

مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات غیرمستقیم بر مصرف است

غلامحسین دوانی



توسعه‌ی اقتصادی؛ علی‌رغم این که به خاطر ناشناختگی مالیات بر ارزش افزوده برخی از کشورها نسبت به پذیرش آن ابراز نگرانی کرده‌اند، اما با گذشت زمان شمار کشورهای استفاده‌کننده از این مالیات به طور قابل توجهی افزایش یافته است.

به‌طور کلی در بررسی‌های گوناگون در خصوص نظریه‌ی مالیات

بر ارزش افزوده صاحب‌نظران اقتصادی این مالیات را از سه جنبه‌ی مختلف بررسی کرده‌اند. این سه جنبه عبارتند از:

الف - مسائل ساختاری، اقتصادی، اجتماعی مالیات بر ارزش افزوده، مشکلات مرتبط به آنها و راه‌های مقابله با این مشکلات؛
ب - اثرات مختلف مالیات بر ارزش افزوده بر متغیرهای اقتصادی از دیدگاه خرد و کلان؛

ج - طرق مختلف اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف استفاده از تجارب حاصل به منظور بهبود ساختار این روش مالیاتی.

پس از جنگ جهانی دوم، بنا به دلایل متعدد بسیاری از کشورها درصد اصلاح ساختار مالیاتی خود برآمدند. در این میان مالیات بر ارزش افزوده در دو دهه‌ی گذشته به عنوان یک روش جدید مطرح شد و به لحاظ ویژگی‌های انعطاف‌پذیری که دارد در کانون توجه

کشورهای مختلف به هنگام اصلاح ساختار مالیاتی واقع شد. اهم دلایلی را که انگیزه‌های این اصلاح به‌شمار می‌روند می‌توان در چهارگروه زیر طبقه‌بندی کرد:

- ۱- رفع نارسایی‌های مالیاتی سنتی؛
- ۲- ایجاد منبع درآمد برای پاسخ‌گویی به هزینه‌های روزافزون دولت؛
- ۳- ایجاد سیستم مالیاتی متناوب با عملکرد پیمان‌های منطقه‌ای؛
- ۴- ایجاد تحول در ساختار مالیاتی به دلیل ناهماهنگی با روند

ارزش افزوده، درجهب محبوبیت این مالیات بیشتر شد. به طوری که در حال حاضر بیش از ۵۰ کشور از این مالیات استفاده می‌کند و بیش از ۱۰ کشور دیگر نیز به طور جدی در مورد پذیرفتگی آن از خود تلاش‌های مثبتی نشان می‌دهند.

نرخ و پایه‌ی مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف متفاوت است و متوسط نرخ به کار گرفته شده در حد ۵ تا ۱۸ درصد در نوسان است.

هرچند که در تعدادی از کشورهای بعضی از خدمات مثل خدمات دارویی، خدمات بیمارستانی، خدمات امنیتی، خدمات خانه، خدمات بیمه، خدمات پستی و خدمات زیربنایی مثل آب، برق و گاز مشمول مالیات نمی‌شود، اما در برخی دیگر از کشورها، پایه‌ی مالیات بر ارزش افزوده وسیع‌تر از سایر مالیات‌های سنتی است و مواردی از قبیل خدمات تفریحی، خدمات حمل و نقل، خدمات قانونی، خدمات ملکی و حتی خدمات زیربنایی را نیز در برمی‌گیرد. این پایه‌ی وسیع توانسته است در بسیاری از کشورها درآمدهای مالیاتی را به طور قابل توجهی افزایش دهد. از طرفی پاره‌ای از کشورها نیز به دلیل رعایت رفاه اجتماعی، مواد غذایی و مواد مورد نیاز عامه مردم را مشمول نرخ‌های مالیاتی پایین‌تر کرده‌اند. هر چند که کشورهای عضو جامعه‌ی مشترک اروپا از جمله کشورهای پیشستاز در زمینه‌ی یکسان‌سازی نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده بوده‌اند، لیکن تلاش آنها در این زمینه تاکنون به ثمر نرسیده است.

مفهوم و محتوای صورت ارزش افزوده

اندازه‌گیری اقتصادی ارزش افزوده از مفهوم خاص آن متمایز است. یک تعریف از صورت ارزش افزوده این است که این صورت نشان‌دهنده‌ی تفاضل درآمد حاصل از فروش کالا یا خدمات بامواد و خدمات خریداری شده است. این یک تعریف بسیار ساده است و با مفهوم اولیه‌ی آن مطابقت می‌کند و توسط اقتصاددانان و مدیران تولید به منظور گزارشگری درون سازمانی استفاده می‌شود. اگر بخواهیم صورت ارزش افزوده را برای مقاصد گزارشگری برون سازمانی تهیه کنیم، در سطحی بالاتر تعیین‌کننده‌ی ارتباط خاص جهت توزیع ارزش افزوده‌ی ایجاد شده بین گروه‌های ذی‌نفع خواهد بود. این گروه‌های ذی‌نفع عبارتند از: نیروی کار، سهامداران، تامین‌کنندگان سرمایه و دولت.

در صورت ارزش افزوده به این مساله اصلی پرداخته می‌شود که ثروت به وسیله‌ی سه عامل اساسی تولید یعنی زمین، کار و سرمایه ایجاد می‌گردد و این عوامل برای تولید یک کالا مورد نیاز می‌باشد.

برای نخستین بار، مالیات بر ارزش افزوده را فو - زیمنس به منظور فائق آمدن بر مسائل مالی بعد از جنگ طرح‌ریزی و به دولت آلمان معرفی کرد. به رغم اظهار علاقه و تمایل کشورهای دیگر (مثل آرژانتین و فرانسه) در مورد آگاهی از چگونگی ساختار مالیات بر ارزش افزوده، این مالیات به طور رسمی تا ۱۹۵۴ در هیچ کشوری به کار گرفته نشد. در این سال کشور فرانسه مالیات بر ارزش افزوده را به عنوان مالیاتی برای کالاهای مصرفی در مرحله‌ی تولید اعمال کرد و در ۱۹۸۶ این کشور توانست مالیات بر ارزش افزوده را به صورت مالیاتی جامع به مرحله‌ی خرده‌فروشی گسترش دهد.

