختی کافی از کنترل داخلی صاحبکار به دست آید. شناخت کنترل داخلی زمینه‌ساز برنامه‌ریزی حسابرسی به گونه‌ای موثر و کارآمد نیز هست.

متأسفانه نبود کنترل‌های داخلی اثربخش و کارآمد، بسیاری از واحدهای تجاری کشورمان را تحت‌الشعاع خود قرار داده است. این امر نه تنها بر عملیات واحدهای تجاری، بلکه بر کیفیت فرایند حسابرسی مستقل نیز تاثیر منفی برجای گذاشته است. نبود کنترل داخلی اثربخش قاعدتاً حسابرس را وادار به روی آوردی اساساً محتوایی می‌کند. هر چند این روی آورد امری ناپذیرفته و مردود قلمداد می‌شود اما در دنیای امروز، عموماً افزایش کمیت و کیفیت حسابرسی مستقل از راه اتکای بیشتر به سیستم کنترل داخلی بر مبنای برآورد پایبندی از خطر کنترل میسر و مقدور می‌شود.

به هر صورت ارتقای کیفیت سیستمهای کنترل داخلی واحدهای تجاری (و به تبع آن امکان افزایش کیفیت فرایند حسابرسی مستقل) نیازمند وجود بستر مناسب و شرایط لازم است، که از جمله می‌توان به خصوصی ساختن اقتصاد بر مبنای برنامه‌ریزی اصولی و منسجم همراه با

نظارت اندیشمندانه دولت، ایجاد زمینه‌های رقابت با حذف رانته‌ها و سوبسیدهای نااقتصادی، و تدوین قوانین و مقررات لازم اشاره کرد.

منابع فارسی

- ۱- کارگروه سازمانهای حامی مالی کمیسیون تردوی، "کنترل داخلی - چارچوب یکپارچه"، جلد اول، ترجمه‌ی امیر پوریان‌سب و کیهان مهام، سازمان حسابرسی، تیرماه ۱۳۷۷.
- ۲- کارگروه سازمانهای حامی مالی کمیسیون تردوی "کنترل داخلی - چارچوب یکپارچه" جلد دوم، ترجمه دکتر کیهان مهام و امیر پوریان‌سب، سازمان حسابرسی، ۱۳۷۸.

منابع انگلیسی

- 1- AICPA Statement on Auditing Standards 55, "Consideration of Internal Control Structure in a Financial Statement Audit."
- 2- AICPA Statement on Auditing Standards 78, "Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to SAS 55."
- 3- AICPA Audit Guide. "Consideration of Internal Control in A Financial Statement Audit", 1996.
- 4- AICPA Statement on Auditing Standards 94, "The Effect of Information Technology on Auditor's Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit."

تسلیم

ایرج پورحسین اکبری

معاونت محترم مالی وزارت صنایع

و معادن

مصیبت وارده را تسلیم عرض نموده، بقای

عمر شما و بازماندگان شما را آرزو مندیم.

انجمن حسابداران خبره ایران

آموزش نامه محدود . سه ماه پشتیبانی . کاراقتی هادام العمر

سیستم حسابداری مالی آرک

ARAK

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهامی خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

در جستجوی واقعیت

از کسانی هم که هنوز در این گونه مباحث جایگاه اول را به فیزیک اختصاص می‌دهند، می‌پرسیم که آزمایش و تجربه تاکنون چه نقشی در پذیرش جهانی نظریه‌ی نسبیت عام، از زمان انتشارش در سال ۱۹۱۶، داشته‌اند؟ شواهد اختباری (یا ترجیحاً مشاهده‌ای) برای این نظریه هنوز بسیار اندک است، و همین شواهد هم در پایان دهه‌ی ۱۹۶۰ با کشف تپ اخترها^{۱۲} پدید آمد. با این وجود، در حقیقت فیزیکدان‌ها به نسبیت عام به دلیل منطوقاش، فلسفه‌اش و جذبه‌ی زیبا شناختی آن ایمان دارند.

۴ - حتی تأکید بر "قوانین" نابجا است. هیچ‌گونه "قوانین" تکاملی وجود ندارد، آنچه وجود دارد یک نظریه‌ی توصیفی است، یعنی روشی برای یک‌پارچه سازی مشاهدات متنوع ما از طبیعت گذشته و حال و بیان آن به روشی عام که گویای کار مدل‌های تکامل انواع و "تفاوت انواع" خواهد بود.

۵ - هیچ یک از "کمیت‌ها" فی نفسه مهم نیستند (اگرچه این ادعا ظاهراً در مورد فیزیک صادق نیست). این مطلب در مبحث زبان‌شناسی روشن‌تر بیان خواهد شد، اما دوباره تکرار می‌کنم که بخش اعظم قدرت نظریه‌ی تکامل به قلمرو توصیفی آن و نه قلمرو کمی آن متکی است. با کشف سنگواره‌ها در اواخر قرن نوزدهم توانستیم تغییرات انواع را درک و تفسیر کنیم، اما ارقام در این رهگذار سهم اندکی داشتند.

۶ - آنچه که اعتقاد و باور به آن مطلقاً ضروری به نظر می‌رسد، در ورای موضوعات پژوهش علمی است، و "واقعیت‌های" مربوط به آن موضوعات مستقل از میثاق‌ها (قراردادها) یا قواعد است. در غیر این صورت، برای مثال "آزمون اختباری" کاملاً بی‌معنی خواهد بود. با این وجود، ضرورتاً به ناچار نمی‌دانیم که این "واقعیت" چیست!

۷ - نهایتاً، دیدیم که حتی در "علم دشوار"

فیزیک، میثاق‌ها (کنوانسیون‌ها)، کارگروه‌ها (کمیت‌ها) و هم‌رایی به ناچار نقش مهمی ایفا می‌کنند (به مبحث قوانین یا میثاق‌ها در بالا نگاه کنید). این مطلب حتی بیش از این در زیست‌شناسی صادق است.

حال به نکته‌ای می‌رسیم که تاکنون به آن نپرداخته‌ایم: چه چیز (در صورت وجود) یک قلمرو خاص از پرسمانی سنجیده، یا پاسخ‌پذیر، را برای بازجست و پژوهش علمی رقم می‌زند. همین مسئله بهانه‌ای برای روی آوردن به مطالعه‌ی زبان انسان و "علم" جدید زبان‌شناسی به دست می‌دهد.

واقعیت در زبان

پاره‌ای از بحثی که در آخرین بخش آمد نشان می‌دهد که چگونه پیش‌پنداره‌های فلسفی^{۱۳} گوناگون به زبان روزمره‌ی فیزیکدان‌ها و دیگر دانشمندان وارد می‌شوند، و چگونه تغییری در این پیش‌پنداره‌ها، در میان سایر چیزها، تغییری در این نوع زبان پدید می‌آورد.

پس جای بسی تاسف است که دانشمندان توجه اندکی به قیدوبندهای زبانی در کار روزانه‌شان می‌کنند. حقیقت این است که در سال‌های اخیر فیزیکدان‌ها بسیار کوشیده‌اند تا فلسفه‌ی مدرن و فلسفه‌ی زبان را به شخړه بگیرند. براین اساس به نظر آنها از این هم مسخره‌تر آن است که پیشرفت‌های زبان‌شناسی در ۳۰ سال گذشته بسیاری از زبان‌شناسان را برآن داشته است تا مدعی شوند که اینک زبان‌شناسی در راه علمی شدن سیر می‌کند.

به رغم آن، در این نوشتار ادعای آنان جدی گرفته می‌شود. چنانچه موجه باشد یقیناً بهره‌ای درخور تامل به ما می‌رساند. اگر چه می‌دانیم به دلیل لیبرالیسم فلسفی دقیقاً این‌گونه نیست (یعنی از منظر یگانه‌انگاری ماده‌گرایانه^{۱۴} یا دوگانه‌انگاری دکارتی^{۱۵}، یا پیوندهای منحصرأ علمی با پدیده‌های دنیای مادی، و با ارقام و تجارب به نتایج گوناگونی می‌رسیم). من همچنین

خواهم کوشید تا نشان دهم که زبان‌شناسی به عنوان رشته‌ای رو به تکامل ممکن است درس‌هایی فایده‌مند از لیبرالیسم فلسفی را برای عرضه به حسابداران و اقتصاددان‌ها در برداشته باشد.

