

کالبدشکافی در بخش ۷۰

بخش اول

... ما متهمیم

ورقی فرض کن یک روی در تو یک روی در یار. یادر هر که هست. ان روی که سوی تو بود خواندی. ان

روی که سوی یار است هم نباید خواندن

مقالات شمس تبریزی

دکتر یحیی حساس یگانه
امیر پوریان نسب



مقدمه

گزارشگری لازمی هر کار حسابرسی است زیرا حسابرس باید پس از انجام حسابرسی یافته‌هایش را به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، به‌ویژه سهامداران (مالکان) گزارش کند، این گزارش تنها بخش کار حسابرسی است که استفاده‌کنندگان مشاهده می‌کنند. به همین دلیل از منظر آنان گزارش حسابرسی یگانه تولید حسابرسان است. این گزارش حاوی رای یا نظر حسابرس درباره‌ی انصاف صورت‌های مالی است.

در واقع استفاده‌کنندگان عموماً براساس گواهی حسابرس به صورت‌های مالی اعتماد می‌ورزند. اعتماد آنها غالباً براساس دریافتشان از ساختار و درونه‌ی گزارش حسابرس شکل می‌گیرد.

این اعتماد از یک طرف باعث می‌شود تا استفاده‌کنندگان بتوانند با خاطر جمعی تصمیمات اقتصادی خود را بر پایه‌ی اطلاعات صورت‌های مالی بگیرند و از طرف دیگر برای حسابرسان ایجاد مسئولیت قانونی می‌کند.

اگر استفاده‌کنندگان به صورت‌های مالی حسابرسی شده اعتماد کنند و زیان ببینند آن‌گاه علیه حسابرسان اقامه‌ی دعوی می‌کنند. استفاده‌کنندگان به دو دلیل ممکن است از

گزارش حسابرس زیان ببینند: اول، صورت‌های مالی حاوی کژنمایی (بخوانید تحریف) با اهمیتی باشد اما گزارش حسابرس به آن نپرداخته باشد، و دوم، ساختار گزارش سست و بی‌بنیان، یا درونه‌ی گزارش ناسازگار باشد، یا هر دو. به عبارت دیگر رای یا

نمایشگر ۱- رابطه ی بین اجزای گزارش حسابرس بندهای استاندارد، و گزارش مقبول حسابرس

شماره جزء	عنوان	الف) اجزاء		ب) بندهای استاندارد	ج) گزارش مقبول حسابرسی (گزارش نمونه)
		شماره بند	بند استاندارد		
۷	نشانی حسابرس	۲۳	نشانی حسابرس باید در عنوان گزارش وی، غالباً در سربرگ مربوط، درج شود.	سربرگ موسسه حسابرسی (حاوی نشانی)	
۱	عنوان	۶	گزارش حسابرس باید عنوان مناسبی داشته باشد	گزارش حسابرس مستقل	
۲	مخاطب	۷	مخاطب گزارش حسابرس باید برطبق شرایط قرارداد حسابرسی و الزامات قانونی به گونه ای مناسب مشخص شود.	به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت نمونه	
۲	بند مقدمه	۸	در گزارش حسابرس باید عناوین صورت های مالی حسابرسی شده و تاریخ و دوره ای که صورت های مالی بر آن دوره تهیه شده است، مشخص شود.	ترازنامه شرکت نمونه در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۸ و صورت های سود و زیان و جریان وجوه نقد آن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، همراه با یادداشت های توضیحی یک تا... پیوست که توسط هیات مدیره تهیه و تایید شده، مورد حسابرسی این موسسه قرار گرفته است. مسئولیت صورت های مالی با هیات مدیره شرکت و مسئولیت این موسسه، اظهار نظر نسبت به صورت های مالی مزبور براساس حسابرسی انجام شده است.	
		۹	در گزارش حسابرس باید بیان شود که مسئولیت صورت های مالی با مدیریت واحد مورد رسیدگی و مسئولیت حسابرس، اظهار نظر درباره ی صورت های مالی به اتکای حسابرسی انجام شده است.		
۴	بند دامنه ی حسابرسی (رسیدگی)	۱۲	گزارش حسابرس باید با تصریح این که حسابرسی، طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است، دامنه حسابرسی را توصیف کند.	حسابرسی این موسسه براساس استانداردهای حسابرسی انجام شده است. استانداردهای مزبور ایجاب می کند که این موسسه، حسابرسی را چنان برنامه ریزی و اجرا کند که از نبود اشتباه یا تحریفی با اهمیت در صورت های مالی، اطمینان معقول به دست آید. حسابرسی از جمله شامل رسیدگی نمونه ای به شواهد و مدارک پشتوانه ی مبالغ و شواهد پشتوانه ی مبالغ و اطلاعات مندرج در صورت های مالی، است. به گونه ای که همراه با سایر رسیدگی ها مبنایی معقول برای اظهار نظر نسبت به صورت های مالی فراهم آورد.	
		۱۳	گزارش حسابرس باید بیانگر این مطلب باشد که حسابرسی، به منظور حصول اطمینانی معقول از نبود اشتباه یا تحریف با اهمیت در صورت های مالی، برنامه ریزی و اجرا شده است.		
		۱۴	گزارش حسابرس باید بیانگر این مطلب باشد شواهد پشتوانه ی مبالغ و اطلاعات افشاء شده در صورت های مالی انجام شده است.		
۵	بند اظهار نظر	۱۵	گزارش حسابرسی باید بیانگر این مطلب باشد که حسابرسی، مبنایی معقول برای اظهار نظر فراهم می آورد.	به نظر این موسسه، صورت های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۸ و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می دهد.	
		۱۷	گزارش حسابرس باید حاوی نظر صریح حسابرس در این باره باشد که آیا صورت های مالی، از تمام جنبه های با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب بارائه شده است یا خیر.		
۶	تاریخ گزارش	۲۲	گزارش حسابرس باید به تاریخ پایان عملیات اجرایی حسابرسی، تاریخ گذاری شود.	تاریخ	
۸	امضای حسابرس	۲۵	گزارش حسابرس باید به نام حسابرس منتخب، حسب مورد موسسه ی حسابرسی یا	موسسه ی حسابرسی	

نمایشگر ۲- مقایسه‌ی گزارش مبتنی بر بندهای استانداردهای گزارش مقبول استاندارد در ص ۲۳۴ استانداردهای حسابرسی

نمونه‌ی گزارش بازنویسی شده
بر اساس بندهای استاندارد

گزارش مقبول استاندارد طبق
بند ۲۷ بخش ۷۰

سربرگ موسسه حسابرسی (حاوی نشانی)

گزارش حسابرس مستقل

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت نمونه
ترازنامه‌ی ۲۹ اسفند ۱۳۸۸ شرکت نمونه و صورت‌های سود و
زیان، [سود و زیان جامع] و جریان وجوه نقد سال مالی منتهی به
آن تاریخ مورد حسابرسی این موسسه قرار گرفته است.
مسئولیت صورت‌های مالی با مدیریت واحد مورد رسیدگی است و
مسئولیت حسابرس اظهار نظر درباره‌ی صورت‌های مالی به
اتکای حسابرسی انجام شده است.

سربرگ موسسه حسابرسی (حاوی نشانی)

گزارش حسابرس مستقل

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت نمونه
ترازنامه شرکت نمونه در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۸ و صورت‌های
سود و زیان و جریان وجوه نقد آن برای سال منتهی به تاریخ
مزبور، همراه با یادداشت‌های توضیحی یک تا... پیوست که
توسط هیات مدیره تهیه و تایید شده، مورد حسابرسی این
موسسه قرار گرفته است. مسئولیت صورت‌های مالی با هیات
مدیره شرکت و مسئولیت این موسسه، اظهار نظر نسبت به
صورت‌های مالی مزبور بر اساس حسابرسی انجام شده، است.

حسابرسی این موسسه طبق استانداردهای حسابرسی انجام
شده است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند که این موسسه،
حسابرسی را به منظور حصول اطمینان معقول از نبود اشتباه یا
تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی، برنامه‌ریزی و اجرا کند.
حسابرسی بر اساس رسیدگی نمونه‌ای به شواهد پشتوانه می‌بالت و
اطلاعات افشاء شده در صورت‌های مالی، انجام شده است.
حسابرس، مبنایی معقول برای اظهار نظر فراهم می‌آورد.

حسابرسی این موسسه بر اساس استانداردهای حسابرسی
انجام شده است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند که این
موسسه، حسابرسی را چنان برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود
اشتباه یا تحریفی با اهمیت در صورت‌های مالی، اطمینانی معقول
به دست آید. حسابرسی از جمله شامل رسیدگی نمونه‌ای به
شواهد و مدارک پشتوانه می‌بالت و اطلاعات مندرج در صورت‌های
مالی است. به گونه‌ای که همراه با سایر رسیدگی‌ها، مبنای معقول
برای اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی فراهم آورد.

به نظر این موسسه، صورت‌های مالی، وضعیت مالی شرکت
نمونه در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۸ و عملکرد مالی و جریان وجوه نقد
آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های با
اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب ارائه
می‌کند.

به نظر این موسسه صورت‌های مالی یاد شده در بالا،
وضعیت مالی شرکت نمونه در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۸ و نتایج
عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ
مزبور، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری،
به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

موسسه حسابرسی...

تاریخ:

موسسه حسابرسی...

تاریخ:

بتوانند بدان وسیله تاوان تصمیمات نادرست خود را از
حسابرسان بستانند. پاره‌ای دیگر از دعاوی را استفاده کنندگانی
طراحی می‌کردند که یا منظور گزارش را نمی‌فهمیدند یا در
مقایسه‌ی بین گزارش‌های حسابرسی دچار مشکل می‌شدند. این
عده یا گزارش‌ها را کژ می‌فهمیدند یا چون گزارش‌ها یکسان نبودند
در انتخاب‌های شان به درستی قضاوت نمی‌کردند.
ضعف متن، سیل دعاوی، و نیاز استفاده کنندگان به فهم پذیری

نظر حسابرس درست صادر شده باشد اما گزارش دارای کژتابی و
ضعف‌های ساختاری باشد.

تاریخ دعاوی علیه حسابرسان حاکی از آن است که دادگاه‌ها به
دفعات حسابرسان را به دلیل ضعف‌های ساختاری و درونی
گزارش‌هایشان محکوم کرده‌اند. برخی از این دعاوی را شرخران یا
دادگاه‌روهای حرفه‌ای اقامه می‌کردند. آنها با کاوش در سطوح و
واژگان گزارش‌های حسابرسی ضعف‌هایی را برجسته می‌کردند تا

مشخص می‌کند. به همین دلیل، بخش ۷۰ می‌کوشد تا گزارش مقبول حسابرس را براساس بندهای استاندارد (ستون ب نمایشگر ۱) به دست دهد و خود مدعی است که چنین کرده است چون در بند ۲۷ می‌گوید: "گزارش کامل حسابرس، حاوی نظر حسابرس... براساس این استاندارد (بخش ۷۰) تهیه شده است" (عبارت داخل پرانتز از نگارندگان است).

در حقیقت "گزارش مقبول حسابرس" در بخش ۷۰ در صدد است الگو و مبنایی در اختیار حسابرسان قرار دهد تا گزارش‌های حسابرسی را "غلط ننویسند". اما خود این گزارش به دو دلیل مبتنی بر استاندارد نیست.

اول این که بندهای استاندارد زیربنای گزارش مقبول حسابرس (ستون ب نمایشگر ۱) بعضاً غلط یا متناقض هستند، و دوم این که گزارش مقبول از بندهای استاندارد منحرف می‌شود. مورد اول موضوع این نوشتار نیست و شاید در نوشتاری جداگانه به آن پرداخته شود.

اما مورد دوم، موضوع اصلی این نوشتار است. برای این که انحراف گزارش مقبول حسابرس (ستون ج نمایشگر ۱) از بندهای استاندارد (ستون ب نمایشگر ۱) معلوم شود نگارندگان گزارشی را براساس بندهای استاندارد بازنویسی کرده‌اند و آن را در سمت راست نمایشگر ۲ آورده‌اند. این گزارش با دو فرض اساسی تهیه شده است، اول، ما از همان ادبیات گزارش مقبول استاندارد استفاده کرده‌ایم؛ و دوم، ما به هر بند استاندارد مربوط به بندهای سه‌گانه‌ی گزارش مقبول استاندارد یک جمله اختصاص داده‌ایم. افزون بر این، فرض کرده‌ایم که بندهای استاندارد (ستون ب نمایشگر ۱) به رغم تناقض‌ها و ناسازگاری‌های درونی درست هستند.

از طرف دیگر برای مقایسه‌پذیری بهتر، گزارش مقبول استاندارد بخش ۷۰ (ستون ج نمایشگر ۱) را در سمت چپ نمایشگر ۲ آورده‌ایم.

از مقایسه‌ی دو سمت چپ و راست نمایشگر ۲ دست کم می‌توانیم به لحاظ صوری پی ببریم که "گزارش مقبول حسابرس" تا چه اندازه از بندهای استاندارد منحرف شده است. انحراف‌ها با حروف پررنگ‌تر نمایان شده‌اند. ما این انحراف‌ها را به همراه انحراف‌های معنایی در مبحث بعدی با عنوان "کالبد شکافی گزارش مقبول استاندارد" نقد و بررسی می‌کنیم. این نقد و بررسی تنها به چهار جزء گزارش مقبول استاندارد شامل نشانی، بندهای مقدمه، بند دامنه‌ی رسیدگی (بخوانید دامنه‌ی حسابرسی) و بند اظهارنظر می‌پردازد و هم چنین از میان انحرافات پرشمار، تنها ۳۹ انحراف، اعم از ساختاری و درونی، واکافته و بررسی می‌شود.

کالبدشکافی گزارش مقبول استاندارد

گرنیودی سخن تازه رقم نشدی لوح و قلم، لوح و قلم جامی

بار دیگر به گزارش مقبول حسابرس یا غیر مشروط استاندارد در سمت چپ نمایشگر ۲ یا ستون ج نمایشگر ۱ بنگرید. این گزارش با این که تنها یک نمونه است اما در عمل به عنوان الگوی اصلی برای صدور گزارش‌های حسابرسی به کار می‌رود. به همین

و یکسانی گزارش‌های حسابرسی سرانجام انجمن‌های حرفه‌ای حسابرسی را در اکثر کشورها واداشت تا واژه‌پردازی گزارش حسابرس را استاندارد کنند.

در ایران اگر چه ما این راه را نپیمودیم و هیچ‌گاه محیط قانونی حسابرسی فریه نبوده است اما از اول سال ۱۳۷۸ حسابرسان "ملزم" شده‌اند تا گزارش‌های خود را براساس بخش ۷۰ استانداردهای حسابرسی کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی صادر کنند. نگارندگان این نوشتار با بررسی دقیق بخش ۷۰ و نیز مطالعه‌ی بیش از ۱۰۰ گزارش حسابرسی که از سال ۱۳۷۸ به این طرف صادر شده‌اند به این نتیجه رسیدند که بخش ۷۰ و تمام گزارش‌هایی که براساس آن صادر شده‌اند دچار ضعف‌های ساختاری و درونی پرشماری هستند، به همین دلیل برآن شدند تا بخش ۷۰ را نقد و بررسی کنند. این کار عمدتاً به صورت درون‌متنی انجام خواهد شد، یعنی بخش ۷۰ علیه بخش ۷۰ به‌عنوان افزاری برای نقد و بررسی به کار خواهد رفت، تنها در بعضی موارد این نقد و بررسی به صورت برون‌متنی خواهد بود. این نوشتار در دو بخش ارائه خواهد شد. بخش اول، که در این شماره می‌خوانید به کالبد شکافی گزارش مقبول حسابرس (بخوانید گزارشی غیرمشروط استاندارد) اختصاص دارد و بخش دوم که احتمالاً در شماره‌ی بعد خواهید خواند به گزارش‌های تعدیل شده و "منطق گزارش حسابرس" خواهد پرداخت.

اساس کار

همان طور که در بالا گفته شد نگارندگان در این شماره می‌کوشند تا گزارش مقبول حسابرس در بخش ۷۰ را نقد و بررسی کنند. برطبق بخش ۷۰، گزارش مقبول حسابرس شامل ۸ جزء است که عبارتند از: عنوان، مخاطب، بندهای مقدمه، بند دامنه‌ی رسیدگی، بند اظهارنظر، تاریخ گزارش حسابرس، نشانی حسابرس، و امضای حسابرس. الزامات مربوط به این هشت جزء در بندهای ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۷، ۲۲، ۲۴، و ۲۵ آورده شده است. بخش ۷۰ هم چنین "یک گزارش کامل حسابرس، حاوی نظر مقبول" را براساس این بندها بازنویسی می‌کند و آن را در صفحه‌ی ۲۳۴ استانداردهای حسابرسی نمایش می‌دهد. این گزارش خود شامل ۲ جمله در بند مقدمه، سه جمله در بند دامنه‌ی رسیدگی و یک جمله در بند اظهارنظر است. رابطه‌ی بین اجزای گزارش حسابرسی (ستون الف)، بندهای استاندارد بخش ۷۰ (ستون ب)، و گزارش مقبول حسابرس (ستون ج) در نمایشگر ۱ آمده است.^۲

نمایشگر ۱ به خوانندگان این امکان را می‌دهد که بتوانند اولاً به آسانی به بندهای استاندارد و گزارش مقبول حسابرس مراجعه کنند، و ثانیاً شناختی کلی از بخش ۷۰ به دست آورند. این نمایشگر هم چنین به عنوان اساس کار، برای نقد و بررسی گزارش مقبول حسابرس به کار خواهد رفت.

غلط بنویسیم

بخش ۷۰ در بند ۵ می‌گوید "یکسان بودن شکل و محتوای گزارش حسابرس همواره مطلوب است؛ زیرا درک آن را برای استفاده‌کننده تسهیل و شرایط غیرعادی را در صورت وقوع،

دلیل نگارندگان در ادامه می‌کشند تا کالبد این گزارش را به دقت بشکافند.

نشانی حسابرس

۱- این نشانی اشتباه است. بند ۵ بخش ۷۰ صراحتاً می‌گوید که اجزای اصلی گزارش حسابرس به ترتیب "عبارت‌اند از: (۱) عنوان، (۲) مخاطب، (۳) بند مقدمه، (۴) بند دامنه‌ی رسیدگی، (۵) بند اظهار نظر، (۶) تاریخ گزارش، (۷) نشانی حسابرس و (۸) امضای حسابرس. این بند به ترتیب ورود اجزاء در گزارش حسابرس اشاره می‌کند و براین اساس نشانی حسابرس هفتمین جزء گزارش حسابرس است. با وجود این بند ۲۴ می‌گوید "نشانی حسابرس باید در گزارش وی، غالباً در سربرگ مربوط، درج شود." این بند تلویحاً می‌گوید که نشانی حسابرس را باید غالباً به عنوان اولین جزء در گزارش حسابرس وارد کرد. نمونه‌ی گزارش کامل حسابرس که در سمت چپ نمایشگر ۲ آمده است نیز از بند ۲۴ پشتیبانی می‌کند.

بدین ترتیب خواننده با پارادوکسی آشکار روبرو می‌شود. گفتنی است که بند ۵ عیناً ترجمه‌ی بند ۵ بخش ۷۰۰ استانداردهای حسابرسی بین‌المللی آیفک است در حالی که بند ۲۴ ترجمه‌ی مخدوش و تغییر یافته‌ی از بند ۲۵ بخش ۷۰۰ است که علاوه بر خلق این پارادوکس، مشکلات دیگری را نیز به بار آورده است.

حقیقت این است که شان نزول و ترتیب اجزای گزارش حسابرسی تابع منطق است و ما نمی‌توانیم به میل خود جای اجزاء را تغییر دهیم.

۲- **خانه‌ی حسابرس کجاست؟** بخش ۷۰ به ما نمی‌گوید که نشانی حسابرس باید کجا باشد. در نمونه‌ی گزارش مقبول حسابرس نیز هیچ اشاره‌ای به این نشانی نمی‌شود. آیا این نشانی باید خانه‌ی حسابرس باشد یا دفتر کارش؟

بند ۲۵ بخش ۷۰۰ از استانداردهای حسابرسی بین‌المللی آیفک می‌گوید: "گزارش باید از مکانی معین نام ببرد، که معمولاً شهری است که دفتر کار حسابرس مسئول کار حسابرسی در آن واقع است."^۳ روشن است که آیفک ذکر نشانی کامل دفتر کار یا نشانی خانه‌ی حسابرس را الزامی نمی‌کند. بند بالا حاکی از این است که مکان حسابرس، ترجیحاً مکان شعبه‌ای است که کار حسابرسی را انجام داده است. مثلاً اگر موسسه‌ی حسابرسی X دارای ۱۰۰ شعبه است و شعبه‌ی شیراز آن کار حسابرسی شرکت Y را در دهم تیر ۱۳۸۱ به پایان رسانده باشد باید در گزارش حسابرسی صورت‌های مالی شرکت Y سه جزء پایانی گزارش حسابرس را به صورت زیر بنویسد:

تاریخ: دهم تیر ۱۳۸۱

شیراز

موسسه‌ی حسابرسی X

بند مقدمه

بند مقدمه‌ی گزارش مقبول استاندارد از دو جمله تشکیل می‌شود. قاعدتاً بند مقدمه باید به پیروی از الزامات بندهای ۸ و ۹ بخش ۷۰ (به ستون ب نمایشگر ۱ بنگرید) نوشته شود، اما

بخش ۷۰ به این الزامات وفادار نمی‌ماند و به دفعات از بندهای ۸ و ۹ منحرف می‌شود. هم چنین از آنجا که در استانداردهای حسابرسی کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی هیچ الزامی برای تعدیل بند مقدمه وجود ندارد، لذا به نظر می‌رسد انحرافات زیر در تمام انواع دیگر گزارش‌های حسابرسی (بخوانید مردود، مشروط و عدم اظهارنظر) که از سال ۱۳۷۸ به این طرف براساس بخش ۷۰ و به ویژه گزارش مقبول استاندارد (به ستون ب نمایشگر ۱ نگاه کنید) صادر شده است، حضور دارند.

جمله‌ی اول بند مقدمه:

"ترازنامه شرکت نمونه در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۸ و صورت‌های سود و زیان و وجوه نقد آن برای سال منتهی به تاریخ مزبور، همراه با یادداشت‌های توضیحی یک تا... پیوست که توسط هیات مدیره تهیه و تایید شده، مورد حسابرسی این موسسه قرار گرفته است."

در جمله‌ی اول بند مقدمه (به ستون ج نمایشگر ۱ بنگرید) که برطبق بند ۸ تنها باید به ذکر صورت‌های مالی و تاریخ‌های مربوط پردازد چندین نقص ساختاری و درونی و نیز چندین انحراف آشکار از بند ۸ دیده می‌شود که در پی می‌خوانیم.

۳- در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۸. به نظر می‌رسد ساخت دستوری این تاریخ که قصد دارد به ترازنامه ارجاع دهد یک اشتباه تاریخی در سنت ترجمه است. اجازه دهید برای سهولت جمله‌ی اول را بدین صورت خلاصه کنیم: "ترازنامه‌ی شرکت نمونه در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۸... مورد حسابرسی این موسسه قرار گرفته است." در این جمله عبارت "در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۸" اساساً در نقش قیدی انجام وظیفه می‌کند و براین اساس به زمان وقوع فعل مجهول "مورد حسابرسی قرار گرفته است" ارجاع می‌دهد. این تاریخ به هیچ وجه جزء وابسته‌های گروه اسمی "ترازنامه‌ی شرکت نمونه" نیست و بنابراین به هیچ وجه به ترازنامه ارجاع نمی‌دهد. عبارت "در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۸" چون کارکرد قیدی دارد می‌تواند به ابتدای جمله برود و چنین نوشته شود: "در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۸ ترازنامه‌ی شرکت نمونه... مورد حسابرسی این موسسه قرار گرفته است."

ما با تغییر برخی از واژگان عبارت پیش گفته یک آزمون معنی‌شناختی از یک کلاس حسابداری میانه‌ی ۱، یک کلاس حسابداری صنعتی ۲، و ۲ کلاس حسابرسی پیشرفته (در مقطع کارشناسی ارشد) به عمل آوریم. بدین ترتیب که ابتدا عبارت بالا را بدین صورت تغییر دادیم: "ترازنامه‌ی شرکت مثال در تاریخ ۲۹/۱۲/۱۳۸۸ مورد حسابرسی این جانب قرار گرفته است." و سپس از گروه‌های آزمون پرسیدیم که بگویند تاریخ ۲۹/۱۲/۱۳۸۸ معرف "تاریخ حسابرسی این جانب" است یا "تاریخ ترازنامه". خلاصه‌ی آماری این آزمون در نمایشگر ۳ آمده است.

نتایج آزمون غافل‌گیرکننده است. چون پیش از آن برطبق یکی از فرضیه‌های آزمون انتظار می‌رفت که دانشجویان کارشناسی ارشد به نوعی ثبات کارکردی دچار باشند و اساساً تاریخ ۲۹/۱۲/۱۳۸۸ را به ترازنامه نسبت دهند.

۴- برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور. به قیاس از بند ۲ بالا نیز

پیوست" به وسیله هیات مدیره تهیه و تایید شده است نه تمام صورت‌های مالی.

به لحاظ درونه و محتوا نیز ایراد دارد چون با استانداردهای حسابرسی منطبق نیست: الف) بند ۱۰ بخش ۷۰ تهیهی صورت‌های مالی را به مدیریت نسبت می‌دهد در حالی که جملهی اول بند مقدمه می‌گوید که صورت‌های مالی "توسط هیات مدیره تهیه و ارائه شده" است. و ب) هم چنین بند ۱۲ بخش ۲۰، هدف و اصول کلی حسابرسی صورت‌های مالی، صراحتاً "مسئولیت تهیه، تایید و ارائه صورت‌های مالی" را به مدیریت واحد مورد رسیدگی نسبت می‌دهد. براین اساس، دو نکته حائز اهمیت است. اول این که بخش ۷۰ و بخش ۲۰ از یک طرف و جملهی اول بند مقدمه از طرف دیگر با هم سازگار نیستند چون در بخش ۷۰ و بخش ۲۰ به مدیریت و در جملهی اول به هیات مدیره اشاره می‌شود؛ و دوم، بند ۱۲ بخش ۲۰ "مسئولیت تهیه و تایید را متوجهی مدیریت می‌داند در حالی که جملهی اول بند مقدمه "عمل" تهیه و تایید را به هیات مدیره (که به جای مدیریت به کار رفته) نسبت می‌دهد.

۸- فعل مجهول. فعل جملهی اول بند مقدمه مجهول است. این در حالی است که در بیش تر گزارش‌های حسابرسی انگلیسی زبان بند مقدمه با عبارت "we have audited"^۵ شروع می‌شود. فعل مجهول "مورد حسابرسی قرار گرفته است" تلویحاً تاکید را از حسابرس و حسابرسی دور می‌کند به نظر می‌رسد این تاکید با افزودن عبارت "توسط هیات مدیره تهیه و تایید شده"، متوجهی صورت‌های مالی و هیات مدیره می‌شود.

جملهی دوم بند مقدمه:

"مسئولیت صورت‌های مالی با هیات مدیره شرکت و مسئولیت این موسسه، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی مزبور براساس حسابرسی انجام شده است."
کژی‌ها و اشکالات جملهی بالا عبارت‌اند از:

۹- "مسئولیت هیات مدیره". بند ۹ صریحاً و التزاماً می‌گوید که "در گزارش حسابرس باید بیان شود که مسئولیت صورت‌های مالی با مدیریت واحد مورد رسیدگی... است". این در حالی است که جملهی دوم بند مقدمه این مسئولیت را به هیات مدیره نسبت می‌دهد.

۱۰- "واحد مورد رسیدگی". بند ۹ هم چنین از گروه اسمی "مدیریت واحد مورد رسیدگی" استفاده می‌کند و می‌گوید باید این عبارت در گزارش حسابرسی تصریح شود. اما جملهی دوم از بند ۹ پیروی نمی‌کند.

۱۱- "مسئولیت حسابرس". مسئولیت حسابرس آخرین موضوعی است که باید در بند مقدمه آورده شود. این مسئولیت باید صریح و روشن بیان شود. به همین دلیل آیفک در بخش ۷۰۰ می‌گوید باید در یک جملهی جداگانه به مسئولیت حسابرس اشاره شود اما در بند اول به مسئولیت حسابرس در جمله‌ای جداگانه اشاره نمی‌شود و این مسئولیت در جملهی دوم بند مقدمه و در کنار مسئولیت هیات مدیره آمده است.

بنابراین بهتر است مسئولیت حسابرس به دلایلی که از پی می‌آید در جمله‌ای جداگانه گفته شود: الف) به لحاظ حقوقی کاملاً

نقش و معنی عبارت "برای سال منتهی به تاریخ مزبور" می‌تواند نادرست باشد.

۵- "یادداشت‌های توضیحی". بنابر بند ۸ بخش ۷۰ حسابرس باید "به عنوان صورت‌های مالی حسابرسی شده و تاریخ و دوره‌ای که صورت‌های مالی برای آن دوره تهیه شده است" اشاره کند. اما جملهی اول بند مقدمه علاوه بر صورت‌های مالی از یادداشت‌های توضیحی نیز نام می‌برد. از دو حال خارج نیست، یا ۱) بخش ۷۰ می‌پندارد که یادداشت‌های توضیحی یک صورت مالی است یا ۲) یادداشت‌های توضیحی یک صورت مالی نیست و در این جمله سهواً از بند ۸ تخطی شده است. اگر حالت اول صادق باشد در این صورت بخش ۷۰ برخاسته است، زیرا یادداشت‌های توضیحی به هیچ وجه یک صورت مالی نیست. اگر هست، آن‌گاه اولاً باید به موجب بند ۸ به تاریخ آنها اشاره شود. ثانیاً، در بند اظهار نظر نیز باید درباره‌ی آنها نظر داده شود. و اگر حالت دوم صادق باشد آن‌گاه باید بخش ۷۰ دلیلی را برای این کار اقامه کند.

۶- "پیوست". جملهی اول بند مقدمه باید به نشانی صورت‌های مالی ارجاع دهد. مثلاً بگوید: "ترازنامه و صورت‌های سود و زیان و جریان نقدی پیوست، حتی آیفک در بخش ۷۰۰ استاندارد حسابرسی بین‌المللی می‌گوید می‌توان به شماره‌ی صفحه‌های مربوط نیز ارجاع داد." ظاهراً جملهی اول با استفاده از واژه‌ی "پیوست" در صدد است به نشانی صورت‌های مالی اشاره کند اما به توفیق دست نمی‌یابد. علت این است که نقش واژه‌ی "پیوست" در ساخت جملهی اول اساساً به گونه‌ای است که به عنوان اضافه‌ای برای "یادداشت‌های توضیحی یک تا..." تلقی می‌شود و به همین دلیل نیز از میان سایر معانی در بادی امر دوم معنی را به ذهن متبادر می‌سازد: معنی اول که محتمل تر هم است این است که یادداشت‌های توضیحی به پیوست صورت‌های مالی است. این معنی به خاطر حضور واژه‌ی پیوست در عبارت "به همراه یادداشت‌های توضیحی یک تا... پیوست" به ذهن خطور می‌کند. و معنی دوم این است که فقط یادداشت‌های توضیحی به پیوست گزارش حسابرسی است.

۷- "که توسط هیات مدیره تهیه و تایید شده". درج این عبارت در جملهی اول بند مقدمه زائد است. به دلیل این که الف)، در بند ۸ که مبنای واژه‌پردازی جملهی اول بند مقدمه است هیچ الزامی برای آن در نظر گرفته نشده است، و ب) منطقاً در جملهی اول فقط باید به صورت‌های مالی اشاره شود و به مسئولیت صورت‌های مالی از جمله تهیه و تایید آنها باید در جمله‌ای جداگانه اشاره شود (که این کار را بخش ۷۰ به موجب بند ۹ در جملهی دوم بند مقدمه انجام داده است).

از این گذشته اگر هم آن را زائد ندانیم خود این عبارت به لحاظ ساختار و درونه نیز دچار اشکال است. به لحاظ ساختاری از پرداخت مناسبی برخوردار نیست چون ظاهراً قصد جملهی اول القای این معنی است که صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی را هیات مدیره تهیه و تایید کرده است اما یک چیز مانع از این می‌شود: به نظر می‌رسد که این عبارت فقط پیروی برای عبارت "یادداشت‌های توضیحی یک تا... پیوست" است. به همین دلیل خواننده می‌پندارد که تنها "یادداشت‌های توضیحی یک تا..."

نگاهی به "اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی"

جواد صفار

برادر گرامی جناب آقای غلامرضا سلامی

ریاست محترم شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران
به استحضار می‌رساند در ماهنامه شماره ۱۴۹ حسابدار
مقاله‌ای تحت عنوان "بازخوانی اولین گام" به چاپ رسیده و طی
آن ضمن نقد مقاله "اولین گام" منتشره در فصلنامه حسابرس
شماره ۱۴، جایگاه سازمان حسابرسی به عنوان مرجع تدوین
استانداردهای حسابداری و حسابرسی نفی شده است. چنانچه
مقاله صرفاً به نقد مطالب مقاله مزبور می‌پرداخت، موضوع به
سکوت برگزار می‌شد، لیکن از آنجا که در مقاله یاد شده مطالب
ناروایی در رابطه با سازمان حسابرسی و جایگاه قانونی آن در
امر تدوین استانداردها درج شده است، این جانب علیرغم
احترام فراوانی که برای حضرتعالی و انجمن حسابداران
خبره ایران و ارکان آن و خصوصاً برای نویسنده محترم مقاله
مورد نظر (برادر گرامی جناب آقای دکتر عبدالرضا تالانه)
قائلم، سکوت در این مورد را جایز ندانسته و جوابیه مختصری
را به شرح پیوست تهیه و برای جنابعالی ارسال می‌نمایم تا
به عنوان جوابیه مقاله مزبور در نشریه حسابدار به چاپ
برسد.

۴ جلد از نشریات سازمان حسابرسی به شماره‌های ۱۲۲
(رهنمودهای حسابداری)، ۱۲۳ (آیین رفتار حرفه‌ای)، ۱۲۴
(استانداردهای حسابرسی) و ۱۴۵ (استانداردهای حسابداری - جایگزین
نشریه شماره ۱۲۲) از عنوان عمومی اصول و ضوابط حسابداری و
حسابرسی برخوردار است. اصول و ضوابط حسابداری و
حسابرسی از کجا سرچشمه گرفته است و به چه کار می‌آید.
طبق بند ۲ تبصره ۱ قانون تشکیل سازمان حسابرسی،
مصوب ۵ دی‌ماه ۱۳۶۲ مجلس شورای اسلامی، یکی از وظایف
سازمان حسابرسی تدوین اصول و ضوابط فنی قابل قبول
حسابداری و حسابرسی است.

در ماده ۶ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی، مصوب ۱۷
شهریور ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی، "تدوین و تعمیم اصول
و ضوابط حسابداری و حسابرسی منطبق با موازین اسلامی و
تحقیق و تنبیح در روش‌های علمی و عملی به منظور اعتلای دانش
تخصصی منطبق با نیازهای کشور" به عنوان بخشی از موضوع
سازمان مطرح شده است. گفتنی است بخش اول ماده مزبور
پیرامون نیازهای دولت بحث می‌کند و بخش دوم که در بالا اشاره
شد به نیازهای کشور.

عامل آن قرار گرفته است، اما با توجه به صراحت عبارت و عدم پیش‌بینی در قانون تشکیل، موضوعی داخلی و علاوه بر وظایف پیشگفته است. بی‌شک ضوابط داخلی مزبور می‌تواند و باید بر پایه آیین رفتار حرفه‌ای تدوین شود.

سابقه تدوین استانداردها در ایران واگذاری مسئولیت تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی به سازمانی مشخص طبق مراتب بالا، برای اولین بار در قوانین ایران پیش‌بینی شده است. اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، ملاک کار حسابداران و حسابرسان کشور است و تسریع در تدوین این اصول و ضوابط، از سوی حسابداران، حسابرسان و افراد ذی‌نفع و ذی‌علاقه مورد تأکید قرار داشته است. مقدمات تدوین استانداردها از حدود سال ۱۳۶۹ شروع و منجر به انتشار نشریات زیر شده است:

نشریه شماره ۹۶: رهنمودهای حسابداری (سال ۱۳۷۳)

نشریه شماره ۱۰۶: رهنمودهای حسابداری - جلد ۲ (سال ۱۳۷۵)

نشریه شماره ۱۱۳: مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران (سال ۱۳۷۶)

نشریه شماره ۱۱۴: رهنمودهای حسابرسی (سال ۱۳۷۶)

نشریه شماره ۱۲۲: رهنمودهای حسابداری (لازم‌الاجرا از ۱۳۷۸/۱/۱)

نشریه شماره ۱۲۳: آیین رفتار حرفه‌ای (لازم‌الاجرا از ۱۳۷۸/۱/۱)

نشریه شماره ۱۲۴: استانداردهای حسابرسی (لازم‌الاجرا از ۱۳۷۸/۱/۱)

نشریه شماره ۱۴۵: استانداردهای حسابداری (جایگزین رهنمودهای حسابداری - لازم‌الاجرا از ۱۳۸۰/۱/۱)

نشریه شماره ۱۴۵ دربرگیرنده ۲۲ استاندارد حسابداری است و بعد از آن ۳ استاندارد دیگر پس از انتشار پیش‌نویس آنها در مجله حسابرس نهایی شده است و بزودی چاپ و منتشر خواهد شد.