در دهه‌ی ۱۹۶۰ بسیاری از کشورهای اروپایی از مزایای مالیات بر ارزش افزوده آگاه شدند و این مالیات تدریجاً در سیستم مالیاتی بسیاری از کشورهای اروپایی به کار گرفته شد. در اواسط دهه‌ی ۱۹۶۰ (سال ۱۹۶۶)، جامعه‌ی اروپا به منظور هماهنگ‌سازی سیستم مالیاتی و بهبود جریان کالاها و خدمات تمام کشورهای عضو را مکلف به پذیرفتن ساختار مالیات بر ارزش افزوده کرد و نیز پذیرش این مالیات را به عنوان یکی از پیش‌نیازهای لازم به منظور عضویت در جامعه اروپا مطرح نمود.

در دهه‌های ۱۹۶۰ و ۱۹۷۰ بسیاری از اعضای جامعه‌ی مشترک کشورهای اروپایی این مالیات را پذیرفتند (دانمارک در ۱۹۶۷، آلمان غربی در ۱۹۶۸، لوگزاهبورگ در ۱۹۷۰، بلژیک در ۱۹۷۱، ایرلند در ۱۹۷۲، ایتالیا در ۱۹۷۳ و بالاخره انگلستان در ۱۹۷۳). در همین زمان و نیز در دهه‌ی بعد کشورهای دیگری از جمله برزیل، اروگوئه، مکزیک، آرژانتین، شیلی، ساحل عاج، آمریکا، ژاپن، استرالیا، سوئد، الجزایر، مغرب و تونس به خیل کشورهای استفاده‌کننده از مالیات بر ارزش افزوده پیوستند و این مالیات را جانشین برخی از مالیات‌ها از جمله مالیات بر فروش کالاهای کارخانه‌ای، مالیات بر کل فروش، مالیات بردرآمد شرکت‌ها و ... کردند.

از سوی دیگر، انتقال از نظام برنامه‌ریزی متمرکز به سیستم متکی به سازوکار بازار نیز لزوم تغییر نظام مالیاتی را در کشورهای اروپای مرکزی و شرقی ایجاب کرده است. در حال حاضر کشورهای مجارستان و آلمان دمکراتیک (قبل از ادغام دو آلمان) مالیات بر ارزش افزوده را به منظور اصلاح ساختار مالیاتی خود به کار برده‌اند. علاوه بر این کشورهای بلغارستان، لهستان و یوگسلاوی نیز نسبت به کاربرد این روش مالیاتی از خود تمایلات مثبت نشان داده‌اند.

به‌هرحال، باگذشت زمان و نمایان شدن نقاط قوت مالیات بر

جدول شماره ی ۱- ارزش افزوده واحد سنگ معدن

دریافتها(ریال)		پرداختها(ریال)	
فروش - سنگ آهن	۱۰۰,۰۰۰	هزینه مواد واسطه‌ای و اولیه
		مزد و حقوق	۱۰۰۰۰
		اجاره	۲۰۰۰۰
		هزینه استهلاک	۵۰۰۰۰
		سود ویژه
			۲۰۰۰۰
	۱۰۰,۰۰۰		۱۰۰,۰۰۰

اتومبیل تبدیل می‌گردد. حال اگر هر مرحله از تولیدی را یک کارخانه یا یک واحد جداگانه انجام دهد، ارزش تولید معدن معادل ارزش مقدار سنگ آهنی است که استخراج می‌کند و ارزش تولید چدن توسط ذوب آهن شامل ارزش سنگ آهن نیز هست، و به همین ترتیب فولاد در برگیرنده‌ی ارزش چدن و در نتیجه ارزش سنگ نیز خواهد بود و سرانجام اتومبیل در برگیرنده‌ی ارزش کالاهای واسطه‌ای و نیم ساخته قبلی خود می‌شود. بدین‌گونه می‌بینیم که جمع کردن ارزش تولید مراحل مختلف تولیدی سبب می‌شود که ارزش سنگ آهن را به دفعات به حساب آوریم. برای جلوگیری از این مشکل در سنجش تولید یک نظام اقتصادی از مفهوم ارزش افزوده استفاده می‌کنیم.

اگر ارزش افزوده‌ی کشاورزی را در مثال قبلی ۵۰۰۰۰ ریال تصور کنیم، ارزش افزوده‌ی آسیاب $۳۰۰۰۰ = ۵۰۰۰۰ - ۸۰۰۰۰$ ریال و ارزش افزوده نانوایی معادل $۲۰۰۰۰ = ۸۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰$ ریال است. این شاخص یعنی حاصل جمع ارزش افزوده‌ی فعالیت‌های مختلف، می‌تواند به عنوان شاخص مناسب ارائه‌ی عملکرد یک نظام اقتصادی به کار رود.

ارزش افزوده فعالیت‌های اقتصادی معمولاً با دو روش قابل محاسبه است. یک روش عسارت است از تفریق کالاهای واسطه‌ای مورد استفاده در تولید یک کالا از ارزش محصول تولید شده، یعنی همان روشی که در مثال ساده یاد شده مورد استفاده قرار گرفت. روش دیگر، محاسبه‌ی ارزش افزوده از طریق محاسبه‌ی مبلغ پرداختی به عوامل تولید است. همان‌طور که گفته شد عوامل تولید نیز عبارتند از کارگر، سرمایه (ساختمان و ماشین‌آلات) و زمین. پرداخت به این عوامل نیز به صورت‌های

برای آن که مفهوم و نحوه‌ی محاسبه ارزش افزوده نشان داده شود مثالی آورده می‌شود.

یک نظام اقتصادی بسیار ساده را تصور نمایید که در آن فقط ۱۰۰۰ کیلوگرم گندم به ارزش هر کیلوگرم ۵۰ ریال تولید می‌شود. ارزش تولیدات این نظام اقتصادی ۵۰۰۰۰ ریال است. حال اگر تصور کنیم که همین مقدار گندم مراحل تولیدی دیگری را نیز طی می‌کند، لازم است ارزش تولید مراحل بعدی نیز به نوعی به حساب آید. مثلاً فرض کنید این مقدار گندم در آسیاب تبدیل به آرد شده، هرکیلو آرد به مبلغ ۸۰ ریال به فروش رسیده و سپس در یک نانوائی تبدیل به ۱۰۰۰۰۰ ریال نان شود و نان به عنوان کالای نهایی به مصرف برسد. سوالی که مطرح می‌شود این است که ارزش تولیدات این جامعه مفروض چقدر است؟ اگر بخواهیم ارزش محصولات را در مراحل مختلف (گندم، آرد، نان) با یکدیگر جمع کنیم، رقم ۲۳۰۰۰۰ ریال می‌شود. ارزش آرد در برگیرنده‌ی ۵۰۰۰۰ ریال ارزش گندم است و ۱۰۰۰۰۰ ریال ارزش نان تولیدی نیز شامل ارزش آرد و در نتیجه ارزش گندم است. بنابراین در چنین جمع‌بندی به خاطر دوباره شماری (یا چندباره شماری) ارزش کل محصول جامعه بیش از میزان واقعی به حساب می‌آید.