زبان‌شناسی مدرن - "انقلاب چامسکیایی"^{۱۶}

به نظر می‌رسد که طرح پرسمانی در زبان پیش از آغاز بی‌اندازه نافرجام و نسامیدکننده باشد. با توجه به محدودیت‌های حاکم بر اندیشه‌های مان و بیان آنها به مدد زبان، نتیجه می‌گیریم که شاید زبان پیچیده‌ترین و متنوع‌ترین پدیده‌ای است که ما قادریم بفهمیم. با این تفسیر، از همین آغاز پی می‌بریم که طرح پرسمانی درست در زبان‌های انسانی باید تمام زبان‌ها، از جمله زبان‌های صوری مانند ریاضیات یا موزیک را (گرچه معمولاً این زبان‌ها را به عنوان بخشی از زبان‌شناسی به شمار نمی‌آورند!) در برگیرد. این بایستگی در صورتی و وضوح بیشتری می‌یابد که فردی بخواهد با تعمیم مطالعات زبان‌های انسانی نتایجی را درباره‌ی "سرشت" انسان (که زبان‌شناسان و فیلسوفان به آن خو گرفته‌اند) استنتاج کند.

مهم‌ترین پیشرفت‌ها در حوزه‌ی زبان‌شناسی که من بدان‌ها اشاره خواهم کرد، اساساً با کارهای چامسکی^{۱۷} آغاز می‌شود. اما ریشه‌های این پیشرفت‌ها نیز به کوشش‌هایی باز می‌گردد که بسیار پیش از آن برای "علمی کردن" زبان‌شناسی صورت پذیرفت، یعنی زمانی که زبان‌شناسی از خاستگاه‌های فلسفی‌اش جدا شد. علمی کردن زبان‌شناسی به‌ویژه در روش‌شناسی زبان‌شناسان آمریکایی در اوایل قرن بیستم، با تأکید بر کار میدانی و فهرست‌بندی^{۱۸} طبقه‌شناختی^{۱۹} ساختارهای آوایی و نحوی، (به‌ویژه در خصوص زبان‌های سرخ‌پوستان آمریکایی که به سرعت روبه زوال می‌رفت) مورد توجه قرار گرفت. بنابراین نظریه‌ی

زبان به میل زبان‌شناسان این دوره نقش ثانویه را پذیرفت این تمایل عمدتاً با انتشار آثار بلوم‌فیلد^{۲۰} و فالورز^{۲۱} در اوایل قرن بیستم افزایش نیز یافت. شگفت این است که قصد بلوم‌فیلد این نبود. کتاب مشهوری با عنوان زبان کوششی درون جوش و خودآگاهانه برای سوق دادن زبان‌شناسی به مقام یک علم تجربی توصیفی بود. اما، به طرز ویوانگر، او فلسفه‌ی رفتارگرایانه^{۲۲} را برای انجام این مهم پذیرفت - به این معنی که زبان را تنها برحسب محرک‌های فیزیکی و واکنش به آنها تحلیل کرد؛ و براین پایه تمام "داده‌هایی" که مستقیماً مشاهده‌پذیر یا "اندازه‌پذیر" نبودند، نامربوط یا بی‌معنی فرض شد.

البته این دقیقه به معنی برچیدن نظریه نیست، بلکه فقط جایگزینی انگاره‌های پیچیده، درباره‌ی معنی واژگان و ساختار زبان، با رویکرد بسیار ساده‌ی جعبه‌ی سیاه^{۲۳} است. برخی از خوانندگان (همانند خودم) ممکن است این مسئله را بسیار غیرمترقبه بیابند که انگاره‌های "جعبه‌ی سیاه" می‌تواند همیشه جدی گرفته شود (بسیتر سیستم‌های فیزیکی، حتی سیستم‌های بسیار بسیط، را نمی‌توان توصیف کرد). با وجود این، انگاره‌های جعبه‌ی سیاه بسیار با اثبات‌گرایی "دیرباور" پیش از جنگ، و نیز پیشرفت‌های هم‌روزگار در روان‌شناسی و مردم‌شناختی هماهنگ‌اند. یعنی در زبان‌شناسی این انگاره تا حد ممکن درصد "زدودن نظریه" از بازجست تجربی - نهضت "علمی ساختن" زبان‌شناسی - بود. در این فرایند، تمام مسائل معنی‌شناختی و معنی‌عبارات، به همراه بیشتر سوالات نظری درباره‌ی ساختار صوری زبان‌ها، کاملاً به باد نسیان سپرده شد.

چامسکی این تلاش‌ها را کاملاً به معنی و بی‌نتیجه دانست و در اثر مشهور خود - زبان - که در سال ۱۹۵۹ منتشر شد آشکارا به بلوم‌فیلد، فالورز و اسکینر تاخت. مشارکت و تأثیر ماندگار چامسکی در

زبان‌شناسی دو سال پیش از آن با انتشار کتاب ساختارهای نحوی آغاز شد. ساختارهای نحوی کتاب کوچکی است که تا اندازه‌ی زیادی خلاصه‌ای از یک دست‌نویس منتشر نشده است. در آن زمان این کتاب، به دلیل آن که از خفقان رفتارگرایان پرهیخته بود، در تخصیص و پالودن برخی از افزارهایش (و نیز آنهایی که جزء فلسفه‌ی تحلیلی‌اند) غفلت نورزید. "انقلاب چامسکیایی" که در پی آن رخ داد به همان اندازه که فنی به‌شمار می‌رود انقلاب مفهومی هم بود. زیرا تغییرات سرنوشت‌سازی رخ داد که حالا آن افزارها که بدرستی پرورده و صورت‌بندی شده‌اند در خدمت یک نظریه قرار دارند.

پرورش انگاره‌های چامسکی از سال ۱۹۵۷ به این طرف، تأثیری فراوان بر زبان‌شناسی و فلسفه داشته است. در اینجا به این سوال اصلی می‌پردازیم، که به چه میزان نظریه توانسته است زبان‌شناسی را به یک علم تبدیل کند.

ابتدا به موفق‌ترین بخش نظریه‌ی چامسکی، که برنحو (یا ساختار صوری زبان) متمرکز است می‌پردازیم. "دستور گشتاری"^{۲۴}، افزار اساسی نحو در نظریه‌ی چامسکی است. در پیوست این نوشتار، دستور گشتاری در قالب مثالی آورده شده است. در این مثال، می‌توان تمام رخساره‌های کلیدی دستور گشتاری را دید. در دستور گشتاری، "زنجیره‌های"^{۲۵} نمادها که به وسیله‌ی قواعد صوری تولید می‌شوند "ژرف ساخت‌ها" را پدید می‌آورند، سپس ژرف ساخت‌ها با افزودن "اقلام واژگانی" (واژگان) به گروه‌ها (عبارت) تبدیل می‌شوند. این فرایند زایش، خلاق و بی‌زوال است - با مجموعه‌ای معین و متناهی (ژرف ساخت‌ها) از قواعد و اقلام واژگانی می‌توان تعداد نامعینی گروه (عبارت) تولید کرد. "ژرف ساخت‌ها" را می‌توان صرفاً به عنوان مرحله‌ای در تولید صوری گروه‌ها (عبارت) تلقی کرد، اما در حقیقت آنها به طور حتم به نوعی واقعیت

آموزش نامحدود . سه ماه پشتیبانی . کاراقتی مادام العمر

سیستم دبیرخانه . بایگانی . تلپ آرک

۹۱۲۴

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهامی خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

زبان‌شناسی پایا و تغییرناپذیر وابسته‌اند. ما بار دیگر به این نکته باز خواهیم گشت.

از آنجا که در این مرحله نظریه کاملاً صوری است، بنابراین تعداد زیادی از سوالات به میان می‌آید. پیش از آن که به آنها بپردازیم، به برخی از مزایای این رویکرد نگاه خواهیم کرد. در حقیقت دستور گشتاری در برگزیده‌ی شماری از رخساره‌های ذاتاً علمی است.

در وحله نخست ما یک نظریه داریم، که به گونه‌ی صوری پرورده شده است و به همین دلیل عملیات و حوزه‌ی اطلاق آن با دقت (دست کم تاکنون) تثبیت شده‌اند؛ مع الوصف، این حوزه‌ی اطلاق ظاهراً بسیار فراخناک است، آن سان که نظریه بسیار فربه گشته است، و از این رو مدعی است که به روشی صریح سرانجام از "واقعیت" (ژرف ساخت‌ها و قواعدزایشی)، که تاکنون ناشناخته مانده است، پرده برمی‌گیرد. این واقعیت از حقایق نامکشوف درباره‌ی ساختار ذهن انسان خبر می‌دهد (به بخش "کجا می‌رویم" یا *Quo vadis* نگاه کنید).