با توجه به تلاشهای به‌عمل آمده در تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی که با مشارکت مستقیم بیش از پنجاه نفر تدوین شده است - دست‌اندرکاران تهیه، تدوین و تصویب، در عین حال آنکه از کلمه کلمه این اصول و ضوابط دفاع می‌کنند، اما به‌راستی آن را قابل بهبود نیز می‌دانند و این بهبود کیفی، تنها با مشارکت تمامی دست‌اندرکاران حرفه حسابداری میسر است.

برنامه‌های آینده

اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی که دربرگیرنده

در ادامه فصل دوم اساسنامه مذکور (بند ز ماده ۷)، سازمان حسابرسی را "مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور" معرفی کرده و اضافه کرده است: گزارش‌های حسابرسی و صورتهای مالی که در تنظیم آنها اصول و ضوابط تعیین شده از طرف سازمان رعایت نشده باشد در هیچ یک از مراجع دولتی قابل استفاده نخواهد بود. همین‌طور که ملاحظه می‌شود اگرچه اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی قابل استفاده و استناد در مراجع دولتی، تنها موارد تدوین شده توسط سازمان است، اما با توجه به قید سطح کشور بر این اصول و ضوابط، توسط بخشهای غیر دولتی نیز لازم‌الاجراست.

در بند ۱۱ از ماده ۱۱ اساسنامه سازمان، "تعیین نهایی اصول و ضوابط و استانداردهای حسابرسی و حسابداری" به عنوان بخشی از وظایف مجمع عمومی سازمان حسابرسی پیش‌بینی شده است.

بند ۶ ماده ۱۹ اساسنامه سازمان، "بررسی و تأیید ضوابط و استانداردهای حسابداری و حسابرسی بنابه پیشنهاد کمیته فنی جهت ارائه به مجمع عمومی" را در عداد وظایف هیئت عامل سازمان حسابرسی قرار داده است. ضمناً رسمیت کمیته فنی نیز در ماده ۲۹ اساسنامه سازمان مورد تأکید قرار گرفته است. با توجه به مراتب بالا:

۱) منظور از موارد مندرج در قانون تشکیل و نیز مواد ۷ و ۱۱ اساسنامه سازمان حسابرسی همان اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی است که عیناً در ماده ۶ اساسنامه به آن اشاره شده است.

۲) بنا به تصریح مندرج در مواد ۶ و به‌ویژه ۷ اساسنامه سازمان حسابرسی، دامنه کاربرد این اصول و ضوابط، سطح کشور اعم از بخشهای دولتی و غیر دولتی است.

۳) عبارت اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی که خود مستخرج از عبارات مشابه مندرج در اساسنامه سازمان حسابرسی است، موارد زیر را دربر می‌گیرد:

- استانداردهای حسابداری
- استانداردهای حسابرسی
- آیین رفتار حرفه‌ای
- رهنمودهای مربوط

البته تدوین "موازين اخلاقی و رفتار حرفه‌ای حسابرسان سازمان - بند ۸ ماده ۸"، تعیین نهایی "موازين خاص اخلاقی و انضباطی حسابرسان سازمان - بند ۱۲ ماده ۱۱" و بررسی و تأیید "موازين اخلاقی و انضباطی حسابرسان سازمان - بند ۷ ماده ۱۹" نیز در عداد وظایف داخلی سازمان و مجمع عمومی و هیئت

استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابداری و آیین رفتار حرفه‌ای است، در اختیار همگان قرار گرفته است. بی‌شک تمامی این موارد احتیاج به بررسی مستمر، تجدیدنظر و تکمیل دارد. بنابراین ضمن تکمیل موارد در دست تدوین، برنامه بعدی تدوین‌کنندگان بررسی مستمر این مجموعه به منظور تجدیدنظر در آن براساس نظرات دریافتی است. استانداردهای حسابداری عقود اسلامی در بانک‌ها از زمینه‌هایی است که اقدامات اولیه‌ای در مورد آنها به عمل آمده است و انتظار می‌رود بخشی از آنها بزودی جهت اظهارنظر جامعه حرفه‌ای انتشار یابد. از دیگر مواردی که جای آنها در حرفه حسابداری خالی است، استانداردهای حسابداری دولتی و استانداردهای حسابداری داخلی است. بی‌شک درگیر شدن با این استانداردها نیازمند پیش زمینه‌هایی است که از جمله آنها عزم جدی استفاده‌کنندگان از حسابداری دولتی و حسابداری داخلی است. اما در عین حالی که این زمینه‌ها بسیار بکر به نظر می‌رسد، نمی‌توان دست روی دست گذاشت. به زعم نگارنده، به محض آماده شدن شرایط و در اختیار بودن امکانات مورد نیاز، انجام اقدامات لازم در مورد تدوین این استانداردها ضرورت خواهد یافت؛ با این امید که انتشار پیش‌نویس‌های اولیه، دست‌اندرکاران مربوط را به تحرک وادارد و شرایط مناسب جهت انتشار نهایی آنها را فراهم آورد.

کلام آخر

تدوین استاندارد از فرایندی بلندمدت و مستمر برخوردار است. پرهیز از آزمون و خطا ایجاب می‌کند که از تجربیات دیگر کشورها استفاده شود، اما تضمینی نیست که برغم تمام تلاش‌های به کار رفته، نتیجه کار به طور کامل عاری از هرگونه نارسایی و کمبود باشد. باید نوشت، گفت و شنید و نتیجه را روز به روز بهبود بخشید. در اغلب کشورهای جهان، وظیفه تدوین استانداردها را به جوامع حرفه‌ای محول می‌کنند. در مقطع تصویب قانون تشکیل و اساسنامه سازمان، کشور ما از جامعه حرفه‌ای فراگیر برخوردار نبود و از این رو وظیفه مزبور بر دوش سازمان حسابداری قرار گرفت. انتشار اصول و ضوابط حسابداری و حسابداری از سوی سازمان حسابداری، رویداد فرخنده‌ای است که با تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران - که خود نیز رویداد بسیار فرخنده دیگری است - تحولی عمیق را در جامعه حرفه‌ای، ایجاد خواهد کرد. گاه مطرح می‌شود که این وظیفه باید به جامعه حسابداران رسمی ایران انتقال یابد که غیرمنطقی به نظر نمی‌رسد، اما به عقیده نگارنده این انتقال زمانی مناسب است که دست‌اندرکاران جامعه حسابداران رسمی ایران، با در نظر گرفتن کلیه جوانب امر از جمله وجود امکانات مالی مناسب، آمادگی

عملی خود را برای تکمیل، تعدیل و تجدیدنظر در استانداردها را اعلام کنند و متعاقباً با فراهم شدن شرایط قانونی، این امر صورت پذیرد. به هر حال مشارکت جوامع حرفه‌ای در تدوین استانداردها از اهمیت والایی برخوردار است و موجب غنای بیشتر آنها خواهد شد، لکن همان طور که ارجاع کار حسابداری واحدهای بزرگ به اعضای جامعه مستلزم توانایی و استحکام موسسات حسابداری عضو جامعه است، ایفای نقش اساسی در تدوین استانداردها نیز مستلزم توانایی و حضور توانمند آن است. گفتنی است جامعه حسابداران رسمی ایران در اقدامی سنجیده و بنابه پیشنهاد کمیته فنی و استانداردهای جامعه، بخشنامه‌ای را که به منزله اطلاعیه رسمی جامعه تلقی می‌شود خطاب به کلیه اعضا منتشر^۱ و طی آن بر موارد زیر تاکید کرده است:

۱) خدمات حسابداران رسمی باید با رعایت ضوابطی ارائه شود که تداوم انجام این خدمات را با کیفیت مناسب تضمین کند.
۲) رعایت اصول و ضوابط حسابداری و حسابداری پیش شرط ارائه خدمات با کیفیت مناسب است.

۳) عدم رعایت اصول و ضوابط مذکور موجب بروز تفسیرهای متفاوت و ناهماهنگی در ارائه نتایج خدمات حسابداران رسمی و در نتیجه خدشه‌دار شدن اعتبار حرفه‌ای آنان در جامعه می‌گردد.

۴) حسابداران رسمی برای ارائه خدمات با کیفیت مطلوب و هم چنین ایجاد هماهنگی در ارائه خدمات تخصصی، لازم است اصول و ضوابط حسابداری و حسابداری تدوین شده توسط سازمان حسابداری (که مرجع رسمی و قانونی تدوین اصول و ضوابط مزبور است) را رعایت کنند. این اصول و ضوابط در حال حاضر شامل موارد زیر است:

۱ - آیین رفتار حرفه‌ای (نشریه شماره ۱۲۳)

۲ - استانداردهای حسابداری (نشریه شماره ۱۲۴)

۳ - استانداردهای حسابداری (نشریه شماره ۱۴۵)

۵) جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران از طریق کارگروه‌های تخصصی خود در فرایند تدوین و اصلاح اصول و ضوابط حسابداری و حسابداری مشارکت فعال خواهد داشت و این مشارکت در صورتی اثربخش می‌گردد که اعضای محترم جامعه با ارائه نظرات و پیشنهادهای سازنده‌ی خود، کارگروه‌ها را پشتیبانی کنند.

۶) کارگروه‌های تخصصی جامعه که اخیراً تشکیل گردیده‌اند، آماده‌اند تا نظرات و پیشنهادهای اعضا را در ارتباط با اصول و ضوابط حسابداری و حسابداری و سایر موضوعات فنی و حرفه‌ای دریافت و پس از بررسی، در صورت لزوم به سازمان حسابداری و سایر مراجع ذیصلاح منعکس کنند.
و بالاخره همان طور که قبلاً اشاره شد، اصول و ضوابط

استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای، که به‌راستی تداوم بخش اعتلای حرفه است فرا می‌خواند.

پی‌نوشت

۱- به نقل از خبرنامه شماره ۲ جامعه حسابداران رسمی ایران

حسابداری و حسابرسی منتشره، حاصل تلاشی گروهی است و یکی از راه‌های قدردانی از زحمات و خدمات دست‌اندرکاران تدوین آن، نقد سازنده این اصول و ضوابط، به منظور تکمیل در آینده است. نگارنده در کمال کوچکی جامعه حرفه‌ای حسابداری را به نقد سازنده استانداردهای حسابداری،

در متن نه در حاشیه

ابراهیم نعمت‌پژوه

مقدمه

این مقاله در ادامه دستیابی به اهداف مقاله "اولین گام" که در فصلنامه شماره ۱۴ حسابرسی چاپ شد ارائه می‌شود و لزوماً منعکس‌کننده نظرات سازمان حسابرسی یا سایر اعضای کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری نیست و تنها نقطه نظرات نگارنده را در محدوده‌ی برخی ابهامات مطروحه، بیان می‌کند.

در شماره ۱۴۹ ماهنامه حسابداری، مقاله‌ای تحت عنوان "بازخوانی اولین گام" به چاپ رسید و طی آن مطالبی در نقد موضوعات مندرج در مقاله اولین گام (منتشره در فصلنامه شماره ۱۴ حسابرسی) و نیز نفی جایگاه سازمان حسابرسی در تدوین و انتشار استانداردهای حسابداری و حسابرسی درج شده است. هر چند اعتقاد برخی براین است که مطالب مندرج در مقاله بازخوانی اولین گام به قدری از واقعیت به دور است که بطلان مطالب آن در متن خود مقاله نهفته است و لذا احتیاج به جوابگویی ندارد، لیکن از آنجا که ممکن است سکوت در این مورد، تعبیر به قبول مطالب مطروحه در آن مقاله شود، ضرورت درج نکاتی در این خصوص در حد اختصار احساس شد.

یک توصیه

مقاله مزبور با شعری از سعدی که "خانه از پای بست ویران است و خواجه در بند نقش ایوان"، شروع و با چاپ طرحی که تداعی‌کننده "خشت اول چون نهد معمار کج، تا ثریا می‌رود دیوار کج" می‌باشد، همراه است. برخوردهایی از این دست که بیشتر جنبه ژورنالیستی و عوامانه دارد، برای مقاله‌ای که مدعی نقد علمی یک موضوع حرفه‌ای است و در مجله‌ای که ارگان رسمی یک انجمن حرفه‌ای محسوب می‌گردد و مخاطبین آن را عموماً

افراد حرفه‌ای با تحصیلات دانشگاهی تشکیل می‌دهد، زینده نیست. عبارات و کلمات برای بیان و انتقال نظرات و مفاهیم به‌کار گرفته می‌شوند و لذا عبارات و کلمات یک مقاله چنانچه با هم و یکپارچه در نظر گرفته شود، می‌تواند نمایانگر مفهومی باشد که قصد بیان آن وجود دارد، و چنانچه عبارات یک مقاله قطعه‌قطعه شده و بدون توجه به عبارات قبلی یا بعدی آن، مورد اشاره و سپس به اصطلاح مورد نقد قرار گیرد، این راه به خطا رفته و نتیجتاً به ناکجاآباد ختم می‌شود (این همان کاری است که در مقاله "بازخوانی اولین گام" صورت گرفته است). لذا بدون این که وارد بحث در مورد شیوه‌ی نقد به‌کار رفته در مقاله‌ی مزبور شوم، به خوانندگان حقیقت‌جو و آگاه توصیه می‌کنم که متن اصلی مقاله "اولین گام" را مطالعه نمایند و با در نظر گرفتن یکپارچگی تمامی متن آن و مفهوم نهفته در آن، خود به قضاوت نقد مزبور بنشینند. سخن اصلی در مقاله "اولین گام" این بود که صاحب‌نظران محترم چنانچه در مورد استانداردهای منتشره نقد یا نظری دارند یا به ایراد یا اشتباهی در آن پی برده‌اند یا اجرای بخش‌هایی از آن استانداردها را در عمل، مشکل‌ساز می‌بینند یا در مواردی مضار کاربرد آن‌ها را بر منافع حاصله افزون می‌دانند، موارد را چه به صورت اعلام به کمیته تدوین استانداردها و چه به صورت درج در مقالات مطرح نمایند تا همگی با همکاری هم در جهت بهبود شرایط موجود مشارکت نماییم. نظر این بود که صرفاً پرداختن به حواشی قضیه و کنار گذاشتن اصل موضوع، مفید به فایده نیست و جز اتلاف وقت و انرژی و منابع، حاصل دیگری در بر ندارد. حال جهت جلوگیری از اطاله‌ی کلام و پرهیز از جدل‌های بی‌حاصل، تا همین اندازه درخصوص آن بخش از مقاله "بازخوانی اولین گام" که به اصطلاح به نقد مقاله اولین گام پرداخته بسنده کرده و در ادامه به بحث مختصر در مورد سه موضوع اساسی که در

مقاله "بازخوانی اولین گام" طرح شده (موارد ۱ و ۲ زیر) یا این که طرح نشده باقی مانده است (مورد ۳ زیر) می پردازم:

۱- جایگاه سازمان حسابرسی در تدوین استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی

نویسنده مقاله "بازخوانی اولین گام" با استناد نابجا و ناصحیح به بخش‌هایی از قانون اساسنامه سازمان حسابرسی، چنین نتیجه‌گیری نموده‌اند که مجموعه‌ی آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردهای حسابداری و حسابرسی تدوین شده توسط سازمان حسابرسی و تصویب و اعلام شده توسط مراجع قانونی ذی‌ربط، "چیزی جز یک آئین‌نامه نیست" و آن هم نه بیش از یک آئین‌نامه‌ی داخلی که فقط توسط موسسات دولتی لازم‌الاجرا است.

در این خصوص قابل ذکر است نویسنده‌ی مقاله علاوه بر این که انگار از آنچه که در بطن جامعه‌ی حرفه‌ای این می‌گذرد، بی‌خبر مانده است، در تجزیه و تحلیل مفاد قانون اساسنامه‌ی سازمان حسابرسی، اگر چنانچه به فرض غلط، در تجزیه راه درستی را پیموده باشد، در تحلیل قطعاً به خطا رفته است. نخست این که اگر نویسنده‌ی محترم خیر نداشتند که مدتهاست اصول و ضوابط مزبور که در قالب آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردهای حسابداری و حسابرسی منتشر شده است توسط مراجع حرفه‌ای (من جمله دست‌اندرکاران تهیه و تنظیم صورت‌های مالی برای انتشار به عموم، سازمان بورس اوراق بهادار تهران، جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و...) به‌عنوان معیاری لازم‌الاجرا پذیرفته شده است و به کار می‌رود. و اما در رابط با کشف عجیب و محیرالعقول ایشان مبنی بر این که سازمان حسابرسی و ارکان آن مجاز به تدوین و لازم‌الاجرا کردن استانداردهای حسابداری و حسابرسی ملی نبوده و نیستند، ضمن این که این کشف جدید با اعتقاد و استنباط‌های اکثر قریب به اتفاق اعضای جامعه حرفه‌ای ایران انطباق ندارد، مبتنی بر استنتاج نادرست از قانون اساسنامه‌ی سازمان حسابرسی است. در ماده‌ی ۶ اساسنامه‌ی قانونی مزبور در تشریح موضوع سازمان، عبارت "تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی..." بلافاصله پس از عبارت "تامین نیازهای اساسی دولت در زمینه‌ی حسابرسی و ارائه‌ی خدمات مالی و مدیریت لازم به بخش‌های دولتی و تحت نظارت دولت" آورده شده است، لیکن شیوه‌ی نگارش مزبور نمی‌تواند این استنباط را ایجاد کند که تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی نیز صرفاً باید برای بخش دولتی و تحت نظارت دولت صورت گیرد، چرا که پس از عبارت تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی سخنی از "برای بخش‌های دولتی و تحت نظارت دولت" به میان نیامده بلکه عبارت "... منطبق با موازین اسلامی و

تحقیق و تتبع در روش‌های علمی و عملی به منظور اعتلای دانش تخصصی منطبق با نیازهای کشور" (نه دولت یا بخش دولتی) درج شده که منطقاً مجموعه‌ای فراتر از بخش دولتی و تحت نظارت دولت را در برمی‌گیرد. علاوه بر این، در ماده‌ی ۷ اساسنامه‌ی قانونی یاد شده وظایف و اختیارات سازمان حسابرسی به صورتی مجزا از یکدیگر از بند "الف" تا بند "ط" تشریح شده و شیوه‌ی نگارش این بندها به گونه‌ای است که موضوع هر بند مستقل از بندهای دیگر است و در بند "ز" این ماده چنین عنوان شده است که "مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور این سازمان می‌باشد. گزارش‌های حسابرسی و صورت‌های مالی که در تنظیم آن‌ها اصول و ضوابط تعیین شده از طرف سازمان رعایت نشده باشد در هیچ یک از مراجع دولتی قابل استفاده نخواهد بود." به طوری که ملاحظه می‌شود عبارت فوق در اعلام سازمان حسابرسی به عنوان مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری در سطح کشور (نه در بخش دولتی) به قدری صراحت دارد که به هیچ عنوان قابل انکار نیست. در قسمت اخیر بند مذکور نیز در زمان اشاره به گزارش‌های حسابرسی و صورت‌های مالی، عبارت به صورتی فراگیر مطرح شده است که تمامی گزارش‌های حسابرسی و صورت‌های مالی اعم از بخش دولتی و خصوصی را در برمی‌گیرد و به هیچ وجه آنها را محدود به بخش دولتی نمی‌کند، بلکه بر قابل استفاده نبودن آن دسته از گزارش‌های حسابرسی و صورت‌های مالی در مراجع دولتی تاکید دارد که در تهیه‌ی آنها اصول و ضوابط تعیین شده از طرف سازمان حسابرسی، رعایت نشده باشد. مضافاً بحث بر سر این که اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی به معنای استانداردهای حسابداری و حسابرسی نیست، بحثی بی‌پایه و بی‌مورد است چرا که هیچ معنی وجود ندارد که اصول و ضوابط حسابداری در قالب استانداردهای حسابداری و حسابرسی تدوین نشود، ضمن این که بند ۱۱ از ماده‌ی ۱۱ اساسنامه‌ی قانونی سازمان حسابرسی نیز هرگونه شبهه و ابهامی را در این رابطه مرتفع می‌سازد چرا که در تشریح وظایف مجمع عمومی سازمان حسابرسی، "تصویب اصول و ضوابط و استانداردهای حسابرسی و حسابداری" را به‌عنوان یکی از وظایف مجمع عمومی سازمان بیان می‌کند. همان مرجعی که استانداردهای حسابداری و حسابرسی تدوین شده توسط سازمان حسابرسی را تصویب نموده و با استفاده از اختیارات قانونی، اجرای آن‌ها را از ابتدای سال ۱۳۸۰ در سطح کشور لازم‌الاجرا کرده است. هم‌چنین در بند ۶ از ماده ۱۹ اساسنامه قانونی مزبور در تشریح وظایف هیات عامل سازمان و تعیین مسیر تدوین و تصویب اصول و ضوابط

منتشر نشده است) عملاً اقدام متمر ثمر و قابل عرضه‌ای انجام نداده است، البته موضوع نخواستن یا نتوانستن آن مطرح نیست بلکه آنچه که مهم است نتیجه عمل است که در این امر شواهد موجود، نشان‌دهنده‌ی فعالیت اثربخشی نمی‌باشد. و اما در مورد جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، ضمن تذکر این واقعیت که در هیچ جای دنیا شیوه واحدی از لحاظ ساختار سازمانی برای تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی وجود ندارد، اما مراجع حرفه‌ای موجود در مجموعه تدوین این استانداردها مشارکت موثری دارند، من هم معتقدم که جامعه جایگاه مناسبی برای مشارکت در این مهم است و می‌تواند در آن نقشی اساسی داشته باشد. اما نخست باید اجازه دهیم این جامعه‌ی نوپا تواناییهای عینی و امکانات مالی لازم را جهت پذیرش این مسئولیت خطیر کسب کند و پس از طی مراحل مربوط و تصویب مراجع قانونی، زمینه‌ی لازم و بستر مناسب را برای این کار فراهم کنیم. با این امید که آن روز خیلی دور نباشد.

۳- پرداختن به حواشی، غفلت از اصل موضوع

و اما همان‌گونه که در فوق نیز بدان اشاره شد، موضوعی که چه در مقاله "بازخوانی اولین گام" و چه در مقالات دیگر از همین نویسنده یا افراد دیگر به عمد یا به سهو مورد غفلت قرار گرفته، پرداختن به اصل موضوع (یعنی استانداردهای حسابداری و حسابرسی تدوین شده) است. به مصداق فرمایش بزرگان که منگر "که" می‌گوید، بنگر "چه" می‌گوید، مسئله مهم‌تر از مرجع تدوین استانداردها، محتوای این استانداردهاست که متأسفانه در انتقادهای مطرح شده، کم‌تر به آن توجه شده است. به عبارت دیگر، مطالب مطرحه تماماً به حواشی پرداخته و نهایتاً گفته نشده است اگر ایرادی در استانداردهای تدوین شده وجود دارد (و در مقالات مزبور نگرانی‌های شدیدی نیز از اثرات منفی اقتصادی ناشی از کاربرد آنها ابراز شده است)، این ایراد در کجاست و موارد خطا چیست یا حتی به نقد متن استانداردها نیز پرداخته نشده است (که مثلاً پیشنهاد شود اگر در فلان استاندارد، فلان ضابطه به فلان شکل مطرح می‌شد، نتیجه بهتری حاصل می‌گردید) و این خود می‌تواند بیانگر این باشد که اساساً ایراد قابل طرحی در متن این استانداردها وجود ندارد (که اگر داشت با شدت تمام در بوق و کرنا می‌شد). و این مطلبی بود که در نتیجه‌گیری از مقاله‌ی اولین گام طرح شده و درخواست شده بود که صاحبان نظر و اساتید محترم و اهالی حرفه به جای حاشیه، در متن گام بردارند تا انشاء... گام‌های بعدی استوارتر برداشته شود، و در این‌جا و در خاتمه بحث نیز این درخواست مجدداً تکرار می‌شود.

مورد اشاره در مواد قبل نیز از لفظ "ضوابط و استانداردهای حسابداری و حسابرسی" استفاده شده است.

و اما وضعیتی که نویسنده‌ی مقاله‌ی "بازخوانی اولین گام" در انتهای مقاله‌ی خود (و پس از نفی جایگاه سازمان حسابرسی برای تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی) ترسیم کرده‌اند وضعیتی نامتعادل و غیرقابل قبول است. وضعیتی که هر گروه و طبقه‌ای از شرکت‌ها از استانداردهای جداگانه‌ای آن هم به دلخواه خود تبعیت کنند و نهایتاً حاکمیت "دل" به جای "ضابطه" برقرار گردد و خصوصیات کیفی اطلاعات مالی (قابل اتکا و مربوط بودن اطلاعات مالی) و هماهنگی و یکنواختی گزارشگری مالی و شفاف‌سازی اطلاعات مالی در سایه قرار گیرد. ضمن آن که سازمان حسابرسی را که بزرگ‌ترین و تخصصی‌ترین واحد حسابرسی کشور است (با حدود ۱۵۰۰ نیروی انسانی متخصص و انتشار بیش از ۱۵۰ نشریه‌ی تخصصی حرفه‌ای که بسیاری از آنها جزو متون مرجع یا کتب درسی دانشگاهی است) حتی در حد یک تشکل حرفه‌ای تلقی نکردن، خطای عمده‌ای است که نویسنده مقاله مرتکب شده است.

۲- اعلام مرجع اصلی و نهایی تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی

نویسنده‌ی مقاله "بازخوانی اولین گام" در بخش پایانی مقاله با طرح مطالبی عنوان می‌کند که سازمان حسابرسی نمی‌تواند مدعی استانداردگذاری شود و... فقط انجمن حسابداران خبره ایران و جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران می‌توانند مدعی استاندارد و استانداردهای... باشند. مطلب مزبور از دو دیدگاه قابل بررسی است.

نخست این که وظیفه تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی در ایران طبق قوانین موجود تا به حال به سازمان حسابرسی و ارکان آن احاله شده و در قوانین و مقررات مصوب مربوط به تشکیل جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و تشکیلات آن، جایگاه و پایگاهی برای جامعه جهت تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی تعیین و تعریف نشده و هنوز هم از نظر قوانین حاکم، انجام این مهم با سازمان حسابرسی است.

در دیدگاه دوم اگر فارغ از مسئله‌ی حاکمیت قانون به موضوع نگریسته شود، می‌توان گفت انجمن حسابداران خبره‌ی ایران که بنا به ادعای نویسنده مقاله مزبور با سابقه‌ای حدود بیست سال در کشور می‌تواند مدعی تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی باشد، در طول بیست سال گذشته به‌جز کوششی اندک آن‌هم در ابتدای کار (که به تنظیم و انتشار یک مورد پیش‌نویس یک استاندارد حسابداری دست یازید که متن نهایی آن تاکنون هم

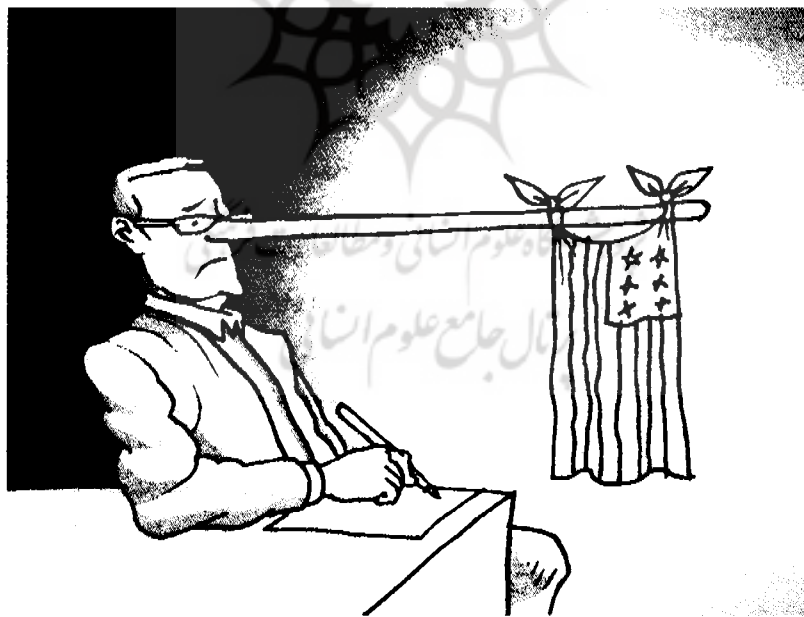
حسابداری ساختگی و رسوایی های مالی شرکت های آمریکایی

در حسابداری ساختگی، گزارشگر بی آن که اصول موازین و استانداردهای حسابداری را زیر پا بگذارد تنها با بهره جویی از نبود استانداردها، قوانین مالیات ها و مقررات مالی حاکم بر یک رویداد مالی، اقدام به ارائه ی تصویری نادرست و دلخواه مدیر می کند

دکتر محسن دستگیر

مقدمه

رسوایی های مالی که اخیراً برای شرکت های سهامی بزرگ کشور ایالات متحده رخ داد ناشی از حسابداری ساختگی است. این رسوایی ها تاثیر بسیار ژرفی بر نهادهای مالی آن کشور و تبعاً بر بازارهای مالی سایر کشورهای صنعتی گذاشت. هدف



چکیده

کشورهای انگلیسی زبان با پذیرش سیستم حسابداری مبتنی بر اصول پذیرفته شده ی حسابداری، سال ها است که راه را برای انعطاف حسابداران در انجام امور حسابداری شرکت ها باز گذاشته اند. ناهنجاری های مالی که از این رهگذر، دامن سیستم های حسابداری این قبیل

این نوشتار معرفی اصطلاح جدید حسابداری ساختگی و بررسی شیوه هایش است. در حسابداری ساختگی، گزارشگر بدون زیر پا گذاشتن اصول و موازین و استانداردهای حسابداری تنها با استفاده از نبود استانداردها، قوانین مالیاتی و مقررات

کشورهای یاد شده هستیم. در این مقاله پدیده ی حسابداری ساختگی و شیوه هایش معرفی می گردد. نگارنده اعتقاد دارد که منشاء اصلی تمام ناهنجاری های یاد شده از طریق حسابداری ساختگی و به دلیل مشکلات نهفته در دل سیستم حسابداری این گونه کشورها پدید می آید.

کشورها را گرفته است، موجب گشته تا با ارائه ی استانداردهای حسابداری انعطاف عمل حسابداران را کاهش دهند سیستم های حسابداری خود را سامان بخشند. با وجود چنین راه کاری هنوز هم شاهد مشکلات مالی بسیار و هر از گاهی رسوایی های بزرگ حسابداری در

مالی در زمینه‌ی انجام یک رویداد مالی، اقدام به ارزیابی تصویر نادرست و دلخواه مدیران از شرکت می‌کند.

استانداردهای حسابداری به دلیل اعمال نفوذ گروه‌های ذی‌نفع از طریق لابی و سایر شیوه‌های پیشبرد مقاصد خود، هر چقدر هم به ظاهر محکم و اساسی تنظیم گردد باز هم جای مانور را باز می‌گذارند. حسابداران می‌توانند ضمن رعایت صوری این گونه استانداردها و مقررات مالی، روح آن‌ها را در عمل به کار نگیرند. بنابراین همیشه استانداردهای حسابداری از استفاده کنندگان آن‌ها عقب‌تر هستند، (مک بارت ۱۹۸۸).

هوب وود (۱۹۹۰) می‌گوید:

“گزارش‌های مالی حسابرسی شده شرکت‌های سهامی با کمبود برخی مشخصه‌ها همراه است که موجب نفوذ ناهنجاری‌هایی در گزارش‌های مالی می‌گردد. به‌طورمثال انتخاب و برآورد در حسابداری وارد گردیده که زمینه را برای انتخاب راهبردی مدیریت آماده کرده است و چانه‌زنی را به جای روش‌های محض حسابرسی جایگزین می‌کند...”

در مقاله‌ای که اسمیت (۱۹۹۲) زیر عنوان “حسابداری رشد” ارائه کرد، به معرفی برخی از شرکت‌ها پرداخت. این گزارش پژوهشی، موجب جنجال در محافل مالی و حسابداری انگلستان گردید و ارزش سهام شرکت‌هایی که او در مقاله‌اش نام برده بود، پس از انتشار مقاله، کاهش یافت.

با وجود شواهد زیادی که در مورد حسابداری ساختگی در شرکت‌های مختلف یافت می‌شود، هنوز ادبیات این موضوع در زمینه‌ی شیوه‌ی انجام و فرایند دور زدن اصول و موازین، استانداردها و مقررات حسابداری، بدون آن که چنین امری آشکار شود، شکل نگرفته است. بنابراین هدف این نوشتار آشکار کردن برخی از شیوه‌های حسابداری ساختگی است.

برخی روش‌های حسابداری ساختگی نتیجه‌ی بررسی‌های انجام شده در کشورهای صنعتی به ویژه کشور انگلستان نشان می‌دهد، افرادی که وظیفه ایشان آشنایی و رعایت مقررات است، یعنی حقوق‌دانان و حسابداران درگیر انجام حسابداری ساختگی هستند. در سال‌های ۹۰-۱۹۸۷، اوراق قرضه قابل تبدیل توجه بسیاری از مهندسين مالی را به خود جلب کرد، (شاه ۱۹۹۰). در ابتدا، مقررات و استانداردهای خاصی در زمینه‌ی نحوه‌ی انجام حسابداری اوراق قرضه قابل تبدیل وجود نداشت. بنابراین از ابتدا هیچ‌گونه دستورالعملی در ارتباط با نشان دادن چنین اوراق بهاداری به عنوان بدهی یا حقوق صاحبان سهام وجود نداشت. هم چنین در مورد به حساب سود و زیان بردن هزینه‌ی بهره (کوپن) اوراق قرضه قابل تبدیل نیز توافق آرا وجود نداشت. نبود مقررات مالی و استانداردهای حسابداری، موجب ایجاد فرصت‌های زیادی برای حسابداری ساختگی گردید، (پوپ و پوکسیدی ۱۹۹۱). اسمیت (۱۹۹۲) یک فصل از کتاب خود را به یک نوع از این ابزارها (اوراق قرضه) اختصاص داده است. یکی از مشکلات تجزیه و تحلیل فرایند حسابداری ساختگی حساسیت بالقوه در جمع‌آوری داده‌ها است، زیرا چنین داده‌هایی باید از افرادی جمع‌آوری شود که تجزیه و تحلیل و بررسی‌ها به رو شدن دست آن‌ها در حسابداری ساختگی می‌انجامد.

مزیت مطالعه‌ی اوراق قرضه قابل تبدیل، یکی ضرورت قانونی است که تمامی صادرکنندگان چنین اوراق بهاداری باید مشروح اطلاعات مربوط به شرایط ابزار مالی، مشاورین حرفه‌ای و هزینه‌ی صدور آن‌ها را منتشر کنند، (بازار اوراق بهادار لندن ۱۹۹۲). منبع دیگری که چنین اطلاعاتی را ارائه می‌دهد، مجلات تجاری است که توسط مراکز حرفه‌ای در مورد

جنبه‌های مختلف قانونی، مالی و حسابداری اوراق قرضه‌ی قابل تبدیل منتشر می‌شود. این گونه نشریه‌ها انگیزه‌های صدور چنین ابزارهای مالی و علاقه‌مندی موسسات حرفه‌ای در ارزیابی چنین برنامه‌های پیشرفته را برای خوانندگان خود منتشر می‌کنند. اطلاعات مربوط به سیاست‌های حسابداری شرکت‌های منتشر کننده‌ی ابزارهای مالی یادشده را می‌توان از گزارش‌های مالی آنها به دست آورد. افزون بر موارد یاد شده، با مصاحبه با موسسه‌های حرفه‌ای کلیدی که در نوآوری چنین اوراق بهاداری درگیر بوده‌اند، می‌توان به اطلاعات مهمی دست یافت. شاه (۱۹۹۵) با استفاده از راه‌های پیش‌گفته اقدام به جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌هایی در مورد صدور اوراق قرضه قابل تبدیل و شیوه‌های مختلف حسابداری آن‌ها کرد.