علت دوباره شماری این است که فعالیت‌های اقتصادی به صورت زنجیره‌ای انجام می‌گیرد مثلاً سنگ آهن در یک مرحله‌ی تولیدی تبدیل به چدن می‌شود، چدن در مرحله‌ی تولیدی دیگر به فولاد و فولاد به فولادهای مخصوص تبدیل می‌شود. فولاد مخصوص در مراحل دیگر مثلاً به شاسی اتومبیل تبدیل می‌شود و شاسی با سایر قطعات در مرحله‌ی تولید نهایی به

جدول شماره ۲- ارزش افزوده واحد ذوب آهن

دریافتها(ریال)		پرداختها(ریال)	
فروش چدن	۲۵۰,۰۰۰	هزینه مواد اولیه و واسطه‌ای	۱۰۰,۰۰۰
		هزینه خرید سنگ آهن
		سایر مواد اولیه و واسطه‌ای	۲۰,۰۰۰
		مزد و حقوق	۲۰,۰۰۰
		اجاره
		استهلاک	۸۰,۰۰۰
		سایر هزینه‌ها	۲۰,۰۰۰
		سود ویژه
	۲۵۰,۰۰۰		۲۵۰,۰۰۰

است. هم چنین فرض شد که هر واحد تولیدی محصول خود را کلاً به عنوان مواد اولیه و واسطه‌ای واحد تولیدی دیگر ارائه می‌کند. این فرض نیز برای نشان دادن ارتباط بین واحدهای تولیدی مختلف اتخاذ گردید. البته روابط بین رشته‌های مختلف فعالیت اقتصادی به مراتب پیچیده‌تر از مثال بالاست.

ارزش افزوده‌ی فعالیت‌های یاد شده را نیز به دو روشی که قبلاً اشاره شد می‌توان تعیین کرد یعنی از طریق کسر کردن هزینه‌ی مواد و کالاهای واسطه‌ای از ارزش محصولات هر واحد تولیدی که در این صورت ارزش افزوده سه واحد تولیدی مورد نظر به ترتیب ۱۰۰,۰۰۰، ۱۵۰,۰۰۰ و ۵۰,۰۰۰ ریال تعیین می‌شود. هم چنین در صورتی که از طریق محاسبه‌ی پرداختی به عوامل تولید نیز ارزش افزوده را حساب کنیم، ارزش افزوده‌ی واحد تولیدی اول برابر با:

$$۱۰,۰۰۰ + ۲۰,۰۰۰ + ۵۰,۰۰۰ + ۲۰,۰۰۰ = ۱۰۰,۰۰۰$$

ارزش افزوده‌ی واحد تولیدی دوم برابر است با:

$$۲۰,۰۰۰ + ۳۰,۰۰۰ + ۸۰,۰۰۰ + ۲۰,۰۰۰ = ۱۵۰,۰۰۰$$

و ارزش افزوده‌ی واحد تولیدی سوم برابر با:

$$۲۵,۰۰۰ + ۵,۰۰۰ + ۱۰,۰۰۰ + ۱۰,۰۰۰ = ۵۰,۰۰۰$$

بنابراین محاسبه‌ی ارزش افزوده از هر دو روش نتایج مشابهی به دست می‌دهد. بدین ترتیب در صورت ارزش افزوده هر دو رویه به دست آوردن ارزش افزوده نمایش داده می‌شود. رقمی که بدین صورت به دست می‌آید رقمی برابر و متوازن خواهد بود.

مزد، حقوق، سود و اجاره انجام می‌پذیرد.

در مثال بالا دیدیم که اگر ارزش آرد تولید شده توسط آسیاب را ۸۰,۰۰۰ ریال تصور کنیم، از این مقدار ۵۰,۰۰۰ ریال برای خرید گندم، که در اینجا به عنوان کالای واسطه‌ای محسوب می‌شود، پرداخت می‌شود و در نتیجه ارزش افزوده آسیاب معادل ۳۰,۰۰۰ ریال است. این ارزش افزوده طبعاً به صورت مزد و حقوق به کارگران و نیز به صورت اجاره، هزینه‌ی استهلاک و ... سرانجام سود به صاحبان عوامل مختلف تولید پرداخت می‌شود؛ بنابراین از طریق جمع پرداختی به عوامل تولید در یک مرحله‌ی تولیدی یا واحد تولیدی نیز می‌توان ارزش افزوده‌ی آن مرحله‌ی تولیدی را محاسبه کرد.

برای آگاهی بیشتر به یک مثال فرضی دیگر توجه می‌کنیم. فرض کنید سه واحد تولیدی مختلف در نظام اقتصادی وجود دارد که یکی سنگ معدن آهن استخراج می‌کند و آن را به واحد ذوب آهن می‌فروشد. واحد ذوب آهن نیز چدن تولید می‌کند و آن را به منظور تولید فولاد به یک واحد تولیدی دیگر می‌فروشد. صورت درآمد و هزینه این سه واحد به ترتیب در جداول ۱ و ۲ و ۳ آمده است.

گفتنی است که مثال فوق برای بیان مفهوم ارزش افزوده و مبانی محاسبه‌ی آن ارائه شد و بنابراین در صورت بندی این مثال‌ها از فرض‌های ساده‌کننده‌ای استفاده می‌شود. مثلاً همه‌ی هزینه‌های یک موسسه‌ی تولیدی (مانند هزینه‌ی سوخت، برق، آب و ...) در نظر گرفته نشد و نیز در مقابل آن چند نقطه قرار گرفته

نقش حسابداری مدیریت در انعکاس سرمایه‌ی فکری

سرمایه‌ی فکری ترکیبی از دارایی‌های نامشهود است که بنگاه اقتصادی را در ایفای مسوولیتش توانا می‌سازد

دکتر ویدا مجتهدزاده

فلسفی است. لسستر تارو^۴ (۱۹۹۶) در کتاب آینده‌ی سرمایه‌داری می‌نویسد: عصر قدرت فکری موجب تغییر کل بنیادی در سرمایه‌داری کلاسیک می‌شود، زیرا امروز سرمایه‌های راهبردی، همانا "فکر کارکنان" است.