این نظریه هم چنین ادعا می‌کند که حقایق ناگشوده‌ی قبلی را (که قبلاً هیچ‌گاه به اهمیت آنها پی برده نشده است) تشریح می‌کند، مانند "آفرینش‌گری" زبان انسان - که "استفاده‌ی نامتناهی از وسایل متناهی و معین را عملی می‌سازد" (فون همبولت).

تمام این رخساره‌ها همان‌هایی هستند که با یک نظریه‌ی علمی پیوند دارند. شاید جذاب‌ترین آنها، با توجه به عدم حضور اعداد، اندازه‌ها یا "قوانین" در این نظریه، این است که به دنیای واقعی (پدیدارهای زبانی) اطلاق‌پذیر است و تا اندازه‌ای به لحاظ اختباری آزمون‌پذیر. این آزمون، یقیناً با تجربه‌های عددی انجام نمی‌گیرد، بلکه از طریق مقایسه‌ی ساختارهای تولید شده با رخساره‌های واقعی زبان گفتاری و نوشتاری صورت می‌گیرد. بیشتر پروژه‌های بلند پروازانه، مانند ترجمه‌ی ماشینی زبان‌ها، و کارهای ریاضی مربوط به نوعی با رمزگشایی^{۲۶} از پیام‌های رمزی در می‌پیچند.

ما در پایان این بخش به آزمون نظریه‌ی زبان‌شناسی باز خواهیم گشت.

از نقطه‌ی دید یک فیزیکدان تمام این بحث به نظر با "شمیم" درستی و صدق همراه است. این نظریه، آمیزه‌ای درست از کلیت (تعمیم‌گرایی) در حدود و کرانه‌های تجویز شده دارد، و دقتی دارد که آن را برای تحلیل انتقادی، و حتی آزمون اختباری، نامبهم و حساس می‌سازد.

کیفیت دیگر دستور گشتاری، و اساساً یکی از ویژگی‌های تمام انگاره‌ها یا نظریه‌های علمی خوب آن است که فرضیه‌های جسورانه و کلی (تعمیم‌پذیر) را طرح می‌کنند. در سر لوحه‌ی این فرضیات آنهایی قرار دارند که می‌کوشند ساختارهای زبان‌شناسی دستور گشتاری را با "ساختارهای" زیست‌شناختی یا ذهنی شناخته شده پیوند دهند. برای ایضاح این نکته، به دو رخساره‌ی این نوع نظریه توجه می‌کنیم که با آن سروکار داریم. نخست، قواعدزبان‌شناسی که ما از آنها بهره می‌گیریم در واقع بسیار نوع - ویژه^{۲۷} هستند - روشن است که حیوانات یا رایانه‌ها از قواعد بسیار متفاوت استفاده می‌کنند. در حقیقت این قواعد بیش از آن که زبان - ویژه^{۲۸} باشند، نوع - ویژه‌اند (تا بدانجا که می‌توانیم یک زبان را بهتر از گویش یک ارتشی یا ناوی تعریف کنیم). در حقیقت ژرف ساخت‌ها آن سان که ما تعریف کردیم از یک زبان گفتاری به زبان دیگر به طور تأمل برانگیزی تفاوت می‌کند، و قواعدی که ما در این متن آورده‌ایم، کاملاً برای زبان دیگر، مثلاً ژاپنی، نامناسب است. این قواعد حتی بسیار بیش از این برای زبان‌های ریاضی و موزیک (که ممکن است مجهز نباشند، اما از آنها به طور قطع می‌توان در ارتباطات سود جست - و زاینده‌اند) نامناسب خواهد بود.

بنابراین پیداست که اگر بخواهیم رابطه‌ای بین ساختارهای زبانی و ساختارهای ذهنی برقرار کنیم یا اگر فقط بخواهیم تا ساختارهای زبانی مشترک در بین همه‌ی انسان‌ها را بیابیم، باید به ورا و

فرای قواعد ژرف ساخت‌هایی برویم که تاکنون داشته‌ایم. پژوهش در زمینه‌ی یافتن قواعد و ساختارهای زبانی مشترک تمام انسان‌ها با عنوان پرطمطراق و مفلک "پژوهش برای دستوری جهانی" شناخته می‌شود.

Quo Vadis (به کجا می‌رویم؟)

کوشش برای فرا رفتن از ساختارهای نحوی و رسیدن به نظریه‌های جهانی‌تر از ساختار (یا "دستور") زبانی تنها با آرزوهای واهی و خودنمایانه برانگیخته نمی‌شود. این مسئله را هم چنین ماهیت باز خود زبان به زبان‌شناسان تحمیل می‌کند. در حقیقت پیش‌گیری از ورود ملاحظات معنایی (یعنی ملاحظاتی که با "معنی" گروه‌ها (یا عبارات) سروکار دارند) به عرصه‌ی نحو امکسان‌ناپذیر است. تا بدین جا، این ساده‌ترین چیزی است که می‌توان دید، زیرا ما تا به حال نتوانسته‌ایم کاری انجام دهیم که دستور زایشی خودمان از تولید جملات بی معنی پیش‌گیری کند؛ اما در حقیقت پژوهش‌های معنی‌شناختی حتی با ژرفایی بیش از این در بطن نحو نهفته‌اند.

برای مثال به جمله‌ی تمثیلی چرند و معروف چامسکی توجه کنید: "انگاره‌های سبزی بی‌رنگ با عصبانیت به خواب می‌روند." در این جمله، هیچ اشکال دستوری وجود ندارد، تنها اشکال ممکن در واقع اشکال معنایی است. ما فقط این عبارت را از آن رو بساطل می‌دانیم که بی معنی است.

حال یک نفر ممکن است بکوشد و بسادگی این امر را نادیده بگیرد، و با نگرشی بنیادگرایانه بگوید که کار یک نفر فقط تولید جملات، صرف نظر از معنی آنها است. من در اینجا توقف نمی‌کنم تا به این سوال بپردازم که آیا این کار انجام‌پذیر است (یا به عبارتی آیا در این روش امکان تفکیک دقیق مولفه‌های معنایی و نحوی وجود دارد)، اما خاطرنشان می‌سازم که چنین نگرشی غیرعلمی است. چنانچه زبان‌شناسی در

سودای علم شدن به سر می برد باید مجدانه بکوشد تا به ورای نحو برود. ساده ترین راه دیدن این امر توجه به این نکته است که اگر کسی بکوشد آن دستورگشتاری را حفظ کند تا سرانجام به "دستور جهانی"^{۲۹} دست یابد، آنگاه دست کم باید یک نفر بتواند راهی را برای ترجمه‌ی بین زبان‌های انسانی متفاوت بیابد. در غیراین صورت داعیه‌ی جهان شمولی آزمون ناپذیر است. و با این وجود ما نمی توانیم ترجمه کنیم مگر آن که معنی واژگان را بدانیم! "دستور جهانی" آرمانی پوچ و تو خالی است مگر آن که بتوانیم آن را آزمون کنیم. در این خصوص شواهد قبلی ما بسیار اندک است تا به ما بگوید چنین چیزی باید وجود داشته باشد (حتی هیچ شواهد زیست‌شناختی نیز در دست نیست).