اوراق قرضه‌ی قابل تبدیل به سهام عادی اوراق قرضه‌ی قابل تبدیل به سهام عادی، ترکیبی از اوراق قرضه و اختیار تبدیل این گونه اوراق به سهام عادی شرکت صادرکننده، در یک تاریخ معین در آینده است. از نظر حسابداری، رویه‌ی معمول در کشورهای انگلستان و آمریکای شمالی، به حساب گرفتن اوراق قرضه به عنوان بدهی و کوپن آن به عنوان هزینه تا زمان تبدیل آن‌ها به سهام عادی است. طی سال‌های ۱۹۸۷ تا ۱۹۹۰ در کشور انگلستان نوآوری‌هایی در صدور اوراق قرضه‌ی قابل تبدیل صورت گرفت، (پوپ و پوکسیدی ۱۹۹۱). اولین نوع از چنین ابزار مالی، اوراق قرضه قابل تبدیل با صرف اختیار فروش^۱ بود که توسط گروه برتون^۲ در سال ۱۹۸۷ صادر گردید. بهره‌ی آن در پنج سال اول از تاریخ صدور کم‌تر از بهره‌ی کوپن اوراق قرضه‌ی قابل تبدیل سنتی بود. از این رو، برای جبران بازدهی کم‌تر آن، به

خریداران قول افزایش زیادی در قیمت سهام عادی داده شده بود. اگر چنین افزایشی صورت نگیرد، سرمایه‌گذاران در این قبیل اوراق بهادار اختیار تقاضای بازخرید و وصول کمبود بهره‌های پنج‌سال گذشته خود را خواهند داشت. این قبیل بهره را بهره‌ی تکمیلی^۳ گویند. نکته‌ی مهم در این جا شیوه‌ی حسابداری هزینه‌ی بهره‌ی تکمیلی است. آیا باید این قبیل بهره‌ها در طول پنج سال اول به عنوان هزینه‌های انتقالی به دوره‌های آتی تلقی گردند؟

در سال ۱۹۸۸ نوع دیگری از اوراق بهادار قابل تبدیل ابداع گردید که آن را سهام ممتاز قابل تبدیل فلات قاره‌ای با صرف اختیار فروش^۴ نامیدند. اول بار شرکت یونایتد بیسکیت^۵ مبادرت به صدور آن کرد. تفاوت مهم این نوع اوراق بهادار با نوع قبلی که در بالا توضیح داده شد، در استفاده از سهام ممتاز به جای اوراق قرضه است، که موجب گریز از نشان دادن بدهی در سال‌های اولیه‌ی صدور گردید. نیاوردن ابزار مالی به عنوان بدهی و نشان دادن آن در بخش حقوق صاحبان سهام موجب افزایش قابل ملاحظه‌ی این بخش از ترازنامه می‌شود. در هنگام جذب و ادغام شرکت‌ها که حساب سرقتی‌های کلان ایجاد می‌شود و باید آن را به اندوخته‌ها در بخش حقوق صاحبان سهام بست، طبقه‌بندی بالا مفید است.

ماهیت فلات قاره‌ای بودن چنین اوراق بهاداری موجب می‌شود تا پیش از پرداخت مالیات سود سهام^۶ ممتازی را که شرکت باید برای سهام ممتاز منتشر شده‌ی خود بپردازد کاهش دهد. (هیوز و لوب باک، ۱۹۸۹). بنابراین اوراق بهادار یاد شده در بالا طوری طراحی شده‌اند که در نبود استاندارد یا برخی قوانین مالیاتی، حداکثر استفاده را نصیب صادرکننده این گردانند.

در سال ۱۹۸۸ اداره‌ی مالیات‌های انگلستان قرارداد مالیات مضاعفی را با هلند بست که به موجب آن شرکت‌های

صادرکننده‌ی اوراق بهادار مبادرت به صدور آن‌ها از یکی از جزایر آزاد آن کشور می‌کردند. این کار موجب شد تا مزیت مالیاتی یاد شده در بالا از بین برود. چنین تغییری در قوانین مالیاتی باعث پیدایش نوع دیگری از اوراق بهادار قابل تبدیل به نام اوراق قرضه سرمایه‌ای^۷ گردید. این ابزار مالی به نحوی طراحی شده بود تا از مزیت مالیاتی و حسابداری سهام ممتاز قابل تبدیل فلات قاره‌ای استفاده شود. این بار این اوراق بهادار از طریق شرکت فرعی ایجاد شده در جزیره‌ی انگلیسی جرزی^۸ صادر گردید.

رونق عمده‌ی انتشار اوراق بهادار یاد شده در این مقاله در کشور انگلستان بین سال‌های ۱۹۸۷ تا ۱۹۹۰ بوده است، (شاه ۱۹۹۳). در این دوران انواع اوراق قرضه‌ی قابل تبدیل با صرف اختیار فروش، سهام ممتاز قابل تبدیل فلات قاره‌ای و اوراق قرضه سرمایه‌ای قابل تبدیل به سهام عادی منتشر گردید. دلیل اصلی انتشار چنین اوراق بهاداری که نمونه‌ی آن‌ها قبلاً نبوده است، انجام حسابداری ساختگی است. تغییر روند انتشار اوراق قرضه‌ی قابل تبدیل با صرف اختیار فروش، به سهام ممتاز قابل تبدیل فلات قاره‌ای به منظور مزیت حسابداری ساختار صرف فروش و براساس آن تعیین ساختاری از ابزار تامین مالی است که به توان آن را تحت عنوان حقوق صاحبان سهام طبقه‌بندی کرد. تغییر روند انتشار سهام ممتاز قابل تبدیل فلات قاره‌ای به اوراق قرضه‌ی سرمایه‌ای قابل تبدیل به سهام عادی، ناشی از تغییر مقررات مالیاتی بوده است.

لازم به ذکر است که هربار نوع جدیدی از اوراق بهادار انتشار می‌یافت نوع قبلی حذف می‌گردید. چون شرکت‌ها مبادرت به انتشار اوراق بهاداری می‌کردند که بیشترین منافع را برایشان داشت. در دوران یاد شده، سی و دو شرکت بزرگ انگلیسی انواع اوراق بهادار

قابل تبدیل پیش‌گفته را جمعاً به مبلغ ۳۵۸۴ میلیون پوند انتشار دادند. برخی از این شرکت‌ها بیش از یک نوع اوراق بهادار منتشر کردند. اغلب این شرکت‌ها از میان شرکت‌های صاحب نام انگلیسی مانند، بریتیش ایرویز^۹، ۳۲۰ میلیون پوند، ساتچی اند ساتچی^{۱۰}، ۱۷۷ میلیون پوند، بلوسیرکل^{۱۱}، ۹۰ میلیون پوند بودند، که اسمیت، در فصل ۱۶ کتاب خود از آنها به عنوان شرکت‌هایی که حسابداری ساختگی را انجام داده‌اند نام برده است.

طی سال‌های ۱۹۸۷ تا ۱۹۹۰ در رابطه با شیوه‌ی حسابداری اوراق بهادار قابل تبدیل هیچ‌گونه استانداردی در بریتانیا وجود نداشت. براساس بیانیه‌ی شماره ۲ کارگروه استانداردهای حسابداری کشور انگلستان که در آن برخی اصول بنیادین حسابداری مشخص و تعریف شده است، مسابانی حسابداری تعهدی و مفهوم محافظه‌کاری، ایجاد می‌کند که هزینه‌های بهره تکمیلی از زمان انتشار اوراق بهادار مربوطه مستهلک گردد. این نکته در نظر انجمن حسابداران چارترد انگلستان و ویلز (ICAEW) که تحت عنوان TR۶۶۷ در سال ۱۹۸۸ صادر شد، مدنظر قرار گرفت. اما این نظریه دارای ضمانت اجرایی مانند استانداردهای حسابداری، نبود. ولی به‌ر صورت این اثر در زمانی صادر شد که هیچ راه حلی برای حسابداری اوراق بهادار قابل تبدیل با صرف اختیار فروش جهت ارایه شیوه‌ی حسابداری این گونه اوراق بهادار وجود نداشت. بنابراین هیچ‌گونه استاندارد حسابداری یا بیانیه‌ای در رابطه با طبقه‌بندی اوراق قابل تبدیل جدید، مانند آن دسته که در بالا نام برده شد، به عنوان بدهی یا حقوق صاحبان سهام وجود نداشت. این همان حلاله در اصول و موازین حسابداری بود، که منتشرکنندگان چنین اوراق بهاداری با استفاده از آن مبادرت به انجام حسابداری ساختگی می‌کردند، (پوپ

و پوکسیدی، ۱۹۹۱ و دو، ۱۹۹۰). نشان دادن این اوراق بهادار در بدهی‌های شرکت موجب شد نسبت اهرم مالی شرکت‌ها و به دنبال آن ریسک شرکت‌ها افزایش یابد. منتشركندگان اوراق بهادار مذکور تمایل داشتند که آن‌ها را جزو حقوق صاحبان سهام شرکت گزارش کنند تا هم موجب افزایش نسبت‌های اهرمی نگردد و هم مزایای قابل توجه از بستن حساب سرقظلی خریداری شده به حقوق صاحبان سهام ایجاد شود. (شاه ۱۹۹۳).

نتیجه‌گیری

رسوایی‌های مالی اخیر شرکت‌های بزرگ آمریکایی که یکی پس از دیگری رو می‌شود، همگی ناشی از حسابداری ساختگی است. اولین شرکتی که حسابداری ساختگی در آن آشکار گردید، شرکت نفتی و بزرگ انرون^{۱۲} بود. مدیران این شرکت سال‌ها سرگرم انجام حسابداری ساختگی بوده‌اند. آن‌ها در کمال رعایت اصول و موازین و استانداردهای موجود حسابداری، اما با استفاده از خلاءها مبادرت به ترسیم چهره‌ای بهتر از شرکت می‌کردند. نکته قابل توجه این که حساب‌برسان شرکت، یعنی شرکت حساب‌برسی معروف آرتور اندرسون^{۱۳}، در گزارش‌های حساب‌برسی خود مربوط به شرکت انرون به چنین مشکلاتی اشاره نکرده‌اند. پس از انرون نوبت به ورلدکام، زیراکس، و شرکت بزرگ دارویی مرک رسید. هر یک از این شرکت‌ها طی سالیان متمادی به انجام حسابداری ساختگی مشغول بوده‌اند، تنها شرکت دارویی مرک طی سه سال گذشته ۱۲ میلیارد دلار اوضاع مالی خود را بهتر نشان داده است.

نمونه‌های بالا، تنها نوک کوه عظیم یخی است که از زیر آب سربر آورده است. به دیگر سخن شرکت‌های بسیاری وجود دارد که به

حسابداری ساختگی روی آورده‌اند. ولی هنوز آهنگ رسوایی آن‌ها نواخته نشده است. اخبار حسابداری ساختگی این چند شرکت چنان طوفان مهیبی در اوضاع بازارهای مالی آمریکا و سایر بازارهای مالی دنیا به وجود آورد که سیاستمداران را مجبور به دخالت کرد. قوهی مقننه آمریکا نیز قوانین بسیار سنگینی برای مدیرانی که از این به بعد به حسابداری ساختگی روی می‌آورند گذرانند. در آمریکا اعتماد سهام‌داران به کلی نسبت به گزارش‌های مالی شرکت‌های سهامی از بین رفته است. برخی از کارکنان شرکت نفتی انرون که سهام شرکت را نیز خریداری کرده بودند، زیان‌های سنگین متحمل شدند.

بی‌اعتمادی ناشی از این رسوایی‌های مالی موجب سست شدن پایه‌های اقتصاد آزاد غرب گردیده است. سوال اساسی که ذهن هر تحلیل‌گر مالی و صاحب نظر مدیریت مالی را به خود مشغول می‌کند، این است که چگونه بازارهای معاملات سهام که کارایی آن‌ها در دهه‌ی هفتاد میلادی، در سطح نیمه قوی توسط پژوهشگران به اثبات رسیده است از این رسوایی‌های مالی غافل ماندند؟ ضربه‌ای که حسابداری ساختگی و رسوایی‌های بعدی آن به نظریه کارایی بازار معاملات سهام زده است جای پژوهش‌های جدی دارد.

سوال دیگر این که چگونه وضع‌کنندگان استانداردهای حسابداری از ارائه‌ی استانداردهایی که به ناهنجاری حسابداری ساختگی پایان دهد عاجزند؟ اصولاً در دنیا دو سیستم کلی حسابداری وجود دارد. یکی سیستمی که در کشورهای انگلیسی زبان (آمریکا، کانادا، انگلستان، استرالیا و نیوزیلند) رایج است و دیگری سیستمی که در اغلب کشورهای پیشرفته‌ی اروپایی مانند، فرانسه، آلمان و سوئیس وجود دارد. سیستم حسابداری کشورهای انگلیسی زبان سیستمی است مبتنی بر اصول پذیرفته

شده‌ی حسابداری (GAAP) که در آن حسابداران دارای آزادی عمل حسابداری هستند ولی قابلیت مقایسه‌ی گزارش‌های مالی شرکت‌های مختلف کم است. سیستم حسابداری کشورهای اروپایی (غیر از انگلستان) به سیستم حسابداری هماهنگ^{۱۴} معروف است. در این سیستم قابلیت مقایسه‌ی گزارش‌های مالی زیاد ولی آزادی عمل حسابداران محدود است. آزادی عمل حسابداران در سیستم مبتنی بر اصول و موازین حسابداری، ضرورت تدوین مداوم استانداردهای حسابداری را برای به نظم در آوردن انعطاف حسابداران، ایجاب می‌کند.

منتقدین نظام حسابداری مبتنی بر اصول پس‌ذرفته شده‌ی حسابداری (GAAP) ایرادهای بسیار جدی به آن وارد کرده‌اند. آن‌ها بر این باورند که کارکردهای استانداردهای حسابداری تحت تاثیر لابی‌ها و سیاسی‌کاری‌های شرکت‌های بزرگ تجاری، حساب‌برسی (پنج ابر موسسه‌ی حساب‌برسی دنیا) و سایر گروه‌های ذی‌نفع که دارای قدرت مالی نیز هستند قرار می‌گیرند. بنابراین تعجبی نخواهد داشت که شاهد باشیم استانداردهای حسابداری چنین کارگروه‌هایی کمکی به کاهش یا نابودی حسابداری ساختگی نکنند.

پی‌نوشت

- 1- Premium Put Convertible Bond
- 2- Burton Group
- 3- Supplemental Interest
- 4- The Offshore Premium Put Convertible Preference Shares
- 5- United Biscuit
- ۶- در کشور انگلستان شرکت‌هایی که سود سهام می‌پردازند، طبق قانون مالیات‌ها موظف هستند، پیش پرداخت سود سهام Advance Corporate (Tax یا ATC) را محاسبه کرده به اداره مالیات‌ها بپردازند.
- 7- Convertible Capital Bond (CCB)
- 8- Jersey

Society (Spring 1988) pp. 113-121

8- Mitchell, A., Sikka, P., Christensen, J., Morris, P. and Filling, S., No Accounting for Tax Havens, Association for Accountancy & Business Affairs, (2002).

9- Pope, P.F. and Puxty, A.G., What is Equity? New Financial Instruments in the Interstics between the Law, Accounting and Economics: The Modern Law Review (November 1991) pp.889-911.

10- Shah, A., Accounting Policy Choice: The Case of Financial Instruments. Unpublished doctoral dissertation, London School of Economics (April 1993)

12- Sikka, P., Regulation of Accountancy and the Power of Capital: Some observations, Critical Perspective on Accounting, (2001) 12, pp.199-211

13- Smith, T., Accounting for Growth: Stripping the Camouflage from Company Accounts (London: Century Business Publications, 1992)

the Public in thn Dark, Association for Accountancy & Business Affairs, (1999)

2- Dow, R., Convertibel Capital Bonds: The New Financing Solution, Practical Law for Com[anies (August1990)pp-7-14

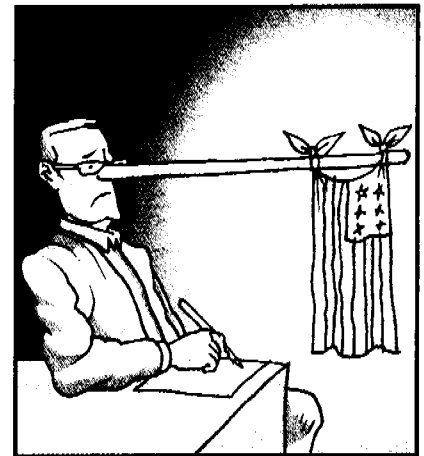
3- Hopwood, A., Ambiguity, Knowledge and Territorial Claims: Some Obervations on the Doctrine of Substance over Form: A Review Eassy, British Accounting Review (March 1990) pp. 79-87

4- Hughes, N.& Lubbock, E., Euroconvertibel (referenced Shares, The Treasurer (Aprill 1989) pp. 43-45

5- Institute of Chartered Accountants in England and Wales, TR677- Accounting for complex Capital Issues, Accountancy (January 1985) pp.147-148

6- London Stick Exchange, Admission of Securities (London:1992)

7- McBarnet, D., Law, Policy and Legal Avoidance: Can LAw Effectively Implement Egalitarian Policies, Journal of Law and



9- Britiah Airways

10- Saatchi and Saatchi

11- Blue Circle

12- Enron

13- Arthur Anderson

14- Worldcom

15- Xerox

16- Merck

17- Uniform Accounting System

منابع

1- Dunn, J. and Sikka, P., Auditors: Keeping

استاد وثوق

چند روز دیگر سالگرد درگذشت شادروان استاد علی خان وثوق می باشد. شادروان وثوق از استادان صاحب نام رشته‌ی حسابداری بود که زندگی خود را وقف درس و بحث نمود. فقید سعید در ۱۳۲۶ درجه کارشناسی رشته‌ی حقوق قضایی را از دانشکده حقوق دانشگاه تهران، در ۱۳۳۹ درجه‌ی کارشناسی ارشد از دانشکده‌ی علوم اداری دانشگاه تهران و در سال ۱۳۴۵ درجه‌ی دکتری علوم سیاسی را از دانشکده‌ی حقوق دانشگاه تهران اخذ نمود. علی خان وثوق یادگار دوران تاسیس رشته‌ی حسابداری در دانشگاه‌ها بود و بیش از ۵۰ سال به دانشجویان حسابداری این مرزوبوم چه با تدریس چه با نشر کتاب‌های سودمند خدمت نمود. یادش گرامی باد.

مبانی نظری گزارشگری تجاری الکترونیکی

استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری مناسب به اطلاعات گوناگونی درباره‌ی اقتصاد، صنعت، شرکت‌ها و اوراق بهادار نیاز دارند

دکتر یحیی حساس یگانه و علی اکبر یحیی پور

مقدمه

مناسب به اطلاعات گوناگونی درباره‌ی اقتصاد، صنعت، شرکت‌ها و اوراق بهادار نیاز دارند.

اطلاعاتی که از منافع موثق به دست می‌آید احتمال تصمیم‌گیری بهتر را افزایش می‌دهد. با توجه به این که جریان‌های نقدی؛ بازده سرمایه‌گذاری و بازپرداخت وام توسط شرکت‌ها ارائه می‌شود.

اطلاعات منتشر شده توسط آنها کلیدی است و مدیران بهترین منبع برای اطلاعات هستند.

گزارش‌های تجاری به اطلاعاتی گفته می‌شود که شرکت‌ها به استفاده‌کنندگان جهت کمک به تصمیم‌گیری آنها در



انسان‌ها در تمام مراحل زندگی به نحوی تحت تاثیر گزارشگری تجاری قرار می‌گیرند. گزارشگری تجاری مبنای تخصیص سرمایه است و تخصیص درست سرمایه برای اقتصاد سالم نقش عمده‌ای ایفا می‌کند و موجب افزایش بهره‌وری و تشویق نوآوری

می‌کنند از دسترسی به سرمایه با هزینه مناسب محروم می‌نماید و بازار اوراق بهادار را مخدوش می‌کند. استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی بدون اطلاعات کافی نمی‌توانند ریسک سرمایه‌گذاری را پیش‌بینی نمایند. آنها برای تصمیم‌گیری

می‌شود و بازار کارآمدی را برای خرید و فروش اوراق بهادار و دریافت و پرداخت وام ایجاد می‌نماید. در مقابل، فرایند تخصیص سرمایه نامناسب از فعالیت‌های غیرتولیدی حمایت می‌کند، و شرکت‌هایی را که محصولات و خدمات جدید ارائه

اهداف دولت

دولت در نقش حاکمیت برای حفظ حقوق ملت و گروه‌های مختلف استفاده‌کننده و انجام امور زیر نیازمند اطلاعات مالی است:

- برنامه‌ریزی و هدایت کشور
- اخذ مالیات بردرآمد عوارض مالیات‌های تکلیفی و سایر حقوق دولتی
- اخذ حق بیمه و سایر حقوق مربوط به برنامه‌های تأمین اجتماعی
- سنجش نتایج سیاست‌ها و تدابیر اقتصادی اتخاذ شده از لحاظ استفاده کارآمد و اثربخش از منابع؛ ثبات و تعادل اقتصادی و رفاه اجتماعی و ارزیابی آثار مالیات‌ها و عوارض برقرار شده بر متغیرهای کلان اقتصادی از جمله تولید ناخالص ملی سرمایه‌گذاری ملی تراز بازرگانی و تراز پرداخت‌ها.
- اتخاذ تصمیمات اقتصادی به عنوان بزرگ‌ترین اعستباردهنده تولید و مصرف‌کننده در کشور.

دولت برای رسیدن به اهداف فوق نیازمند اطلاعات مالی خاص جدای از صورت‌های مالی است که می‌توان اظهارنامه مالیاتی را نام برد. ارائه اظهارنامه به صورت فرم‌های الکترونیکی علاوه بر کاهش هزینه تهیه آن توسط شرکت‌ها باعث می‌شود درآمدهای ناشی از مالیات پیش‌بینی شده به موقع تحقق یابد.

تأثیر فناوری بر گزارشگری تجاری فناوری‌های مختلفی برای گزارشگری تجاری وجود دارد که عمومی‌ترین آن شبکه جهانی وب است. روش‌های دیگری مانند دسترسی مستقیم به مرکز رایانه شرکت نیز وجود دارد. با توجه به تأثیر فناوری بر مقررات سازمان‌ها؛ محتوی و ساختار گزارشگری تجاری متون حسابداری و سازمان‌های حرفه‌ای روش‌های زیر را برای به‌کارگیری فناوری تعیین نموده‌اند.

سیستم‌های طراحی شده توسط مقامات قانونی

در کشورهای پیشرو، و قانون‌گذاران سیستم‌های مختلفی را برای ارائه اطلاعات طراحی کرده‌اند. اولین سیستم در این زمینه EDGAR^۵ است که توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا طراحی شده است. در کانادا کمیسیون اوراق بهادار اونتاریو سیستم SEDAR^۶ طراحی نمود. هر دو سیستم از طرق اینترنت قابل دسترسی هستند.

استفاده از شبکه جهانی وب برای گزارشگری تجاری

دلیل اصلی استفاده از وب هزینه اندک (برای استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان) و دسترسی آسان به اطلاعات شرکت‌ها از طریق شبکه می‌باشد. وب نه تنها ارتباط تصویری و حجیم گزارش‌های شرکت‌ها را امکان‌پذیر نموده بلکه استفاده‌کنندگان می‌توانند به سرعت و در زمان مناسب به اطلاعات مورد نیاز دست یابند.

وب ارائه اطلاعات فراوان و متفاوت را با آنچه که در گزارشگری سنتی وجود داشت فراهم نموده است. ارتباط برتر^۷ داده‌ها قابلیت دسترسی اطلاعات را بهبود بخشید و دسترسی مرحله به مرحله اطلاعات را تسهیل نموده است. داده‌های چندین دوره و تحلیل آنها به صورت آماده در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌گیرد و می‌توانند جهت تحلیل بیشتر داده‌ها را دستکاری نمایند. علاوه بر این وب سنجش عملکرد غیرمالی و استفاده هرچه بیشتر از نمودار را جهت ارائه اطلاعات امکان‌پذیر نموده است.

در وب محدودیت‌های کم‌تری در خصوص انعطاف‌پذیری نمایش نسبت به روش سنتی وجود دارد. انعطاف‌پذیری ارائه‌ی اطلاعات با استفاده از این فن‌آوری، گزارش اطلاعات به مقامات قانونی را آسان‌تر نموده است.

تأثیر فناوری بر محتوی، زمانبندی و شکل اطلاعات مالی

ارتباط برتر استفاده از رسانه‌های الکترونیکی، به خصوص اینترنت، برای گزارشگری تعیین محدوده‌ی اطلاعات را برای استفاده‌کنندگان مشکل کرده است. گزارش‌های سالانه‌ی چاپی فرمی مشخص دارد و استاندارد است، در مقابل محدوده‌ی یک پایگاه اینترنتی مشخص نیست اغلب وب‌گاه‌ها نامحدود و گاهی تاریک به نظر می‌رسند و بررسی آنها موجب نارضایتی می‌گردد. ارتباط برتر اصلی‌ترین ابزار فناوری است که مشکل محدوده را ایجاد نموده است. این مساله، در اصل نتیجه‌گیری بر مبنای مرجع نمود بیشتری دارد و در گزارشگری مالی برای مقامات قانونی اهمیت دارد. اطلاعات موجود در صفحات وب که از صفحه مرجع ناشی شده است، همانند اطلاعات صفحه مرجع ایجاد مسئولیت می‌کند. به نظر کمیسیون اوراق بهادار آمریکا اطلاعاتی که از طریق ارتباط برتر به دست می‌آید درست مانند ضمیمه کردن گزارش چاپی اطلاعات با اصل مدارک در یک پاکت است. یعنی مسئولیت صحت اطلاعات با تهیه‌کنندگان است. مشکل محدوده به دو صورت است اول این که استفاده‌کننده نمی‌داند چه زمانی از گزارش‌های مالی خارج شده است. دوم این که آیا تمام اطلاعات لازم را کسب کرده یا خیر؟ زیرا ممکن است به اطلاعات تهیه شده طبق اصول پذیرفته شده حسابداری دست نیافته باشد.

مورد دیگری که در رابطه با ارتباط برتر وجود دارد این است که آیا شرکت‌ها اجازه دارند اطلاعات الزامی شده به موجب اصول پذیرفته شده حسابداری را به شکل ارتباط برتر ارائه نمایند؟ اگر جواب مثبت است استفاده‌کنندگان چگونه باید اطلاعات تهیه شده طبق اصول پذیرفته شده را از سایر اطلاعات تمیز دهند. استفاده‌کنندگان چگونه باید اطلاعات به‌هنگام را از

اطلاعات گذشته تشخیص دهند و بدتر این که آنها ممکن است اطلاعات گذشته را جاری تلقی کنند. از طرف دیگر ارتباط بین چند مرکز رایانه‌ای قابلیت اتکای اطلاعات را دچار تردید می‌کند.

ارائه‌ی اطلاعات ساخت نیافته

حسابداران مفسر اطلاعات هستند و در ارائه‌ی اطلاعات استاندارد دارای مهارت خاصی هستند (عمدتاً به شکل صورت‌های مالی). لذا پیام آنها به آسانی برای خوانندگان قابل درک است. حسابداران اطلاعات را برای این که با اصول پذیرفته شده حسابداری مطابقت داشته باشد، محدود می‌کنند. آنها هم اطلاعات را تهیه و هم محدود می‌کنند. این کار هم برای حسابداران و هم استفاده‌کنندگان مزایایی دارد. حسابداران نقش کلیدی خود را به عنوان قاضی حفظ می‌کنند و استفاده‌کنندگان نیز اطلاعات را با یک فرم و محدوده مشخص دریافت می‌کنند. استفاده گسترده از اینترنت به عنوان ابزار گزارشگری موجب دگرگونی نقش حسابداران شده است. اگر همه‌ی امکانات بالقوه اینترنت کاملاً شکوفا شود استفاده‌کنندگان نیز اطلاعات بیشتر و به‌هنگام دریافت خواهند کرد. ولی این اطلاعات با اطلاعات سایر شرکت‌ها مقایسه‌پذیر نخواهد بود. به عبارت دیگر داده‌ها و اطلاعات به اشکال گوناگون ارائه می‌شوند.

تغییر نقش حسابداران مستلزم این است که آنها از خلاصه کردن اطلاعات به صورت استاندارد به سوی تفسیر اطلاعات ساخت نیافته شرکت‌ها روی آورند گرچه در حال حاضر نیز بسیاری از حسابداران اطلاعات را تفسیر می‌کنند.

استفاده‌کنندگان مدل گزارشگری را تعیین می‌کنند یکی از کاربردهای بالقوه‌ی ارائه‌ی

اطلاعات ساخت نیافته این است که استفاده‌کنندگان می‌توانند آنها را به صورت مدلی جهت استفاده شخصی در آورند. این کار شبیه مدل تافلر^۸ است. طبق این مدل مصرف‌کنندگان در طراحی محصولات نقش دارند. لذا اطلاعات نیز به عنوان یک محصول از این ویژگی برخوردار است. در واقع حداکثر اختراعات مربوط به کالاهای جدید در نتیجه تغییر در بار اطلاعاتی آنها بوده است.

با توجه به این که حسابداران می‌خواهند اطلاعات مربوط در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهند، آنها باید نیاز استفاده‌کنندگان را بدانند. البته بخشی از نیاز استفاده‌کنندگان به دانش آنها بستگی دارد، گروهی از استفاده‌کنندگان مانند تحلیلگران مالی طی سال‌های متمادی خودشان مدل مورد نظر خود را طراحی کرده‌اند.

اگر اطلاعات ساخت نیافته به صورت الکترونیکی منتشر شود؛ تحلیلگران سریعاً روشی را برای به‌کارگیری آنها برای رسیدن به هدف خود ابداع می‌کنند. البته حسابداران می‌توانند آنها را در طراحی مدل جهت تحلیل اطلاعات یاری کنند؛ ولی دانش اکثر استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی به اندازه‌ی تحلیلگران نیست این موضوع از مدت‌ها قبل در ارائه‌ی صورت‌های مالی مدنظر قرار گرفته است و راه حل آن ارائه گزارش‌های استاندارد و قابل درک برای همگان است. ولی ارائه‌ی اطلاعات ساخت نیافته با روش سنتی سازگار نیست و به‌ناچار باید استفاده درست از اطلاعات را به خود استفاده‌کنندگان واگذار نماییم و این امر دست‌کم مستلزم داشتن دانش مرتبط در این زمینه است. بی‌دانشی استفاده‌کنندگان مانع از انتشار اطلاعات ساخت نیافته توسط شرکت‌ها می‌شود.

انتخاب اطلاعات موردنظر جهت گزارش با هزینه اندک کارگروه استانداردهای انجمن

حسابداران امریکا سه روش را برای تعیین منافع و هزینه‌های گزارشگری پیشنهاد نموده است. اول، تعیین منافع و هزینه‌های اطلاعاتی که برای تصمیم‌گیری لازم هستند. دوم، تعیین اطلاعاتی که برای استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی فایده قابل ملاحظه دارد. سوم، تعیین یک معیار برای کاهش هزینه‌ها در مواردی که هزینه‌ها با اهمیت باشد.

هزینه‌ها و منافع اطلاعات همیشه مورد توجه تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری بوده است برای مثال هیئت استانداردهای حسابداری امریکا که به‌طور مرتب منافع و هزینه‌های استانداردها را بررسی می‌کند، در چارچوب مفهومی خود می‌گوید "اندازه‌گیری منافع اطلاعات مالی به صورت عینی کاری مشکل یا ناممکن است ولی هزینه‌ها اغلب اندازه‌پذیر است به همین دلیل توافق همگانی مبنی بر این که منافع کدام اطلاعات بیش از هزینه‌ی تهیه آنهاست وجود ندارد."

افشای مطالبی که دارای بار اطلاعاتی باشد برای تصمیم‌گیری مفید است حتی اگر هزینه آن بیش از فوایدش باشد این نوع افشا قابل اتکا است و گمراه‌کننده نیست و به ما فرصت می‌دهد تا بتوانیم وضعیت واقعی شرکت را ارزیابی نماییم. هر قدر که اطلاعات بیشتری افشا شود استفاده‌کنندگان قادر می‌شوند تا ریسک تخصیص نادرست سرمایه را کاهش دهند و در نتیجه به‌درستی آیسندگی شرکت را ارزیابی کنند. استفاده‌کنندگانی که از اطلاعات مفید برای افزایش هر چه بیشتر بازدهی سرمایه‌گذاری استفاده می‌کنند به دنبال شرکت‌های پر بازده هستند این کار باعث افزایش رشد اقتصادی و رقابت ملی می‌گردد، در مقابل سرمایه‌گذاری نابخردانه تأثیری سوء بر رشد اقتصادی و رقابت ملی می‌گذارد. بنابراین افشا دارای بار اطلاعاتی است که منجر به تخصیص بهینه سرمایه می‌گردد.

برای تصمیم‌گیری درباره‌ی اطلاعات قابل گزارش اهمیت دارد. ممکن است از روش‌هایی استفاده کنیم که برای تهیه اطلاعات داخلی کاربرد دارد، برای مثال برای طراحی سیستم اطلاعات داخلی ابتدا عوامل موفقیت تعیین می‌شود و سپس روش‌های اندازه‌گیری انتخاب می‌شود چون اندازه‌گیری می‌تواند عملکرد را نشان دهد.

دفترداری الکترونیکی

اکثر سازمان‌ها با فرایند جمع‌آوری، نگهداری و کنترل معاملات و دفاتری که جهت حسابرسی لازم است، آشنا هستند. سازمان‌ها عموماً معاملات مربوط به پرداخت‌ها، دریافت‌ها و درآمد‌ها را طبق شواهد فیزیکی موجود مانند صورت‌حساب فروش و اعلامیه‌ها ثبت می‌کنند. چون معاملات باید به درستی ثبت شود سازمان‌ها کنترل‌های کافی را برای مدارک و حفاظت‌های لازم را جهت جلوگیری از مخدوش یا نابودی آنها انجام می‌دهند. اما تعداد اندکی از سازمان‌ها با دفترداری الکترونیکی آشنا هستند. دفترداری الکترونیکی مستلزم به‌کارگیری روش‌های پردازش جدید برای داده‌های الکترونیکی است. دفترداری الکترونیکی کارایی زیادی دارد و به آسانی قابل اجراست. در این روش ثبت‌ها ممکن است به آسانی از بین بروند مثلاً یک کارمند ناآگاه ممکن است فایل پشتیبانی را دوباره نویسی نماید یا شواهد معاملات را از بین ببرد. اگر کنترل بر سیستم دسترسی، پشتیبانی و پردازش الکترونیکی نامناسب باشد دفاتر اعتبار خود را از دست می‌دهند زیرا یک برنامه‌نویس باهوش می‌تواند داده‌ها را پس از تایید و ذخیره‌سازی تغییر دهد.

در ثبت‌های الکترونیکی باید حداقل مستندات مربوط به اسناد چاپی وجود داشته باشد. بنابراین یک صورت حساب الکترونیکی باید شامل نام فروشنده، تاریخ،

اطلاعات در محیط فناوری پیشرفته بیان شده، کم‌رنگ شود. استفاده‌کنندگان با توجه به نوع استفاده از اطلاعات، مربوط بودن را تعریف می‌کنند. چون آنها را قادر می‌سازد اطلاعاتی را که برای هدف خاصی می‌خواهند جستجو نمایند. از طرفی دیگر اینترنت همان‌طور که اطلاعات زیادی تولید می‌کند ابزار جستجوی نیرومندی نیز دارد این ابزار استفاده‌کنندگان را در یافتن اطلاعات مربوط یاری می‌کند.

به‌نظر والمن^۹ وظیفه‌ی حسابداری از جمع‌آوری و طبقه‌بندی اطلاعات به سوی پراکنده‌سازی اطلاعات سوق پیدا کرده است. جمع‌آوری و طبقه‌بندی اطلاعات یعنی قابل استفاده کردن داده‌هایی که به‌صورت خام مفید نیستند. لذا حسابداران اطلاعات را طبقه‌بندی و به زبان اصول حسابداری پذیرفته شده (GAAP)^{۱۰} گزارش می‌کنند تا مفید واقع شوند.

فرایند متراکم‌سازی اطلاعات با توجه به این که تحلیل‌گران منابع زیاد را برای پراکندن مجدد اطلاعات به‌کار می‌گیرند؛ بسیار جالب است. در این فرایند ابتدا پول و زمان زیادی برای متراکم‌سازی اطلاعات مصرف می‌شود و در مرحله بعد با مصرف پول و زمان به‌صورت پراکنده در می‌آید البته کمی متفاوت با داده‌های اولیه. والمن نتیجه‌گیری می‌کند که اگر ما نیازهای اولیه‌ی استفاده‌کنندگان را بدانیم و فناوری کنونی و آینده را به‌کار گیریم باید سیستمی بسیار متفاوت از سیستم موجود ایجاد نماییم.^{۱۱}

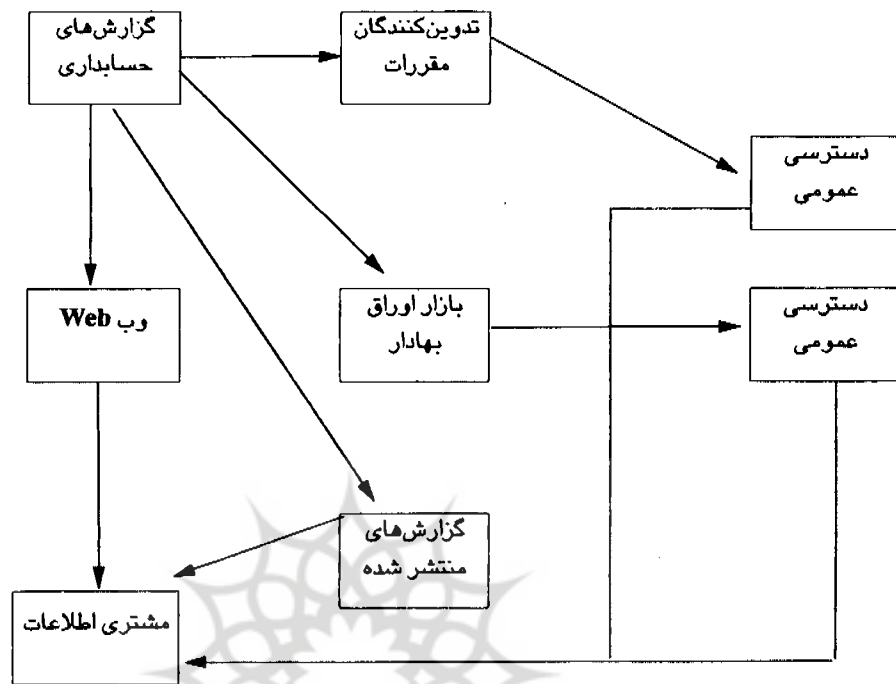
سیستمی که والمن در نظر دارد این است که اگر بخواهیم از اطلاعات پراکنده شروع کنیم فرایند گزارشگری عبارتست از (۱) داده‌های خام و (۲) داده‌های طبقه‌بندی شده با تراکم کم‌تر^{۱۲}. لذا باید اطلاعاتی را که برای متراکم‌سازی یا خلاصه‌سازی نیاز داریم؛ انتخاب نماییم و این که چه داده‌های را برای تحلیل استفاده‌کنندگان به‌صورت خام ارائه نماییم، حتی طراحی یک فرایند

در اینترنت شکل جدیدی از افشا اختیاری ایجاد شده است. این نوع افشا از نظر محتوی جدید نیست بلکه به دلیل انتخاب داده‌ها توسط مدیران و استفاده از رسانه‌ی جدید گزارشگری کاری جدید به شمار می‌آید. در اینترنت مقرراتی برای انتشار اطلاعات وجود ندارد و هزینه‌ی تهیه و انتشار آنها اندک است؛ حتی اگر فایده اندکی داشته باشد به دلیل هزینه‌ی اندک باز هم به صرفه است البته ارائه اطلاعات در اینترنت هزینه‌های خاص خود را دارد ولی هزینه‌ی آن کم‌تر از تهیه‌ی گزارش‌های سالانه رسمی است که مستلزم هزینه‌های توزیع نیز است.