پیدایش سرمایه‌ی فکری سرمایه‌ی فکری همواره در اطراف ما بوده

است، اما تا چند سال پیش آن را به عنوان یک سرمایه‌ی کلیدی نمی‌شناختیم. در سال ۱۹۹۴ مجله‌ی فورچون مقالاتی را در این زمینه منتشر کرد. این مقالات موجب شد که توجه دنیای تجارت به این موضوع جلب شود.

در ماه مه ۱۹۹۵ شرکت اسکاندیا^۵ که بزرگ‌ترین شرکت خدمات بیمه و مالی در اسکاندیناویا است، اولین گزارش را در مورد سرمایه فکری منتشر کرد. هم‌چنین کانادین



پیشرفت سریع فناوری اطلاعات^۱ و ظهور شبکه‌ی جهان گستر وب^۲، طی ده سال گذشته، تحولی در تمام جنبه‌های زندگی و فعالیت بشر ایجاد کرده است. این نوآوری‌ها موجب گردیده است تا دسترسی فوری به منابع نامحدود دانش و اطلاعات فراهم

شود. استفاده از فناوری اطلاعات نه تنها سبب کنترل مسوولیت‌ها می‌شود، بلکه سرعت انجام کارها و کارایی را با صرف مخارج کم‌تر بالا می‌برد.

امروز، همه می‌دانند که اینترنت و شبکه‌ی جهان گستر وب پیام‌آور ظهور دوره‌ی جدیدی به نام "عصر دانش" و وداع با "عصر صنعتی" است. در عصر صنعتی که در دهه‌ی ۱۸۹۰ آغاز گردید بر تولید و توزیع اثبوه تاکید می‌شد. اما در عصر دانش،

آنچه که موجب موفقیت تجارت و صنعت می‌شود، "دانش بشر" است. این دارایی نامشهود به عنوان سرمایه‌ی فکری^۳ شناخته می‌شود و گسترش سرمایه‌ی فکری، حوزه‌ی حیاتی ایجاد منفعت است. در عصر اطلاعات یا به طور دقیق‌تر در عصر دانش، "سرمایه‌ی فکری" موضوعی با اهمیت است. با حرکت در هزاره‌ی سوم، قدرت فکری ارزشمندتر از قدرت ماهیچه‌ای، قدرت مکانیکی یا حتی قدرت

امپریال بانک آوکامرس^۶ که یکی از هفت بانک بزرگ ایالات متحده است، برنامه‌ای تهیه کرد تا به بنگاه‌های دانش مدار که بر مبنای سرمایه‌فکری ارزش‌گذاری شده بودند، وام دهد. موسسات ارنست اندیانگ و آرتور اندرسن هم از اولین موسسات حسابرسی بودند که به تهیه ابزار سرمایه‌فکری برای صاحب‌کارانشان پرداختند.

در ۱۹۹۶، SEC همایشی با موضوع محوری سرمایه‌فکری ترتیب داد. در این گردهمایی یکی از سخنرانان پیش‌بینی کرد که روزی سرمایه‌فکری قلب گزارش سالانه‌ی بنگاه‌های اقتصادی خواهد شد. او هم‌چنین به بنگاه‌ها توصیه کرد که به افشای دارایی‌های مخفی در یادداشت‌های توضیحی بپردازند.

پروفسور مایکل هاو^۷ (۲۰۰۱) در مقاله‌ای که با عنوان پیدایش فناوری‌های جدید و کاربرد آن برای سرمایه‌فکری سازمان‌ها در همایش CIMA در سپتامبر سال ۲۰۰۱ ارائه کرد، گفت:

"حسابداری بهای تمام شده با ابزار یک اقتصاد مبتنی بر تولید به اندازه‌گیری دارایی‌های یک اقتصاد خلاق می‌پردازد. برای مثال، اقلام ترازنامه‌های سنتی قابل اتکا نیستند، زیرا دارایی‌های مبتنی بر دانش سریع‌تر مستهلک می‌شوند، این دارایی‌ها متشکل از حقوق مرتبط با اموال فکری مانند حق اختراع و علائم تجاری، دارایی‌های فکری^۸ مانند طرح‌ها و نرم‌افزارها و سرمایه‌فکری شامل دانش جمعی و فرهنگ جمعی است."

وضعیت‌های جدیدی که باید اندازه‌گیری و ارزش‌گذاری شود شامل روابط با سهامداران و بستانکاران کلیدی، حسابرسی محیط، ارزش مشتریان در قالب مخارج تحصیل و حفظ آنها، سرمایه‌ی انسانی شامل سطوح دانش مرتبط با اجرای کار، مخارج آموزش، گردش کارمند در داخل سازمان و طول دوره‌ی استخدام است. رید^۹ (۲۰۰۱) می‌نویسد: صورت‌های

مالی سالانه شامل اطلاعات زیادی است، اما این اطلاعات مربوط نیستند زیرا آگاهی‌های لازم را در مورد ارزش واقعی بنگاه اقتصادی در اختیار سهامداران قرار نمی‌دهند. حسابداری باید راهی بیابد تا گرانبهاترین دارایی‌های بنگاه اقتصادی را که عمر کوتاهی دارند، ارزش‌گذاری کند. در مدل‌های جدید حسابداری باید موارد زیر در نظر گرفته شود:

الف. تعیین ارزش کارکنان بنگاه،
ب. تعیین ارزش خطر مربوط به استخدام کارکنان،
ج. کنار آمدن با تغییرات سریع اقتصادی، و
د. گزارش کاهش‌های سریع در ارزش دارایی‌های مبتنی بر ارزش.

فناوری جدید و کاربرد آن به‌طور اساسی روش مورد استفاده برای تعریف موضوعاتی از قبیل کار، تحصیلات، مشاغل و ساختارهای اجتماعی را در اقتصادهای گسترش یافته تغییر می‌دهد. بافت اقتصادهای جدید شامل رقابت جهانی رو به تزاید، حذف نظارت دولت بر بازارها و سیستم‌های مالی، بنگاه‌های اقتصادی یکپارچه، سیستم‌های اطلاعاتی گسترده و تحولات دانش جدید است که موجب تغییرات می‌گردد. در مفهوم قدیم حسابداری اشیا ارزش داشتند، در حالی که در مفهوم جدید افکار و نادیدنی‌ها ارزشمند می‌باشند.

تعریف سرمایه‌ی فکری پیش از این که چیزی را اندازه بگیریم باید با آن آشنا باشیم. تعریفی پذیرفته، اولین قدم به سوی یکسان‌سازی است. برخی از مردم سرمایه‌ی فکری را با اموال فکری (مانند حق تالیف، حق اختراع و نظایر آنها) که در واقع زیرگروه سرمایه‌ی فکری است، اشتباه می‌گیرند.