واکنش مکتب چامسکیایی به این مسئله این بوده است که دائماً دامنه‌ی پرسمان زبان‌شناسی را برای گنجانیدن عوامل برون زبانی^{۳۰}، که بی تردید ملاحظات معنایی واژگان را وارد می سازد، بسط داده است. متأسفانه جستجوی زورکی برای یافتن دستور جهانی ما را با قلمروی فراخ تر راهبر می شود، که تمام مفاهیم و موضوعات زبانی، و هستارهای موجود در طبیعت (یا جایی دیگر) را که در زبان به آنها ارجاع داده می شود در برمی گیرد. در زبان "سیستم‌ها" که بسیار محبوب پیروان این مکتب است، زبان شناسان می کوشند تا با یافتن سیستم‌های زبانی صوری نه تنها سیستم زبان‌های انسانی، بلکه سیستمی به مراتب بزرگ تر را توصیف کنند آن سان که تمام عوامل برون زبانی مربوط را در برداشته باشد. چنین کوششی به وضوح خود ویرانگر است - نه تنها ما هیچ تصور مبهمی از چگونگی صورت بندی این سیستم بزرگ تر نداریم، بلکه با این کار خود را کاملاً در معرض حیرت آورترین قضیه‌ی گودل^{۳۱} قرار می دهیم. گودل^{۳۲} نشان داد که هرگونه تلاش برای ابداع یک "فراسیستم" صوری آن سان که به طور صوری به وسیله‌ی

یک سیستم "بزرگ تر" فراگرفته شود، عملاً محکوم به شکست است. شخص در می یابد که این فراسیستم با گزاره‌های نقیض و / یا دوپهلوی آکنده خواهد شد. این انگاره‌ها تنها به سیستم‌های صوری باز می گردد - اما این همان چیزی است که زبان شناسان را واداشته است تا یک زبان بسازند (توجه کنید که برحسب تصادف، انگاره‌های گودل به عنوان مشکلات علمی در آدم‌واره‌شناسی^{۳۳} و رمزنگاری^{۳۴}، اساساً بنا به همان دلایل، به خوبی شناخته شده‌اند).

این امر به ضعفی بنیادین رهنمون می شود، نه تنها در پی جویی برای دستور جهانی، بلکه در اکثر فرضیات لاینحل جهانی که بر آن اساس "نیروی زبانی انسان منحصر به فرد است"، یا این که "زبان و آفرینشگری زبانی انسان را از حیوانات یا آدم‌واره‌ها" متمایز می سازند. بیاد آورید که بنا بر اعتقاد دکارت بدیهی است که شخص بتواند بین انسان و حیوان یا آدم‌واره‌ها از طریق کنش‌ها و پاسخ‌های آنها به پرسش‌ها تمایز قائل شود. چامسکی آن را وضوح بیشتری بخشیده است، زیرا او عقیده‌ای مشابه دکارت دارد. وی معتقد است که آفرینشگری زبان انسان آن را منحصر به فرد ساخته است. با وجود این، کاملاً روشن است که چنین قضاوتی جایز نیست مگر این که یک نظریه از "دستور جهانی" داشته باشیم که نه تنها تمام زبان‌های انسانی (همه‌ی زبان‌های انسانی ممکن) بلکه همه‌ی زبان‌های غیرانسانی ممکن را در برگیرد! در اصل اگر ما بگذاریم زبان‌های غیرانسانی که قواعد عرفی را می شکنند، دستور جهانی انسانی را توصیف کنند، آنگاه هرگز نمی توانیم چنین نظریه‌ای داشته باشیم. در آن صورت به نظر می رسد برای هر کس که به صداهای ضبط شده از ارتباطات وال‌ها گوش می دهد، بسیار بدیهی باشد که حجم زیادی از اطلاعات مبادله می شود (کیفیت موسیقایی به تنهایی برای اثبات این ادعا کفایت می کند)، و با وجود این ما هنوز ایده‌ی روشنی نداریم

آموزش نامحدود . سه ماه پیشتیبانی . کاراختی مادام العمر

سیستم پرسنلی و حقوق دستمزد آرک

ARK

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهایی خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

20- Bloomfield

لئونارد بلومفیلد، زبان‌شناس آمریکایی (۱۸۸۷، ۱۹۴۹). کتاب زبان بلومفیلد که نخست در سال ۱۹۳۳ به چاپ رسید در سال گذشته به وسیله‌ی علی محمد حق‌شناس به فارسی برگردانده شد.

21- Followers

22- behaviourist philosophy

فلسفه‌ی رفتارگرایانه در زبان‌شناسی به گرایش‌هایی گفته می‌شود که در پی انتشار کتاب زبان بلومفیلد در فاصله‌ای از نیمه‌ی دهه‌ی ۱۹۳۰ تا دهه‌ی ۱۹۵۰ در آمریکا به وجود آمد و تأثیری سازنده بر زبان‌شناسی ساختاری به جای نهاد. واکنشی که در برابر این فلسفه صورت گرفت در پیدایی دستور زایشی تأثیر زیادی داشت و آن را تقریباً منسوخ ساخت. با این حال هنوز هم بعضی از روش‌های آن در مطالعه‌ی میدانی فراوان به کار می‌رود.

23- black box approach

رویکردی که می‌کوشد توصیف ظاهری از قواعد تبدیل درون دادها و برون داده‌های یک سیستم به دست دهد و این دو را به هم مرتبط سازد. این رویکرد به بیان ماهیت فرایندی که قواعد تبدیل را تحقق می‌بخشد نمی‌پردازد. توصیف نوام چامسکی از فراگیری زبان و ب.ف اسکینر از نظریه‌ی یادگیری را می‌توان نمونه‌هایی از رویکردهای جعبه‌ی سیاه دانست، زیرا هر دوی آنها از توصیف سازوکارهای درگیر طفره می‌روند.

24- transformational grammar

25- strings

26- ciphering

27- species-specific

28- language-specific

29- universal grammar

30- extralinguistic factors

31- Godel's theorem

قضیه‌ی گودل حاکی از آن است که در هر سیستم صوری که متضمن حساب عددهای طبیعی باشد فرمولی وجود دارد چنان‌که نه خود آن و نه خلاف آن را نمی‌توان اثبات کرد، زیرا نه خود آن و نه نقیض آن از اصل موضوع‌ها نتیجه گرفته نمی‌شود. از این قضیه نتیجه گرفته می‌شود که اثبات سازگاری یک سیستم صوری از این نوع در درون خود سیستم

لئوکیبوس، فیلسوف یونانی (قرن چهارم و پنجم ق.م)، وی بانی نظریه اتمی (جز لایتجری) است که بعداً به وسیله شاگردش، دموکریتیوس، بسط بیشتری یافت. با آن‌که لئوکیبوس اتم را (که برگرفته از واژه یونانی "اتوموس" به معنای "جوهر تقسیم‌ناپذیر" است) تقسیم‌ناپذیر میدانست، ولی نظریه او حتی در عصر ما که اتم را شکافته‌اند، نفوذ زیادی بر فیزیکدانان داشته است.

8- Kuhn

تامس. اس. کوهن، فیلسوف و فیزیکدان معاصر آمریکایی، و خالق اثر مشهور "ساختار انقلاب‌های علمی". (این اثر را مرحوم احمد آرام به فارسی برگردانده است.)

9- evolutionary biology

10- population biology

11- species evolution

12- pulsars

13- preconception

14- materialistic monism

15- cartesian dualism

16- Chomskyan

منسوب به اصول زبان‌شناختی آوارام‌نوآم چامسکی، استاد زبان‌ها و زبان‌شناسی نوین در سنگاه فن‌آوری، ماساچوستس در ام‌آی‌تی، یا منسوب به پیروانش. وی نخستین بار در کتاب "ساختارهای نحوی" زایشی زبان را با استدلال مطرح کرد. وی علاوه بر زبان‌شناسی، مطالب زیادی را درباره‌ی بایستگی‌های فلسفی و روان‌شناختی نظریه‌ی دستور زایشی زبان، به‌ویژه پیوند ناگسستنی زبان و ذهن انسان نوشته است و به همین سبب تأثیر زرف در رشته‌هایی خارج از حوزه‌ی زبان‌شناسی داشته است. چامسکی هم چنین با نوشته‌های انتقادی شدید خویش از سیاست جنگ افروزان آمریکا، به‌ویژه جنگ‌های ویتنام و خلیج فارس و جنگ نابرابر اخیر با مردم افغانستان، تأثیر زیادی در آمریکا و تا حدودی اروپا و دیگر کشورها از جمله ایران گذاشته است.

17- Chomsky

آوارام نوآم چامسکی زبان‌شناس و مصلح آمریکایی (۱۹۲۸)

18- cataloguing

19- taxonomic

که این پدیده چه چیز می‌تواند باشد. تبیین بدیهی این امر، در چارچوبی که چامسکی از آن طرف‌داری کرده است، این است که ارتباطی دارد برقرار می‌شود، و بسیار ممکن است حالتی آفرینش‌گراانه داشته باشد (اگر چنین مفهومی مربوط باشد)، اما این ارتباط در یک چارچوب زبان‌شناختی صوری انجام می‌پذیرد که (درحال حاضر) برای ما دسترسی‌پذیر و برشناخته نیست.