مدیران به‌طور سنتی اطلاعات بیشتری را نسبت به سهامداران در اختیار دارند. دلیل اصلی آن هزینه‌ی تهیه‌ی انتشار اطلاعات، رقبا و محرمانه بودن آنهاست. با استفاده از اینترنت امکان ارائه‌ی اطلاعات فراوان با هزینه‌ی اندک فراهم گردیده است عامل هزینه یکی از عوامل محدودکننده‌ی تهیه اطلاعات برای سهامداران است. به‌نظر می‌رسد اینترنت فاصله‌ی بین اطلاعات مالی مدیران و اطلاعات قابل ارائه به عموم را کاهش دهد. عاملی در پیشرفت این روند انتظارات استفاده‌کنندگان است زیرا وقتی که آنها از توانایی فناوری جهت ارائه‌ی اطلاعات سریع و حجیم با هزینه‌ی اندک آگاه شوند، اطلاعات بیشتری را می‌طلبند و شرکت‌ها ملزمند به تقاضای آنها پاسخ دهند.

اطلاعات پراکنده و فراوان

گفته می‌شود در اینترنت اطلاعات زیادی وجود دارد و گزارشگری مالی نیز از این امر مستثنی نیست چون توانایی ارائه‌ی اطلاعات حجیم و ساخت نیافته با هزینه‌ی اندک آن را تشدید می‌کند. البته ارتباط برتر و مساله محدودده‌ی پایگاه اینترنتی نیز بی‌تأثیر نیست، این مشکل ممکن است با تعریف جدیدی که از مربوط بودن



اطلاعات اختیاری مانند تحلیل‌های مالی و اطلاعات اجباری خواسته شده توسط مقامات قانونی (بازار بورس) را در برمی‌گیرد. نمونه‌ای از روش انتشار اطلاعات در نمودار شماره ۱ نشان داده شده است.

به‌نظر مقامات قانونی، اطلاعات باید در اختیار عموم قرار گیرد. شرکت‌ها اغلب هزینه‌ی گزارش‌های را به مشتریان اطلاعات یا واسطه‌های اطلاعاتی منتقل می‌کنند. در مواردی که افشای اطلاعات به صورت چاپی است و نیز در مواردی اکثر اطلاعات به صورت لوح فشرده یا در وب منتشر می‌شود تنها انسان می‌تواند آنها را تفسیر کند.

استفاده‌کنندگان باید به صفحاتی که

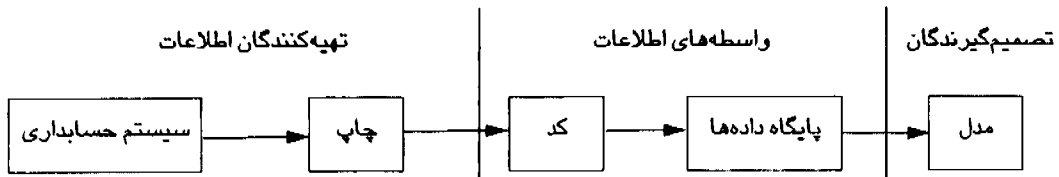
در حال حاضر یافتن چنین اطلاعاتی در بین صفحات نامتناهی وب مشکل است. ضمناً گزارش‌های تجاری را نرم‌افزارهای هوشمند و انسان باید تفسیر کنند، و بین اطلاعات موجود در گزارش‌های تجاری و سایر منابع اطلاعاتی همبستگی لازم وجود داشته باشد. لذا تدوین استانداردهای موثر برای نسل جدید فناوری در وب مستلزم اندیشه، بررسی و توجه به راه‌حل‌های مختلف است.

ارتباطات تجاری

انتشار اطلاعات توسط شرکت‌های سهامی عام بسیار پیچیده است. آنها گزارش‌های تجاری خود را برای افراد مختلف منتشر می‌کنند. این گزارش‌ها

شرح کالا، مقدار و قیمت و شرایط تخفیف نقدی باشد عامل مهم در جمع‌آوری داده‌های الکترونیکی صحت و درستی دفاتر و عطف حسابرسی آنهاست.

مدل‌های گزارشگری الکترونیکی اطلاعات به‌هنگام اما غیراستاندارد امکان مقایسه‌ی اطلاعات شرکت‌ها را مشکل می‌کند. سوال این است که چه استانداردهایی برای مفید ساختن اطلاعات مالی الکترونیکی لازم است؟ آیا استانداردهای فعلی مربوط به تهیه‌ی صورت‌های مالی کیفیت می‌کند؟ استانداردهای جدید باید به دنبال ارائه‌ی گزارش‌هایی باشد تا اطلاعات بیشتری در اختیار استفاده‌کنندگان قرار گیرد.



- اطلاعات کمی غیرمالی (مانند معیارهای سنجش عملکرد غیرمالی)
- اطلاعات کیفی غیرمالی (مانند هفته نامه یا خبرنامه)

اطلاعات مفید برای تصمیم گیری در نمودار شماره ۴ نشان داده شده است:

تنها پایگاهی که این نوع اطلاعات را ارائه می کند وبگاه FINANCE.YAHOO.COM^{۱۵} است. در این پایگاه کلیه اطلاعات شرکت ها، بورس، گزارش تحلیل گران، فرم EDGAR^{۱۶} و غیره وجود دارد.

زبان گزارشگری تجاری: برای گزارشگری الکترونیکی به یک زبان گزارش تجاری جهانی و دیجیتالی نیاز است. این زبان باید امکان جستجو، تحلیل و استفاده ی مجدد اطلاعات را فراهم نماید. نمودار شماره ۵ ابعاد اطلاعات کیفی/کمی، حسابداری/غیرحسابداری و قانونی/اختیاری را نشان می دهد.

گزارشگری تجاری مستلزم به کارگیری داده های مالی و غیرمالی و نیز امکانات صوتی و تصویری است. داده های غیرمالی ماهیتاً کمی و کیفی است.

زبان گزارشگری باید دارای ویژگی های زیر باشد:

- برای افراد و نرم افزارها قابل استفاده باشد.
- امکان افشای اطلاعات خواسته شده توسط قانونگذاران اوراق بهادار وجود داشته باشد.

اساسی ایجاد شده است. اطلاعات به صورت دیجیتالی موجود است و استفاده کنندگان می توانند آنها را جستجو؛ مطالعه؛ تفسیر و تحلیل نمایند. در آینده ای نزدیک استفاده کنندگان اطلاعات مانند تحلیل گران از طریق نرم افزارهای هوشمند به صفحات وب سفر می کنند. اگر حرفه ی حسابداری بخواهد گزارش های تجاری و مالی با کیفیت در دسترس همگان قرار دهد به یک واسطه ی اطلاعاتی جدید نیاز دارد لذا گزارشگری جدید به شکل نمودار شماره ۳ خواهد بود.

تاریخ وب نشان داده است که مشتریان، اطلاعات با کیفیت را سریعاً پیدا می کنند. وب می تواند یک رابط مستقیم بین پایگاه داده های حسابداری شرکت ها و استفاده کنندگان باشد.

گزارشگری مرکب: یک روش دیگر جهت انتشار دانش در وب عبارت از اطلاعاتی است که برای استفاده خرید و فروش می شود. بهترین مثال برای این روش فروش اطلاعات به چندین پایگاه دیگر توسط رویتر و نیز پس از تلفیق تجاری آن با دوجونز^{۱۳} است. نرم افزار PORTAL^{۱۴} امکان یکپارچه نمودن اطلاعات منابع مختلف را در یک وبگاه فراهم نموده است. انواع اطلاعات موجود عبارتند از:

- اطلاعات کمی مالی

اطلاعات مالی در آن ارائه شده دسترسی داشته باشند تا بتوانند داده های مورد نیاز را انتخاب و در مدل تصمیم گیری خود وارد نمایند. مدل تصمیم گیری ممکن است ذهنی یا صوری باشد. نکته ی اساسی این است که استفاده کنندگان آن را ایجاد و کنترل می کنند نه تهیه کنندگان. سوال مهم در گزارشگری اطلاعات مالی به صورت الکترونیکی این است که آیا اطلاعات باید برای استفاده ی نرم افزارهای هوشمند طراحی شود یا برای تصمیم گیری انسان؟ برای بسیاری از اطلاعات حسابداری امکان دسترسی به منابع آنها وجود ندارد. لذا دلان اطلاعات حسابداری مشتریان زیادی دارند. آنها به گزارش های چاپی یا داده های الکترونیکی دسترسی دارند و پس از انجام تعدیلات لازم آنها را به شکل های مختلف منتشر می کنند.

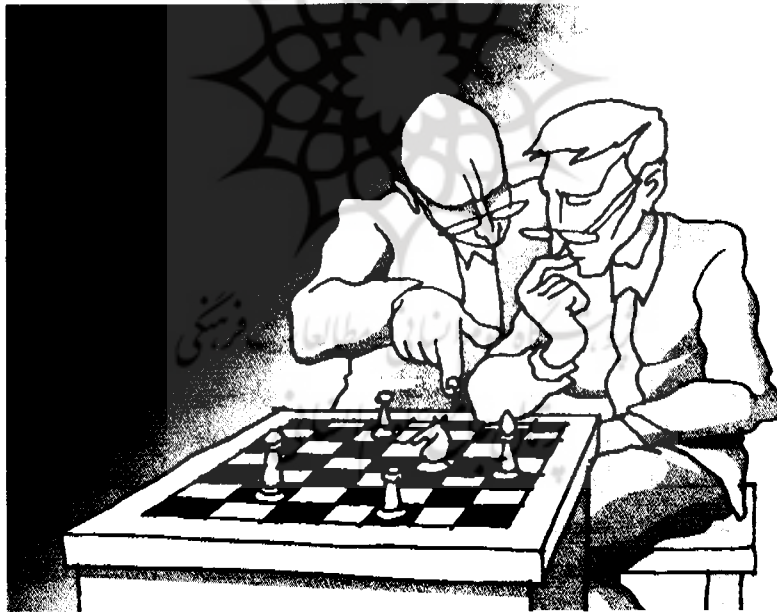
این داده ها معمولاً به استفاده کنندگان حرفه ایی مانند تحلیل گران مالی ارائه می شود. دلان اطلاعات با استاندارد کردن و تلفیق داده ها برارزش آنها می افزایند. استفاده از اطلاعات به صورت فوق در نمودار شماره ۲ آمده است.

اطلاعات را سیستم اطلاعاتی رایانه ای تولید و کدگذاری می کند، به پایگاه داده ها انتقال می دهد و سپس ارائه می کند. با پیدایش وب، در گردش اطلاعات تغییر

حسابرسی مبتنی بر ریسک

حسابرسی مبتنی بر ریسک را می‌توان فرآیند شناسایی و گزارش ریسک تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی دانست

دکتر حسین زارعی



ثانیاً حسابرسی باید تعیین کند که چقدر و چگونه روش‌های خود را برای حوزه‌های کم ریسک کاهش می‌دهد. هم‌چنین جهت شناسایی ریسک تحریفات با اهمیت باید موارد زیر تجزیه و تحلیل شود:
الف) ریسک واحد تجاری (ریسکی که یک

رویداد بر تحقق اهداف شرکت اثر منفی می‌گذارد).
ب) چگونگی برخورد مدیریت با ریسک‌های مذکور.
ج) تعیین محدوده‌ی ریسک‌هایی که مدیریت به آن‌ها توجهی نکرده است.
نگارنده در این نوشتار ابتدا به بیان تفاوت‌های حسابرسی مبتنی بر ریسک با

حسابرسی مبتنی بر ریسک را می‌توان به‌عنوان فرایند شناسایی و گزارش ریسک تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی دانست. از این‌رو، اولاً حسابرسی نیازمند شناسایی حوزه‌هایی است که دارای ریسک بالایی از تحریفات با اهمیت‌اند؛ ریسک‌های مذکور محدوده‌هایی هستند که مستلزم کاربرد روش‌های گسترده‌تری خواهند بود.

ریسک به مثابه‌ی مهم‌ترین گرایش حسابرسی مستقل برای پاسخ به مساله فوق بود. در صورتی که حسابرسی مبتنی بر ریسک به‌درستی انجام گیرد، فنون آن می‌تواند ضمن کمک به توسعه راهبردهای تجاری واحد تحت حسابرسی، کارایی کل گروه حسابرسی را نیز به‌طور قابل ملاحظه‌ای ارتقا بخشد.

مقدمه

شاید مهم‌ترین مساله‌ی حسابرسی آن است که حسابرس چگونه می‌تواند علاوه بر افزودن به ارزش محصول (صورت‌های مالی) مشتری‌اش، سودآوری کار خود را نیز افزایش دهد؟ در دهه‌ی گذشته، حسابرسی مبتنی بر

حسابرسی سنتی (حسابرسی مبتنی بر سیستم و مبتنی بر ترازنامه) می‌پردازد، سپس ضمن ارائه محدودیت‌های حسابرسی سنتی، مزایای حسابرسی مبتنی بر ریسک را برمی‌شمرد. آن‌گاه جهت کاربردی کردن مباحث، مراحل اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در یک شرکت بررسی می‌شود.

امید است نوشتار حاضر بتواند در استفاده علمی تر از این رویکرد سهمی داشته باشد.

تفاوت‌های حسابرسی مبتنی بر ریسک با حسابرسی سنتی

عمده‌ترین تفاوت‌های بین حسابرسی سنتی و حسابرسی مبتنی بر ریسک شامل موارد زیر است: الف) نوع ریسک‌هایی که مورد ارزیابی قرار می‌گیرند، و ب) چگونگی ارزیابی ریسک‌های مذکور.

به‌طور کلی، رویکرد حسابرسی سنتی تنها بر ریسک‌های حسابرسی متمرکز دارد. در برنامه‌ریزی یک حسابرسی، حسابرس الف) نگران آن است که کنترل‌های داخلی کافی وجود داشته باشد و در عمل نیز به نحو مناسب اجرا شود (ریسک کنترل)، ب) روش‌های حسابرسی مورد عمل بتوانند تحریف‌ها را کشف نمایند (ریسک کشف) و ج) هم‌چنین حسابرس نگران ریسک ذاتی است، یعنی عواملی که بر ثروت مالی سازمان اثر می‌گذارد اما مدیریت و کنترل آن‌ها دشوار است.

حسابرسی مبتنی بر ریسک نسبت به حسابرسی سنتی یک گام به جلو می‌گذارد و نه تنها بر ریسک حسابرسی متمرکز می‌نماید بلکه بر ریسک تجاری مشتری نیز تاکید می‌کند زیرا این ریسک می‌تواند بر سودآوری یک شرکت اثر بگذارد و به‌نوعی کلید حیات شرکت است. برای تجزیه و تحلیل این ریسک، حسابرس در پیچه‌ای به عملیات شرکت حفر می‌نماید تا دریابد

سازوکارهای عملیات شرکت چگونه است از این‌رو شرکت با چه ریسک‌های تجاری کوتاه مدت و بلندمدتی روبه‌رو است. به این طریق، حسابرس می‌تواند با ارزیابی مستقل تمامی عوامل موثر بر تجارت و کسب و کار مشتری به مدیریت در کارآمد کردن عملیات یاری رساند.

شاید به‌توان تفاوت‌های حسابرسی سنتی و حسابرسی مبتنی بر ریسک را این‌گونه توصیف کرد: در یک حسابرسی سنتی برای بررسی و ارزیابی صورت‌های مالی حسابرسی و مدیریت شرکت مانند بازیکنان شطرنج در دو طرف یک میز یعنی مقابل هم می‌نشینند و از این‌رو هر کدام زمینه‌ی بازی (تجارت مشتری) را از منظر خود می‌نگرند. اما در حسابرسی مبتنی بر ریسک، حسابرس و مشتری هر دو در یک طرف می‌نشینند. در این وضعیت، مشتری (مدیریت) دارای یک دوست یا شریک است زیرا هر دو واحد تجاری و تجارت آن را از منظری یکسان می‌نگرند.

محدودیت‌های رویکرد سنتی برای تشریح موضوع یک شرکت پیمان‌کاری را در نظر بگیرید. در حسابرسی سنتی، حسابرسان غالباً تصمیمات خود را بر مبنای اهمیت شکل می‌دهند که در این‌جا قاعدتاً درصد (یا کسری) از حجم عملیات پیمان‌کار است. از آنجا که در این نوع حسابرسی تمرکز بر اثبات ارقام درج شده در صورت‌های مالی است، کنترل‌های داخلی شرکت به‌طور وسیع به‌منظور حسابرسی کارا مورد ارزیابی قرار نمی‌گیرد. در پایان حسابرسی هم، حسابرس چیزی را اثبات می‌کند که شرکت قبلاً می‌دانست یعنی شرکت روی برخی کارها سود می‌کند و روی برخی دیگر زیان می‌دهد. سپس شرکت صورت‌حسابی را از حسابرس دریافت می‌کند و فرایند مذکور در سال بعد مجدداً تکرار می‌گردد.

به‌دلیل این که محیط کنترلی تعدادی از شرکت‌های ایرانی ضعیف است، شاید رویکرد فوق، تنها رویکردی باشد که حسابرسان می‌توانند اتخاذ نمایند. اما توجه داشته باشیم که یک محیط کنترل داخلی ضعیف، ریسک فوق‌العاده‌ای دارد و حتماً باید در کانون توجه مدیریت شرکت قرار گیرد. در این حالت حسابرسی مبتنی بر ریسک برعکس حسابرسی سنتی اقدام به شناسایی نقاط ضعف مذکور می‌نماید و از این‌رو به مدیریت کمک می‌نماید تا گام‌های مناسبی را برای تقویت کنترل‌های داخلی بردارد.

مزایای رویکرد مبتنی بر ریسک

حسابرسی مبتنی بر ریسک علاوه بر تمرکز بر ارقام صورت‌های مالی، توجه خود را به شناخت فعالیت تجاری شرکت معطوف می‌نماید زیرا ارقام مذکور حاصل فعالیت‌های مزبور است. شناخت حسابرس شامل شناخت از افراد کلیدی و رهبران شرکت و نحوه‌ی تصمیم‌سازی و تصمیم‌گیری آن‌ها می‌شود. در زیر به برخی مسائلی پرداخته می‌شود که نوعاً در حسابرسی مبتنی بر ریسک آنها توجه می‌شود.

- ساختار خاص واحد تجاری چگونه از رقبایش متمایز می‌شود و حاشیه رقابتی واحد تجاری چیست؟
- مسائل عملیاتی روزمره‌ای که مدیریت کلیدی شرکت با آن مواجه است چیست؟
- مدیریت با مسائل و مشکلات عملیاتی چگونه برخورد می‌کند؟
- برای حصول اطمینان از اجرای مفاد قراردادها، قوانین و مقررات چه کنترل‌های عملیاتی به اجرا در می‌آید؟
- برای حصول اطمینان از این‌که عملیات گزارشگری و حسابداری سال بدون خطا و تقلب باشند چه کنترل‌های داخلی مشخصی اجرا می‌گردد؟

● مدیریت چگونه از صحت اطلاعات مالی مورد استفاده در تصمیمات مهم اطمینان می‌یابد؟
● کارکنان بی‌تجربه در چه کارهایی گمارده شده‌اند؟

به عبارت دیگر، در یک حسابرسی مبتنی بر ریسک، حسابرس مسئول شناخت تمامی ویژگی‌های ساختاری تجاری شرکت تحت حسابرسی است.

مراحل حسابرسی مبتنی بر ریسک ارائه‌ی سطح جدید و برتری از خدمات حرفه‌ای مستلزم روش‌های نوین انجام حسابرسی است. هنگام اعمال رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک، حسابرسان خود را در برنامه‌ریزی و تجربه و تحلیل اولیه در موقعیتی پیش‌تاز می‌یابند. در این حسابرسی، حسابرس زمان بیشتری را صرف شناخت کنترل‌های عملیاتی و کنترل‌های داخلی شرکت می‌نماید زیرا کنترل‌های مذکور زیربنای عملکرد گزارشگری است. صرف زمان مذکور در مرحله‌ی اولیه کار بسیار سودمند است، زیرا در مرحله‌ی اجرای عملیات حسابرسی، حسابرس درمی‌یابد که پاسخ بسیاری از سوالاتش را قبلاً به دست آورده است. بنابراین به‌طور خلاصه مراحل حسابرسی مبتنی بر ریسک عبارتند از: پرسش افراد کلیدی، مستندسازی کنترل‌ها، و تجزیه و تحلیل اطلاعات.

مرحله‌ی اول: پرسش از افراد کلیدی در این مرحله حسابرس تا جایی که ممکن است با مدیرعامل، مدیر مالی و اداری، مدیران تولید و بازرگانی و تمام افرادی که اهداف و ریسک‌های کوتاه‌مدت و بلندمدت شرکت را می‌شناسند یا مسئول آنها هستند گفتگو می‌کند. در این نشست‌ها حسابرس می‌خواهد بداند که:
● بزرگ‌ترین ریسک‌هایی که شرکت در سال

بعد و تا ۵ سال بعد با آن مواجه است، کدام‌اند؟

● آیا مدیریت برای مقابله با این ریسک‌ها برنامه‌ای دارد؟

● واحد تجاری در سال جاری با چه مشکلاتی روبروست؟

● چه مسائل خاص دیگری وجود دارد که حسابرس باید از آن‌ها آگاه گردد؟

در این مرحله حسابرس به پیگیری مسائل حسابرسی سال قبل نیز می‌پردازد.

سپس حسابرس به سراغ سطوح پایین‌تر مدیریت می‌رود و از آن‌ها نیز راجع به حوزه‌ی مسئولیت‌شان و مسائل مذکور سوال می‌کند. آن‌گاه حسابرس نشست‌هایی را با وکلای و مشاورین و دیگر عرضه‌کنندگان خدمات حرفه‌ای به مشتری برگزار می‌نماید که حاصل آن می‌تواند اطلاعات سودمندی را برای مرحله برنامه‌ریزی فراهم نماید.

از دیدگاه نظری، نتایج حاصل از فرایند مرحله‌ی اول به حسابرس در تعدیل روش‌های حسابرسی و تدوین انتظارات حسابرسی یاری می‌نماید و از این‌رو شواهد مربوطه حسابرسی در اجرای عملیات تعیین می‌گردد. علاوه بر این حسابرس در می‌یابد که نکات جدید و بدیع شرکت کدام است و چگونه وی می‌تواند بیشترین ارزش را برای مشتری‌اش ایجاد نماید.

مرحله‌ی دوم: مستندسازی کنترل‌ها

در این مرحله، کنترل‌های عملیاتی و داخلی مشتری به‌طور تفصیلی مستند می‌گردد. در این مرحله، حسابرس هم چنین به‌طور دائم در مواجه با کنترل‌های عملیاتی و داخلی می‌پرسد "چرا؟" چرا این رویه اجرا می‌شود؟ چرا فلان قرارداد در فرجه زمانی مربوطه به اتمام نرسید؟ مدیریت چه ریسکی را نادانسته پذیرفته است و چرا؟ تمام پرسش‌های پیش‌گفته و پرسش‌های مشابه دیگر می‌تواند برای

مدیریت دردناک و ناخوشایند به نظر برسند. قاعدتاً هیچ مدیریتی دوست ندارد از او راجع به رویه‌ها، روش‌ها و کنترل‌های داخلی حوزه‌ی خود سوال شود. در این مرحله به این نکته اساسی باید توجه نمود که کنترل‌های داخلی محدود به حصول اطمینان از تفکیک وظایف کافی در بخش حسابداری نمی‌گردد، بلکه کنترل‌های دیگری نیز وجود دارند که کاملاً خارج از حوزه‌ی عملیات حسابداری است و ارزیابی آن‌ها ضروری است. از این‌رو به‌منظور اجرای مناسب یک حسابرسی مبتنی بر ریسک، حسابرس باید درک روشن و دقیقی از روش‌های عملیاتی استاندارد واحد تجاری داشته باشد. غالباً از طریق پرسش‌های سخت و دشوار و کمی ناخوشایند، ضعف‌های عمده می‌توانند شناسایی گردند. به‌عنوان مثال برخی از مهم‌ترین پرسش‌های حسابرسی در این مرحله برای یک شرکت پیمانکاری می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

● در فرایند برآوردهای فنی و اقتصادی پروژه‌ها چه نوع نظارتی اعمال شده است و به چه مواردی بی‌توجهی گردیده است؟
● آیا برآوردکنندگان، پیشنهادها را بدون یک بررسی ثانویه به مدیریت ارجاع داده‌اند؟

● مدیریت چگونه و با چه ابزاری از تخصیص مطلوب مخارج تجهیزات به پروژه‌ها اطمینان حاصل می‌کند؟

● پارامترهای مندرج در قرارداد یا نوع قرارداد (امانی یا مقطوع) چگونه ارزیابی و اجرا شده‌اند؟

این نوع سوالات و پاسخ‌های دریافتی آن‌ها لازمه‌ی موفقیت یک حسابرسی مبتنی بر ریسک است.

مرحله‌ی سوم: تجزیه و تحلیل اطلاعات در مرحله‌ی سوم، پس از تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی، روش‌ها و برنامه‌ی

است که از آن نمی‌توان برای تمامی حسابرس‌ها استفاده کرد. برعکس، براساس تحقیقات نظری و عملی انجام گرفته در برخی کشورها نه تنها روش‌شناسی این رویکرد به فن پیچیده و بالایی نیاز ندارد، بلکه منابع حاصل از صرف زمان بیشتر در برنامه‌ریزی حسابرسی، بیش از هزینه‌های عدم استفاده از این رویکرد است. هم‌چنین حسابرسی مبتنی بر ریسک را می‌توان برای انواع حسابرسی به کار گرفت و آن را برای حسابرسی موسسات خصوصی و دولتی و عمومی اعمال نمود.

البته حسابرسی مبتنی بر ریسک با ریسک‌های مشخصی نیز روبرو است. استفاده از حسابرس بی‌تجربه، بی‌توجهی به تغییرات محیطی و تجاری شرکت تحت حسابرسی، تکیه برداشتن تجربی مشتری و دانش قبلی حسابرس و عدم توجه به ویژگی‌های خاص صنعت از جمله این ریسک‌ها است.

منابع و ماخذ

- 1- Alan Oliphant, 2002 "Using Risk Models to Determine Information Risk Levels. New it Auditor, Vol.5, October 1, 2002
- 2- Maribeth A.Wollard. 2002 "Risk-Based Auditing: is it Right for you?" Florida CPA Netlink.
- 3- Thomas F.Bayer., 1999, "Risk-based Auditing: A New Approach", CFMA Building Profits, September/October.
- 4- Vicky M.Dalton, 1992. "Risk Assessment in Audit Selection", Internal Audit, Spokane Country March.
- 5- Ashutosh Deshmukh, Jeff Romire, 1995 "Assessing the Risk of Management Fraud Using Red Flags: a Fuzzy Numver Based Spread sheet Approach, South-Western Collage Publishing.

- حاشیه‌ی سودآوری
- مبلغ هزینه دستمزد در قرارداد
- وجود مفاد یا قیود قرارداد هم‌چون جریمه‌ی تاخیر تکمیل و غیره
- وجود موارد نقض مفاد قرارداد
- سایر مشکلات مندرج در یادداشت‌های مبتنی بر پرسش‌ها

روش‌های تحلیلی حسابرسی عمدتاً به حسابرس امکان می‌دهد تا آزمون‌های تفصیلی زمان را به حداقل کاهش دهد. از آن‌جا که روش‌های تحلیلی فراهم‌کننده‌ی شواهد ارزشمندی است، بنابراین حسابرسی نه تنها اثربخش‌تر بلکه کاراتر نیز می‌گردد. حسابرسی مبتنی بر ریسک یک نمونه واقعی از شرایط دستیابی به سود دوجانبه‌ی حسابرس و مشتری است. از این‌رو در آینده به تدریج دیگر هیچ‌کس حاضر نخواهد بود چیزی را به حسابرسی سنتی بشنود.

خلاصه و نتیجه‌گیری

به‌طور خلاصه، حسابرسی مبتنی بر ریسک نه تنها نقش ارزش‌افزایی حسابرسی برای محصول (صورت‌های مالی) مشتری را تثبیت می‌کند بلکه کار حسابرسی را سودآورتر می‌سازد. به عبارت دیگر، حسابرسی مبتنی بر ریسک این امکان را فراهم می‌سازد تا در پایان کار هر دو طرف، مدیران و حسابرسان، احساس رضایت کنند. ارزیابی ریسک به حسابرس کمک می‌کند تا با کمک ارزشمند خود به مشتری که برای تقویت عملیات صورت می‌گیرد رویکردی فعال داشته باشد.

دلایل عدم گسترش استفاده از رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک در موسسات حسابرسی شامل فقدان اطمینان از اعمال قضاوت‌های مربوط به ریسک حسابرسی، نیاز فراوان به دانش تخصصی ریسک‌ها، فقدان زمان برای برنامه‌ریزی نوع جدید راهبرد کار حسابرسی و این تلقی نادرست

حسابرسی صورت‌بندی می‌شود. در این‌جا هدف اصلی آن است که تا حد ممکن به‌جای آزمون‌های تفصیلی از روش‌های تحلیلی در حسابرسی استفاده شود. اگر حسابرس به این اعتقاد دست یابد که کنترل‌های داخلی شرکت اثربخش‌اند، وی آزمون‌های تفصیلی را محدود می‌کند و به جای آن از آزمون‌های کنترلی بیشتری استفاده می‌کند. در صورتی که ریسک‌ها و کنترل‌ها به‌طورکافی شناسایی و ارزیابی شده باشند، آن‌گاه حسابرس می‌تواند بر مبنای انتظارات تعیین شده روش‌های تحلیلی را صورت‌بندی کند و از این‌رو محدوده‌هایی از اطلاعات مالی مورد حسابرسی را مشخص سازد. از آن‌جا که حسابرس براساس تحقیقات مرحله‌ی قبل، اطلاعات لازم را از اعضای کلیدی مدیریت به‌دست آورده است، در این مرحله می‌تواند بر مبنای این اطلاعات روش‌های تحلیلی خود را استوار سازد. حال در صورتی که ارقام صورت‌های مالی، انتظارات حسابرس را برآورده نسازد، آن‌گاه ناچار می‌شود روش‌های حسابرسی جزئیات معاملات را گسترش دهد.

به‌عنوان مثال، در حسابرسی پیمانکاری‌ها جدول عملکرد پروژه‌ها محور اصلی اطلاعات حسابرسی را تشکیل می‌دهد. از این‌رو در مرحله‌ی سوم جدول مذکور به‌طور جداگانه مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد تا پروژه‌های پرریسک تعیین شوند. موارد زیر بیانگر برخی از عمده‌ترین عواملی هستند که در این تصمیمات حسابرسی مورد استفاده قرار می‌گیرند:

- حجم و مبلغ قرارداد
- درصد تکمیل کار در تاریخ ترازنامه
- نوع قرارداد (امانی یا مقطوع)
- تجربه پیمانکار در نوع و مشخصات قرارداد
- کارکنان کلیدی درگیر در قرارداد (نظارت و مدیریت پروژه)

تغییر شیوه‌های آموزش حسابداری

افزایش روزافزون ورشکستگی‌ها در دهه‌ی ۱۹۸۰ باعث شده است تا هم در عمل و هم در آموزش حسابداری بر اخلاقیات بسیار تاکید شود

نویسنده: David Boyd, Sanithia C.Boyd & William L.Boyd

ترجمه و تلخیص: مریم خلیلی عراقی

۱۳۰ بیانی‌هی استاندارد
ارایه شده است که هر
کدام به نوبه‌ی خود
تغییری در روش‌های
عملی یا
آموزش حسابداری
راموجب شده‌اند؛ که به
برخی تغییرات اشاره
می‌کنیم.
حدود سی سال
پیش این حرفه زیر



سلطه‌ی مردان قرار داشت، اما امروزه شاهدیم زنان در سطوح بالا در این حرفه فعالیت می‌کنند. آنها همواره می‌کوشند تا دوشادوش مردان در پست‌ها و مناصب حسابداری حضور یابند و از نردبان مسئولیت بالا بروند و از سقف شیشه‌ای به پایین بنگرند.

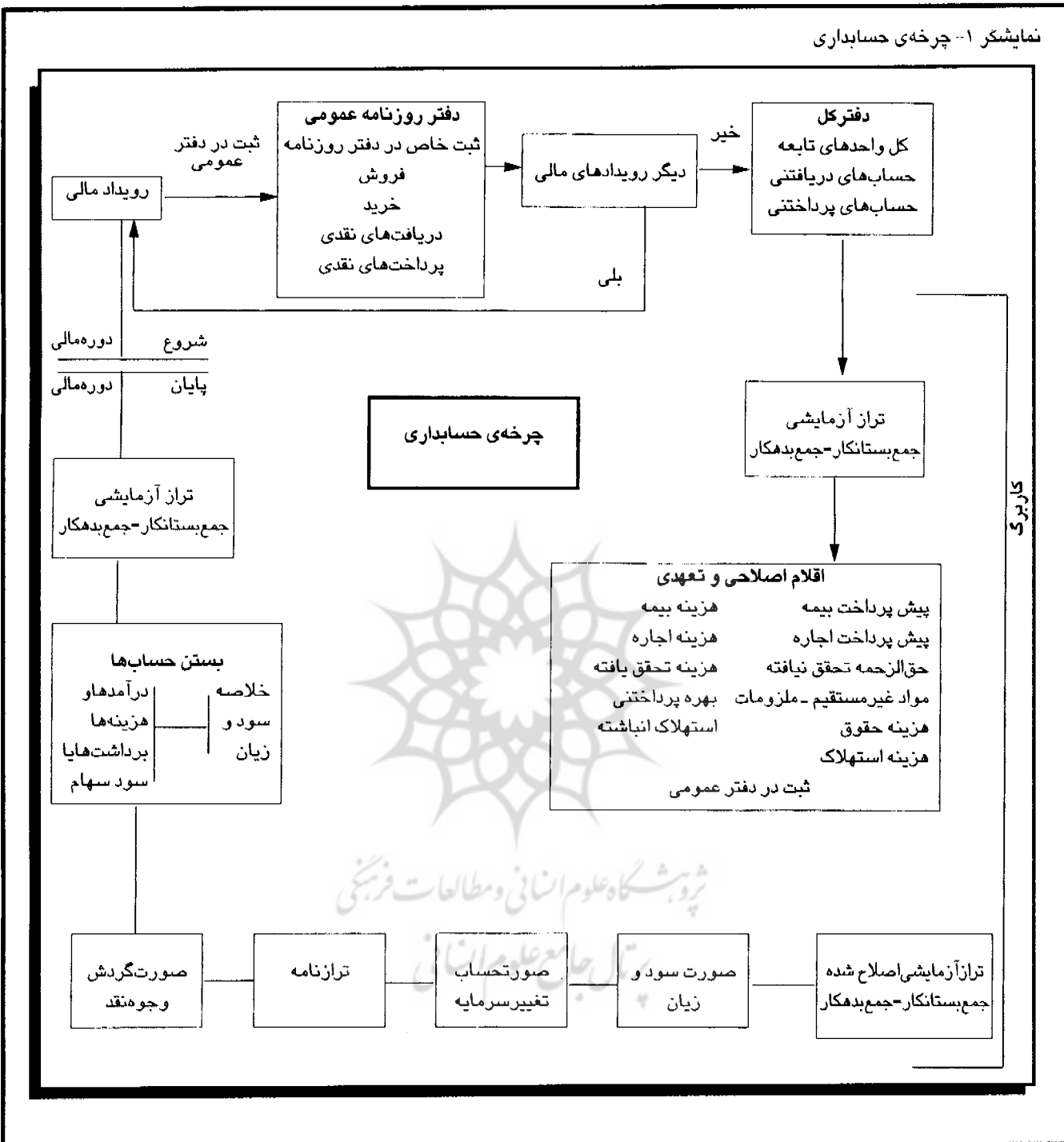
تا اوایل دهه‌ی ۱۹۷۰ رایانه در حرفه‌ی حسابداری کاربرد نداشت، ولی امروزه به عنوان یک ضرورت مطرح است. در اواخر دهه‌ی ۱۹۷۰ بسته‌های نرم‌افزاری در حسابداری به کار گرفته شد که (البته با محدودیت‌های نسبی مواجه بود) این‌ها معمولاً به سفارش مشتری خاص تهیه می‌شد. به زودی برنامه‌های

مقدمه

واکنش حرفه‌ی حسابداری به تغییرات پیشنهادی کارگروه تغییر شیوه‌ی آموزش حسابداری^۱ (AECC) نیز مانند بسیاری از دیگر مشاغل رو به تغییر است. آنها در برابر تغییر مقاومت می‌کنند که این مقاومت باعث

از دست دادن زمان و بروز اضطراب درونی می‌شود؛ و این در حالی است که واقعیت اغلب غیر از آن است که تصور می‌کنند.