وال من^{۱۰} (۱۹۹۶)، عضو SEC، سرمایه‌ی فکری را به عنوان دارایی‌هایی تعریف می‌کند که در زمان حال با ارزش صفر در ترازنامه ارزش‌گذاری می‌شوند. از

این دارایی‌ها می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- قدرت فکری افراد،
- نام‌های تجاری،
- علائم تجاری و
- دارایی‌هایی که به بهای تاریخی در دفاتر ثبت شده، اما طی زمان ارزش آنها افزایش یافته است.

آنی بروکینگ^{۱۱} (۱۹۹۷) در کتابش، سرمایه‌ی فکری را چنین تعریف می‌کند: "ترکیبی از دارایی‌های نامشهود که بنگاه اقتصادی را قادر به ایفای مسوولیت می‌کند." از نظر وی، بنگاه اقتصادی در تساوی زیر تجلی می‌یابد:

بنگاه اقتصادی = دارایی‌های مشهود + سرمایه‌ی فکری
لیف ادوینسون^{۱۲} (۱۹۹۶) سرمایه‌ی فکری را با جمع سرمایه‌ی انسانی و سرمایه‌ی ساختاری برابر می‌داند. از نظر پروفسور دیوید کلین و لورنس پروساک^{۱۳} سرمایه‌ی فکری، "مواد فکری است که صورت‌بندی شده، برای ایجاد یک دارایی ارزشمندتر به دست آمده، و قدرتمند گشته است."

توماس استوارت^{۱۴} (۱۹۹۷) می‌نویسد که سرمایه‌ی فکری "بسته‌ای از اطلاعات مفید است." به عقیده‌ی او، سرمایه‌ی فکری شامل مواد، دانش، اطلاعات، اموال و تجربه‌ی فکری است که می‌تواند برای ایجاد ثروت مورد استفاده قرار گیرد. سرمایه‌ی فکری، بنگاه‌های اقتصادی را قادر می‌کند تا با افزودن دانش به محصولات و خدمات به جای مواد فیزیکی، انرژی و نیروی کار به توزیع ارزش برای مشتریان بپردازند. برای سودآور بودن تبدیل سرمایه‌ی فکری به سرمایه‌ی مالی باید از راهبردهایی استفاده کرد که بر اجزایی از سرمایه‌ی فکری و ترویج فرهنگ تجاری تاکید دارند و خلاقیت و نوآوری را در تمام سطوح بنگاه افزایش می‌دهند.

طبقه‌بندی سرمایه‌ی فکری یکی از سردرگمی‌هایی که اغلب در

سرمایه‌ی انسانی

بنگاه اقتصادی مالک منابع مادی و دارایی‌های مشهود است. در حالی که کارکنان، مالک منابع دانشی، این دارایی نامشهود ارزشمند، می‌باشند. کارکنان "سرمایه‌ی انسانی" بنگاه را شکل می‌دهند. سرمایه‌ی انسانی ترکیبی از دانش، مهارت‌ها و تجربیات کارکنان یک بنگاه است. این دارایی، تنها دارایی با اهمیتی است که بنگاه به آن دسترسی دارد. براساس تعریف این سرمایه نمی‌تواند توسط بنگاه‌های دیگر رونویسی شود، بنابراین منبعی است که دارای منافع رقابتی با دوام است.

سرمایه‌ی انسانی، منبع نوآوری و نوسازی یک بنگاه است. بنگاه اقتصادی سرمایه‌ی انسانی خود را در تملک ندارد یا آن را کنترل نمی‌کند، بلکه کارکنان با استفاده از خلایق‌ها، تجربیات، مهارت‌ها، دانش و همکاری‌های شخصی خود فرصتی را برای بنگاه فراهم می‌کنند تا ارزش تجاری به دست آورد. نقش فرهنگ تجاری در کسب ارزش تجاری ناشی از سرمایه‌ی انسانی، بسیار حساس است. سرمایه‌ی انسانی مواردی را که از پی می‌آید در بردارد: مفهوم اولیه^{۲۳}، سهم شدن^{۲۴}، دانش^{۲۵}، جامعه^{۲۶}، رهبری^{۲۷} و خطر.

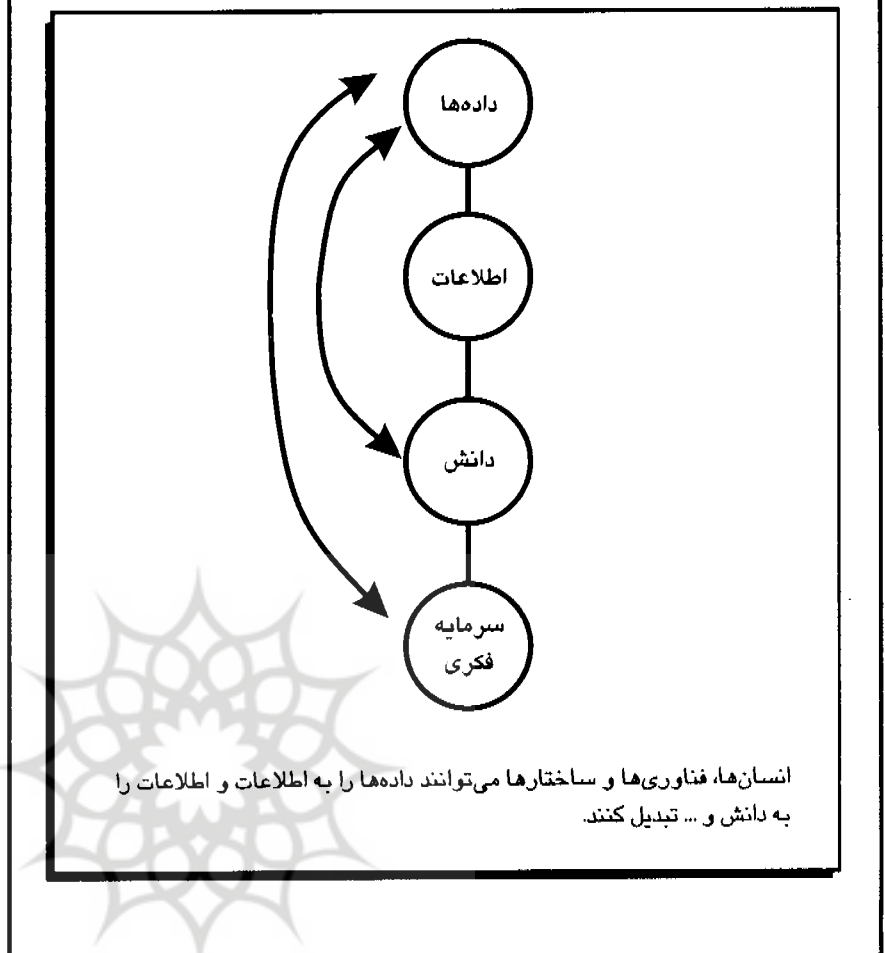
مفهوم اولیه

در هر بنگاه بخش عظیمی از دانش متعلق به کارکنان است که آن را برای دوره‌ای که در استخدام بنگاه می‌باشند به بنگاه اجاره می‌دهند. برای این که بنگاه به حداکثر استفاده دست یابد باید محیط در حال تغییر را در رابطه با نیازهای کارکنان، انگیزش و ساختار مدیریت بشناسد.