بنابراین به نظر می‌رسد ما گنج می‌خوریم - یعنی با کوشش برای صورت‌بندی مطالعه‌ی زبان انسان، که برای علمی ساختن آن صورت می‌گیرد، نیروهای شدیدی ما را به آغوش قضیه‌ی گودل و حدود غیرقابل اندازه‌گیری درک انسان می‌راند. حالا ما چه کار باید انجام دهیم؟ و آیا چیزی ابداً به دست آمده است؟

* Philip stomp, "In Search of Reality", in M.J. Momford and K.V. peasnell (eds), Philosophical perspectives on Accounting Essays in Honour of Edward stamp, 1st ed., Roulledge (1993), 10:pp.254-314.

پی‌نوشت

1- logical positivists

2- mental entities

3- Cartesian Dualism

4- solipsism

5- materialistic monism

6- Democritus

دموکریتیوس (حدود ۳۷۰ تا حدود ۴۶۰ ق.م)، فیلسوف یونانی که به عنوان پدر علم نوین شهرت یافته است؛ او شاگرد لئوکیبوس بود و نظریه اتمی را در توجیه ساختمان جهان بسط داد. دموکریتیوس پدیده‌های جهان را برخاسته از ترکیب‌گذاری اتم‌های بی‌شمار می‌دانست که هر لحظه از هیات پیشین رسته و به هیاتی جدید ترکیب می‌شوند. به عبارت دیگر دنیا دستخوش تغییرات و تبدیلات بی‌پایان است. ماده و ذهن هیچگاه بر یک حال نمی‌ماند. در دنیا هیچ چیز پایدار و بدون تغییر نیست.

7- Leucippus

- 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., Experimental Test of Bell's Inequalities Using Time Varying Analysers. Phys. Rev. Lett (1982) 49:1894.
- 14- Lorenz E., Deterministic Non-periodic Flow, J Atmos Sci (1963) 20:130.448.
- 15- Stewart I., "The Problems of Mathematics, Opos/Oxford University Press (1987).
- 16- Berry M.V., Regular and Irregular Motion, 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 Hypothèse, H. Poincare', Paris (1899); English Translation in London, 1905.
- 19- Ayer A. J., Language, Truth and Logic, Penguin, 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).

امکان ناپذیر است. پیامد کلی این کشف دهشتناک، که پذیرفته شده است، این است که نیت بلند پروازانه‌ی فرگه و راسل که می‌خواستند دستگاهی قیاسی واحدی به وجود آورند که در آن همه‌ی حقایق ریاضی را بتوان از یک مشت اصل موضوع نتیجه گرفت تحقق ناپذیر است. به همین قیاس براهین گودل بر باد دهنده‌ی دستور جهانی است که می‌کوشد سازگاری همه‌ی زبان‌ها را ثابت کند.

32- Godel, ریاضی دان و چک - آمریکایی (۱۹۷۸-۱۹۰۶) منطق دان

33- robotics

34- cryptography

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 Paperbacks (1987).
- 5- Feynman R. P., The Feynman Lectures on Physics, Vol.III: Quantum Mechanics, Addison-Wesley (1965).
- 6-P. K. Feyerabend, Against Method (verso 1975).
- 7- Schrodinger, F., Die gegenwertige situation in der quanten mechanik, Naturwissenschaften (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 Tunneling in a Dissipative System, Ann.

سیستم فروش و حسابداری آرک

آموزش محدود . سه ماه پشتیبانی . کاراختی مادام العمر

ARCA

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهامی خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

صورت جریان وجوه نقد، استاندارد ایران در مقایسه با استاندارد بین‌المللی

نمایشگر ۲- مقایسه‌ی بخش فعالیت‌های عملیاتی صورت جریان وجوه نقد مبتنی بر استانداردهای ملی و بین‌المللی با صورت سود و زیان - روش مستقیم

نحوه ارائه طبق استاندارد ملی شماره ۲	نحوه ارائه طبق استاندارد بین‌المللی شماره ۷	صورت سود و زیان
وجه نقد دریافتی از مشتریان ×	وجه نقد دریافتی از مشتریان ×	فروش ×
وجه نقد پرداختی به فروشندگان مواد و کالا (x)	وجه نقد پرداختی به فروشندگان مواد و کالا (x)	قیمت تمام شده کالای فروش رفته (x)
		سود ناخالص ×
وجه نقد پرداختی بابت هزینه‌های عملیات (x)	وجه نقد پرداختی بابت هزینه‌های عملیات (x)	هزینه‌های عملیاتی (x)
خالص وجوه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی ×	نقد دریافتی بابت سود سهام سرمایه‌گذاری ×	سود عملیاتی ×
	نقد پرداختی بابت سود تضمین شده (x)	درآمد سود سهام سرمایه‌گذاریها ×
		هزینه سود تضمین شده (x)
		سود قبل از مالیات ×
	نقد پرداختی بابت مالیات (x)	مالیات (x)
	خالص وجوه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی ×	سود خالص ×

طور کامل بین صورت سود و زیان و بخش فعالیت‌های عملیاتی صورت جریان وجوه نقد مبتنی بر استاندارد ملی شماره ۲ مشاهده کرد. بر اساس استدلال‌های اقامه شده به عنوان مزایای دو طبقه جدید، یکی از اهداف تفکیک بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تامین مالی به عنوان طبقه‌ای جدید ایجاد هماهنگی هر چه بیشتر بین گزارش جریان وجوه نقد با صورت سود و زیان دانسته شده است در حالی که مقایسه بخش فعالیت‌های عملیاتی صورت جریان وجوه نقد هر دو استاندارد نشان می‌دهد که بر طبق اساس استاندارد ملی این هماهنگی فقط تا بخش سود و زیان عملیاتی به وجود می‌آید، اما به موجب استاندارد بین‌المللی این هماهنگی تا سود و زیان خالص برقرار است. این مقایسه در نمایشگر ۲ خلاصه شده است. در نمایشگر ۲ برای سهولت در مقایسه هر دو بخش فعالیت‌های عملیاتی مبتنی بر استاندارد ملی و بین‌المللی به روش مستقیم ارائه شده است.

مشاهده می‌شود که برخلاف نظر کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری، ارائه جداگانه دو طبقه با عنوان‌های بازده

فعالیت‌های به وجود آورنده آن (عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تامین مالی) اغلب بر مبنای اختیاری امکان‌پذیر است که این نحوه تخصیص اطلاعات مفیدی ارائه نمی‌کند. ب) جریان‌های مرتبط با مالیات بردرآمد معمولاً در یک جریان منفرد تبلور می‌یابد و جریان‌های ورودی و خروجی جداگانه‌ای تشکیل نمی‌دهد. بدین لحاظ تخصیص آنها به سایر سرفصل‌های اصلی صورت جریان وجوه نقد، لزوماً اطلاعات مورد انتظار را در مورد جریان‌های نقدی واقعی واحد تجاری فراهم نمی‌آورد^{۱۷}.

هماهنگی صورت جریان وجوه نقد با صورت سود و زیان

می‌دانیم که سود یا زیان بر مبنای تعهدی گزارش می‌شود و اگر به مبنای نقدی تبدیل گردد، نتیجه‌ی آن بیانگر جریان‌های نقدی فعالیت‌های عملیاتی است که بر طبق استانداردهای بین‌المللی در صورت جریان وجوه نقد سه طبقه‌ای انعکاس می‌یابد. این امر حاکی از هماهنگی دقیق صورت جریان وجوه نقد با صورت سود و زیان است در صورتی که این هماهنگی را نمی‌توان به

اطلاعات جریان‌های نقدی مربوط به فعالیت‌های عملیاتی و تامین مالی در قالب دو طبقه جدید حاصل می‌شود؟ پاسخ این سوال را استاندارد ملی شماره ۲ اینگونه می‌دهد: "ارائه خالص جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی نباید تحت تاثیر ساختار سرمایه واحد تجاری قرار گیرد و بدین ترتیب پرداخت‌های مرتبط با سود و کارمزد تامین مالی باید جداگانه نشان داده شود و نیز نحوه ارائه صورت جریان وجوه نقد باید تا حد امکان با سایر صورت‌های مالی اساسی از جمله صورت سود و زیان هماهنگی داشته باشد... کلیه مبالغ دریافتی و پرداختی در رابطه با سود سهام، درآمد سرمایه‌گذاری و سود و کارمزد تامین مالی معمولاً در سرفصل جداگانه‌ای با عنوان بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تامین مالی طبقه‌بندی می‌شود^{۱۶}". (تاکید از نگارنده است)

همچنین استاندارد مذکور دلایل تفکیک مالیات بردرآمد از سایر جریان‌های نقدی و درج آن در طبقه‌بندی جداگانه را این گونه بیان می‌کند: "الف) تفکیک جریان‌های نقدی مربوط به مالیات بردرآمد بر حسب

سرمایه گذارها و سود پرداختی بابت تامین مالی و مالیات بر درآمد موجب هماهنگی کامل بخش فعالیتهای عملیاتی صورت جریان وجوه نقد با صورت سود و زیان نمی شود در حالی که نحوه ارائه براساس استاندارد بین المللی شماره ۷ این هماهنگی را کامل تر برآورده می کند.