در این زمینه دیسرایلی گفته است: آنچه همواره به آن اشاره می‌شود و نقل محافل علمی است تداوم تغییرات است. در این مورد حسابداری هم از رشته‌های دیگر مجزا نیست و برخلاف شهرت تکراری و خسته‌کننده‌ای که دارد، طی سال‌های گذشته متحول شده، یا به عبارت بهتر با نرخ فزاینده‌ی پذیرای تغییر شده است. از زمانی که هیات استانداردهای حسابداری مالی^۲ (FASB) جایگزین هیات اصول حسابداری^۳ (APB) شد (سال ۱۹۷۲) پیش از



غیراخلاقی که دلیل ورشکستگی بسیاری از بانک‌ها است هزینه‌ای در حدود ۵۰ میلیون دلار را به بانک‌ها تحمیل کرده است حرفه‌ی حسابداری مسئولیت وقوع آن را پذیرفته است. افزایش روزافزون ورشکستگی در دهه‌ی ۱۹۸۰ که علت آن بی‌توجهی به اخلاقیات بود باعث شده تا هم در عمل و هم در آموزش حسابداری بر اخلاقیات بسیار تاکید شود. ۳۳
پیرو این تغییرات در پاییز ۱۹۹۰ انجمن حسابداران رسمی

نرم‌افزاری برای ارائه‌ی خدماتی چون حساب‌های دریافتی، حساب‌های پرداختی، حقوق و دستمزد، مالیات‌ها و... به منظور کاهش فشار کاری حسابداران و افزایش کارایی و دقت آنها به وجود آمد؛ و امروزه سیستم‌های خبره در همه‌ی حوزه‌ها به ویژه حوزه‌ی حسابرسی بسیار پیشرفت کرده‌اند. اخلاق موضوعی که همیشه در استانداردهای حسابداری به آن توجه شده است اخیراً نیز اهمیت بیشتری یافته است. اعمال

آمریکا^۴ (AICPA) یک موضع نامه را با عنوان "تحقق اهداف کیفی آموزش حسابداری... در قرن ۲۱" مطرح کرد: و در آن ۱۵۰ ساعت آموزش را برای حسابداران الزامی کرد. این امر به منظور فراهم آوردن چارچوبی قانونی، برای حرفه‌ی حسابداری همچون حرفه حقوق انجام شد.

در این راستا پژوهشگران AECC طی تحقیقات خود دلیل عملکرد ضعیف برنامه‌های حسابداری را قصور در آموزش عنوان کرده‌اند. هم چنین بسیاری از موسسات حسابداری، پیرامون این موضوع بحث کردند که "محتوای واحدهای حسابداری چندان به هم وابسته نیست" و علت آن را ضعف منابع اطلاعاتی در انتقال واقعیات از محیط اجرایی به کلاس‌های درس عنوان کرده‌اند.

سندم (۱۹۹۱) که بعداً مدیر اجرایی AECC شد، اظهار کرد که تغییرات باید در راستای فرآیند یادگیری حسابداری اعمال شود. سپس نزد مدیران اجرایی AECC رفت و گفت: برنامه‌های آموزشی حسابداری باید برچگونگی یادگیری دانشجویان متمرکز باشد که این امر از سه طریق انجام می‌شود:

محتوی - مبنای اساسی برای یادگیری مستمر به دست می‌دهد. فرایند - مطالعات دانشجویان باید به رویه‌هایی برای تحقیق، تجزیه و تحلیل، تفسیر و دستیابی به نتایج صریح و روشن بینجامد.

طرز تلقی - به دانشجویان در بهبود طرز تلقی‌های خود، طرح پرسش‌های مداوم و یادگیری بلندمدت کمک شود.

اصول حسابداری -محتوی

بدون استثنا اولین واحدی که در رشته‌ی حسابداری ارائه می‌شود، اصول حسابداری (۱) (مالی) و اصول حسابداری (۲) (مدیریتی) است. خط مشی AECC این است که اولین واحدی که در رشته‌ی حسابداری ارائه می‌شود، باید به یادگیری وظایفی چون تهیه‌ی اطلاعات و اطلاع‌رسانی برای پشتیبانی از تصمیمات اقتصادی بپردازد. برای تحقق این هدف دانشجویان ترم اول باید:

- دید وسیعی از نقش حسابداری در برآورد نیازهای اجتماعی در ارتباط با اطلاعات و نقش آنها در سازمان‌های بازرگانی، دولتی و سازمان‌های دیگر داشته باشد.

- ابعاد اصلی حسابداری و گزارشگری مالی سازمان‌ها را درک کنند و بدانند که اصول اساسی این طرح‌ها بر اخلاقیات، درستکاری و اثربخشی سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری استوار است.

- به نقش حسابداری در وضع مالیات و اندازه‌گیری‌های اقتصادی برای مقاصد دولتی واقف باشند.

- از چگونگی کیفیت سیستم‌ها آگاهی داشته باشند. بعضی سیستم‌های حسابداری اثر بخش‌تر از دیگر سیستم‌ها هستند و این به واسطه‌ی کیفیت مطلوب سیستم‌های مبتنی بر طراحی، انتخاب اطلاعات، جمع‌آوری، تجزیه و تحلیل و گزارش‌دهی است؛ که به اتخاذ بهینه‌ی تصمیم منجر می‌شود.

- جهت رویارویی با مشکلات ساخت نیافته (بدون ساختار) یا به عبارت بهتر مسایلی با بیش از یک راه حل منطقی و مستدل، از مهارت‌های تحلیلی بالایی برخوردار باشند.

- به حسابداری به عنوان یک رشته‌ی علمی بنگرند که دارای مباحث سودمند است و به سبب تغییرات اقتصادی و فناورانه بر بازانديشي (تجدیدنظر) تاکید دارد و این روند در آینده نیز تکامل خواهد یافت.

به طور کلی AECC معتقد است که عموماً درس معرفی حسابداری باید اولین واحدی باشد که در رشته‌ی حسابداری به جای حسابداری مقدماتی، عرضه می‌شود و این واحد باید بسیار جدی گرفته شود؛ زیرا همان اندازه که منابع برای ما مهم هستند، اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری‌ها با ارزش است. برای موفقیت در این مسیر اعضای هیات علمی نیز باید مساعدت کنند. آنچه امروزه شاهد هستیم افزایش محتوای اصول حسابداری است. بعضی از این کتاب‌ها طی ۲۰ سال اخیر بارها و بارها تجدید چاپ شده‌اند. در آنها مواردی چون ابعاد بین‌المللی بهره‌وری، کیفیت، تاثیر رایانه، مفاهیم ارزش فعلی و... بحث و بررسی شده‌اند ولی بعضی موارد حتی در ۱۱ بار تجدید چاپ به آنها اشاره‌ای نشده است و بسیاری از این سرفصل‌ها فقط در حد یک تعریف آمده‌اند.

اصول حسابداری -زمان

این وسعت محتوایی در حالی رخ داده است که به افزایش زمان این درس، کم‌تر توجه شده است. در اوایل دهه‌ی ۱۹۷۰ بسیاری از دانشگاه‌ها برای هر واحد ۳ ساعت سخنرانی و ۲ ساعت کار عملی در هفته در نظر گرفته بودند؛ در حالی که امروزه به سختی می‌توان برنامه‌ای برای حسابداری یافت که با کار عملی همراه باشد. حرکت به سوی این روند مستلزم تخصیص ۴۰ درصد زمان بیشتر برای محتوای بیشتر است. این کمبود وقت برای واحدهای دیگری چون حسابداری میانه هم صدق می‌کند. در حقیقت ما با مقادیر زیادی اطلاعات در زمان تخصیص یافته‌ی کم‌تری مواجه هستیم.

پیشنهاد به منظور بهبود اصول حسابداری محتوی با توجه به موارد پیش‌گفته دو پیشنهاد ارائه می‌شود که عملاً

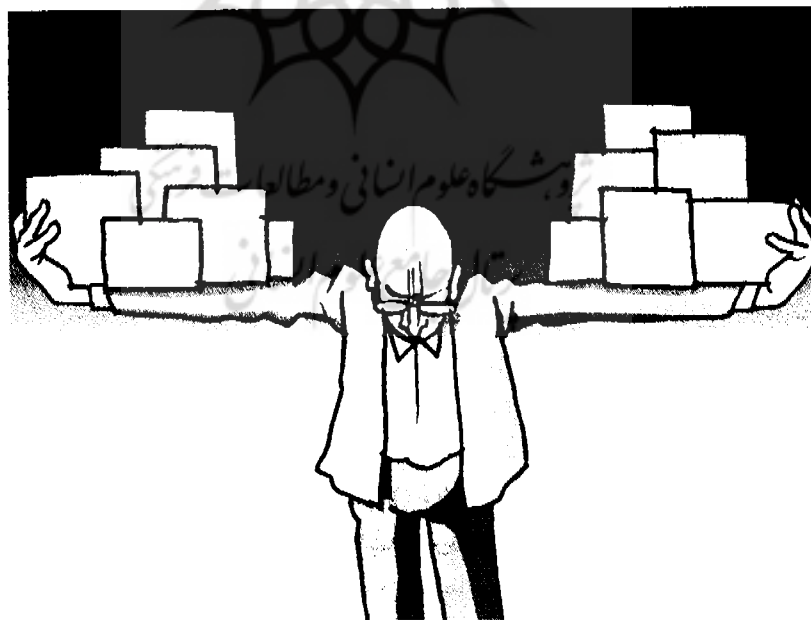
درباره‌ی ویدا مجتهدزاده

دکتر ویدا مجتهدزاده در ساری دیده به جهان گشود. وی درجات کارشناسی، کارشناسی ارشد و دکتری خود را در رشته‌ی حسابداری به ترتیب از موسسه‌ی عالی حسابداری، دانشگاه ایالتی نیومکزیکو (در آمریکا) و دانشگاه تهران گرفت. مجتهدزاده در حال حاضر، استادیار دانشگاه الزهرا است و هم چنین عضو شورای عالی بورس، ناظر شورای بورس در هیات پذیرش سهام، عضو هیات مدیره‌ی موسسه‌ی آموزشی و فرهنگی حسابداران امروز، عضو هیات مدیره‌ی انجمن حسابداران، و عضو کار گروه کارشناسی هیات تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی است. از وی تاکنون سه کتاب و ۱۴ مقاله به چاپ رسیده است.

یکسانی^۱

یکسانی و مقایسه پذیری، مانند مربوط بودن و اتکاء پذیری جزء کیفیات ذاتی ارقام حسابداری نیستند بلکه تنها با ارقام حسابداری مرتبط‌اند

دکتر ویدا مجتهدزاده



موارد مشابه، فراهم کردن ابزاری برای تشخیص موارد غیرمشابه و آزاد کردن قضاوت در مورد پیش‌بینی‌هایی که بخش جدا نشدنی فرایند حسابداری است، به وظیفه‌ی خود عمل کند.^۳

از دید اسپراوس، "مقایسه‌پذیری" هم یک فرایند (حسابداری برای شرایط یکسان یا متفاوت)

و هم نتیجه‌ی پایانی این فرایند (مقایسه‌ی گزینه‌های متفاوت تصمیم‌گیری) است. در اینجا ما به "مقایسه‌پذیری" از دیدگاه دوم می‌نگریم، در حالی که "یکسانی" به عنوان

در نوشته‌های حسابداری، مفهوم "یکسانی" با "مقایسه‌پذیری"^۲ همپوشی دارد. برای مثال، اسپراوس (1978) می‌نویسد: "از آنجا که مقایسه‌ی سرمایه‌گذاری‌های مختلف و فرصت‌های اعطای اعتبار، بخش ضروری بسیاری از

است که نحوه عمل حسابداری برای معاملات مشابه، یکسان و برای معاملات غیرمشابه، نایکسان است. چارچوب نظری باید با ترویج نحوه‌ی عمل هماهنگ برای

تصمیمات سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان است، کاوش برای روشن کردن مقایسه‌پذیری اهمیت دارد. اصطلاح "مقایسه‌پذیری" در این جا به این معنی

مفهومی در نظر گرفته می‌شود که بر مقایسه‌پذیری اثر دارد. از آنجا که مقایسه‌پذیری با یکسانی مرتبط است، بنابراین میزان مقایسه‌پذیری که می‌تواند مورد اتکای استفاده‌کنندگان قرار گیرد، مستقیماً به سطح یکسانی در صورت‌های مالی بستگی دارد.

رابطه‌ی بین یکسانی و مقایسه‌پذیری که در اینجا مطرح می‌شود با موضع انتخابی SFAC شماره ۲ کاملاً همخوانی دارد. مقایسه‌پذیری، مانند مربوط بودن^۴ و اتکاپذیری^۵ یک کیفیت ذاتی ارقام حسابداری نیست بلکه با ارقام حسابداری مرتبط است. به عبارت دیگر، منظور از مقایسه‌پذیری بیان مشابهت‌ها و تفاوت‌ها است.^۶

براساس SFAC شماره ۲، مقایسه‌پذیری نباید با "این همانی" اشتباه شود. شاید اگر تفاوت‌ها تشریح گردد، بیش از بیان مشابهت‌ها آموزنده باشد.^۷

اگر چه یکسانی و مقایسه‌پذیری اغلب به صورت ضرورت به حساب آوردن رویدادهای مشابه با روشی یکسان مورد بحث قرار می‌گیرد، اما تاکنون کوششی رسمی برای ترسیم خط‌کشی دقیق بین مشابهت‌ها و تفاوت‌های این دو انجام نگرفته است. بنابراین تجزیه و تحلیل رویدادها، نقطه‌ی شروع پرریاری برای آزمون موضوع یکسانی است.

ماهیت و پیچیدگی رویدادها

معاملات عبارت از رویدادهای اقتصادی یا مالی هستند که در حساب‌های بنگاه اقتصادی به ثبت می‌رسند. SFAC شماره ۶، رویداد را "رخداد پیامدی برای یک هستار^۸ تعریف می‌کند."^۹

معاملات در بین هستارها، بین یک شرکت و کارکنانش و بین یک شرکت و سرمایه‌گذاران یا اعتباردهندگان روی

می‌دهند. بنابراین معاملات، رویدادهای بیرونی یک بنگاه محسوب می‌شوند. البته رویدادهای درونی هستارها نیز مستلزم ثبت مدخل‌هایی در حساب‌های شرکت می‌باشد. از میان این رویدادها می‌توان به شناخت استهلاک و تکمیل کار در جریان ساخت اشاره کرد.

جنبه‌ی دیگر رویدادها، درجه‌ی سادگی یا پیچیدگی آنها است. در یک محیط پیچیده‌ی تجاری، اغلب رویدادها به دلیل وجود محدودیت‌ها، احتمالات و شرایط از پیچیدگی برخوردارند. پیش از بررسی ماهیت رویدادهای پیچیده، باید متذکر گردید که بسیاری از رویدادها متغیرهای اقتصادی با اهمیت ندارند تا ضرورتاً موجب ثبت متفاوت آنها شود. به این رویدادها، "رویدادهای ساده"^{۱۰} گفته می‌شود. برای مثال، پرداخت برای خدماتی که به طور نسبه تحصیل می‌گردد و متضمن تخفیف هم نیست، یک رویداد ساده است.

این که خریدار یا فروشنده هزینه‌ی حمل کالای تحصیل شده را پردازد، یک موضوع کلیدی در ثبت این رویداد است، اما در هر یک از شرایط موضوع به سادگی حل و فصل می‌شود. اگر خریدار این هزینه را پردازد، شرایط تحت تاثیر "قاعده‌ی بها"^{۱۱} قرار می‌گیرد و تمام مخارج ضروری تحصیل و نصب دارایی به حساب دارایی منظور می‌شود. اما اگر فروشنده این هزینه را پردازد، در حساب هزینه حمل کالای فروخته شده ثبت می‌گردد. این شرایط به قدر کافی مشابه هستند که منجر به یکسانی در ثبت رویدادها شود. اما رویدادهای پیچیده^{۱۲} می‌توانند به مقدار زیادی مشکل‌آفرین باشد که در شرایط رویدادهای ساده دیده نمی‌شود. در نوشته‌ها برای توصیف این شرایط از اصطلاح "تاثیر وضعیت‌ها"^{۱۳} استفاده می‌گردد، اما در این مقاله اصطلاح "وضعیت‌های مربوط"^{۱۴} به کار گرفته می‌شود.

وضعیت‌های مربوط

از نظر اقتصادی "وضعیت‌های مربوط"، وضعیت‌های مهمی است که می‌تواند به طور گسترده بر رویدادهای یکسان اثر گذارد. این وضعیت‌ها، وضعیت‌های عمومی یا عوامل همراه رویدادهای پیچیده است که انتظار می‌رود بر وقوع یا زمان‌بندی جریان‌های نقدی موثر باشد. "وضعیت‌های مربوط" به دو نوع کلی تقسیم می‌شود.^{۱۵} نخست، وضعیت‌هایی که در زمان وقوع رویداد، شناخته شده‌اند. این وضعیت‌ها "وضع کنونی" نام دارند. دوم، عواملی که بعداً مشخص می‌شوند و به "احتمالات آتی" معروفند. "وضعیت‌های مربوط" مستقیماً مرتبط با رویدادهای مورد بررسی هستند و بر روش‌های حسابداری که برای بیان آن رویدادها انتخاب می‌شوند، اثر می‌گذارند.

نقش مدیریت در وضعیت‌های مربوط

با توجه به این که وضعیت‌های مربوط یکی از جنبه‌های بسیار مهم یکسانی است، بررسی این که مدیریت می‌تواند چنین وضعیت‌هایی را تعیین کند در خور توجه است. ولدن پاول (Weldon Powell) (1965) معتقد است که نفوذ مدیریتی از ملاحظات مهم در انتخاب روش‌های حسابداری متفاوت است.^{۱۶} برای مثال، چنانچه دو بنگاه یک نوع دارایی ثابت را بخرند، اما یکی از آنها تصمیم بگیرد در سال‌های اولیه به گستردگی از دارایی استفاده کنند، در حالی که بنگاه دوم قصد استفاده‌ی یکسان از این دارایی را طی عمر مفیدش داشته باشد، آنگاه از دیدگاه پاول، به کار بردن روش تسریعی استهلاک در بنگاه اول و روش خط مستقیم در بنگاه دوم توجیه‌کننده است.

اگر چه چنین اختیاراتی برای مدیریت وجود دارد، اما انتخاب روش‌های

وضعیت‌های مربوط		رویه به کار گرفته شده
خیر	بلی	
الف (۲) APB شماره ۱۶ روش خرید در مقابل روش اتحاد منافع	الف (۱) ARB شماره ۵۱، APB شماره ۱۸ و SFAS شماره ۹۲ مالکیت سهام عادی برای مقاصد کنترل	محدود
ب (۲) APB شماره ۲۹ دارایی اعطا شده	ب (۱) SFAS شماره ۲ مخارج تحقیق و توسعه	مطلق

بهتری بین اجاره‌ی سرمایه‌ای و اجاره‌ی عملیاتی نیست؟ به علاوه هرگاه مدیر نخواهد اجاره‌ای را سرمایه‌ای محسوب کند، می‌تواند عمر اقتصادی برآوردی را دستکاری کند یا دوره‌ی قرارداد را کوتاه کند.^{۲۳}

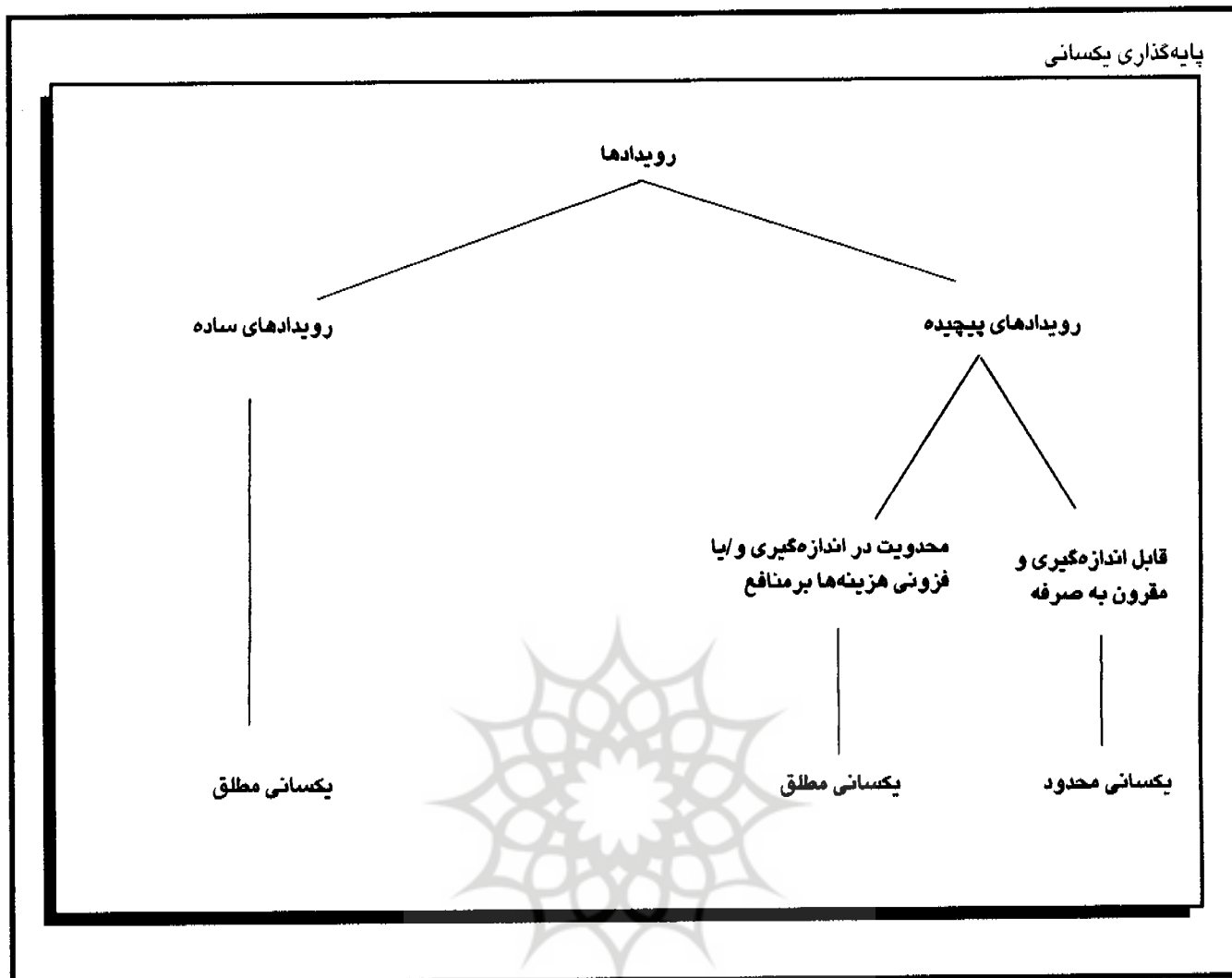
با توجه به این که برقراری معیاری مناسب برای "وضعیت‌های مربوط" مشکل و اغلب اختیاری است. نوع دیگری از یکسانی تلویحا" صورت‌بندی شده است که یکسانی مطلق نامیده می‌شود. یکسانی مطلق به معنای تجویز یک روش حسابداری برای معاملات یکسان است حتی اگر "وضعیت‌های مربوط" وجود داشته باشد. برای مثال SFAS شماره ۲ بنگاه‌ها را ملزم می‌کند که مخارج تحقیق و توسعه را، حتی اگر منافع آتی دارند به هزینه منظور کنند.

به نظر می‌رسد که FASB در SFAC شماره ۲ تلویحا" دیدگاه یکسانی محدود را

یکسانی محدود "و یکسانی مطلق" یکسانی محدود سعی می‌کند تا روش‌های تجویزی حسابداری را با "وضعیت‌های مربوط" در شرایط مشابه متوازن کند. کلمه "محدود" به معنای داشتن حد و مرز یا محدودیتی است که نه آنقدر بزرگ و نه آنقدر کوچک است که قابلیت اندازه‌گیری را از بین ببرد. SFAS شماره ۱۳، در مورد اجاره‌های بلندمدت، مثال خوبی در زمینه یکسانی محدود است. براساس این SFAS، چنانچه مدت قرارداد اجاره ۷۵ درصد (یا بیشتر) عمر اقتصادی برآوردی دارایی مورد اجاره باشد باید قرارداد اجاره به عنوان سرمایه‌ای محسوب گردد.^{۲۲} البته این معیار یکی از معیارهای چهارگانه‌ی بیان شده در استاندارد است که تحقق هر یک موجب می‌شود تا قرارداد اجاره، سرمایه‌ای به حساب آید. اما مشکل اینجا است که بیان ۷۵ درصد، تعیین حد و مرزی اختیاری است. آیا ۷۰ درصد یا حتی ۶۰ درصد مرز

حسابداری همیشه تحت تاثیر وضعیت‌های مربوط نیست. برای مثال، انگیزه‌های زیر در انتخاب روش‌های حسابداری موثر است:
۱- به حداکثر رساندن سود در کوتاه‌مدت، چنانچه تصور شود سهامداران معتقدند که نوسان کم‌تر سود منجر به خطر کم‌تر می‌گردد.^{۱۷}

کسادن هد (Cadenhead 1970) می‌گوید که "وضعیت‌های مربوط" به عواملی فرای کنترل مدیریتی که او آنها را "شرایط محیطی"^{۱۸} می‌نامد، محدود می‌شود، زیرا مدیریت به‌طور بالقوه می‌تواند سود را تحریف کند.^{۱۹} به طور کلی به‌رغم اهمیت "وضعیت‌های مربوط" در انتخاب روش‌های مختلف حسابداری برای معاملات مشابه، تحقیقات کمی در این زمینه انجام شده است. این عدم توجه منجر به شکل‌گیری دو مفهوم از یکسانی در نوشته‌های حسابداری و نیز استانداردهای پیشنهادی گردیده است.



شرویشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

حساب هزینه منظور شود، یعنی یکسانی محدود به کار رود، اطلاعات با دقت بیشتری بازنمایی خواهد شد. دیدگاه یکسانی محدود نسبت به حذف سریع که در SFAS شماره ۲ الزام آور شده است، مفیدتر است اما اثبات پذیری کم‌تری دارد.

در حال حاضر سیستم مختلطی وجود دارد که در آن برخی از استانداردها یکسانی محدود را به کار می‌گیرند و برخی دیگر مصادیق روشنی از یکسانی مطلق‌اند. موقعیت کنونی حسابداری مالی از نمودار زیر که یک ماتریس دو به دو را نشان می‌دهد، به خوبی درک می‌شود. در این ماتریس سستون اول بیانگر وجود

یکسانی محدود و یکسانی مطلق در رابطه با دقت بازنمایی و اثبات پذیری یکسانی محدود نسبت به یکسانی مطلق موجب دقت بازنمایی بیش‌تری می‌شود و برای مثال، وقتی دارایی در سال‌های اولیه عمر بیشتر مصرف می‌گردد، به کارگیری روش استهلاک تسریعی نسبت به روش خط مستقیم، بخش مستهلک نشده و هزینه‌ی استهلاک را با دقت بازنمایی می‌کند. در رابطه با مخارج تحقیق و توسعه، براساس SFAS شماره ۲، یکسانی مطلق به کار می‌رود. اما اگر همانند حسابداری نفت و گاز، مخارج تحقیق و توسعه‌ی موفق به حساب دارایی و کوشش‌های ناموفق به

پذیرفته است، اما در مفهوم بهبود بخشیدن به مقایسه‌پذیری (با استفاده از همان روش حسابداری) در شرایطی که "دقت بازنمایی" هدف نیست، به یکسانی مطلق اشاره دارد. در حسابداری، فرض بر این است که یکسانی محدود، چنانچه دست یافتنی باشد، به لحاظ مفید بودن در تصمیم‌گیری یا ارزیابی عملکرد نسبت به یکسانی مطلق برتر است. به هر حال یکسانی محدود معنادار فقط با صرف مخارج بیشتر، نسبت به یکسانی مطلق، می‌تواند به دست آید. بنابراین مزیت هرگونه یکسانی به منفعت و هزینه نهایی بستگی دارد.

- Concepts No.6 (1985).
- 5- Powell, Weldon, "Putting Uniformity in Financial Accounting into Perspective," **Law and Contemporary Problems**, (Autumn 1965), PP.674-690
- 6- Ronen, Joshua, and Semcha Sadan, **Smoothing Income Number: Objectives, Means, and Implications**, Addison-Wesley, (1981)
- 7- Sorter, G., and M.Ingberman, "The Implicit Criteria for the Recognition, Quantification, and Reporting of Accounting Events," **Journal of Accounting, Auditing of Finance**, (Spring 1987), PP.99-114
- 8- Sprouse, Robert, "The Importance of Earnings in the Conceptual Framework," **Journal and Accountancy**, (January 1978), PP.64-71
- 9- Wolk, Harry I., and Michael G. Tearney, **Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach**, 4th ed., Cincinnati, Ohio, South-Western College publishing, (1996), PP.256-267.
- 10- Wyatt, Arthur R., "Efficient Market Theory: Its Impact on Accounting," **Journal of Accountancy**, (February 1983), PP.56-65
- 3- Sprouse(1978,P.71)
- 4- Relevance
- 5- Reliability
- 6- FASB(1980a, P.45)
- 7- Ibid, P.48
- 8- Entity
- 9- FASB (1985, P.46)
- 10- Simple Events
- 11- Cost Rule
- 12- Complex Events
- 13- Effect of Circumstances
- 14- Relevant Circumstances
- 15- Sorter and Ingberman (1987,P.106)
- 16- Powell (1965, PP.680-681)
- 17- Ronen and Sadan (1981)
- 18- Environmental Conditions
- 19- Cadenhead (1970)
- 20- Finite Uniformity
- 21- Rigid Uniformity
- 22- SFAS No.13 (1976, Para.7)
- 23- Wyatt (1983, PP.58-60)

"وضعیت‌های مربوط" است. ستون دوم شرایطی را نشان می‌دهد که فاقد "وضعیت‌های مربوط" است. ردیف "الف" شامل معاملاتی است که یکسانی محدود در مورد آن به کار رفته است. ردیف "ب" بیانگر معاملاتی است که یکسانی مطلق بر آنها حاکم است. در خانه‌ی اول ردیف "الف"، وضعیت‌های مربوط وجود دارد و استانداردگذاران آن را به رسمیت شناخته‌اند. در خانه‌ی دوم ردیف "ب"، وضعیت‌های مربوط وجود ندارد و استانداردگذاران یکسانی مطلق را در مورد آنها وضع کرده‌اند. در خانه‌ی دوم ردیف "الف" وضعیت‌های مربوط وجود ندارد، اما استانداردگذاران معیارهایی را برای آن برشمرده‌اند که گویا این وضعیت‌ها وجود دارد. در نتیجه دو نحوه‌ی عمل مختلف ارائه شده‌است که به نظر نمی‌رسد مبنای واقعی داشته باشد. در خانه‌ی اول ردیف "ب" وضعیت‌های مربوط وجود دارد، اما استانداردگذاران نمی‌توانند آن را اجرا کنند. در نتیجه شرایط یکسانی مطلق به وجود آمده است.

سابع

نتیجه‌گیری

در رابطه با رویدادهای مختلف، چنانچه تشخیص وضعیت‌های مربوط امکان‌پذیر باشد و بتوان این وضعیت‌ها را اندازه‌گیری و با رعایت ملاحظات منفعت و هزینه اجرا کرد، از یکسانی محدود استفاده می‌شود. اما چنانچه رویداد اعم از ساده یا پیچیده، به گونه‌ای باشد که نتوان یکسانی محدود را با در نظر گرفتن ملاحظات منفعت و هزینه در آن پایه‌گذاری کرد، از یکسانی مطلق استفاده می‌شود. این روابط در زیر نشان داده شده است:

پی‌نوشت

- 1- Uniformity
2- Comparability

تسلیم

آقای دکتر عبده تبریزی

مصیب وارده را تسلیم عرض نموده.
بقای عمر شما و بازماندگان را
آرزومندیم.

انجمن حسابداران خبره ایران

حبيب‌الله تیموری

حسابدار مدتی است که برآن شده تا نقطه نظرات استادان و اهل قلم اقتصادی و حسابداری کشور را در زمینه محتوی نشریه پرس‌وجو نماید. بدین منظور از مهرماه نامه‌هایی به صورت زیر:

با سلام - احتراماً یک جلد نشریه "حسابدار" خدمتتان تقدیم می‌گردد سپاسگزار خواهم شد که رهنمودها و ارشادات حضرت‌تعالی در زمینه محتوی نشریه و مقالات محوری آتی را اعلام فرمائید. قبلاً از بذل توجه جنابعالی سپاسگزاری می‌نمایم. سردبیر

برای تعدادی از اهل قلم حرفه ارسال شده‌است.

نامه ذیل در پاسخ به این دعوت به حسابدار رسید. که بدون هیچ‌گونه توضیحی از آن جا که دارای محتوی مسئولیت اجتماعی است به چاپ می‌رسد.

جناب آقای دوانی

با عرض سلام، یادداشت جنابعالی را دیروقت روز چهارشنبه ۱۳۸۱/۷/۱۷، به همراه یک جلد حسابدار شماره ۱۴۸ دریافت کردم. با ذکر این نکته که جنابعالی قابلیت‌های بنده را، آنهم بنده‌ی غیر حسابدار را، بس بیش از آن دیده‌اید که هست، تنها در اطاعت از امر جنابعالی است که اینک می‌کوشم تا در زمینه‌ی اظهار نظر راجع به شایستگی‌ها و بایستگی‌های مقالات برای مجله‌های حرفه‌ای چون حسابدار، گزیده‌هایی از آنچه فکر می‌کنم گفتنی است به عرض برسانم.

پیش از هر چیز باید بگویم که بنده حسابداری نوین را در رابطه با آن جنبه‌های حیاتی از زندگانی اجتماعی که قاعدتاً باید در مورد مطالعه علم اقتصاد و جامعه‌شناسی باشد، می‌بینم؛ دیگر آنکه به عقیده‌ی من هر علم اجتماعی، و هر کردار حرفه‌ای اجتماعی، که انتقادگر نباشد، یعنی اگر همواره آنچه را که هم اکنون هست و می‌شود با آنچه باید بشود، به مقابله نگذارد، تهی از ارزش اجتماعی پاینده خواهد بود. همین اندیشه است که در قالب واژه‌های **تهدد** و **متعهد** بیان می‌شود... هم از این دیدگاه است که باید به مفهوم **آیین رفتار حرفه‌ای** نگریست.

حسابداری نوین دستگاهی (یا به گفته‌ی پوریان‌سب **همستاری**) است بر ساخته از چلیک نه تجارت صدساله جامعه سرمایه‌داری صنعتی،

در صحنه‌ای پر از کشاکش‌ها برای کسب ثروت. این همستار تئوریک / مانولژیک به صورت نوعی پا در میانی شکل یافته و معتبر اجتماعی در آمده است که ستون اصلی آن یافتن و گزارش کردن راستی‌های اقتصادی در قالب راستی‌های حسابداری است. نیک و بد همه‌ی روش‌های فنی حسابداری و حسابرسی وابسته به این است که چنین راستی‌ها را با چه تمامیتی و به چه خوبی بیان کند. چنین است که حسابدار حرفه‌ای امروز، حتی زمانی که در خدمت کارفرمای خصوصی است، خویشتن را خواه و ناخواه در جایگاه امین مورد اعتماد جامعه و داور دانا و بی‌طرف در صحنه‌ی روابط ستیزه‌بار جویندگان سود و گریزندگان از زیان (حتی با کوشش در بار کردن زیان خود برگردن دیگران) یافته است. (در این باره همان آیین رفتار حرفه‌ای را باید روشن‌تر و در ابعاد وسیع‌ترش تغییر کرد) و چون حسابداری نوین چنین جایگاه با اهمیتی در جامعه دارد، هر مجله‌ی حرفه‌ای حسابداری ابزار بسیار مهم، و شاید یگانه ابزار، برای برقرار کردن رابطه میان حرفه‌ی حسابداری و جامعه است؛ یعنی در عین حرفه‌ای و تخصصی بودن، و در عین حال که اهل حرفه و نزدیکان به این حرفه را به هم می‌پیوندد، تنها برای مجموعه‌ی کوچکی از اهل فن که گویا "زبان هم دیگر را می‌فهمند"، منتشر نمی‌شود؛ پس نوشته‌هایی که در این گونه مجله‌ها منتشر می‌شود باید علاوه بر آن مجموعه، جمع وسیع‌تری را با دنیای پرتحرک و احیاناً "ستیزه‌بار کردار حسابداری آشنا گرداند، جریان پیوسته‌ای از ده‌گیر و گفت‌وشنود با این جمع برقرار کند. حتی در نوشتن مطالبی که این یا آن موضوع خاص درسی در آنها ارائه می‌شود، باید ارائه تصویر زنده‌ای از مسایل حسابداری، انگیزه اصلی باشد.