سهم شدن

کارکنان در دانش یکدیگر سهم می‌شوند تا سرمایه‌ی انسانی ارزشمندتر گردد. سهم شدن در سطوح مختلف بین کارکنان یک بنگاه، بین بنگاه و مشتریان و

پیکره‌ی ۱- روابط بین داده‌ها، اطلاعات، دانش، و سرمایه‌ی فکری



بستانکار) جمع ثروت بنگاه (حقوق مالی) است که در دارایی‌های فکری سرمایه‌گذاری شده است. روابط بین داده‌ها، اطلاعات، دانش و سرمایه‌ی فکری در پیکره‌ی ۱ آمده است.

برخی از نظریه‌پردازان، تعریفی چند بعدی از سرمایه‌ی فکری پیشنهاد کرده‌اند. این تعریف در برگزیده‌ی سرمایه‌ی انسانی^{۱۸}، سرمایه‌ی ساختاری^{۱۹}، سرمایه‌ی مرتبط با مشتری^{۲۰}، سرمایه‌ی رابطه‌ای^{۲۱} و سرمایه‌ی اجتماعی^{۲۲} است. اما در نوشته‌ها اغلب، سرمایه‌ی انسانی و سرمایه‌ی ساختاری به صورت اجزای جداگانه شناسایی می‌شوند و سه مورد آخر در قالب سرمایه‌ی رابطه‌ای ادغام می‌شود (به پیکره‌ی ۲ نگاه کنید).

ارتباط با سرمایه‌ی فکری ایجاد می‌شود، تفاوت آن با اصطلاحات دارایی فکری، دارایی دانشی^{۱۵}، دانش، اطلاعات^{۱۶} و داده‌ها^{۱۷} است. هر یک از این اقلام با دیگری تفاوت‌هایی دارد اما در عین حال به هم وابسته‌اند. وقتی به داده‌ها ساختار داده شود، اطلاعات را شکل می‌دهند. مصرف هدفمند اطلاعات به ایجاد دانش می‌انجامد. براساس تعریف "سرمایه‌ی فکری دانشی است که تغییر شکل یافته و به چیزی تبدیل گشته که برای بنگاه ارزشمند است." دارایی‌های فکری یا دارایی‌های دانشی محصول این دانش تغییر شکل یافته است. بنابراین، از دید حسابداری دارایی‌های فکری (مانند‌های بدهکار)، دارایی‌هایی مانند حق اختراع یا اموال فکری است درحالی که سرمایه‌ی فکری (مانند‌ی

نگاهی دیگر به مالیات بر ارزش افزوده و مالیات و عوارض فروش

مجید میراسکندری

چرا مالیات بر ارزش افزوده؟

۴- پاسخ این پرسش این است که اگر مالیات بر ارزش افزوده نباشد، دولت‌ها مجبورند منابع دیگر را افزایش دهند. مالیات بر واردات یا حقوق گمرکی معمولاً با واکنش کشورهای طرف معامله روبه‌رو می‌شود و همان‌طور که قبلاً گفته شد، در همین حدی هم که هست با مخالفت WTO و پیمان‌های منطقه‌ای (مثلاً NAFTA) مواجه است. در حقیقت فقط مالیات بر درآمد می‌ماند که آن هم مسائل و مشکلات زیادی دارد، افزایش این مالیات باعث دلخوری سرمایه‌گذاران و متخصصین می‌شود، سرمایه‌گذاران عمده درآمد زیاد خود را سرمایه‌گذاری می‌کنند و لذا نمی‌خواهند مالیات بر درآمد زیادی بدهند. ضمناً خیلی هم مصرف نمی‌کنند و افزایش مالیات بر مصرف اعم از مالیات فروش یا مالیات بر ارزش افزوده برایشان مهم نیست. متخصصین هم که درآمد زیادی دارند، با افزایش مالیات بر درآمد، به بهشت‌های مالیاتی (که خیلی هم کم نیستند) مهاجرت می‌کنند، اتفاقاً این دو گروه برای رشد و

چه وارد کشور می‌شود تعلق می‌گیرد، منطق ضعیف‌تری دارد. گرچه حمایت از صنایع و کشاورزی داخلی مهم است، ولی واردات کالاها و خدمات به خودی خود منبع درآمد نیست و با توجه به وضعیت مقررات سازمان‌هایی مثل سازمان تجارت جهانی (WTO)، دولت‌ها دیگر خیلی روی این مالیات حساب نمی‌کنند.

۳- مالیات بر مصرف: مالیاتی است که ظاهراً اصلاً منطق ندارد، چون نه بر درآمد که بر هزینه بسته می‌شود! شما درآمدی دارید (حقوق/اجاره/سود تقسیمی و...) و فرض آن است که مالیات مربوط را در منبع می‌پردازید یا از شما می‌گیرند. طبیعی است اگر فکر کنید مانده درآمد خالص و مالیات در رفته، دیگر مال خودتان است و هرکاری اعم از سرمایه‌گذاری و مصرف خواستید باید بتوانید بکنید ولی اشتباه می‌کنید، شما هنوز باید قسمتی از این درآمد مالیات در رفته را هم مالیات بدهید! تلفن می‌کنید باید مالیات بر هزینه‌ی تلفن بدهید، لباس می‌خرید یا مسافرت می‌روید، فرقی نمی‌کند باید روی اینها هم مالیات بدهید!

مدتی است بحث مالیات بر ارزش افزوده، نقل محافل و روزنامه‌هاست. هم چنین فهرست کالاهای مشمول مالیات و عوارض (تجمیع شده) اعلام شده است که از ۱۳۸۲ مورد عمل قرار گیرد. نگارنده می‌کوشد با ذکر کلیاتی در خصوص مالیات، و توصیف مالیات بر مصرف در کانادا، امکان اجرای کامل آن در ایران را بررسی کند.