کدام نحوه ارائه با اهداف گزارشدهی منطبق تر است؟

اگر هدف گزارشدهی مالی فراهم آوردن اطلاعات مفید برای تصمیمات اقتصادی و کمک به حسابداری مدیریت است. در این صورت به نظر می رسد با توجه به محیط حسابداری ایران طبقه اضافی صورت جریان وجوه نقد این هدف را برآورده نمی سازد. افزایش تعداد طبقات صورت جریان های وجوه نقد بر پیچیدگی آن می افزاید زیرا تحلیل آن مستلزم برخورداری از دانش حسابداری پیچیده تری است. هم چنین به نظر می رسد این شکل از گزارشگری علاوه بر اینکه استفاده کنندگان را در اخذ تصمیمات اقتصادی، یاری نمی کند و فهم پذیری را برای ایشان افزایش نمی دهد، از سوی دیگر نیز هیچ گونه تغییر مهمی در حسابداری مدیریت فراهم نمی آورد. از این دیدگاه، طبقات جدید در طبقه بندی پنجگانه صورت جریان وجوه نقد، تفاوتی در اصل ایجاد نمی کند.

عدم تاثیر ساختار سرمایه بر جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی

اگر قرار است فعالیتهای عملیاتی تحت تاثیر عوامل ساختار سرمایه واحد تجاری قرار نگیرد و از طرف دیگر صورت جریان وجوه نقد حتی الامکان با صورت سود و زیان هماهنگ باشد، آنگاه آیا تناقض بروز نخواهد کرد؟ علاوه بر این، اگر قرار است فعالیتهای عملیاتی از ساختار سرمایه و عوامل آن یعنی سود سهام پرداختی و کارمزد تامین مالی تاثیر نپذیرد در این صورت چه توجیهی برای تفکیک سود سهام دریافتی و کارمزد دریافتی از فعالیتهای عملیاتی وجود دارد؟

حاصل نهایی طبقه بازده سرمایه گذارها و سود پرداختی بابت تامین مالی

پرسش دیگر این است که نتیجه نهایی طبقه بازده سرمایه گذارها و سود پرداختی بابت تامین مالی که از جمع جبری (۱) سود سهام دریافتی از بابت سرمایه گذاری در سهام سایر موسسات، (۲) کارمزد دریافتی بابت مطالبات و سرمایه گذاری در اسناد بدهی سایر موسسات، (۳) کارمزد پرداختی بابت تامین مالی و (۴) سود سهام پرداختی، به دست می آید چه مفهوم و معنی خاصی دارد و چه نسبت معنی داری را برای تجزیه و تحلیل های مالی بوجود می آورد؟ اگر قرار است اعداد مربوط به تنهایی و به تفکیک از این طبقه انتخاب و تجزیه و تحلیل شوند، این امر در صورت جریان وجوه نقد سه طبقه ای نیز امکان پذیر است.

همگرایی در استانداردگذاری

مطلب دیگر مزایایی است که از هماهنگی استانداردهای حسابداری کشور با استانداردها و روشهای جهانی حاصل خواهد شد. توجه به مفهوم اقتصاد جهانی، پیوستن قریب الوقوع ایران در سازمان تجارت جهانی (WTO) و باز شدن تدریجی بازارهای صنعت و سرمایه کشور به روی سرمایه گذاران خارجی، ضرورت انطباق هرچه بیشتر مندرجات صورتهای مالی موسسات ملی را با رویه های جهانی ایجاد می کند. البته باید توجه داشت که مطابقت محض و نسخه برداری صرف از آن استانداردها نیز مورد نظر نیست و قطعاً توجه به بنیادهای فرهنگی و اقتصادی کشور باید در استانداردهای ایرانی لحاظ گردد که اعتقاد به این امر با توضیحاتی که در مورد دلایل عدم شمول معادلهای وجه نقد در تعریف وجوه نقد طبق استاندارد ایرانی آن در صدر این مقاله آمده و پذیرش آن، مورد توجه قرار گرفته است. جامعه بین المللی ضرورت هر چه بیشتر منطبق شدن استانداردهای حسابداری را به قدری می داند که در آخرین اجلاس گروه استانداردهای ۴۱+ که در سال ۲۰۰۰ میلادی در سیدنی استرالیا تشکیل شد طرح

آموزش نامحدود . سه ماه پشتیبانی . کاراخرتی مادام العمر

سیستم حسابداری مالی آرک

ARK

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهامی خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

همگرایی چارچوبهای حسابداری اعضا و طرح همگرایی استانداردهای حسابداری کلیدی اعضا مورد بحث قرار گرفت و از جمله در مورد تعریف عناصر صورتهای مالی و معیارهای بازشناسی آنها بحث شد.^{۱۸} این موارد نشاندهنده اهمیتی است که جامعه جهانی به موضوع همگرایی و یکسان سازی مبانی حسابداری و صورتهای مالی قایل است و طبیعاً در کشور ما نیز بهتر است به این همگرایی به دیده عنایت نگریده شود.

تفکیک مالیات بردرآمد

ارائه مالیات بردرآمد به عنوان طبقه‌ای جداگانه علاوه بر اینکه موجب ناهماهنگی بین فعالیتهای عملیاتی صورت جریان وجوه نقد و صورت سود و زیان است، این پرسش را نیز به میان می‌آورد براساس کدام نیاز این جریان نقدی آنقدر اهمیت یافته است که مبلغ مربوط به آن باید در طبقه‌ای جداگانه ارائه شود؟ استفاده کنندگان از اطلاعات مالی طیف گسترده‌ای از جمله سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، مقامات مالیاتی و... را شامل می‌شود و تفکیک جریانهای نقدی یک گروه خاص، این شبهه را پدید می‌آورد که شاید این امر تحت تاثیر نفوذ وزارت دارایی بر سازمان حسابرسی شکل گرفته باشد.

نتیجه‌گیری

نگاهی هر چند گذرا به وضعیت اقتصادی کشور، بازار بورس اوراق بهادار و فرهنگ اقتصادی رایج، خود گویای آن است که بهترین دیدگاه برای گزارش معادلهای وجوه نقد در ایران، دیدگاه سوم است، کشور ایران دارای بازار فراگیر، متنوع و سریع سرمایه‌گذاری نیست. تعداد شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و تنوع اندک سایر انواع سرمایه‌گذاریها در آن بازار خود گواه محکم این ادعا است. عدم سرعت لازم برای تبدیل سرمایه‌گذاریها به وجه نقد و بسالعکس و نبود فرصتهای متنوع سرمایه‌گذاری از یکسو و عدم وجود عرضه و تقاضا کنندگان کافی از سوی دیگر شرایط بایسته برای تلقی اقلام موضوع معادلهای

وجه را به عنوان وجه نقد و یا حتی به عنوان عملیات معمول موسسات فراهم نمی‌آورد. ترجیح اغلب مردم به خرید و نگهداری اقلام نظیر سکه طلا، فرش و مانند آنها بر سرمایه‌گذاری در سهام و سایر اسناد بهادار برهمگان مشهود بوده و خود گویای نبود فرهنگ لازم جهت مهیا نمودن بستر مناسب دیدگاههای طرح شده در بندهای الف و ب یاد شده است. در نتیجه، اختلاف استاندارد ایرانی که جریانهای نقدی ناشی از خرید و فروش همه انواع سرمایه‌گذاریها در سهام و اسناد بهادار، اعم از کوتاه‌مدت و بلندمدت را جزو فعالیتهای سرمایه‌گذاری دانسته^{۱۹}، با استاندارد بین‌المللی که سرمایه‌گذاریهایی که تعریف معادل وجه نقد بر آنها صادق باشد را جزو وجه نقد تعریف می‌کند، قابلیت پذیرش یافته و توجیه می‌شود.