مقاله‌هایی که برای این گونه مجله‌ها در ایران نوشته می‌شود، باید عمدتاً از عرصه‌ی کردار و محیط حسابداری در ایران، و نمودهای گوناگون رویارویی حسابدار حرفه‌ای و تئوری و مزاید حسابداری نوین با این محیط، مایه گرفته باشد. به نظر من، اساسی‌ترین رهنمود برای تهیه مطالب منتشر شدنی در این گونه مجله‌ها همین است.

حتی موضوعات متداول کتاب‌های درسی (مانند بایسته‌های کیفی گزارشگری مالی، شناسایی به شرط تحقق، معنا و مفهوم اقتصادی تمایز میان **سود خالص حسابداری** و سود قابل توزیع به صورت سود نقدی سهام، مالیات بردرآمد و به شکل‌های دیگر) باید در رابطه‌ی زنده با محیط ایران و واقعیات آن به بحث گذاشته شود.

سرورکار حسابرسی عملیاتی با مجموعه پدیده‌هایی است که گه‌گاه تمامیت وضع و حال فاجعه‌بار در نیم سده اخیر بوده است. در این جاست که هم آن مفهوم **تعهد** که گفتیم، هم مسئله ستیزه‌ی منافع با همه خشنوتش، به میان می‌آید: در این‌جا پیش از هر چیز و بیش از هر چیز مسئله "باید و نباید" یعنی ایدئولوژی، در میان است، نه مسئله چیز گسیخته‌ای که بعضی‌ها شاید بخواهند آن را "دانش فنی" بنامند. به حرکت در آمدن و فعال گشتن ایدئولوژی است که همیشه و همه جا احساس نیاز به دانش را برانگیخته و به دانش فنی هستی داده است.

استثنای چشمگیر، چنانکه اشاره شد، سرمقاله‌ی این شماره است، از جهت محتوا، از آن جهت که به برخی از نابهنجاری‌ها، کاستی‌ها، و نابسامانی‌های کار حرفه‌ای حسابداری اشاره می‌کند، که البته این همه نمودهایی از وضع و حال عمومی جامعه است. ولی کاشکی نکته‌های این سرمقاله به شکل صریح‌تر و کامل‌تری با حفظ اختصار، در آورده و بیان می‌شد، که آن‌گاه هر نکته را می‌شد رهنمودی برای نوشته‌ای توصیفی/تحقیقی قرار داد.

حبیب‌الله تیموری

در ارائه مطالب فنی/تئوریک، تاکید عمده باید بر **ترویج**، یعنی بیان آسانی فهم مطالب برای مردم آگاه و علاقه‌مند، باشد، و به هیچ رو نباید از سبک و شیوه‌ی خشک و بی‌روح مقاله‌های خاص که معمولاً بسیار فشرده برای شمار اندکی از "اهل فن" نوشته می‌شود، و در کشورهای آنگلو ساکسن شاید "مد" هم شده باشد، پیروی کرد.

باید توجه داشت که بسیاری از غیر حسابداران آگاه، به‌ویژه آنان که در عرصه‌های امور اقتصادی و مالی در موسسات عمومی و خصوصی فعالیت می‌کنند، بالقوه نیروی عمده‌ای هستند در پیشبرد و گسترش دانش حسابداری.

به استثنای سر مقاله این شماره، در بسیاری از مقاله‌های اصلی آن عموماً بهره‌ای از آنچه بنده نبودن رهنمود بیان کرده‌ام، نبرده‌اند. مثالی از این‌گونه مقاله‌ها بحث **حسابرسی عملیاتی** است هر کس که تصویری زنده و کلی، هر چند "عامیانه" از معنا و مفهوم و پهنه شمول حسابرسی عملیاتی، یعنی واریسی دقیق و روشمند در چگونگی مصرف منابع از نظر بهینگی، داشته باشد، نمی‌تواند از خواندن این مقاله متحیر نشود، که این چیست و برای چه و برای چه کسانی نوشته شده است.

مجموعه قوانین آزمون

تحت ویندوز ۹۸ و ۲۰۰۰

قانون مالیات‌های مستقیم جدید و قدیم

(آیین‌نامه‌ها، آرای دیوان عدالت اداری، آرای شورای عالی و بخشنامه‌ها)

قانون استفاده از خدمات حسابداران رسمی

قانون تاسیس بورس اوراق بهادار

قانون کار

قانون مدنی

قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران

قانون تجارت

قانون بخش تعاونی اقتصاد جمهوری اسلامی ایران

قانون دیوان محاسبات کشور

قانون محاسبات عمومی کشور

قانون تامین اجتماعی

قانون تملک آپارتمان‌ها

قانون مالک و مستاجر

قانون تشویق احداث و عرضه واحدهای مسکونی

تلفن: ۸۰۰۰۸۷۱ نامبر: ۸۰۱۲۳۱۵

E-mail: AZMOON@systemgroup.net

مجموعه قوانین آزمون

(نوشتار بهار ۸۱)

بانی کام

تهران - ص پ ۱۳۵۱ - ۱۶۳۱۵
تلفن: ۸۸۰۰۵۹۶ فکس: ۸۸۰۰۵۹۶
info@banicomm.com

مؤسسه حسابرسی آزمون

(حسابداران رسمی)

(موسسه معتمد بورس)

۲۴۶ کارگر شمالی - تهران

ص پ ۱۴۳۹۵/۷۱۶

تلفن: ۸۰۰۰۸۷۱ فکس: ۸۰۱۲۳۱۵

Keshajni@systemgroup.net



Windows 98 is a trademark of Microsoft Corporation

کتاب حقوق برای ناشر محفوظ می‌ماند

مدیریت ماندگاری مشتریان

ابوالقاسم فخاریان

نماینده‌ی انجمن حسابداران خیره‌ی ایران در کمیته‌ی جهانی حسابداری مالی و مدیریت (FMAC)

است و ایجاد چنین پیوندی می‌تواند منشا ایجاد مزیت نسبی و بهبود سودآوری برای بنگاه باشد.

حفظ وفاداری مشتریان موجود مستلزم انجام ۳ اقدام معین زیر است:

۱- اندازه‌گیری میزان حفظ و نگهداری مشتریان موجود (وفاداری مشتریان)،

۲- شناسایی نارسایی‌ها و مشکلات احتمالی در حفظ مشتریان،

۳- تدبیر برای انجام اقدامات اصلاحی و رفع نارسایی‌ها،

اندازه‌گیری و ارزیابی وفاداری مشتریان موجود یک شرکت از طریق تعیین نرخ ماندگاری مشتریان و تجزیه و تحلیل سودآوری گروه‌های مختلف مشتریان انجام می‌یابد. امروزه مدل‌های نرم‌افزاری ویژه‌ی این‌گونه سنجش‌ها و تجزیه و تحلیل‌ها تهیه و ارائه شده است که برپایه این تحلیل‌ها، تدابیر قابل اتخاذ برای حفظ و افزایش ماندگاری مشتریان را نیز به دست می‌دهد. این‌گونه

مبتنی بر "مدیریت ماندگاری مشتریان" علاوه بر توجه به عوامل فوق، ضرورت برخورد فراوظیفه‌ای (مشارکت موثر همه بخش‌های سازمان در امر بازاریابی)، تاکید بر ماندگاری مشتریان موجود، و تلاش برای جلب مشتریان جدید را در دستور کار و محور فعالیت قرار می‌دهد. در واقع مدیریت مشتریان بر این فرض استوار است که بازاریابی، با فروش به مشتریان پایان نمی‌یابد، بلکه آغاز می‌شود. در چنین نگرشی، باید اطمینان حاصل شود که نیرو، زمان و منابع کافی و مناسب برای دو امر مهم، یعنی حفظ وفاداری مشتریان موجود و جلب مشتریان، جدید توسط همه‌ی بخش‌های سازمان به استحکام بخشیدن رابطه با مشتریان اختصاص می‌یابد.

استفاده از رویکرد CRM براین فلسفه مبتنی است که پیوند طولانی با مشتریان موجود یکی از دارایی‌های (نامشهود) عمده و پراهمیت بنگاه‌ها

مدیریت ماندگاری مشتریان^۱ (از این پس CRM) یا به عبارت ساده‌تر مدیریت مشتریان عبارت است از ایجاد، توسعه و تعمیق ارتباط با یک مشتری خاص یا گروهی از مشتریان که هدف بازار ما هستند بدین منظور که ارزش زائی مشتریان برای بنگاه از طریق این ارتباط در طول حیات مناسبات تجاری ما با مشتریان حداکثر شود.

امروزه مدیریت مشتریان به عنوان یکی از عناصر پراهمیت در راهبردهای جامع سازمان مطرح می‌باشد و موجب شده است شیوه بازاریابی محدود و سنتی وظیفه‌مدار^۲ به بازاریابی فراوظیفه‌ای^۳ تغییر شکل دهد.

روش سنتی بازاریابی بر تعدادی عوامل تاثیرگذار بر بازاریابی نظیر محصول، قیمت، تبلیغات و مکان جغرافیایی تاکید داشت که صرفاً در حوزه‌ی واحد بازاریابی شرکت‌ها قرار می‌گرفت. در حالی که بازاریابی نوین و

ارزش آفرینی یا تحلیل بردن ارزش‌های بنگاه سهم دارند؟

یکی از فنون مورد استفاده‌ی حسابداری مدیریت برای پاسخگویی به سوالات اساسی فوق عبارت است از تحلیل سودآوری مشتری^۵ (یا CPA) که نوعی از هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت می‌باشد.

در گذشته حسابداری مدیریت، ارزش اقتصادی مشتریان را به صورتی بسیار تقریبی محاسبه و منعکس می‌نمود. در روش سنتی، سودآوری مشتریان از طریق تسهیم برآوردی سهمی از هزینه‌های فروش و اداری و پشتیبانی تعیین می‌شد. به طور مثال اگر ۳۰٪ حجم فروش به یک مشتری انجام می‌شد، معادل ۳۰٪ از این‌گونه هزینه‌های سربار نیز به او تسهیم می‌شد و از حاشیه سودی که از محل فروش به او ایجاد شده بود کسر می‌گردید. در شیوه "تحلیل سودآوری مشتریان" از روش هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت برای ایجاد ارتباط منطقی بین هزینه‌های سربار اداری و فروش با میزان منابعی که به هر مشتری اختصاص داده شده است استفاده به عمل می‌آید. در این محاسبات محرکه‌های هزینه مانند دفعات خرید، حمل، نیرو و زمانی که واحدهای مختلف از جمله انبار و حسابداری به مشتریان اختصاص می‌دهند در سهم‌بندی هزینه‌های سربار برحسب مشتریان ملحوظ می‌گردد.

فنی دیگری که در حسابداری مدیریت برای سنجش و اندازه‌گیری ارزش آفرینی مشتریان به کار برده می‌شود، بررسی درآمدزایی مشتری در طول عمر برآوردی ارتباط آنان با شرکت است. در این روش که روش ارزش بالقوه‌ی مشتری^۶ (CLV) نامیده می‌شود، با استفاده از روش تنزیل

مفهوم ارزش (Value) از دیدگاه حوزه‌های مختلف فعالیت یک بنگاه از جمله دیدگاه‌های حسابداری و مالی، اقتصادی، بازاریابی و فروش متفاوت است. به عنوان مثال حسابداری با ارزش دفتری - ارزش بازار - ارزش جایگزینی یا ارزش برآوردی سروکار دارد. اقتصاددانان ارزش را در قالب ارزش مصرفی یا ارزش مبادله تعریف می‌کنند و مدیریت فروش از منظر ارزش اقتصادی برای مشتریان (EVC) و ارزش مصرفی محصولات/خدمات، به این مفهوم می‌نگرد. هم‌چنین ارزش اقتصادی مشتریان در مراحل مختلف چرخه‌ی ارائه محصول یا خدمات نیز ممکن است متفاوت باشد. بنابراین ارزیابی کلی ارزش آفرینی مشتریان بدون توجه به عوامل فوق می‌تواند گمراه‌کننده باشد.

حسابداری مدیریت و CRM امروزه حسابداری مدیریت می‌کوشد علاوه بر هزینه‌یابی محصول به هزینه‌یابی مشتریان و سنجش و انعکاس ارزش اقتصادی مشتریان برای بنگاه نیز پردازد و از این طریق به سوالات اساسی زیر که ممکن است از جانب مدیریت مطرح شود پاسخ گوید:

● کدام مشتری یا کدام بخش از بازار قیمتی بیشتر از بهای تمام شده محصولات و خدمات پشتیبانی مربوطه به ما می‌پردازد و از این طریق برای بنگاه ارزش اقتصادی می‌آفریند.

● کدام مشتریان ارزش اقتصادی بنگاه را تحلیل می‌برند و بیش از جوهی که می‌پردازند منابع ما را در اختیار می‌گیرند؟

● هر یک از مشتریان یا هر بخش از بازار هدف، به طور دقیق چه میزان در

مدل‌ها هم چنین تاثیرات عوامل گوناگون بر سودآوری بخش‌های مختلف بازار و گروه‌های مختلف مشتریان مانند هزینه جذب یک مشتری جدید، تعداد دفعات خرید، حجم خرید، تعداد دفعات حمل و غیره را محاسبه و منعکس می‌نماید.

برای سنجش موفقیت در CRM پارامترها و شاخص‌های جدیدی تعریف شده است. براساس حاصل تحقیق انجام یافته توسط دانشگاه هاروارد که به نام زنجیره‌ی سود خدمات^۴ نامیده شده است، مشخص می‌گردد که ارتباط تنگاتنگی بین مجموعه‌ی عناصر رضایت‌مندی کارکنان، ماندگاری کارمندان، رضایت‌مندی مشتریان و ماندگاری مشتریان، افزایش حجم فروش و سودآوری وجود دارد. به‌کارگیری حاصل تحقیق دانشگاه هاروارد در شرکت SEARS که از بزرگ‌ترین فروشگاه‌های زنجیره‌ای امریکا است موجب شد زیان انبوه ۳/۹ میلیارد دلاری این شرکت در سال ۱۹۹۲ به سودی معادل ۷۵۲ میلیون دلار در سال ۱۹۹۳ تبدیل گردد.

برای استقرار سیستم CRM، باید نخست در قالب یک برنامه راهبردی، کسب و کار محوری بنگاه را شناسایی کنیم. سپس لازم است با توجه به ماهیت فعالیت بنگاه و نوع محصولات / خدمات قابل ارائه و به تبع آن نوع بازار هدف، مدل مناسب مدیریت مشتریان را انتخاب نماییم. گام بعدی از انتخاب معماری مناسب برای سیستم اطلاعاتی است به‌گونه‌ای که پیشبرد CRM را میسر و پشتیبانی نماید.

اندازه‌گیری ارزش اقتصادی مشتریان در ابتدا ضروری است اشاره شود که

جریان‌های نقدینگی (DCF)، درآمدهای حاصله از مشتری مورد نظر در طول حیات مناسبات تجاری‌اش با بنگاه محاسبه و ارزیابی می‌گردد. روش ارزش بالقوه‌ی مشتری، ارزش روز خالص نقدینگی را که قرار است در آینده و در طول دوره‌ی برآوردی مناسبات تجاری مشتری با بنگاه حاصل شود محاسبه می‌کند و از این طریق به مقایسه ارزش مشتریان مختلف می‌پردازد. رسیدن به چنین رقمی از ارزش مستلزم اقدامات چهارگانه‌ی زیر است:

- شناسایی مشتری / بازار هدف
 - سودآوری فعلی هر یک از مشتریان
 - پیش‌بینی سودآوری آینده برپایه‌ی سودآوری فعلی به‌منظور تامین جریان‌های نقدینگی قابل حصول از هر مشتری
 - تنزیل وجوه برای دوره عمر مشتری و رسیدن به ارزش روز هر یک از مشتریان
- با این روش، در نهایت مشتریانی که خالص ارزش فعلی آنان مثبت باشد به‌عنوان مشتریان منشاء ایجاد ارزش اقتصادی برای بنگاه شناسایی می‌شوند. در این روش، طول عمر کار با مشتری با در نظر گرفتن عوامل گوناگونی از جمله نرخ ماندگاری مشتریان شرکت، روند رشد و تحلیل پایداری مشتریان و امثالهم برآورد می‌گردد.

در مدل اندازه‌گیری ارزش بالقوه‌ی مشتریان، فرض اساسی این است که ارزش اقتصادی مشتریان در طول عمر ارتباطشان با بنگاه رشد می‌نماید و وفاداری مشتریان عامل عمده‌ی ارزش‌زایی است زیرا مشتریان وفادار:

- میزان بیشتری از محصولات / خدمات ما را خریداری می‌کنند.

● به‌طور نسبی کم هزینه‌تر از مشتریان موردی می‌باشند.

● به‌طور مستقیم برای ما بازاریابی می‌کنند و مشتریان جدید معرفی می‌نمایند.

● پس از چند دوره مراد و تجارت و پس از حصول اطمینان از کیفیت در مقابل قیمت‌های ما حساس نیستند و به راحتی بهای ارزشی را که به‌دست می‌آورند می‌پردازند.

● هزینه‌ی ثابت مربوط به بازاریابی و جلب مشتریان در طول زمانی طولانی‌تر سرشکن و بازیافت می‌شود و در نتیجه درصد ناچیزی از کل حجم معاملات آنان با شرکت را تشکیل می‌دهند.

به‌طور خلاصه روش ارزش بالقوه‌ی مشتری، روشی است که به آینده و استمرار ارزش‌زایی مشتریان می‌نگرد.

خلاصه و نتیجه‌گیری

مشتریان از طریق ایجاد نقدینگی برای بنگاه ارزش اقتصادی می‌آفرینند و بدین ترتیب منابع لازم برای نوآوری و خلاقیت در عرضه‌ی محصولات و خدمات و ایجاد رضایت‌مندی و تامین انتظارات سایر ذی‌نفع‌های سازمان مانند سهامداران، فروشندگان، کارکنان و جامعه را فراهم می‌نمایند. به همین دلیل است که بسیاری از سازمان‌ها منابع قابل ملاحظه‌ای را به برنامه‌های بهبود مستمر، تضمین کیفیت، توسعه‌ی دانش و سرمایه‌های فکری و در نهایت مدیریت ماندگاری مشتریان اختصاص می‌دهند.

حسابداری مدیریت نیز در پاسخگویی به این نیاز سازمان، به ابداع روش‌ها و فنون مناسب برای اندازه‌گیری و انعکاس ارزش اقتصادی مشتریان همت گماشته است. Kaplan و Cooper از مبتکران حسابداری مدیریت در دانشگاه هاروارد این روش‌ها را تأیید نموده و به شرح و بسط آن پرداخته‌اند.

در مقالات برگزیده‌ی سال ۲۰۰۲ FMAC، وابسته به کنفدراسیون بین‌المللی حسابداران، حاصل تحقیق پژوهشگران استرالیایی را که تحت عنوان "اندازه‌گیری ارزش اقتصادی مشتریان برای بنگاه" انتشار یافت به‌عنوان بهترین مقاله برگزید. اگر سراغی از اینترنت بگیریم بالغ بر ۱۵۰۰۰ مقاله و مطلب در خصوص مدیریت ماندگاری مشتریان و ارزش اقتصادی مشتریان به ما معرفی می‌گردد. این مفهوم بدون استفاده از ابزارهایی که حسابداری مدیریت، ابداع نموده است تجسم واقعی و کاربرد پیدا نخواهد کرد. سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت نیز امروزه به‌سوی مشتری‌محوری سمت‌گیری نموده و محصولات فکری حسابداری مدیریت برای گزارشگری ارزش آفرینی مشتریان را پردازش و منعکس می‌سازد.

پی‌نوشت

- 1- Customer Relationship Management
- 2- Functionally based
- 3- Cross Functional
- 4- Service Profit Chain
- 5- Customer Profitability Analysis
- 6- Customer Lifetime Value

ماخذ

- 1- Calculating the Economic Value of Customers to an Organization-Australian Accounting Review, CPA Australian FMAC Arti of merit-2002
- 2- Customer Relationship Management Professor Ardian Payne-Cranfield University-Centre for Relationship Marketing
- 3- Financial Management-Journal of CIMA-Nov.2002
- 4- Value Transformation in Relationship Marketing: N. Tjokas and M.Saren-University of Strathclyde Centre for Relationship Marketing

اخبار آیفک

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

کار گروه بخش عمومی آیفک،
استاندهی گزارشگری قسمت‌ها را
منتشر کرد

(نیویورک، ۱۷ ژوئن ۲۰۰۲) - کار
گروه بخش عمومی^۱ فدراسیون
بین‌المللی حسابداران (آیفک) دو
سند را شامل (۱) استاندهی
حسابداری بین‌المللی بخش عمومی
(IPSAS) شماره‌ی ۱۸ با عنوان
گزارشگری قسمت‌ها^۲، و (۲)
فهرست اصطلاحات تعریف شده^۳
منتشر ساخت. این دو سند بخشی از
پروژه‌ی در جریان آیفک است که
براساس آن کوشش می‌شود تا
مجموعه‌ای جامع از استاندهای
حسابداری بین‌المللی برای دولت‌ها و
کارگزارانشان در سراسر جهان، منتشر
شود.

اصطلاح نامه‌ی مذکور یک مرجع
سودمند است که در آن اصطلاحاتی
گردآوری شده است که کارگروه بخش
عمومی (PSC) در IPSAS‌های
شماره‌ی ۱ تا ۱۸ تعریف کرده است.
IPSAS شماره‌ی ۱۸ اصولی را

برای گزارشگری اطلاعات مالی
درباره‌ی فعالیت‌های قابل تفکیک
دولت‌ها یا دیگر هستارهای بخش
عمومی مقرر می‌کند این اصول برای
ارزیابی عملکرد گذشته‌ی آنها و
تصمیم‌سازی درباره‌ی تسهیم منابع در
آینده مناسب است.

ایان مکینتاش^۴، صدر کارگروه
بخش عمومی می‌گوید که: "افشای
این اطلاعات به استفاده‌کنندگان
صورت‌های مالی کمک خواهد کرد تا
شناخت بهتری از عملکرد گذشته‌ی
هستارهای بخش عمومی به دست
آورند و منابعی را تعیین کنند که باید
بین فعالیت‌های عمده‌ی آن هستارها
تسهیم شود. این افشاها هم چنین
شفاف‌سازی یا ترانسمایی^۵
گزارش‌های مالی را بالا می‌برد و
هستارهای بخش عمومی را قادر
می‌سازد تا تعهدات مربوط به
حساب‌پذیری^۶ و مسئولیت‌هایشان
را بهتر به جا آورند."

IPSAS شماره ۱۸ و فهرست
اصطلاحات تعریف شده را می‌توان

بدون تحمل هزینه از وب‌گاه آیفک به
نشانی www.ifac.org/store
بارگذاری^۷ کرد. نسخه‌های چاپی را
نیز می‌توان به طور رایگان از طریق
پایگاه اینترنتی آیفک یا با تلفن
1-212-286-9344 سفارش داد.

در حال حاضر اعضای آیفک
مشمول بر انجمن‌هایی از ۱۵۳ کشور
است، که این انجمن‌ها نماینده‌ی بیش
از دو میلیون حسابدار شاغل در
حرفه‌های حسابداری عمومی،
تدریس، حسابداری دولتی، صنعت و
تجارت هستند.

پی‌نوشت

1- Public Sector Committee

2- International Public Sector Accounting
Standard 18, Segment Reporting

3- Glossary of Defined Terms

4- Ian Mackintosh

5- Transparency

6- Accountability

7- Download

آیفک نشریه‌ای را درباره‌ی گزارشگری مالی اینترنتی منتشر ساخت

(نیویورک ۲۶ آگوست ۲۰۰۲) - فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک) به منظور به رسمیت شناختن افزایش استفاده از اینترنت به عنوان رسانه‌ای برای فراسانی اطلاعات مالی، نشریه‌ای را در این خصوص تدوین کرد و در آن مسئولیت‌های اعضای هیات مدیره و مدیریت را برای اطمینان یافتن از انتشار گزارش‌های شفاف در این رسانه برمی‌شمرد. این نشریه، که "گزارشگری مالی اینترنتی - مسئولیت‌های هیات مدیره و مدیریت" نام دارد، به توصیف آن دسته از ملاحظات کنترلی می‌پردازد که بنگاه‌ها از آنها به هنگام فراسانی اطلاعات به سرمایه‌گذاران، بستانکاران، تحلیل‌گران، و دیگر استفاده‌کنندگان اینترنتی استفاده می‌کنند.

این نشریه تصریح می‌کند که هیات مدیره و مدیریت ارشد شرکت‌ها باید اطمینان یابند که هرگونه اطلاعات مالی که از طریق اینترنت منعکس می‌شود از دقت و درستی همان اطلاعاتی برخوردار است که به صورت کاغذی منتشر شده‌اند. بر همین اساس، این نشریه از مدیران و

هیات‌های مدیره می‌خواهد که یک دستورالعمل گزارشگری اینترنتی تدوین کنند که موارد زیر را در برداشته باشد:

● انواع اطلاعات مالی که در وب‌گاه یک شرکت نمود می‌یابد و نیز قالب و چارچوبی که این اطلاعات در آن ارائه خواهند شد،

● تفکیک و فرق‌گذاری بین الف) اطلاعات مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده، و ۲) بین اطلاعات اصلی و الزامی مشمول مقررات بورس‌های اوراق بهادار، و اطلاعات مکمل اطلاعات لازم‌الافشاء،

● استفاده از ابر-رابط‌ها^۲ (ابر پیوندها)،

● فراوانی تغییرات یا به روزآوردن اطلاعات مالی؛ و

● موضوعات کنترلی مانند تصویب آن دسته از اطلاعات مالی که نهایتاً در وب‌گاه‌های شرکت‌های سهامی و تاسیسات و زیرساخت‌های امنیتی نمود می‌یابند.

جیم سیلف^۳، صدر هیات

استانده‌های حسابرسی و

اطمینان‌بخشی بین‌المللی می‌گوید:

"این نشریه بدان سبب منتشر گردید که مباحثی را پیرامون مشکلاتی برانگیزد که بنگاه‌ها علاوه بر فراسانی اطلاعات مالی از طریق رسانه‌های کاغذی سنتی، عملاً با آنها به هنگام عرضه‌ی اطلاعات مالی در وب‌گاه‌ها

روبه‌رو می‌شوند. پس از انتشار این نشریه، نامه‌ها و اظهار نظرهایی به دست ما رسید که همه را در اختیار کارگروه‌های فنی آیفک قرار دادیم تا در آینده بتوانند براساس آنها پژوهش‌های بایسته را به عمل آورند." این نشریه را می‌توان بدون تحمل هزینه از وب‌گاه آیفک با رفتن به بخش حسابرسی کتاب فروشی بر خط آیفک^۴ (به نشانی www.ifac.org/store) بارگذاری کرد. اظهار نظر درباره‌ی این نشریه را می‌توان مستقیماً به رایانه‌ی جیم سیلف به نشانی gimsy/ph@ifac.org ارسال کرد.

در حال حاضر اعضای آیفک مشتمل بر انجمن‌هایی از ۱۵۳ کشور است، که این انجمن‌ها نماینده‌ی بیش از دو میلیون حسابدار شاغل در حرفه‌های حسابداری عمومی، تدریس، حسابداری دولتی، صنعت و تجارت هستند.

پی‌نوشت

1- Communication

2- Financial Reporting on the Internet Responsibilities of Directors and Management

3- Hyperlinks

4- Jim Sylph

5- Auditing Section of IFAC online bookstore

تغییر شیوه‌های آموزش حسابداری

شکل شماره ۲- ترازنامه و صورت سود و زیان

ترازنامه

بدهی و سرمایه	دارایی
بدهی‌های جاری	دارایی جاری
حساب‌های پرداختی	وجوه نقد
حقوق پرداختی	حساب‌های دریافتی
مالیات پرداختی	ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول (۱)
اسناد جاری پرداختی	موجودی انبار و کالا
بدهی‌های بلندمدت	مواد خام
اسناد پرداختی	کار در جریان ساخت
دیون رهنی	کالای تمام شده
اوراق قرضه پرداختی	موجودی ملزومات
سرمایه (حقوق صاحبان سهام)	پیش پرداخت اجاره
موسسه فردی:	پیش پرداخت بیمه
سرمایه اولیه	ماشین‌آلات و تجهیزات
(برداشت از سرمایه) (۱)	ساختمان (۲)
شرکت تضامنی:	تجهیزات (۲)
سرمایه الف	وسایل حمل و نقل (۲)
سرمایه ب	اتومبیل (۲)
سرمایه ج	استهلاک انباشته (۱)
(برداشت از سرمایه الف) (۱)	سایر دارایی‌ها
(برداشت از سرمایه ب) (۱)	زمین
(برداشت از سرمایه ج) (۱)	منابع طبیعی
شرکت سهامی:	جنگل - زمین مشجر - (۳)
سهام عادی	نفت (۳)
سهام ممتاز	گاز (۳)
سرمایه پرداخت شده اضافی	معدن (۳)
سهام خزان (۱)	دارایی‌های نامشهود
سرمایه اهدایی	سرقفلی (۴)
سود سهام پرداختی سهام پذیره نویسی شده	مارک تجاری (۴)
سود و زیان انباشته	اجاره‌داری (۴)
	اجاره‌داری اعیانی؟ (۴)
	حق کپی برداری (۴)
	حق اختراع (۴)

حقوق صاحبان سهام (سرمایه) + کل بدهی - کل دارایی

۱- حساب‌ها موازنه متقابل دارند.

۲- برای مستهلک کردن اموال و ماشین‌آلات و تجهیزات Depreciation به کار می‌رود.

۳- برای مستهلک کردن منابع طبیعی Depletion به کار می‌رود.

۴- برای مستهلک کردن دارایی نامشهود Amortization به کار می‌رود.

ادامه شکل شماره ۲۵ ترازنامه و صورت سود و زیان

صورت سود و زیان

درآمدها	بهای تمام شده فروش
فروش	خرید
(تخفیف فروش)(۲)	(برگشت از خرید و تخفیفات)(۲)
(برگشت از فروش و تخفیفات)(۲)	
درآمد اجاره	هزینه‌ها
درآمد حق الزحمه قانونی	هزینه حقوق اداری
درآمد حق الزحمه حسابداری	هزینه حقوق فروش
درآمد حق عملکاری	هزینه تبلیغات
	هزینه ملزومات اداری
	هزینه ملزومات...
	هزینه استهلاک
	هزینه بیمه
	هزینه ماشین‌آلات
	هزینه تعمیر و نگهداری
	هزینه مالیات

سود خالص - هزینه‌ها - درآمد

۱- این حساب‌ها و برداشت از حساب‌ها همه حساب‌های موقت هستند. در انتهای دوره مالی اگر شرکت سهامی یا تضامنی باشد با حساب خلاصه سود و زیان بسته می‌شوند و به حساب سرمایه می‌روند. اگر شرکت با مسئولیت محدود باشد، به حساب سود انباشته می‌روند.

۲- حساب موازنه متقابل دارد.

مراحل بستن حساب‌ها

۱- همه حساب‌های سود و زیان (درآمدها) که مانده بستانکار دارند، با حساب خلاصه سود و زیان بسته می‌شوند.

۲- همه حساب‌های سود و زیان که مانده بدهکار دارند، با حساب خلاصه سود و زیان بسته می‌شوند.

۳- حساب خلاصه سود و زیان با حساب سرمایه (برای شرکت‌های سهامی و تضامنی) و یا با حساب سود انباشته (برای شرکت با مسئولیت محدود) بسته می‌شوند.

۴- حساب برداشت (یا سود سهام پرداختنی) با سود انباشته یا سرمایه بسته می‌شوند.

می‌توانند به تفهیم اصول حسابداری کمک کنند:

الف - چرخه‌ی حسابداری

ب - صورت‌های مالی و عناصر آن‌ها

این موارد باید بسیار ساده و با کم‌ترین ابهام در اولین واحدهای حسابداری آموزش داده شوند. باید توجه داشت که این مفاهیم به‌طور غیرمستقیم در تفکر حسابداری نفوذ می‌کنند.

۴۸ الف - چرخه‌ی حسابداری

چرخه‌ی حسابداری مینا و اساس هرگونه ورود به عملیات

حسابداری است. این چرخه در متون مختلف اصول حسابداری، به گونه‌های متفاوت بیان شده است. زمانی که این چرخه به صورت گرافیکی ترسیم شود، دانشجویان آن را بهتر یاد می‌گیرند و به درک عمیق‌تر آنها از موضوع مورد نظر کمک می‌کند. در نمایشگر شماره ۱ چرخه‌ی حسابداری ارائه شده که حاصل سال‌ها تجربه‌ی تدریس در کلاس درس است. طی تحقیقات انجام شده، ثابت شده است که این چرخه ابزار یادگیری با ارزشی برای دانشجویان مبتدی است. اگر چه تصویر کاملی نیست اما،

معرفی موسسات حسابرسی عضو انجمن حسابداران خبره ایران

در اجرای مصوبه شورایی عالی انجمن حسابداران خبره ایران و به استناد ماده ۱۰ اساسنامه انجمن بدین وسیله موسسات حسابرسی عضو انجمن حسابداران خبره ایران که حداکثر شرکاء آنها حسابداران مستقل عضو انجمن می باشند، به شرح زیر و به ترتیب الفبا معرفی می گردند.