منابع مالیاتی

تقریباً در تمام کشورهایی که سابقه‌ی طولانی مالیاتی دارند، مالیات از سه منبع اصلی وصول می‌شود:

۱- مالیات بر درآمد: این مالیات منطقی‌ترین نوع مالیات است. منطق آن هم خیلی ساده است. هر که بامش بیش برفش بیش‌تر. مخارج خدمات عمومی دولت‌ها طبعاً باید بیش‌تر توسط کسانی تامین شود که درآمد بیشتری دارند و فرض بر این است که خدمات بیشتری هم دریافت می‌کنند.

۲- حقوق گمرکی: این مالیات، که بر هر

پیشرفت کشورها لازمند و نبودشان باعث عقب ماندگی، کاهش اشتغال و افزایش بی کاری می شود. در حقیقت دولت‌ها چاره‌ای جز وصول مالیات بر مصرف ندارند، چه مردم خوششان بیاید چه نیاید.

مالیات بر مصرف

در کانادا، مصرف‌کننده‌ی نهایی کالاها و خدمات، معمولاً دو نوع مالیات می‌پردازد که از دید او هر دو مالیات بر مصرف تلقی می‌شوند.

۵- GST (Goods and Services Tax) یا مالیات بر کالاها و خدمات - نرخ این مالیات ۷٪ است و عمومیت دارد (هم کالاها هم خدمات). این مالیات به حکومت مرکزی مربوط می‌شود و همانست که در برخی کشورها VAT (Value Added Tax) یا مالیات بر ارزش افزوده نامیده می‌شود. کلیه‌ی واردکنندگان، تولیدکنندگان و عمده‌فروشان و خرده‌فروشان، روی رقم فروش خود ۷٪ اضافه می‌کنند و از حلقه‌ی بعدی می‌گیرند و در پایان دوره‌ی GST خود (ماهانه: فصلی، شش ماهه یا نهایتاً سالانه - که به نسبت گردش عملیات هرکس تعیین می‌شود)، تفاوت GST دریافتی و GST پرداختی خود را به دولت پرداخت می‌کنند. مصرف‌کننده‌ی نهایی کل GST را در موقع خرید، پرداخت می‌کند ولی تولیدکنندگان یا فروشندگان عملاً فقط واسطه‌ی وصول هستند. البته این اشخاص برای این که بتوانند GST پرداختی خود را به حساب دولت بگذارند (و فقط تفاوت را بپردازند) باید کلیه‌ی آمارهای خرید و فروش خود را ارائه کنند که این آمار بعداً در موقع محاسبه‌ی مالیات بردرآمد، به کار وزارت دارایی می‌آید. یعنی عملاً این امکان هست که فروشنده‌ی نهایی را موظف کنند که ۷٪ را از مشتری نهایی وصول کند و به دولت بپردازد ولی در این حالت آمار فروش

تمام زنجیره از واردکننده یا تولیدکننده تا خرده‌فروش گم می‌شود.

شاید وجه تسمیه‌ی مالیات بر ارزش افزوده در حقیقت همین باشد که هرکس مالیات مربوط به معادل ارزش افزوده‌ی را که ایجاد می‌کند (تفاوت خریده‌ها و هزینه‌ها از یک طرف و فروش از طرف دیگر) از مصرف‌کننده‌ی نهایی می‌گیرد و به دولت می‌دهد.

در حالتی که GST پرداختی (روی کلیه‌ی خریده‌ها مثل مواد اولیه، کالا، خدمات، اجاره محل، حمل و نقل، ماشین‌آلات، ساختمان و...) در یک دوره‌ی معین از GST دریافتی (که فقط روی فروش کالا و خدمات مودی محاسبه می‌شود) بیشتر شود، به فاصله‌ی کم‌تر از یک‌ماه، تفاوت را دولت طی چک پرداخت می‌کند و این طلب به پای هیچ بدهی دیگری گذاشته نمی‌شود (قابل توجه وزارت دارایی خودمان که بدون اغراق هیچگاه و هیچگاه مالیات‌های اضافه پرداختی را مسترد نمی‌کند).

GST پرداختی برای کالاهای صادراتی، کلاً مسترد می‌شود (صادرات GST ندارد).

۶- PST (Provincial Sales Tax) یا

مالیات فروش ایالتی - نرخ این مالیات ۸٪ است و فقط روی فروش کالا محاسبه می‌شود و به حکومت‌های ایالتی مربوط می‌شود. این مالیات را می‌توان مالیات محلی بر فروش نامید. مصرف‌کننده‌ی نهایی این مالیات را نیز در موقع خرید می‌پردازد. ولی برخلاف GST، فقط فروشنده نهایی است که کل آنرا وصول می‌کند و یک‌جا به دولت می‌پردازد. تمام کسانی که در چرخه‌ی واردات، تولید و فروش هستند، شماره‌ی مخصوص PST دارند (مثل کد دیگری که برای GST دارند) و در موقع خرید کالا و خدمات، آن را به فروشنده قبلی (حلقه قبلی زنجیره) اعلام می‌کنند و فروشنده هم با درج شماره‌ی یاد شده در فاکتور، حق دارد PST وصول نکند.

بدیهی است هرچای زنجیره که کالا به مصرف‌کننده نهایی فروخته می‌شود، PST وصول و مستقیماً به دولت پرداخت می‌شود، مثلاً اگر مغازه‌ای دو دستگاه رایانه بخرد سپس یکی را خود استفاده کند و دیگری را به فروش اختصاص دهد، برای دومی PST نمی‌پردازد ولی برای اولی که به دارایی ثابت منتقل می‌شود PST می‌پردازد و نمی‌تواند آن را بازیافت یا محاسبه کند چون خودش مصرف‌کننده است. در این حالت PST به بهای تمام شده اضافه می‌شود و مشمول استهلاک می‌گردد.

PST اعتبار مالیاتی ایجاد نمی‌کند و فقط از

جیب مصرف‌کننده‌ی نهایی پرداخت می‌شود.

اخیراً PST به RST (Retail Sales Tax) یا مالیات خرده‌فروشی تغییر نام داده شده است.

۷- HST (Harmonized Sales Tax)

یا مالیات هماهنگ فروش - این مالیات در بعضی ایالت‌ها مانند کیبک حاصل جمع GST و PST است و مقررات مخصوص خود را دارد ولی در اکثر ایالت‌های بزرگ و مهم مانند اونتاریو، همان سیستم GST و PST اجرا می‌شود.