با توجه به کاهش هماهنگی بین صورت جریان وجوه نقد و صورت سود و زیان به دلیل گزارش جریانهای نقدی ناشی از اقلام صورت سود و زیان در طبقات متنوعتری از صورت جریان وجوه نقد طبق استاندارد ایرانی در مقایسه با استاندارد بین‌المللی، اضافه نشدن به توانایی تصمیم‌گیریهای اقتصادی استفاده‌کنندگان، عدم تفاوت در حسابدهی مدیریت، مربوط نبودن تفکیک اقلام سود سهام و کارمزد دریافتی با عدم تاثیر ساختار سرمایه بر فعالیتهای عملیاتی، قابل تجزیه و تحلیل نبودن نتیجه نهایی حاصل از ایجاد طبقه بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تامین مالی، نبود همگرایی با رویه‌های جهانی و تردید در تاثیرپذیری از وزارت دارایی در تفکیک طبقه مالیات بردرآمد، همه موجب می‌گردد که گزارش جریانهای نقدی در قالب سه طبقه‌ای آن، همانطور که مورد تایید استانداردهای بین‌المللی نیز هست، شکل بهتر از گزارشگری به نظر برسد.

سخن آخر

اگر نخواهیم سرنوشت استانداردهای حسابداری ایران همان‌گونه رقم بخورد که بر سر قانون تجارت آمد، یعنی اگر نخواهیم

مقرراتی وضع کنیم که پس از دهها سال هیچ تجدید نظری در آن صورت نگیرد و اگر بخواهیم تغییرات و تحولات اقتصادی و اجتماعی را در گزارشدهی خود لحاظ نماییم و پویایی علمی و عملی خود را حفظ کنیم، چاره‌ای جز نقادی مستمر از کار خود و جستن راهکارهای بهتر نخواهیم داشت. باید پذیرفت که هر کاری را شاید بتوان بهتر از آنچه اکنون انجام می‌شود به انجام رساند، فقط باید اندیشید و راهکار تازه را جست. اگر قرار است نگذاریم پنجاه سال بعد هم استانداردهای حسابداری ایران همان باشد که الان هست باید آنها را در محافل علمی، همایش‌ها، و مجلات به چالش بکشانیم و در معرض نقد همگانی قرار دهیم تا از همین ابتدا با نصح گرفتن چنین فرهنگی شاهد تکرار تجربه‌ی گذشتگان نباشیم. این نوشتار از سر چنین اعتقادی صورت پذیرفته است و هدف نادیده گرفتن زحمات و مساعی افرادی که نخستین گامهای استانداردگذاری را در این کشور برداشته‌اند نیست.

پی‌نوشت

- ۱- استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۷، صورت گردش وجوه نقد، نشریه شماره ۱۰۳ سازمان حسابرسی.
- ۲- استانداردهای حسابداری، استاندارد شماره ۲، صورت جریان وجوه نقد، نشریه شماره ۱۴۵ سازمان حسابرسی.
- ۳- بند ۱۱ استاندارد شماره ۲ حسابداری ایران.
- ۴- بند ۱۳ استاندارد شماره ۲ حسابداری ایران.
- ۵- بند ۶ استاندارد شماره ۷ بین‌المللی.
- ۶- بند ۶ استاندارد شماره ۷ بین‌المللی.
- ۷- بند ۱۰ استاندارد شماره ۷ بین‌المللی.
- ۸- بند ۲۹ استاندارد شماره ۲ حسابداری ایران.
- ۹- بند ۳۲ استاندارد شماره ۲ حسابداری ایران.
- ۱۰- بندهای ۳۲ و ۳۵ استاندارد شماره ۷ بین‌المللی.
- ۱۱- بند ۳۵ استاندارد شماره ۷ بین‌المللی.
- ۱۲- بند ۳۴ استاندارد شماره ۷ بین‌المللی.
- ۱۳- بند ۱۹ استاندارد شماره ۲ حسابداری ایران.
- ۱۴- بند ۴ استاندارد شماره ۷ بین‌المللی.
- ۱۵- بند ۲۸ استاندارد شماره ۲ حسابداری ایران.
- ۱۶- بند ۳۱ استاندارد شماره ۲ حسابداری ایران.
- ۱۷- گزیده‌های اینسایت، صفحه ۴۸ مجله حسابدار شماره ۱۴۲، اردیبهشت ماه ۱۳۸۰.
- ۱۸- بند ۳۳ استاندارد شماره ۲ حسابداری ایران.
- ۱۹- بند ۱۴ استاندارد شماره ۲ حسابداری ایران.

مسئولیت پاسخگویی و کنترلهای داخلی در بخش عمومی

گزارشدهی مالی این قبیل دستگاههای اجرایی نیز تنزل می‌یابد. گفتنی است که سیستم کنترل بودجه‌ای دانشگاهها و موسسات آموزش عالی و تحقیقاتی وابسته به وزارت علوم تحقیقات و فناوری به دلیل استفاده از یک سیستم خاص، با حسابداری مالی مرتبط است و به روش دوطرفه نگهداری می‌شود.

در حال حاضر دولت جمهوری اسلامی ایران فاقد یک نظام حسابداری و گزارشدهی مالی یکپارچه برای ادای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی دولت به عنوان یک واحد گزارشگر اصلی است. بنابراین دولت برای ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی برنامه توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی سوم و در حال اجرای خود، به لحاظ فقدان یک سیستم حسابداری و گزارشگری مالی مرکزی، با مشکل جدی مواجه است و مانند دولتهای گذشته قادر به ادای این مسئولیتها، که به صورت رسمی و علنی از طریق گزارشدهی مالی صورت می‌گیرد، نیست. تنها ابزار مسئولیت پاسخگویی دولت جمهوری اسلامی ایران، صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور است که در اجرای قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ و قانون تفریغ بودجه سالهای پس از انقلاب مصوب ۱۳۶۵ همه ساله و از سال ۱۳۶۱ تاکنون تنظیم و به دیوان محاسبات کشور تسلیم می‌شود. صورتحساب مذکور که منحصراً اطلاعات مربوط به درآمد و سایر

دریافتها و هزینه و سایر پرداختهای واقعی سال مالی در آن درج و با ارقام مصوب پیش‌بینی شده مقایسه می‌شود، منبای تهیه و تنظیم گزارش تفریغ بودجه موضوع اصل ۵۵ قانون اساسی قرار می‌گیرد که از سوی دیوان محاسبات کشور تهیه می‌گردد. گزارش تفریغ بودجه و صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور نیز به علت آنکه از صورتحسابهای دستگاههای اجرایی استخراج می‌شود، دارای همان نارساییهای مورد اشاره است و لذا فقط بخشی از مسئولیت پاسخگویی مالی دولت در مورد بودجه سالانه را پوشش می‌دهد.

روشهای کنترل. با نگاهی اجمالی به قوانین و مقررات مالی به‌ویژه قانون محاسبات عمومی کشور به این واقعیت پی می‌بریم که مقررات مذکور عمدتاً برکنترلهای مالی سنتی تاکید دارد که همانا تطبیق مخارج با قوانین و مقررات مربوط است. در ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ۱۳۶۶ تصریح می‌کند که: "اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی و شرکتهای دولتی از نظر انطباق پرداختها با مقررات این قانون و سایر قوانین و مقررات راجع به هر نوع خرج، به‌عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی است."