فهرست

- ۱- آزموگان
- ۴- آزمون
- ۵- آزمون سامانه
- ۶- آریاروش
- ۷- آگاه حساب
- ۲- امجدتراز سپاهان
- ۳- ایران مشهود
- ۸- اصول پایه
- ۹- بهمند
- ۱۰- بیداران
- ۱۱- بهروش پارسا
- ۱۲- بهرود فشار
- ۱۳- بیات رایان
- ۱۴- تدوین و همکاران
- ۱۵- حسابر سین
- ۱۷- خبره
- ۱۶- دانیارایان
- ۱۸- دش و همکاران
- ۱۹- رایمند و همکاران
- ۲۰- رهیافت حساب تهران
- ۲۱- شراکت
- ۲۲- فراز مشاور
- ۲۳- کاشفان
- ۲۴- کاشفان تهران
- ۲۵- مجربان پویا
- ۲۶- ممیز
- ۲۷- تواندیشان
- ۲۸- همیارحساب
- ۲۹- ذخایر

انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶

۸۹۰۵۹۲۰

فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

Email: Anjoman@systemgroup.net

info@iranianica.com

۱

موسسه حسابرسی آزموگان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- مهرداد آل علی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- فرهاد فرزاد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مصطفی حاجی حسینی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی بازرسی قانونی، ارائه خدمات حسابداری، مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی - نظارت بر امور تصفیه

تلفن: ۸۸۰۳۴۶۵ - ۸۸۰۲۶۳۹ - ۸۷۵۷۳۴۰
فاکس: ۸۷۵۷۳۴۱

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

۲

موسسه حسابرسی امجدتراز سپاهان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمدحسین واحدی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- اصغر بهینا (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- ابو الفضل یوسفی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی

تلفن: ۲۰۱۲۹۳۱ - فاکس: ۲۰۱۲۹۳۲

نشانی: تهران خیابان ولیعصر، رویروی باشگاه خبرنگاران جوان، ساختمان جم، شماره ۱۴۷۹، طبقه چهارم، واحد یک

نشانی دفتر مرکزی: اصفهان، خیابان سعدآباد، کوی کارگران، ساختمان ۲۰، طبقه سوم، واحد شماره ۶ تلفکس دفتر اصفهان: ۰۳۱۱۶۶۲۱۳۴۵

۳

ایران مشهود

موسسه حسابرسی و خدمات مالی و مدیریت

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمدرضا گلچین پور (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علیرضا عطفی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیدعباس اسمعیل زاده پاکدامن (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمدصادق حشمتی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای مالی و مدیریت و طراحی سیستم‌های مالی و ارزیابی سهام

تلفن: ۸۷۸۵۷۶۵ - ۸۷۹۱۴۳۷ - ۸۷۹۱۴۹۹
فاکس: ۸۷۹۱۴۷۰

نشانی: خیابان وحید دستگردی (ظفر) - بین خیابان آفریقا و بزرگراه مدرس - پلاک ۲۴۸ - طبقه چهارم صندوق پستی: ۴۸۹۹ - ۱۴۱۵۵

دفترهاوز: فلکه سوم کیانپارس، خیابان اردبیهست، پلاک ۳۲، طبقه سوم، تلفن: ۳۳۳۶۶۲۵

Email: iranmashhoodin@yahoo.com

۴

موسسه حسابرسی آزمون

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- فریدون کشانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علی ظریف گلزار (حسابدار رسمی)
- جواد گوهرزاد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، طراحی سیستم، نرم‌افزار و مشاوره مالی و مالیاتی

تلفن: ۸۰۰۰۸۷۱
فاکس: ۸۰۱۲۳۱۵

نشانی: کارگر شمالی، ۴۴۶، طبقه دوم صندوق پستی: ۱۴۳۹۵/۷۱۶

Email: keshani@systemgroup.net

۵

موسسه حسابرسی آزمون سامانه

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- عبدالرضا (فرهاد) توربخش (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علی اصغر نجفی مهری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسین قاسمی روچی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: طراحی سیستم، مشاوره مالی و مالیاتی

تلفن: ۷۵۲۷۹۴۴ - فاکس: ۷۵۲۷۴۵۸

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

۶

آریاروش

موسسه حسابرسی آریاروش

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمد دل‌آرام (حسابدار مستقل - حسابدار رسمی)
- سیدمحمد بزرگزاده (حسابدار مستقل - حسابدار رسمی)
- مجتبی غلامی (حسابدار مستقل - حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و مدیریت، طراحی سیستم‌های مالی و اصلاح حساب

تلفن: ۸۹۰۱۴۹۶ - فاکس: ۸۸۰۸۴۳۹

نشانی: تهران میدان جهاد (دکتر قاضی)، خیابان کامران، پلاک ۱۷/۱ واحد اکتیو ۱۴۱۵۸

۷

موسسه حسابرسی آگاه حساب

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- علیرضا زنده بایا رئیس (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- رضاشمس زهرائینی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مینا فرودیان (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مالی و مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی و کامپیوتری

تلفن: ۴۲۳۸۶۲۳ - فاکس: ۴۲۳۸۶۲۳

نشانی: تهران - ستارخان شماره ۸۱۶ طبقه ۶ واحد ۲۳

Email: agahhesab@hotmail.com



موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت اصول پایه

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو
جامعه حسابداران رسمی ایران

- ابراهیم موسوی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسن صالح آبادی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- هوشنگ منوچهری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی
بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و
طراحی سیستم‌های مالی
تلفن: ۸۴۱۱۵۰۵ - ۴۲۳۵۳۴
فاکس: ۸۴۱۱۵۰۵ - ۴۲۳۵۳۴
نشانی: خیابان مطهری - جنب باشگاه بانک سپه
پلاک ۴۳ طبقه ۴
صندوق پستی: ۵۹۳۵ - ۱۵۸۷۵

موسسه حسابرسی بهمند

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو
جامعه حسابداران رسمی ایران

- عباس هشی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- اصغر هشی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- رضا آتش (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علی شرقی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی،
بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای
تلفن: ۸۳۰۵۳۹۱۰۴
فاکس: ۸۸۴۴۶۸۵
نشانی: تهران - قائم مقام فراهانی، شماره ۱۳۰، طبقه
۴، صندوق پستی: ۱۵۸۱۵-۱۱۳۷
Email: hb-ir-PWC@dpi.net.ir



موسسه حسابرسی بیداران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو
جامعه حسابداران رسمی ایران

- عباس اسرار حقیقی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- یدالله امیدواری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسین فرج الهی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی،
بازرس قانونی، طراحی سیستم‌های مالی، مشاوره
مالی و مالیاتی، ارزیابی سهام
تلفن: ۸۸۲۹۷۶۱-۸۸۳۵۲۰۷
فاکس: ۸۸۳۱۶۸۱
نشانی: شمال میدان هفت‌تیر، خیابان زیرک‌زاده، شماره ۲۲،
طبقه اول

موسسه حسابرسی و خدمات بهروش پارسا

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو
جامعه حسابداران رسمی ایران

- حسین خطیبیان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مرتضی رحمانی یگانه (حسابدار مستقل، حسابدار
رسمی)
- تیرانداز شکبیا (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی
قانونی، ارائه خدمات مالی، مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های
مالی و مشاور مالیاتی
تلفن: ۸۴۲۵۲۰۹
فاکس: ۸۷۷۳۲۸۸
نشانی: تهران - خیابان استاد مطهری، خیابان ترکمنستان، شماره
۱۱۶، طبقه دوم
کد پستی: ۱۵۶۶۸ صندوق پستی: ۱۶۵۳۵۳۳۴

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت بهراد موشار

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو
جامعه حسابداران رسمی ایران

- مهران پروز (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- فریده شیرازی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- بهروز ابراهیمی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی،
بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و
طراحی سیستم‌های مالی
تلفن: ۸۸۲۵۲۵۰
فاکس: ۸۳۰۹۴۹۰
نشانی: تهران - خیابان مطهری خیابان فجر (جم
سابق) پایین تر از کانون زبان پلاک ۲۹ طبقه دوم
صندوق پستی: ۱۵۸۷۵/۵۵۵۱
Email: behrad_moshar@yahoo.com

موسسه حسابرسی بیات رایان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو
جامعه حسابداران رسمی ایران

- منوچهر بیات (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- ابوالقاسم مرآتی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عبدالحسین رهبری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: طراحی سیستم (نرم افزار) مشاوره مالی و
مالیاتی، خدمات حسابداری، خدمات حسابرسی
عملیاتی و مالیاتی
تلفن: ۸۵۰۴۵۸۶۰۸
فاکس: ۸۳۰۷۹۲۷ - ۸۵۰۲۰۴۵
نشانی: خیابان مطهری - بین کوه نور و دریای نور -
شماره ۲۳۹ - طبقه سوم
Email: bayatrayan@neda.net
Kpmsg-br@nrfs.net

موسسه حسابرسی تدوین و همکاران

ERNST & YOUNG INTERNATIONAL

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو
جامعه حسابداران رسمی ایران

- احمد ثابت مغفوری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- ابوالقاسم فخاریان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- ایرج هادوی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی - حسابرسی مالیاتی - بازرسی
قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی
تلفن: ۸۷۸۲۰۹۶ - ۸۷۸۶۱۵۰
فاکس: ۸۷۸۶۱۵۰
نشانی: خیابان ولیعصر، پائین تر از میدان ونک،
پلاک ۱۲۷۹/۱

صندوق پستی: ۱۹۳۹۵/۳۱۴۹
Email: tadvinco@mail.dci.co.ir

موسسه حسابرسی و بهبود سیستم‌های مدیریت

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو
جامعه حسابداران رسمی ایران

- حسن اسمائی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- منوچهر زندی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- منیره آریانیپور (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی
قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی
تلفن: ۸۷۲۱۲۶۹
فاکس: ۸۷۲۱۲۶۹
نشانی: خیابان قائم مقام فراهانی، ساختمان ۲۱۶،
طبقه سوم، واحد ۲۶
Email: hesabresin@rayankoosh.com

موسسه حسابرسی و خدمات مالی دایارایان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو
جامعه حسابداران رسمی ایران

- علی امانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- غلامحسین دوانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- رضا مستاجران (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی بازرسی قانونی، مشاوره مدیریت مالی،
طراحی و پیاده سازی سیستم مالی، نظارت مالی و حسابداری و
مالیاتی، نظارت بر امور نصابه
تلفن: ۸۷۳۹۰۷۱ - ۲ - ۸۷۳۹۰۸۳
فاکس: ۸۷۳۹۰۵۶
نشانی: خیابان شهید بهشتی، خیابان سرفراز،
خیابان هفتم، شماره ۵۰، طبقه دهم
صندوق پستی: ۱۵۷۴۵-۹۴۷
Email: DAYA RAYAN@apadana.com

موسسه حسابرسی خبره

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- داود خمارلو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- نعمت‌اله علیخانی‌راد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیاوش سهیلی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی
 تلفن: ۸۸۰۴۵۱۹-۲۱
 فاکس: ۸۹۰۲۳۲۰
 نشانی: خیابان ولیعصر، کوی پزشکپور (شمال فروشگاه قدس) شماره ۲۳ کدپستی: ۱۵۹۴۸



موسسه حسابرسی دش و همکاران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- بهروز دارش (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سید حسین عرب‌زاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- میلتن ایوان کریمیان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره مالی و مالیاتی، اصلاح حساب، ارزیابی سهام، طراحی سیستم‌های مالی
 تلفن: ۶۹۴۵۴۶۷-۶۹۴۵۴۶۵
 فاکس: ۶۴۲۹۹۷۱
 نشانی: تهران - خیابان جمالزاده شمالی بالاتر از بلوار کشاورز روپروی بانک ملی شماره ۲۵۳ صندوق پستی: ۱۴۱۸۵/۴۸۷
 Email: Dash_Co@email.Com

انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶
 ۸۹۰۵۹۲۰
 فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

E-Mail: Anjoman@systemgroup.net
 info@iranianica.com

موسسه حسابرسی شراکت

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- سپروس گوهری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مجید کشورپژوه‌لنگرودی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسن قرنی‌ا (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی
 تلفن: ۸۷۱۷۶۵۱-۸۷۱۷۶۵۰
 فاکس: ۸۷۵۹۰۹۴
 نشانی: تهران - خیابان دکتر بهشتی، خیابان قائم مقام فراهانی، ساختمان ۲۱۶، طبقه چهارم صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۶۶۶۶

موسسه حسابرسی فراز مشاور

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- پرویز صادقی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- نریمان ایلخانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- غلامرضا درباری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی، بازرسی قانونی، خدمات حسابداری، ارزیابی سهام
 تلفن: ۸۸۹۲۴۶۸-۸۸۹۲۰۳۶
 فاکس: ۸۹۰۰۵۲۸
 نشانی: تهران - ولیعصر نبش استاد مطهری کوچه افتخار پلاک ۱۲ طبقه دوم کدپستی: ۱۵۹۵۸

موسسه حسابرسی رایمند و همکاران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- عباسعلی دهمدشتی‌نژاد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- فریبرز امین (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- همایون مشیرزاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره مالی و مالیاتی، اصلاح حساب
 تلفن و فاکس: ۸۹۰۳۴۹۶ و ۸۸۰۳۰۴۴
 نشانی: تهران - خیابان زرتشت غربی، پلاک ۳۲، طبقه پنجم
 Email: rymand@rymand.com

موسسه حسابرسی رهیافت حساب تهران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- عبدالجواد اسلامی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- فریدون این‌دین‌پناه (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمدحسین توکلی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمدحسین زرین‌فکر (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- هوشنگ غیبی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی
 تلفن: ۸۹۷۷۶۷۱-۲ و ۸۹۷۵۵۹۴
 فاکس: ۸۹۵۷۳۸۹
 نشانی: تهران - خیابان سیدجمال‌الدین اسدآبادی خیابان چهارم پلاک ۱۵ صندوق پستی: ۱۴۳۲۵-۱۳۵۸
 Email: rahyafteh@yahoo.com



راهنمای موسسات حسابرسی

موسسه حسابرسی

کاشفان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- جعفر عوض پور (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- قاسم ضرغامی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمدقلی زاده (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی مالی، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای، خدمات مالی
تلفن: ۸۸۲۵۲۱۳ - ۸۸۴۷۵۲۵
فاکس: ۸۸۲۷۵۵۶
نشانی: خیابان میرزای شیرازی، خیابان کامکار، شماره ۲، طبقه دوم صندوق پستی: ۱۴۱۵۵/۵۷۶۱
Email : kashafan@hotmail.com

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

نواندیشان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- سورن آبنوس (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- غلامعلی رشیدی (حسابدار رسمی)
- کارو هوانسیان فر (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی و حسابداری صنعتی
تلفن: ۸۸۴۱۲۲۷ - ۸۳۰۲۳۱۶
نشانی: خیابان میرزای شیرازی، نبش خیابان کامکار ساختمان ۸۳، آپارتمان ۱۶، کدپستی: ۱۵۸۵۷
Email : nouandishan@yahoo.com

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

مُجَرَّبَان پویا

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- اکبر وقار کاشانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علی اصغر خلقی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- طاهر مرانگه پور (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای مالی، مدیریت و طراحی سیستم‌های مالی، خدمات حسابداری و خدمات بیمه
تلفن: ۸۰۲۳۷۲۹
نشانی: خیابان فتحی شقایق پلاک ۱۲۴ طبقه ۲ دفتر اصطفهان: خیابان رودکی پلاک ۲۵۶/۱ طبقه همکف
تلفن: ۰۳۱۱ - ۷۷۵۶۲۰۱



همیار حساب

موسسه حسابرسی و خدمات مالی

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- نریمان شعر یافی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مسعود مبارک (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمدتقی سلیمان نیا (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی
تلفن: ۸۰۶۳۲۷۴ - ۸۰۶۳۲۷۵
نشانی: یوسف‌آباد خیابان سیدجمال‌الدین اسدآبادی، شماره ۳۵۵
صندوق پستی: ۱۴۱۵۵/۱۶۴۳
Email : Hamyar@iranianica.com

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

میز

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمدنبی داهی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسین سیادت‌خو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- شهره شهلائی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی
تلفن: ۸۸۰۱۹۰۴
فاکس: ۸۸۰۲۷۵۵
نشانی: میدان ولی عصر، اول بلوار کشاورز، شماره ۳۵، طبقه دوم آپارتمان شماره ۱ کدپستی: ۱۴۱۵۸۱۳۵۷۶

موسسه حسابرسی

کاشفان حساب تهران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمد شوقیان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عبدالله شفاعت (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- جیرانل بهاری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی (به همراه نرم افزارهای مالی)
تلفن: ۲ و ۸۸۰۴۹۴۱
فاکس: ۸۸۰۴۹۴۰
دفتر مرکزی: تهران، خیابان ولیعصر، نرسیده به خیابان فاطمی، خیابان شهید حمیدصدر پلاک ۳۸ طبقه سوم آپارتمان شماره ۱۰
دفتر تبریز: خیابان امام سهرامی طالقانی، مجتمع خدمات تجاری سهند طبقه دوم واحد ۸
تلفن: ۵۵۳۳۵۷۰

موسسه حسابرسی نذایر

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمدرضا آرون (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسن تنگ‌عیش (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حمید سعیدی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارزیابی سهام، مشاوره مالی، طراحی سیستم‌های مالی، خدمات حسابداری، اصلاح حساب
تلفن: ۸۷۵۶۸۶۴ - تلفن: ۸۷۴۲۰۹۴
نشانی: خیابان خرمشهر (آبادان) روبروی خیابان شهید صابونچی (مهناز) ساختمان ۱۵۱ طبقه اول واحد یک
صندوق پستی: ۱۵۸۷۵۳۳۷۳
WWW.ZAKHAYER.com

دوره‌های صحافی شده حسابدار در ۹ جلد (گالینکور - طلاکوب) به شرح زیر آماده توزیع است

از شماره ۷۳ تا ۱۴۳ برای سال‌های ۱۳۷۰ تا ۱۳۸۰ می‌باشد. برای خرید با تلفن‌های شماره ۸۹۰۵۹۲۰ و ۸۹۰۲۹۲۶ تماس حاصل فرمائید.

دوره‌ی آموزشی CIMA، آموزش حسابداری در کلاس جهانی



هشتمین آزمون دوره‌ی آموزشی CIMA برگزار شد

هشتمین آزمون ورودی دوره‌ی آموزشی CIMA در روزهای شانزدهم آبان و هفتم آذر ۱۳۸۱ در مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت برگزار شد.

در این آزمون بیش از ۱۵۰ داوطلب شرکت کردند که از این میان ۵۷ نفر شرایط لازم را برای تحصیل در دوره‌ی آموزشی CIMA احراز کردند. گفتنی است که در این آزمون کارکنان سازمان‌های بزرگ، نظر بانک صادرات، بانک تجارت و شرکت ملی نفت ایران حضوری چشم‌گیر داشتند.

اولین نشست دوره‌ی استادان CIMA برگزار شد

اولین نشست دوره‌ی استادان CIMA در روز بیستم آذر ۱۳۸۱ در مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت برگزار شد. این نشست با حضور استادانی هم چون ابوالقاسم فخاریان، (عضو شورای مدیریت مرکز)، منصور شمس‌احمدی (عضو شورای مدیریت مرکز)، شیرین مشیرفاطمی، محمد جم، علی‌رضا جم، مهدی اتحادیه، دکتر البرزی (عضو شورای مدیریت مرکز)، دکتر خواجه‌نوری، دکتر شایان ارانی، حامی امیراصلائی تشکیل شد و طی آن پیرامون بهبود عملکرد آموزشی دانشجویان CIMA بحث و تبادل نظر شد. در این نشست هم چنین اعضای شورای مدیریت مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت حضور داشتند.

امتحانات نوامبر سال ۲۰۰۲ دوره‌ی آموزشی CIMA برگزار شد

امتحانات نوامبر ۲۰۰۲ دوره‌ی آموزشی CIMA در روزهای هیجدهم تا بیست و یکم نوامبر برابر بیست و هفتم تا سی‌ام آبان در مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت به عنوان تنها مرکز رسمی امتحانات CIMA در ایران برگزار شد. در امتحانات نوامبر ۱۲۰ نفر از دانشجویان در ۱۷۰ امتحان شرکت کردند امتحانات طبق برنامه در روزهای بیست و هفتم تا سی‌ام آبان در دو نوبت صبح و بعدازظهر برگزار شد.

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 ۲۲۱۴۲۲۲

E-mail: Cima@iranianica.com

CIMA گذرگاهی برای موفقیت شغلی شما در تمام عرصه‌ها

CIMA is your passport to a successful career in any field you choose.



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

دوره‌های حسابداری و مالی کوتاه مدت و بلندمدت:

کد دوره	نام دوره	مدت دوره	شهریه /ریال	پیش‌نیاز
۳۰۱	حسابداری مالی (۱)	۶۰ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	حداقل دیپلم
۳۰۲	حسابداری مالی (۲)	۶۰ ساعت	۲۵۰,۰۰۰	۳۰۱
۳۰۳	حسابداری مالی (۳)	۵۰ ساعت	۲۵۰,۰۰۰	۳۰۲
۳۰۴	حسابداری مالی (۴)	۵۰ ساعت	۲۵۰,۰۰۰	۳۰۳
۳۰۵	حسابداری صنعتی (۱)	۶۰ ساعت	۴۰۰,۰۰۰	۳۰۲
۳۰۶	حسابداری صنعتی (۲)	۵۰ ساعت	۴۰۰,۰۰۰	۳۰۵
۳۰۷	حسابداری مدیریت	۲۰ ساعت	۶۰۰,۰۰۰	۳۰۶
۳۰۸	مدیریت مالی	۲۰ ساعت	۴۰۰,۰۰۰	۳۰۷
۳۰۹	صورت‌های مالی تلفیقی	۲۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	در حد لیسانس
۳۱۰	حسابرسی	۲۰ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	۳۰۲
۳۱۱	حسابرسی داخلی	۲۰ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	۳۰۲
۳۱۲	قانون مالیات‌های مستقیم	۲۵ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	۳۰۲
۳۱۳	مدیریت مالی برای مدیران غیرمالی	۲۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	۳ سال سابقه مدیریت
۳۱۴	مهندسی مالی (۱)	۲۴ ساعت	۸۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۱۵	مهندسی مالی (۲)	۲۰ ساعت	۸۰۰,۰۰۰	۳۱۴
۳۱۶	تجزیه و تحلیل و طراحی سیستم‌های حسابداری	۲۰ ساعت	۶۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۱۷	اصول برنامه‌ریزی و بودجه	۲۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۱۸	تهیه صورت‌گردش و جوه نقد	۱۵ ساعت	۲۵۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۱۹	کلینیک مدیریت	۲۰ ساعت	۴۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۲۰	کاربرد نرم‌افزارهای مالی	۶۰ ساعت	۷۰۰,۰۰۰	۳۰۱ و ۳۰۲
۳۲۱	کارگاه آموزش حسابداری با کامپیوتر	۲۰ ساعت	۷۰۰,۰۰۰	دیپلم آشنا با حسابداری
۵۰۱	مدیریت مالی	۲۶۰ ساعت	۲,۰۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۵۰۲	دوره عالی حسابداری و مدیریت مالی	۲۶۰ ساعت	۲,۰۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۵۰۳	دوره تکمیلی حسابداری و امور مالی (۱)	۲۶۰ ساعت	۱,۵۰۰,۰۰۰	دیپلم و سابقه کار حسابداری
۵۰۴	دوره تکمیلی حسابداری و امور مالی (۲)	۲۶۰ ساعت	۱,۷۵۰,۰۰۰	فوق دیپلم و سابقه کار حسابداری یا ۵۰۳

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

خیابان انقلاب، بعد از میدان فردوسی خیابان شهید موسوی (فرصت جنوبی) بن‌بست نیکپور پلاک ۶۶
تلفن ۸۸۲۹۶۵۴ شماره ۸۸۲۸۷۸۷

به: حبیب‌الله تیموری
این مترجم و نویسنده‌ی
خستگی‌ناپذیر

سه استهلاک مستهلک

من سرودی را که عطری کهنه در گلبرگ الفاظش نهان باشد نمی‌خواهم
من سرودی تازه نخواهم خواند.

هرشنگ شفا

لفظ تنها باید یک مفهوم را بازنمایی کند، اگر لفظی مانند استهلاک در "زبان حسابداری" به بیش از یک مفهوم نسبت داده شود آن گاه دیگر از حیثیت یک اصطلاح علمی برخوردار نیست. جز آن که آن مفاهیم به مفهومی کلی‌تر تحویل یابند و در قالب آن مفهوم کلی تعریف شوند. افزون بر این برخی کوشیده‌اند تا برای رعایت قاعده‌ی مفهوم یکی لفظ یکی از ترکیب‌هایی مانند استهلاک دارایی ثابت، استهلاک دارایی مشهود و استهلاک منابع طبیعی استفاده کنند. اما واقع امر این است که لفظ استهلاک کماکان در ساختمان همه‌ی این ترکیب‌ها حضور دارد و اجازه نمی‌دهد تا ذهن و زبان ما مرزهای دقیقی را بین سه مفهوم مربوط ترسیم کند. این مرزبندی تنها در ذهن متن حضور دارد و دریافت خواننده با آن یکسان نیست.

"استهلاک" علاوه بر این که نمی‌تواند دلالت مفهومی بین ۵۵ سه لفظ پیش گفته و مفاهیم مربوط را بازنمایی کند. هم چنین

در اصطلاح‌نامه‌های حسابداری اکثر کشورهای انگلیسی زبان، به‌ویژه آمریکا، سه لفظ depreciation، amortization و depletion حضور دارد که عموماً هریک بر مفهومی جداگانه دلالت می‌کند. مفاهیم این سه به کاربردهای عملی آنها، یعنی شیوه‌های بازشناسی کاهش یا فرونشست^۱ سیستماتیک بها یا مبلغی دیگر، ارجاع می‌دهد. با این که با مراجعه به یک اصطلاح‌نامه‌ی فنی انگلیسی، مانند اصطلاح‌نامه‌ی AICPA، به سادگی در می‌یابیم که مفاهیم این سه لفظ از هم جدا هستند، اما در بیشتر ترجمه‌های فارسی تنها از لفظ "استهلاک" برای برابرداری آنها استفاده می‌شود. این انحرافی آشکار از قاعده‌ی مفهوم یکی لفظ یکی است.

در زبان‌های خاص، به‌ویژه در زبان‌های علمی و فنی، هدف اصطلاح‌شناسی مرزبندی و تحدید حریم معنایی مفاهیم با استفاده از الفاظ مناسب است، بر این اساس، هر

اصطلاح با معنی سنتی آن تقریباً نزدیک است. ما می‌توانیم تعریف فنی را خلاصه کنیم و بگوییم: "کاهش (تسهیم) سیستماتیک بها." حالا این قرابت و نزدیکی بیش‌تر احساس می‌شود.

"کاهش سیستماتیک بها" را با "کاهش قیمت" مقایسه کنید. تفاوت این دو در واژگان سیستماتیک، بها و قیمت است. از تحلیل واژه‌ی سیستماتیک که مدرن است و دلالت بر الگوی کاهش بها دارد صرف نظر می‌کنیم اما بها و قیمت یا cost و price در گذشته مترادف بودند حتی هنوز هم در فرهنگ‌های عمومی و نزد عامه‌ی مردم هم معنی و مترادفند. بر این پایه می‌توانیم همانند depreciation (که از pretium (قیمت یا بها) ساخته شده است) از لفظ "بها" یک اصطلاح فارسی بسازیم که معنی کاهش بها را القاء کند. برای این منظور به نظر می‌رسد فعل "کاستن" بهترین گزینه است. بدین ترتیب ما می‌توانیم فعل ترکیبی "بها کاستن" را به جای فعل depreciate برابرگذاری کنیم و سپس از این فعل مشتقاتی هم چون "بها کاست" و "بها کاسته" را به جای depreciation و depreciated بسازیم. "بها کاست" به لحاظ معنی و صورت بهتر از هر اصطلاح دیگری می‌تواند مفهوم "کاهش سیستماتیک بها" یا depreciation را به اهالی حسابداری و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی انتقال دهد.

Amortization

اصطلاح amortization از amortisen انگلیسی میانه برگرفته شده است. amortisen ریشه در واژه‌ی amortir در زبان فرانسه‌ی باستان دارد و به معنی "فرو نوشت دین"، "وام فرسایی" یا "فرو نوشت بدهی" است. ریشه شناسان amortir را مشتق از amortire یا amortizare لاتین میانه می‌دانند. هر دوی این واژه‌ها از ترکیب ad به معنی "به سوی" و "mors" به معنی مرگ ساخته شده‌اند. mors از مشتقات mortire است. mortire در زبان لاتین و "مرتیه" (martiya) در زبان فارسی باستان از نیای مشترکی برگرفته شده‌اند و هر دو به معنی "مردن" می‌باشند. امرداد (بی‌مرگی) یا مرداد امروزی نیز از مرتیه گرفته شده است. تشابه‌ی صوری و آوایی امرداد (amordad) و amortization نیز گواهی بر این مدعا است.

amortization ابتدا با مفهوم سنتی یعنی "فرو نوشت بدهی"

به دلیل این که در واژگان اکثر ما و اساساً در واژگان عمومی بر فرسایش فیزیکی دلالت می‌کند تا حدودی ما را در بازشناسی دقیق هرگونه مفهوم فنی حسابداری ناکام می‌گذارد. استهلاک، به تعبیر فرسایش فیزیکی، بیش‌تر به حوزه‌های مهندسی تعلق دارد.

هم چنین استهلاک چون واژه‌ای عربی است ما را وامی‌دارد تا آن را در نقش مفعولی برون مستفعل صرف کنیم و وقتی صرف شد صورت آن اساساً تغییر می‌کند و به "مستهلک" تبدیل می‌شود. به نظر نگارنده در اصطلاح‌سازی علمی باید تا حد امکان کوشید تا به هنگام اشتقاق یا ترکیب اصطلاحات، صورت اولیه‌ی آنها تغییر نکند.

بر اساس گفته‌های بالا نگارنده نتیجه می‌گیرد در حال حاضر در اصطلاح نامه‌های حسابداری فارسی سه استهلاک مستهلک داریم، یعنی لفظ استهلاک تا حد زیادی مفاهیم depreciation، amortization و depletion را هلاک و نابود می‌کند. بنابراین در این نوشتار نگارنده می‌کوشد تا برابری مناسبی را برای این سه لفظ عرضه کند.

Depreciation

اصطلاح depreciation از واژه‌ی depreciaten متعلق به زبان انگلیسی میانه برگرفته شده است. depreciaten ریشه در فعل depreiare لاتین به معنی "پایین‌تر آوردن قیمت" دارد. depreiare از پیشوند de به معنی "از" و فعل preiare، به معنی "ارزش داشتن" (ارزیدن) ساخته شده است. فعل preiare نیز از واژه‌ی pretium به معنی "قیمت" گرفته شده است. واژه‌ی price در زبان انگلیسی مدرن نیز از مشتقات pretium (پرتیوم) است. به نظر می‌رسد که واژه‌ی پراسکای فارسی پهلوی، به معنی قیمت، نیز به لحاظ تبارشناسی با pretium و price قوم و خویش باشد.

براین اساس به لحاظ ریشه‌شناسی اصطلاح depreciation به معنی "ارزش کاهی"، "ارزش فرسایی" یا "کاهش قیمت" است. از طرفی، در اصطلاح نامه‌ی اکثر هیات‌های استانده‌گذار حسابداری اصطلاح depreciation به معنی "سهم‌بندی^۲ بهای یک دارایی مشهود (دیدنی) به هزینه‌ی دوره در طول عمر مفید انتظاری‌اش با استفاده از شیوه‌ای سیستماتیک" است. بنابراین تعریف فنی این

اتفاقاً برخلاف دو اصطلاح پیش گفته فرایند depletion واقعاً بر آن است تا بهای منابع طبیعی را به موازات فرسایش یا استهلاک فیزیکی آنها فروکاهد. براین اساس برای برابرداری depletion می‌توانیم از واژگانی چون فروکاست، فرسایش، نقصان، تهیدگی یا حتی بها فرسایبی استفاده کنیم. هر یک از اینها مزایای خود را دارد.

از این میان، نگارنده دو اصطلاح را ترجیح می‌دهد: (۱) فروکاست، چون از "کاستن" ساخته می‌شود و معنی کاهش، فرسایش یا هلاک فیزیکی را به ذهن متبادر می‌سازد؛ و (۲) تهیدگی، به دلیل این که معنای depletion یا فرسایش فیزیکی را در خود دارد و با علت‌غایی این فرایند همخوان است. گفتنی است که نگارنده برای ساخت اصطلاح تهیدگی ابتدا مصدر جعلی یا برساخته‌ی "تهیدن" را از صفت "تهی" ساخته است و سپس تهیدگی را از "تهیدن" برگرفته است. تهیدگی مفهوم واقعی عمل تهی شدن یا هلاک فیزیکی منابع طبیعی را منتقل می‌کند.

پی‌نوشت

1- write down

2- allocation

۳- آشوری، داریوش، فرهنگ علوم انسانی، چاپ دوم، چاپخانه دفتر نشر فرهنگ اسلامی (۱۳۷۶)، ص. ۱۵.

1- Cooper, W.W. & Yuji Ijiri, "Kohler's Dictionary for Accountants," 6th ed. Practice Hall Inc. (1983)

2- Webster's New World Dictionary, Second College Edition, Prentice Hall Press (1986)

3- Hendrikson, Eldon S. & Michael F. Van Breda, "Accounting theory", 5th ed., Irwin (1992)

4- Wolk, Harry I., Michael G., Tearney & James L. Dodd, "Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach", 5th Ed., South-Western College Publishing (2000)

۵- پاشنگ مصطفی "فرهنگ پارسی و ریشه‌یابی واژگان"، چاپ دوم، انتشارات محور (۱۳۷۸)

۶- دیوید نیل مکینزی، "فرهنگ کوچک زبان پهلوی"، مترجم مهشید میرفخرایی، چاپ دوم، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی (۱۳۷۹)

یا "وام فرسایبی"، به حسابداری راه یافت. بعدها این مفهوم توسعه پیدا کرد و امروز برای فرونوشت دارایی‌های نامشهود، پیش پرداخت‌ها و صرف و کسر اسناد بدهی و نیز اقلامی از این دست به کار می‌رود.

ریشه‌ی amortization نمی‌تواند ما را در ساخت اصطلاحی مناسب یاری کند. اما مفهوم فنی amortization می‌تواند. amortization به معنی "فرونوشت سیستماتیک یک مبلغ در طول عمر مفیدش" است.

براساس این فرایند، یک مبلغ تا زمانی که به صفر یا به ارزش اسقاطش برسد کاهش می‌یابد. این اتفاق در فرایند depreciation یا "بها کاست" رخ نمی‌دهد چون خود مبلغ مستقیماً کاسته نمی‌شود بلکه از یک "حساب کاهنده" به نام "بها کاست انباشته" (بخوانید استهلاک انباشته) استفاده می‌شود. اما فرایند کاهش سیستماتیک در هر دو مشابه است. بدین ترتیب ما می‌توانیم از "کاستن" برای ساخت اصطلاحی مناسب برای amortization استفاده کنیم. خوشبختانه داریوش آشوری این کار را به زیبایی به انجام رسانده. و اصطلاح "واکاست" را برای amortization بر ساخته است.

واکاست از ترکیب "وا" که صورت دیگر "باز" است، و نیز "کاست"، از مشتقات "کاستن"، ساخته شده است. "وا" یا "باز" که معنی تکرار عملی (در این جا کاستن) را می‌رساند تلویحاً می‌تواند به فرایند مستمر کاهش اشاره کند. "واکاستن" این امکان را به ما می‌دهد که "واکاسته" را نیز برابر با amortized استفاده کنیم.

Depletion

اصطلاح depletion از depletes لاتین گرفته شده است. depletes اسم مفعول از فعل deplere به معنی خالی کردن و تهی شدن است. deplere از پیشوند معکوس ساز "de" به علاوه‌ی فعل plere به معنی "پر کردن" ساخته شده است. بر این اساس، de در ترکیب deplere معنی plere، یعنی پر کردن، را به "تهی شدن" تبدیل می‌کند.

در حسابداری، اصطلاح depletion به معنی نقصان، کاهش یا هلاک دوره‌ای بهای منابع طبیعی یا به عبارت دیگر دارایی‌های مشهود طبیعی در اثر بهره‌برداری یا استخراج از آنها است.

کالبدشکافی در بخش ۷۰

نمایشگر ۳- آزمون معنی شناختی تاریخ ۱۳/۱۲/۲۹ در جمله‌ی اول بند مقدمه‌ی گزارش مقبول حسابرس

گروه‌های آزمون	معرف تاریخ ۱۳۰۰/۱۲/۲۹ حسابرسی است		معرف تاریخ ۱۳۰۰/۱۲/۲۹ ترازنامه است		جمع	
	تعداد پاسخ‌ها	درصد	تعداد پاسخ‌ها	درصد	تعداد پاسخ‌ها	درصد
دانشجویان حسابداری میانه ۱	۸	۸۰	۲	۲۰	۱۰	۱۰۰
دانشجویان حسابداری صنعتی ۲	۱۳	۷۰	۶	۳۰	۲۰	۱۰۰
دانشجویان حسابرسی پیشرفته (۱)	۹	۹۰	۱	۱۰	۱۰	۱۰۰
دانشجویان حسابرسی پیشرفته (۲)	۷	۷۸	۲	۲۲	۹	۱۰۰
جمع	۳۷	۷۷/۵	۱۱	۲۲/۵	۳۹	۱۰۰

عدم اظهار نظر و مشروط) تکرار می‌شود لذا انحرافات زیر نیز در تمام گزارش‌هایی که از اول ۱۳۷۸ براساس بخش ۷۰ تنظیم شده‌اند حضور دارد. پیش از آن که سه جمله‌ی بند دامنه‌ی رسیدگی را بشکافیم اجازه دهید مختصری درباره‌ی خود این عنوان بحث کنیم.

۱۵- بند دامنه‌ی حسابرسی یا دامنه‌ی رسیدگی - بخش ۷۰ بنابر سنت ترجمه *scope paragraph* را با عنوان "بند دامنه‌ی رسیدگی" برابرگذاری کرده است. حقیقت این است که این نام‌گذاری باعث بروز تناقض‌های آشکاری در متن بخش ۷۰ و گزارش حسابرسی شده است. در حسابرسی صورت‌های مالی رسیدگی یا *examination* خود بخشی از حسابرسی است و به هیچ وجه مترادف با کل فرآیند حسابرسی نمی‌باشد. به دلایل زیر برابرگذاری این بند با عنوان "بند دامنه‌ی رسیدگی" درست نیست: اول: حسابرس در جمله‌ی اول بند مقدمه می‌گوید "مورد حسابرسی این موسسه قرار گرفته است" و نمی‌گوید "مورد رسیدگی این موسسه قرار گرفته است"

دوم: در جمله‌ی دوم بند مقدمه‌ی گزارش حسابرس آمده است: "مسئولیت این موسسه، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی مزبور براساس حسابرسی انجام شده، است". بر این اساس حسابرس باید در بند بعدی به تشریح دامنه‌ی "حسابرسی انجام شده" پردازد نه "دامنه‌ی رسیدگی".

سوم: حسابرسی با رسیدگی هم معنی نیست و به نظر می‌رسد که بخش ۷۰ نیز به رغم آن که تغییرات گسترده‌ای را در متن ترجمه شده‌ی آیفک ایجاد کرده است در چند جا براین نکته صحه می‌گذارد. مثلاً در جمله‌ی سوم گزارش نمونه‌ی صفحه‌ی ۲۳۴ آمده است "حسابرسی از جمله شامل رسیدگی نمونه‌ای به شواهد و مدارک پشتوانه... است." این گفته می‌رساند که رسیدگی جزئی از حسابرسی است.

چهارم: در جمله‌ی اول *scope paragraph* آمده است "حسابرسی این موسسه براساس استانداردهای حسابرسی انجام

مسئولیت حسابرس از مدیر منفک و تحدید می‌شود، ب) به هنگام صدور گزارش عدم اظهار نظر به راحتی می‌توان بند مقدمه را تعدیل کرد، و ج) مانع از آن می‌شود که خواننده یا مخاطب از منطق گزارش به دور افتد و او به راحتی می‌تواند به مضمون بندهای *scope* و *opinion* پی ببرد.

۱۲- "براساس حسابرسی انجام شده" - این عبارت صراحتاً نمی‌گوید که چه کسی حسابرسی را انجام داده است، در واقع حسابرس باید تصریحاً بگوید: "براساس حسابرسی مان" یا

"براساس حسابرسی این موسسه"

۱۳- براساس - بازهم واژه‌پردازی گزارش نمونه‌ی استاندارد منطبق با استاندارد نیست. در بند ۹ می‌گوید "... و مسئولیت حسابرس، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی به اتکای حسابرسی انجام شده است"، (تاکید از نگارندگان است) اما در جمله‌ی دوم بند مقدمه به جای "به اتکای" از "براساس" استفاده می‌کند. در اینجا از پرداختن به تفاوت معنایی دو عبارت "به اتکای" و "براساس" صرف نظر می‌کنیم.

۱۴- "نسبت به" و "مزبور"

در بند ۹ بخش ۷۰ هیچ الزامی برای درج عبارات "نسب به" و "مزبور" وجود ندارد. اولی جایگزین "درباره‌ی" شده است و دومی اساساً زائد است و حتی می‌تواند ذهن خواننده را منحرف کند.

بند دامنه‌ی رسیدگی

بند دامنه‌ی رسیدگی از سه جمله تشکیل می‌شود. این بند قاعداً باید به پیروی از الزامات بندهای ۱۲، ۱۳، ۱۴ و ۱۵ بخش ۷۰ (به ستون ب نمایشگر ۱ نگاه کنید) نوشته شود اما بند دوم گزارش در موارد زیادی از این بندها تخطی می‌کند و افزون بر این متضمن ناسازگاری درونی است. هم چنین از آنجا که این بند عیناً در تمام انواع دیگر گزارش‌های حسابرسی (شامل مردود،

نمایشگر ۴. آزمون معنی شناختی عبارت "حسابرسی این موسسه" در جمله‌ی اول بند دامنه‌ی حسابرسی گزارش مقبول حسابرس

جمع	۲- این موسسه یک شرکت را براساس استانداردهای حسابرسی، حسابرسی کرده است			۱- این موسسه براساس استانداردهای حسابرسی حسابرسی شده است		گروه‌های آزمون
	تعداد	درصد	تعداد پاسخ‌ها	درصد	تعداد پاسخ‌ها	
۱۰۰	۱۰	۵۰	۵	۵۰	۵	دانشجویان حسابداری میانه ۱
۱۰۰	۲۰	۲۰	۶	۷۰	۱۳	دانشجویان حسابداری صنعتی ۲
۱۰۰	۱۰	۲۰	۲	۸۰	۸	دانشجویان حسابرسی پیشرفته (۱)
۱۰۰	۹	۳۳	۳	۶۷	۶	دانشجویان حسابرسی پیشرفته (۲)
۱۰۰	۴/۹	۳۲/۷	۱۶	۶۷/۳	۳۳	جمع

"حسابرسی این موسسه" و (ب) فعل مجهول "انجام شده است". این کژتابی در جمله‌ی اول بند دامنه‌ی حسابرسی بخش ۷۰۰ استانداردهای حسابرسی بین‌المللی وجود ندارد. آیفک جمله‌ی اول بند دامنه‌ی حسابرسی را چنین می‌نویسد:

"We conducted our audit in accordance With International Standards on auditing ..."

ما یک آزمون معنی شناختی را از دانشجویان ۴ کلاس درس حسابداری در دو مقطع کارشناسی و کارشناسی ارشد به عمل آوردیم. در این آزمون جمله‌ی اول بند دامنه‌ی حسابرسی بدون تغییر در اختیار پاسخ‌دهندگان گذارده شد و از آنها خواسته شد که بگویند آیا معنی جمله این است که الف) این موسسه براساس استانداردهای حسابرسی، حسابرسی شده است، یا ب) این موسسه یک شرکت را براساس استانداردهای حسابرسی، حسابرسی کرده است. نتیجه‌ی این آزمون در نمایشگر ۴ خلاصه شده است.

نتایج این آزمون هم غیرمنتظره است. انتظار می‌رفت که دانشجویان حسابرسی پیشرفته عموماً براساس آموخته‌ها و تجربه‌ی کاری خود به سوال ب پاسخ دهند، زیرا اولاً همگی در سطح کارشناسی درس حسابرسی را گذرانده بودند و ثانیاً عمدتاً در موسسات حسابرسی مشغول کار هستند. اما همان‌طور که مشاهده می‌کنید عمدتاً معتقدند که جمله‌ی اول بند دامنه‌ی حسابرسی بدین معنی است که "این موسسه براساس استانداردهای حسابرسی، حسابرسی شده است".

۱۷- استانداردهای حسابرسی بی‌نشان. نشانی یا ارجاع عبارت "استانداردهای حسابرسی" روشن نیست. آیا منظور استانداردهای حسابرسی ICAEW, IFAC, AICPA یا کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی است. به هر حال آیفک نیز تصریح می‌کند که باید در

شده است". این جمله نیز می‌رساند که این بند به حسابرسی اختصاص دارد نه رسیدگی.

می‌توان باز هم بر تعداد این دلایل افزود. scope paragraph اساساً کار حسابرسی را توصیف می‌کند نه رسیدگی را. آیفک در بند ۱۲ از بخش ۷۰۰ می‌نویسد: "گزارش حسابرس باید دامنه‌ی حسابرسی را با گفتن این که حسابرسی به پیروی از استانداردهای حسابرسی بین‌المللی (ISA) یا استاندارد ملی مربوط یا... اجرا شده است، توصیف کند". (تاکید از نگارندگان است) بنابراین واژه‌ی رسیدگی، دامنه‌ی کار حسابرسی را به رسیدگی‌ها محدود می‌کند. دامنه‌ی حسابرسی نه تنها رسیدگی (آزمون‌ها) را شامل می‌شود بلکه استانداردهای حسابرسی، planning یا طرح‌ریزی، assessment یا پیش‌ارزیابی برآوردها و اصول حسابداری (استانداردهای حسابداری) و evaluation یا پسا‌ارزیابی کلیت ارائه‌ی صورت‌های مالی را در برمی‌گیرد. بنابراین گفته‌های بالا از این پس اجازه دهید به جای "دامنه‌ی رسیدگی" از "دامنه‌ی حسابرسی" استفاده کنیم.

جمله‌ی اول بند دامنه‌ی حسابرسی "حسابرسی این موسسه براساس استانداردهای حسابرسی انجام شده است".

جمله‌ی اول بند دامنه‌ی حسابرسی در نگاه اول به نظر بی‌نقص می‌آید اما همین جمله‌ی به ظاهر بی‌نقص از ناکارآمدی سنت ترجمه و نکات فنی دیگر رنج می‌برد.

۱۶- کژتابی در معنی. جمله‌ی اول بند دامنه‌ی حسابرسی کژتابی دارد زیرا معلوم نیست که "این موسسه" یک جایی را براساس استانداردهای حسابرسی، حسابرسی کرده است یا این که خود این موسسه براساس استانداردهای حسابرسی، حسابرسی شده است. این اشکال را عمدتاً دو چیز ایجاد کرده است: الف) عبارت

ثالثاً، حسابرس نسبت به هرگونه کژنمایی در صورت‌های مالی، از جمله اشتباه و تقلب مسئولیت دارد. بنابراین استفاده از حرف انتخاب "یا" در جمله‌ی دوم در قالب عبارت "اشتباه یا تحریف با اهمیت" نادرست است. جمع این دو در حوزه‌ی مسئولیت حسابرس است، نه تنها این یا آن.

رابعاً، اصطلاح "تحریف" در هیچ جای استانداردهای حسابرسی تعریف نشده است اما اگر بخواهیم آن را براساس سنت ترجمه تعریف کنیم معادل اصطلاح misstatement است. misstatement به هر نوع بیش‌نمایی یا کم‌نمایی در صورت‌های مالی گفته می‌شود و شامل تقلب و اشتباه است. اما از آنجا که در بخش ۷۰ برطبق بند ۱۳ و نیز جمله‌ی دوم بند دامنه‌ی حسابرسی "اشتباه" از شمول اصطلاح تحریف مستثنی شده است بنابراین به نظر می‌رسد تحریف باید فقط شامل تقلب باشد.

خامساً، به نظر می‌رسد که وزن نسبی تقلب (یا به تعبیر بخش ۷۰ تحریف‌ها) از اشتباه بزرگ‌تر است. اما معلوم نیست که براساس کدام منطق در بخش ۷۰ "اشتباه" مقدم بر تحریف آمده است. زیرا که در عنوان بخش ۲۴، تقلب و اشتباه، می‌بینیم که تقلب مقدم بر اشتباه است.

۲۲- "نبود اشتباه یا تحریفی با اهمیت". جمله‌ی دوم بند دامنه‌ی حسابرسی هم چنین یکی از اشتباه‌های تاریخی در سنت ترجمه را بر ساختار و معنی خود تحمل می‌کند. جمله‌ی دوم می‌گوید: "استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند که... از نبود اشتباه یا تحریفی با اهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول به دست آید". این جمله را با جمله‌ی انگلیسی زیر که از بخش ۷۰۰ استانداردهای حسابرسی بین‌المللی آیفک گرفته شده است مقایسه کنید:

Those standards require that we plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free of material misstatements.^۷

در واقع بخش ۷۰، whether را به درستی ترجمه نکرده است. واژه‌ی whether در خود معنی or not را دارد. در جمله‌ی انگلیسی واژه‌ی whether معنی بود و نبود را شامل می‌شود. whether را می‌توان "که آیا" ترجمه کرد که بود و نبود را در برداشته باشد. این کار را بخش ۷۰ به درستی در بند ۱۷ انجام داده است. در بند ۱۷ می‌خوانیم: "گزارش حسابرس باید حاوی نظر صریح حسابرس در این باره باشد که آیا (whether) صورت‌های مالی، از تمام جنبه‌های با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب ارائه شده است یا خیر." (عبارت داخل پرانتز از نگارندگان است) در این بند که ترجمه‌ی بند ۱۷ بخش ۷۰۰ آیفک است whether به درستی ترجمه شده است.

حال پرسش این است که چه اشکالی پیش می‌آید؟ اولاً، در هیچ استاندارد دیگری چنین گفته نشده است. و بنابراین تخطی از استانداردهای حسابرسی است. ثانیاً، اگر این عبارت در گزارش‌های تعدیل شده، مثلاً گزارش‌های مشروط یا مردود آورده شود نوعی تناقض درونی ایجاد می‌کند، یعنی حسابرس خود را بر پایه‌ی استانداردهای حسابرسی ملزم می‌داند از نبود اشتباه یا تحریف با اهمیت اطمینان به دست دهد اما در عین حال در بند

جمله‌ی اول بند دامنه‌ی حسابرسی به نام هیات یا سازمان استانداردگذار ارجاع داده شود.

۱۸- صرف فعل. فعل جمله‌ی اول دارای دو مشکل است: اولاً مجهول است و ثانیاً در زمان حال کامل صرف شده است. جمله‌ی اول بند دامنه‌ی حسابرسی بخش ۷۰ را با جمله‌ی اول بند دامنه‌ی حسابرسی آیفک مقایسه کنید: "ما حسابرسی‌مان را به پیروی از استانداردهای حسابرسی بین‌المللی اجرا کردیم..." در این جمله فعل اجراء کردیم هم معلوم است و هم گذشته.

۱۹- انحراف از استاندارد. باز هم به لحاظ واژه‌پردازی انحراف از استاندارد صورت گرفته است. بند ۱۲ می‌گوید "حسابرس باید تصریح کند که حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است"، (تاکید از نگارندگان است) در حالی که در جمله‌ی اول می‌بینیم که به جای "طبق" از "براساس" استفاده شده است. در این جا از پرداختن به تفاوت معنایی بین "طبق" و "براساس" صرف نظر می‌کنیم.

۲۰- "انجام شده است" - فعل conduct که در سنت ترجمه با فعل "اجرا کردن" برابرگذاری می‌شد در جمله‌ی اول با معادل "انجام شدن" برگردانده شده است. بین "اجرا کردن" و "انجام شدن" تفاوت معنایی وجود دارد.

جمله‌ی دوم بند دامنه‌ی حسابرسی "استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند که این موسسه، حسابرسی را چنان برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود اشتباه یا تحریفی با اهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول به دست دهد".

جمله‌ی دوم نیز از سنت ترجمه و انحراف‌های آشکار از استاندارد بی‌نصیب نمانده است. در این باره در ادامه بحث می‌شود.

۲۱- "اشتباه یا تحریفی با اهمیت". بار دیگر به جمله‌ی دوم بند دامنه‌ی حسابرسی بنگرید. در آغاز این جمله می‌خوانیم "استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند". ظاهراً بخش ۷۰ نمی‌داند این عبارت به کجا ارجاع می‌دهد در غیر این صورت به خطا نمی‌گفت "از نبود اشتباه یا تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول به دست آید". نشانی این ایجاب و التزام به بند ۹ بخش ۲۴ برمی‌گردد که ظاهراً تناقضی آشکار با جمله‌ی دوم بند دامنه‌ی حسابرسی دارد. بند ۹ بخش ۲۴ می‌گوید: "حسابرس باید... روش‌هایی را طراحی کند که از کشف موارد ارائه نادرست ناشی از اشتباهات با اهمیت و تقلب، به گونه‌ای معقول اطمینان دهد". براین اساس:

اولاً، به نظر می‌رسد که در جمله‌ی دوم بند دامنه‌ی حسابرسی تقلب مترادف با تحریف به حساب می‌آید.

ثانیاً، برطبق بند ۹ بخش ۲۴ حسابرس مسئول است هرگونه تقلب را در هر سطح اهمیتی کشف کند، در حالی که جمله‌ی دوم فقط به تقلب‌های (تحریف‌های) با اهمیت می‌پردازد. این تناقض تا زمانی که از یک طرف بخش ۲۴ مسئولیت حسابرس را "کشف تقلب" (تحریف) در هر سطح اهمیتی می‌داند و از طرف دیگر بند ۱۴ بخش ۷۰ این مسئولیت را به "... تحریف با اهمیت" محدود می‌کند وجود خواهد شد.

سیستم اخبار و حسابداری اخبار آرک

آموزش نامحدود همه ماه پشتیبانی کار اخذی مادام العمر

ARCA

سرکس آرک

تلفن: ۰۲۱-۸۸۸۸۸۸۸۸
 آدرس: تهران، خیابان ولیعصر، پلاک ۱۲۳
 وبسایت: www.arca.com

اظهار نظر با استفاده از عبارت شرطی "به استثنای..."، یا فعل منفی "به نحو مطلوب ارائه نمی‌کند" می‌گوید که "تحریف با اهمیت" یا "بسیار با اهمیت" در صورت‌های مالی وجود دارد. در واقع حسابرس با بیان جمله‌ی دوم عملاً در برابر مخاطبین خود مسئولیت می‌پذیرد که از "نبود اشتباه یا تحریف با اهمیت اطمینان به دست دهد" و چنانچه استفاده‌کنندگان خلاف آن را در صورت‌های مالی مشاهده کنند می‌توانند بر علیه او اقامه‌ی دعوی کنند.

۲۳- "اجرا کند" - فعل perform که در سنت ترجمه با فعل انجام دادن برابر گذاری می‌شد با عنوان "اجرا کردن" ترجمه شده است.
 ۲۴- انحراف از استاندارد - واژه‌پردازی جمله‌ی دوم با بند ۱۳ (به ستون ب نمایشگر ۱ بنگرید) همخوانی ندارد. اولاً، بیایید عبارت "به منظور حصول اطمینان معقول" را با عبارت "اطمینان معقول به دست آید" قیاس کنیم، روشن است که عبارت اول با تغییراتی به صورت یک گروه فعلی در جمله‌ی دوم به کار رفته است. ثانیاً، فعل بند ۱۳ را با فعل‌های جمله‌ی دوم بسنجید. در بند ۱۳ در عبارت "برنامه‌ریزی و اجرا شده است" دو فعل حضور دارد که مجهول‌اند در حالی که در جمله‌ی دوم در عبارت "برنامه‌ریزی و اجرا کند" همان دو فعل حضور دارند و معلوم‌اند. هم چنین در جمله‌ی دوم فعل دیگری نیز در عبارت "اطمینان معقول به دست آید" وجود دارد که در بند ۱۳ وجود ندارد.

جمله‌ی سوم بند دامنه‌ی حسابرسی

"حسابرسی از جمله شامل رسیدگی نمونه‌ای به شواهد و مدارک پشتوانه مبالغ و اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی است، به گونه‌ای که همراه با سایر رسیدگی‌ها، مبنایی معقول برای اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی فراهم آورد."

جمله‌ی سوم بند دامنه‌ی حسابرسی از ادغام جملات سوم تا پنجم در گزارش استاندارد آیفک ساخته شده است. پیش از آن که به کالبد شکافی جمله‌ی سوم پردازیم اجازه دهید ابتدا آن را با بندهای ۱۴ و ۱۵ بخش ۷۰ مقایسه کنیم. (به ستون ب نمایشگر ۱ بنگرید).

از این مقایسه نتیجه می‌گیریم که، الف) دست کم انتظار می‌رفت بخش ۷۰ الزامات دو بند ۱۴ و ۱۵ را در دو جمله بپردازد، ب) عبارات و واژگانی در جمله‌ی سوم بند دامنه‌ی حسابرسی آمده است که به هیچ وجه مبتنی بر بندهای ۱۴ و ۱۵ نیست: مثلاً "مدارک"، "اطلاعات مندرج"، "به گونه‌ای که همراه با سایر رسیدگی‌ها"، و "از جمله شامل". (بعدها در این باره صحبت خواهد شد) و ج) واژه‌ها و عبارتی در بندهای ۱۴ و ۱۵ وجود دارد که در جمله‌ی سوم نیامده است. مانند فعل "انجام شده است"، و عبارات "براساس" و "اطلاعات افشاء شده" در بند ۱۴.

و اما کالبدشکافی جمله‌ی سوم.

۲۵- رسیدگی جزئی از حسابرسی است. طبق بند ۱۴، حسابرس باید در گزارش حسابرس بگوید که "حسابرسی براساس رسیدگی نمونه‌ای... انجام شده است". در حالی که در جمله‌ی سوم،

صورت باید گفت هیچ یک از بندهای بخش هفتاد چنین نمی‌گویند. و ج) دست آخر فرض کنیم "حسابرسی" به همراه سایر رسیدگی مبنایی معقول برای اظهار نظر... فراهم می‌آورد. ظاهراً این معنی نیز از ساخت دستوری جمله‌ی سوم برمی‌آید. اگر منظور بخش هفتاد این باشد آن‌گاه این جمله با جمله‌ی مسئولیت حسابرس در بند مقدمه و حتی جمله‌ی اول بند دامنه‌ی حسابرسی تعارض اساسی خواهد داشت. چون مسئولیت حسابرس فقط منحصر به حسابرسی اش است و "سایر رسیدگی‌ها" مسئولیت او را گسترش می‌دهد. و اگر هیچ یک از این سه فرض آن چیزی نیست که در سر بخش ۷۰ می‌گذرد آن‌گاه باید بخش هفتاد لب بگشاید و منظور خود را باز گوید.

۲۹- کدام مبنای اظهار نظر. بند ۱۵ می‌گوید "گزارش حسابرسی باید بیانگر این مطلب باشد که حسابرسی، مبنایی معقول برای اظهار نظر فراهم می‌آورد." ظاهراً در گزارش نمونه نیز باید در جمله‌ای جداگانه به مفاد بند ۱۵ اشاره می‌شد. اگر چنین می‌شد حالا به استثنای یک انحراف از بند ۱۵ مشکل دیگری وجود نداشت. اما ادغام بند ۱۵ با بند ۱۴ در قالب جمله‌ی سوم، اساساً یکی از عجیب‌ترین اشکال‌ها را به گزارش نمونه تحمیل کرده است. بار دیگر به جمله‌ی سوم نگاه کنید. این جمله کژتابی اساسی دارد یعنی معلوم نیست که آیا (۱) حسابرسی مبنایی معقول برای اظهار نظر به دست می‌دهد، (۲) حسابرسی، "همراه با سایر رسیدگی‌ها" مبنایی معقول برای اظهار نظر به دست می‌دهد، (۳) رسیدگی نمونه‌ای، همراه با سایر رسیدگی‌ها مبنایی معقول برای اظهار نظر به دست می‌دهد یا (۴) حسابرسی از جمله شامل رسیدگی... همراه با سایر رسیدگی‌ها مبنایی معقول برای اظهار نظر به دست می‌دهد. این تردید و چند دلی تنها از ادغام بندهای ۱۵ و ۱۴ و ساخت دستوری مغلق جمله‌ی سوم به بار آمده است. افزون بر این روش‌شناسی بخش ۷۰ به گونه‌ای است که برای هر بند استاندارد یک جمله در گزارش استاندارد (یا نمونه‌ی استاندارد) در نظر می‌گیرد و تنها در همین جا است که از این روش تخطی می‌کند و به جای آن که به هر یک از بندهای ۱۵ و ۱۴ یک جمله‌ی جداگانه اختصاص دهد، آن‌ها را در هم تنیده و چنین معجونی را آفریده است. به نحوه‌ی جمله‌ی پردازی گزارش نمونه‌ی استاندارد نگاه کنید: بند ۸ (جمله‌ی اول بند مقدمه)، بند ۹ (جمله‌ی دوم بند مقدمه)، بند ۱۲ (جمله‌ی اول بند دامنه رسیدگی) و بند ۱۷ (جمله‌ی بند اظهار نظر)، در این جا مجال نیست که بگوئیم چرا حتماً باید جمله‌ی مربوط به بند ۱۵ مستقل باشد.

۳۰- "نسبت به صورت‌های مالی". عبارت نسبت به صورت‌های مالی نیز زائد است در این جا نیز به علت زیادت آن نمی‌پردازیم همین قدر بگوئیم که درج این عبارت انحرافی آشکار از بند ۱۵ است. زیرا در بند ۱۵ چنین عبارتی وجود ندارد.

۳۱- فراهم آورد. قاعدتاً فعل جمله‌ی آخر بند دامنه‌ی حسابرسی نباید گذشته باشد باز هم اجازه می‌خواهیم در این باره در فرصتی دیگر صحبت کنیم. بند ۱۵ می‌گوید "گزارش حسابرسی باید بیانگر این مطلب باشد که حسابرسی، مبنایی معقول برای اظهار نظر فراهم می‌آورد." از این مقایسه پی می‌بریم که فعل جمله‌ی سوم بند دامنه‌ی حسابرسی باید به زمان حال صرف شود.

صراحتاً اظهار می‌شود که "حسابرسی از جمله شامل رسیدگی نمونه‌ای" است. این گفته اگر چه مطابق با بند ۱۴ نیست اما مطلقاً گفته‌ی درستی است. زیرا رسیدگی نمونه‌ای به شواهد پشتوانه‌ی مبالغ و افشاءها جزئی از حسابرسی است. نکته‌ی دیگر این است که از یک طرف بند ۱۲ حسابرس را ملزم می‌کند که بگوید "حسابرسی، طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است." از طرف دیگر بند ۱۴ حسابرس را ملزم می‌کند که بگوید "حسابرسی براساس رسیدگی نمونه‌ای... انجام شده است." تصدیق می‌کنید که آوردن این دو جمله در کنار هم اساساً وضع بند دامنه‌ی حسابرسی را از این هم وخیم‌تر می‌کند. حسابرس باید از میان این دو یکی را بگوید.

۲۶- "مدارک". آوردن واژه‌ی "مدارک" در جمله‌ی سوم نیز انحرافی آشکار از بند ۱۴ است. مدارک، جزئی از شواهد است. بند ۳ بخش ۵۰، شواهد حسابرسی، می‌گوید "شواهد حسابرسی شامل اسناد اولیه و مدارک حسابداری زیر بنای صورت‌های مالی و اطلاعات موید به دست آمده از سایر منابع است." بنابراین قاعدتاً شواهد شامل "مدارک" می‌باشد، مگر آن که بخش ۷۰ معنی دیگری را از مدارک در نظر داشته باشد که در این صورت باید همانند شواهد بخش جداگانه‌ای را به آن اختصاص دهد و استانداردهایی را برای آن تقریر کند.

۲۷- "اطلاعات مندرج در". جمله‌ی سوم با آوردن عبارت "اطلاعات مندرج" باز هم از بند ۱۴ منحرف می‌شود. بند ۱۴ می‌گوید "اطلاعات افشاء شده"، حال آن که در جمله‌ی سوم می‌خوانیم "اطلاعات مندرج". وقتی آیفک یا AICPA از اصطلاح "افشاء" استفاده می‌کنند آگاهانه می‌دانند که در استانداردهای حسابداری (یا به تعبیر آنها اصول حسابداری) بخشی به همین عنوان وجود دارد که افشاجری‌های لازم را برمی‌شمرد. عبارت "اطلاعات مندرج" اولاً، بسیار کلی‌گو است و حتی خود "مبالغ" را در بردارد، ثانیاً، ممکن است مسئولیت حسابرس را به حسابرسی اطلاعاتی بسط دهد که جزء افشاجری‌های لازم‌الاجرای حسابداری نیستند ولی مدیریت آنها را افشاء کرده است، ثالثاً، هیچ تعریفی از آن به دست داده نشده است، و رابعاً در استانداردهای حسابداری کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی بخشی به نام "افشاء" وجود دارد نه "اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی".

۲۸- سایر رسیدگی‌ها. عبارت "سایر رسیدگی" از جمله مواردی است که با منطق گزارش حسابرسی در تعارض می‌باشد. اولاً، انحرافی آشکار از بند ۱۴ است زیرا در این بند هیچ اشاره‌ای به درج چنین عبارتی نشده است، و ثانیاً این عبارت را به لحاظ معنایی می‌توان از سه جنبه بر رسید: الف) فرض می‌کنیم که سایر رسیدگی‌ها جایگزین assessment یا پیش‌ارزیابی برآوردهای حسابداری مهم، assessment یا پیش‌ارزیابی اصول حسابداری، و evaluation یا پسا ارزیابی کلیت ارائه‌ی صورت‌های مالی، شده است. که در این صورت باید گفت assessment و evaluation به هیچ وجه رسیدگی یا examination نیست. مگر بخش ۷۰ به غلط چنین حکمی صادر کرده باشد که این کار را هم نکرده است، یعنی در هیچ کجا "سایر رسیدگی‌ها" را تعریف یا به مصادیقش اشاره نمی‌کند؛ ب) این بار در تقابل با رسیدگی‌های نمونه‌ای فرض کنیم که "سایر رسیدگی‌ها" عبارت از "رسیدگی‌های غیرنمونه‌ای" یا به عبارتی "رسیدگی‌های کامل" است، که در این

سیستم حسابداری مالی آرک

آموزش نامحدود سه ماه پشتیبانی کاراقتی مادام العمر

ARK

شرکت آرک

توسعه یافته جهت
تفصیلات بیشتر
۰۲۱-۲۲۵۳۴۷۱
۰۲۱-۲۲۵۳۴۷۱

۳۲- حسابرسی چه کسی؟ جمله‌ی سوم مشخص نمی‌کند که حسابرسی چه کسی مبنایی برای اظهار نظر فراهم می‌آورد. قاعدتاً بنا بر واژه‌پردازی بندهای مقدمه و اظهار نظر و نیز جمله‌ی اول بند دامنه‌ی حسابرسی باید می‌گفت "حسابرسی این موسسه". برای قیاس، به عبارت our audit در جمله‌ی پنجم بند دامنه‌ی حسابرسی گزارش استاندارد حسابرسی در بخش ۷۰۰ استانداردهای حسابرسی بین‌المللی آیفک نگاه کنید:

"We believe that our audit provides a reasonable basis for our opinion."^۸

۳۳- اظهار نظر چه کسی؟ جمله‌ی سوم مشخص نمی‌کند اظهار نظر متعلق به کیست. به جمله‌ی بالا بنگرید. عبارت our opinion مشخص می‌کند که حسابرس باید بگوید "نظرمان"

بند اظهار نظر

"به نظر این موسسه، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۸ و نتایج عملیات و جریان و جوه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد."

بند اظهار نظر در نگاه اول به ما آرامش خاطر می‌دهد زیرا دست کم ساختار محکم‌تری از بقیه‌ی بخش‌های گزارش دارد. اما این بند نیز از نارسایی‌های عمده‌ای رنج می‌برد که در ادامه به آنها می‌پردازیم.

۳۴- نظر یا اظهار نظر. با نگاه به بندهای اول و دوم در می‌یابیم که بخش ۷۰ اصطلاح opinion را با "اظهار نظر" برابرگذاری می‌کند اما در بند اظهار نظر آن را با اصطلاح "نظر" برمی‌گرداند. واقع امر این است که opinion عبارت از رای، عقیده یا نظر حسابرس است که در مقام قضاوت درباره‌ی درجه‌ی همخوانی بین صورت‌های مالی و استانداردهای حسابداری اظهار می‌شود. به هر حال بخش ۷۰ بنابر سنت ترجمه بسته به آهنگ و قافیه‌ی جمله هر جا که بتواند opinion را اظهار نظر برابرگذاری می‌کند و هر جا که نتواند نظر. زبان استاندارد باید استاندارد باشد و هر لفظ باید فقط در خدمت یک مفهوم باشد، نمی‌دانیم واژه‌ی نظر چه اشکالی دارد که آن را با "اظهار" ترکیب می‌کنیم.

۳۵- نتایج عملیات. علت حضور نتایج عملیات در بند اظهار نظر مشخص نیست. دلیلش می‌تواند یا وفاداری به سنت ترجمه باشد یا تاسی به ترجمه‌ی متن بخش ۷۰ آیفک. مفهوم نتایج عملیات که در جای خود به آن خواهیم پرداخت در پیش‌نویس چارچوب مفهومی هیات استانداردهای حسابداری انگلستان که ترجمه‌ی آن با عنوان "مفاهیم نظری گزارشگری مالی" نام‌گذاری شده و نیز استاندارد حسابداری ۱ کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی، نحوه‌ی ارائه در صورت‌های مالی، جایی ندارد. این مفهوم جای خود را به مفهوم عملکرد مالی داده است. عملکرد مالی شامل سود و زیان و سود و زیان جامع می‌باشد. در حالی که نتایج عملیات شامل سود و زیان و سود انباشته می‌شود و می‌دانیم که سود انباشته دیگر به عنوان یک صورت مالی از رسمیت برخوردار نیست.

حسابرسی، مثلاً چرا بخش ۷۰ به جای سهامداران از "مجمع عمومی عادی صاحبان سهام" استفاده می‌کند، (۳) مسائل حقوقی گزارش حسابرسی مثلاً بنویسیم "این موسسه" یا "ما" و (۴) بحث در خصوص درج جمله‌ای درباره‌ی *assessment* یا پیش ارزیابی برآوردهای مدیریت و اصول حسابداری به کار رفته در صورت‌های مالی، و *evaluation* یا پسا ارزیابی ارائه‌ی کلیت صورت‌های مالی.

سخن آخر: ... ما متهمیم

پس از کالبد شکافی "گزارش مقبول حسابرس" از خود می‌پرسیم که اگر محیط قانونی حسابرسی در ایران نیرومند و فربه باشد آیا می‌توانیم چنین گزارشی صادر کنیم. با این گزارش احتمالاً پیش از آن که به دادگاه خوانده شویم متهمیم، متهمیم چون سال‌ها است که گزارش‌هایی از این دست را صادر می‌کنیم بی‌آن که به ساختار و درون‌های آن توجه کنیم. متهمیم چون بخش ۷۰ را بازنگری نکردیم. متهمیم چون می‌پنداریم بخش ۷۰ تمام بضاعت حسابرسی ایران است. متهمیم از آن رو که نسبت به تنها محصول و نماد حسابرسی بی‌تفاوتیم. متهمیم چون سرنوشت خودمان را به دست بخش ۷۰ سپرده‌ایم. متهمیم از آن که پرنسپ و منش حرفه‌ای خود را در گرو بخش ۷۰ گذارده‌ایم. متهمیم چون ده‌ها هزار گزارش حسابرسی غلط نوشتیم. متهمیم چون به ادراک استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی بی‌توجهیم. متهمیم تا برای همیشه گزارش‌های غلط بنویسیم زیرا بخش ۷۰ لازم‌الاجراست. متهمیم چون بر اثر تکرار به واژه‌پردازی گزارش مقبول استاندارد بخش ۷۰ عادت کرده‌ایم تا آنجا که می‌کوشیم نارسایی‌های آن را توجیه کنیم. و سخن آخر:

"آنچه بیش از همه نیاز به اصلاح دارد، عادات دیگران است."

مارک تواین

پی‌نوشت

- ۱- کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی استانداردهای حسابرسی، چاپ اول سازمان حسابرسی (اسفند ۱۳۷۷)، ص. ۲۳۴
- ۲- خوانندگان عزیز می‌توانند در هر کجا که به بخش ۷۰ یا سایر بخش‌های استانداردهای حسابرسی ارجاع داده می‌شود به اثر نامبرده در یادداشت یک بالا مراجعه نمایند. طبعاً شماره‌ی بند و بخش مربوط در متن نوشتار مشخص می‌شود، حتی در نمایشگر ۱ و برخی از فزازه‌های نوشتار، عین عبارات استانداردها درج شده است.

3- IFAC, IFAC Handbook 1999; Technical pronouncement, p.238.

4- Ibid, p.257.

5- Ibid, p.236

6- Ibid

7- Ibid

8- Ibid

ظاهراً بخش ۷۰ نمی‌داند که عبارت "صورت‌های مالی...، وضعیت مالی شرکت نمونه را در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۷۷ و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را... به نحو مطلوب نشان می‌دهد" به کجا ارجاع می‌دهد. اجازه دهید با هم به سراغ مرجع این عبارت برویم، بند ۹ استانداردهای حسابداری ۱، نحوه‌ی ارائه صورت‌های مالی، می‌گوید: "صورت‌های مالی باید وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی واحد تجاری را به نحو مطلوب ارائه کند". از این قیاس نتیجه می‌گیریم که در بند اظهار نظر باید به جای نتایج عملیات از "عملکرد مالی" استفاده شود. ۳۶- ارائه می‌کند یا نشان می‌دهد. بند اظهار نظر گزارش نمونه برخلاف بند ۱۷ بخش ۷۰ و نیز برخلاف بند ۹ استاندارد حسابداری ۱ به جای فعل "ارائه می‌کند" از فعل "نشان می‌دهد" استفاده می‌کند. حتی بخش ۷۰ توجه نمی‌کند که استاندارد به عنوان "نحوه‌ی ارائه در صورت‌های مالی" وجود دارد.

۳۷- "صورت‌های مالی یاد شده در بالا". باز هم این پرسش پیش می‌آید که منظور از صورت‌های مالی چیست؟ اگر بخش ۷۰ اصرار دارد که صورت‌های مالی یادداشت‌های توضیحی را هم شامل می‌شود آن‌گاه باید در بند نظر نیز درباره‌ی آن نظر داده شود، مگر آن که بخش ۷۰ مدعی باشد که این یادداشت‌ها از بین وضعیت مالی، نتایج عملیات و جریان وجوه نقد، یکی یا همه را "به نحو مطلوب نشان می‌دهد". و اگر این‌گونه نیست، در این صورت باید بخش ۷۰ در بند نظر بگوید که "صورت‌های مالی به همراه یادداشت‌های توضیحی... به نحو مطلوب نشان می‌دهد."

۳۸- طبق استانداردهای حسابداری. به سه دلیل بهتر است به جای عبارت استانداردهای حسابداری از معیاری دیگر استفاده شود: اولاً، حقیقت این است که هنوز بخش عمده‌ای از فنون اندازه‌گیری و بازشناسی و شیوه‌های افشاگری در استانداردهای حسابداری حضور ندارند. به بیان دیگر هنوز برای بسیاری از موضوعات حسابداری و گزارشگری استاندارد مقرر نشده است، به همین دلیل نیز در حال حاضر حسابرسان برای ارزیابی صورت‌های مالی از معیارهای دیگر علاوه بر استانداردهای حسابداری استفاده می‌کنند. استفاده از عبارت استانداردهای حسابداری در واقع اشاره به معیاری ناقص می‌کند که مطلوب نمی‌نماید.

ثانیاً، اگر هم فرض کنیم که استانداردهای حسابداری کامل‌اند باز هم در عمل موضوعاتی در صورت‌های مالی گزارش می‌شود که تاکنون برای آنها استاندارد حسابداری مقرر نشده است بنابراین باز هم به نظر می‌رسد استفاده از این معیار نارسا باشد.

۳۹- نشانی استانداردهای حسابداری. در بند نظر روشن نیست که به استانداردهای حسابداری کدام هیات استانداردگذار یا کشور ارجاع می‌دهد. در این مورد هم باید به نشانی این استانداردها اشاره شود یعنی باید صراحتاً به نام استانداردگذار اشاره شود.

سایر موارد

اگر چه، در بالا درباره‌ی ۳۹ موضوع بحث کردیم اما هنوز بسیاری از نکات مهم باقی است: مانند (۱) اصطلاحات گزارش مقبول استاندارد، به‌ویژه دو اصطلاح مشکل‌آفرین "ارائه‌ی مطلوب" و "رسیدگی نمونه‌ای"، (۲) تعیین مخاطب گزارش