اگر چه تعریفی از نظارت مالی در این قانون ارائه نمی‌شود، لیکن حدود نظارت مالی مورد انتظار قانونگذار از مفاد ماده ۹۰ قابل استنباط است. به بیان

آموزش کار محدود . سه ماه پشتیبانی . کاراختی مادام العمر

سیستم پرسنلی و حقوق دستمزد آرک

ARK

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهامی خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

دیگر، تطبیق مخارج دستگاههای اجرایی با قانون محاسبات عمومی و سایر مقررات راجع به هر نوع خرج، گستره نظارت مالی است که از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی به عنوان متولی امر نظارت مالی و از طریق انتصاب و استقرار ذیحساب در این قبیل دستگاهها، اعمال می شود. تجزیه و تحلیل برخی از مواد قانون محاسبات عمومی مؤید این مطلب است که وزرا و سایر رؤسای دستگاههای اجرایی در مورد رعایت قوانین و مقررات و کنترل بودجه مصوب هیچگونه مسئولیتی ندارند و این مسئولیتها به ذیحسابان وزارت امور اقتصادی و دارایی که در محل دستگاه اجرایی مستقرند، تفویض شده است. در مواد ۵۲ و ۵۳ همان قانون ضمن تعیین مراحل انجام هزینه و تاکید بر رعایت ترتیب در انجام آنها، اختیار و مسئولیتهای انجام این مراحل را تفکیک می کنند: برطبق ماده ۵۲ "پرداخت هزینه ها به ترتیب پس از طی مراحل تشخیص و تأمین اعتبار و تعهد و تسجیل و حواله و با اعمال نظارت مالی به عمل خواهد آمد." و براساس ماده ۵۳ اختیار و مسئولیت تشخیص و انجام تعهد و تسجیل و حواله به عهده وزیر یا رئیس موسسه و مسئولیت تأمین اعتبار و تطبیق با قوانین و مقررات بعهده ذیحساب می باشد.

اگرچه تفکیک اختیارات و مسئولیتهای مراحل خرج از نقاط قوت کنترل داخلی محسوب می شود، لیکن انتقال مسئولیتهای مربوط به کنترل بودجه (تأمین اعتبار) و رعایت قوانین

و مقررات (تطبیق خرج با مقررات) به عهده ذیحساب و معاف کردن وزیر یا رئیس موسسه از این قبیل مسئولیتها، موجب تنزل سطح مسئولیت پاسخگویی مالی می شود. در تبصره یک ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور، حدود نظارت عملیاتی و مرجع اعمال این نوع نظارت بدین شرح تعیین شده است: "نظارت عملیاتی دولت بر اجرای فعالیتها و طرحهای عمرانی که هزینه آنها از محل اعتبارات جاری و عمرانی منظور در قانون بودجه کل کشور تأمین می شود، به منظور ارزشیابی و از نظر مطابقت عملیات و نتایج حاصله با هدفها و سیاستهای تعیین شده در قوانین برنامه عمرانی و قوانین بودجه کل کشور و مقایسه پیشرفت کار با جدولهای زمانبندی به ترتیبی که در قانون برنامه و بودجه مقرر شده و یا خواهد شد، کماکان به عهده سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور می باشد.

اگر چه وظیفه اعمال نظارت مالی و حدود این نظارت در فصل نهم قانون برنامه و بودجه مصوب ۱۳۵۱/۱۲/۱۰ تشریح گردیده است و مرجع آن نیز سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور است و برکسب نتایج و میزان دستیابی به اهداف نیز تاکید دارد، لیکن نظارت عملیاتی در ایران تاکنون توفیقی نداشته است. نظارت عملیاتی پیش شرط تحقق مسئولیت پاسخگویی عملیاتی است و طراحی و اجرای روشها و رویه های کنترلی مناسب برای اعمال صحیح این نوع نظارت در تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی عملیاتی تأثیر به

سزایی دارد. سابقه ۵۳ ساله نظارت عملیاتی دولت که از سال ۱۳۲۷ و در اجرای ماده ۸ قانون اول برنامه عمرانی کشور آغاز و تاکنون نیز ادامه دارد، نشان دهنده این واقعیت است که سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور توفیق چندانی در تحقق و ارتقای سطح این نظارت نداشته است و دستگاههای مسئول اجرای طرحها، فعالیتها و برنامه ها نیز از پذیرش کامل این نوع نظارت به طرق مقتضی پرهیز کرده اند. نتیجه این امر باعث گردیده است که حتی اغلب طرحها و پروژه های عمرانی کشور که به لحاظ کمی و کیفی نظارت پذیرتر از فعالیتها و برنامه های موضوع اعتبارات جاری هستند، با تأخیر بیش از حد به بهره برداری رسیده اند یا می رسند و مسئولین نیز در مورد آنها پاسخگو نبوده و نیستند. شواهدی از این قبیل فراوان است و همه آنها بر تنزل سطح نظارت عملیاتی و پاسخگویی عملیاتی دولت دلالت دارند که توضیح بیشتر در مورد آنها از حوصله این مقاله خارج است. نتیجه اینکه برای ارتقای سطح نظارت عملیاتی و تحقق مسئولیت پاسخگویی عملیاتی باید روشهای کنترلی نوینی طراحی و جهت نظارت را از درون داد یا مصرف "in put" تغییر داد و براندازه گیری برون داد یا "out put" و برآمد یا نتایج "out come" متمرکز کرد تا ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی مقامات مسئول دستگاههای اجرایی از این طریق امکان پذیر گردد.

نتیجه گیری

اهداف و ساختار کنترل داخلی در فعالیتهای بازرگانی واحدهای انتفاعی و نهادهای عمومی تفاوتی ندارد، لیکن در مورد فعالیتهای غیربازرگانی یا فعالیتهای غیرانتفاعی که از فعالیتهای اصلی دولت و سازمانهای بزرگ بخش عمومی محسوب می شوند، به رغم تشابه کلی و شکلی، تفاوتی درخور ملاحظه ای در محتوای اهداف و اجزای کنترل داخلی وجود دارد. اهداف و ساختار کنترل داخلی در موسسات بزرگ بخش عمومی، تحت تاثیر ویژگیهای محیط فعالیتهای غیرانتفاعی و مفهومی تحت عنوان "مسئولیت پاسخگویی عمومی" قرار می گیرد. مفهوم مسئولیت پاسخگویی در جوامع و رژیمهای سیاسی مردم سالار ظهور یافته و ریشه آن را باید در حوزه فلسفه سیاسی جستجو کرد. اهداف و ساختار کنترل داخلی موسسات بزرگ بخش عمومی و بالاخص دولت با مفهوم مسئولیت پاسخگویی در تعامل و مکمل یکدیگرند. با افزایش سطح مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی مفاهیم کنترل تغییر می یابد و اهداف و اجزای کنترل داخلی نیز متناسب با آن تعدیل می شود. برخی از اجزای کنترل داخلی، نظیر اطلاعات و ارتباطات و روشهای کنترل، در فعالیتهای غیرانتفاعی دولت و سازمانهای بزرگ بخش عمومی از تفاوتی درخور ملاحظه ای نسبت به فعالیتهای بازرگانی برخوردار است و در برخی از اجزا نظیر محیط کنترلی و ارزیابی ریسک و نظارت این تفاوتها

چندان معنی دار به نظر نمی رسد.

اصول مصرحه در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران بر مسئولیت پاسخگویی مقامات منتخب و منصوب مسئول در قبال شهروندان تاکید دارد و به همین دلیل ایران از جمله کشورهایی محسوب می شود که باید مسئولیت پاسخگویی عمومی اعم از مالی و عملیاتی، که موضوع بحث این مقاله است، در آن تحقق و ارتقا یابد. در حال حاضر به رغم پیش بینی مبانی مسئولیت پاسخگویی در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، قوانین و مقررات عادی متناسب با آن تدوین نیافته و شرایط لازم برای پاسخگو کردن واقعی مقامات منتخب و مسئول فراهم نگردیده است. به همین دلیل نظام کنترلی حاکم بر فعالیتهای دولت و سازمانهای بزرگ عمومی نیز بر روشهای سنتی کنترل تاکید دارد و شرایط لازم را برای تحقق مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی این قبیل سازمانها فراهم نمی کند. برای برون رفت از این وضعیت نامناسب، پرداختن به موارد زیر ضروری به نظر می رسد:

الف - بازنگری در قوانین و مقررات عادی حاکم بر نظارت مالی و عملیاتی، براساس مطالعات تطبیقی و استفاده از تجارب مفید کشورهای پیشرفته و ملحوظ کردن ویژگیهای خاص ایران؛

ب - تصویب قوانین و مقررات مناسب و ملزم کردن مسئولان دستگاههای اجرایی به پاسخگویی مالی و عملیاتی و انتشار گزارشهای مربوط به پاسخگویی مالی و عملیاتی جهت ادامه در صفحه ۸۱

سیستم اخبار . فروش . چک آرک

آموزش نامحدود . سه ماه پشتیبانی . کاراختی مادام العمر



شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (بهاس خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۳۹۷۱ - ۲۲۵۰۱۸۳