۳٪ مالیات و عوارض (تجمیع شده) فروش کالا و خدمات مصوب برای سال ۸۲ به بعد در ایران را می‌توان از این نوع مالیات به حساب آورد با این فرق که PST فقط مربوط به کالاهاست و به خدمات تعلق نمی‌گیرد.

سهم منابع مالیاتی در کانادا

۸- کل بودجه‌ی مالیاتی دولت مرکزی کانادا در سال مالی ۲۰۰۱-۲۰۰۰ مبلغ ۱۶۰،۰۰۱ میلیون دلار بود که مبلغ ۲۷،۸۲۳ میلیون دلار آن (۱۷/۳۸ درصد)، مالیات بر ارزش افزوده بود.

۹- مبلغ ناخالص این مالیات، ۶۰،۸۱۴ میلیون دلار بود که مبلغ ۳۲،۹۹۱ میلیون دلار به کسانی که مالیات اضافی پرداختند بازگردانده شد.

۱۰- مالیات بر ارزش افزوده، دومین منبع مهم مالیاتی کانادا محسوب می‌گردد. بدیهی است مالیات محلی بر فروش در بودجه‌ی دولت مرکزی وارد نمی‌شود.

۱۱- با این که کانادا تقریباً همه چیز را از همه جا وارد می‌کند، حقوق گمرکی چندانی وضع نمی‌کند، البته روی واردات GST کامل محاسبه می‌شود که در آمار GST وارد می‌شود.

پیش‌نیازها برای ایران

۱۲- پیش‌نیاز اول در این خصوص، ثبت نام مودیان و شناسائی آنان و اختصاص شماره برای پی‌گیری سریع وصول مالیات است، کد اقتصادی محمل خوبی برای شروع این کار بود که متأسفانه با اعلام توقف اجرای مقررات آن، دولت خود را از این وسیله نسبتاً جا افتاده، محروم کرد.

در عمل بهتر بود به جای توقف این طرح مفید، اشکالات آن را (که چه بسا زیاد هم بود) مرتفع می‌کردیم. نگارنده آگهی‌های فروشندگان کد اقتصادی را در روزنامه‌ها به خاطر می‌آورد که جلوگیری نکردن از آن توسط وزارت دارایی بسیار تعجب‌برانگیز بود. به قول معروف از ماست که برماست.

۱۳- پیش‌نیاز دوم اظهارنامه‌ی مجموع

درآمد اشخاص است که متأسفانه آن هم در جریان اصلاح قانون مالیات‌ها حذف شد. درست است که این اظهارنامه مورد عمل قرار نمی‌گرفت ولی باز هم به جای پیدا کردن اشکال و کوشش در جهت رفع آن، صورت مسئله را پاک کردیم. اظهارنامه‌ی مجموع درآمد می‌توانست پی‌گیری خوبی برای مالیات بر ارزش افزوده و مالیات و عوارض فروش کسب و کارهای کوچک باشد.

مسائل ایرانی

۱۴- مسئله‌ی مهم این است که در کشوری مثل کانادا، هزینه وصول این مالیات، خیلی کم است دولت اعتماد زیادی به بنگاه‌ها دارد و البته حساسی و کنترل هم به خوبی انجام می‌شود و خاطیان هم به سختی (فقط البته به صورت جریمه نقدی) مجازات می‌شوند. ولی در اجرای کم‌هزینه‌ی این طرح در ایران علی‌رغم ناچاری دولت از اقدام در این مورد، تردیدهای جدی وجود دارد. چون پیش‌نیازهای گفته شده وجود ندارد.

۱۵- بیم نگارنده آن است که هزینه‌های کنترل و وصول این مالیات در نبود آموزش لازم و پایین بودن فرهنگ مالیاتی، از درآمدهای احتمالی آن بیشتر شود مثل

مالیات اجاره محل واحدهای مسکونی. ۱۶- بیم دیگر نگارنده آن است که برای راحتی کار، نهایتاً فقط فروشنده‌ی نهایی مالیات بر ارزش افزوده را وصول کند و تازه به دلیل نبود زیرساخت‌ها و فرهنگ لازم، بتواند آن را و مالیات و عوارض فروش را هم به عنوان جزئی از قیمت فروش به جیب بزند و به دولت ندهد یا سیستمی مثل کد اقتصادی بر آن حاکم شود (فاکتور با مالیات ارزش افزوده در مقابل فروش بدون فاکتور و ارزان‌تر)، لطفاً از هم اکنون به روزنامه‌ها بخشنامه کنید که آگهی‌های "کد ارزش افزوده فروشی" را چاپ نکنند!

یا این که مالیات‌ها ارا وصول کنند و به امید روزی که این مقررات هم مثل مقررات کد اقتصادی ملغی شود، از بازپرداخت آن به دولت طفره بروند.

۱۷- بیم آخر این که همه چیز درست باشد ولی چون وزارت دارایی ما عادت ندارد اضافه پرداختی ملت را مسترد کند مردم از ترس حبس پول خود نزد دولت اصلاً قید ورود به این بازی را بزنند و به اصطلاح از زیر آن در بروند. ■

گرفتن دستهای کوچک دعوتی است از دستهای بزرگتر که نگهدارمان باشند

موسسه‌ی محک با هدف کمک به کودکان مبتلا به سرطان از سال ۱۳۷۰ فعالیت خود را جهت تسکین بخشیدن به آلام دردمندان کوچک و والدینشان آغاز کرده است.

محک خوشبختانه توانسته است در این مدت با تلاشی بی‌وقفه و با یاری صمیمانه‌ی هموطنان نیکوکار در راستای هدف‌هایش خدمات ارزنده‌ای را به شرح زیر ارائه دهد:

- کمک‌های مستقیم مالی و دارویی
 - بهینه‌سازی بخش‌های خون کودکان بیمارستان‌های تحت پوشش و همکاری با مددکاران و مسئولان این بخش‌ها
 - ایجاد فضای همیاری بین خانواده‌های کودکان
 - ایجاد تسهیلات و امکانات بیشتر برای نگهداری کودکان در بیمارستان‌ها
- از هموطنان نیکوکار دعوت می‌شود در صورت تمایل کمک‌های مالی خود را به حساب جاری ۴۴۴۴ بانک صادرات شعبه‌ی قائم مقام فراهانی (کد شعبه ۱۴۴۵) به نام محک واریز کنند.

سود سهمی: درآمد سرمایه گذار

سود تقسیمی سهمی درآمد سرمایه گذار است چون به هنگام توزیع آن مبالغی از سود انباشته به حساب سهام و صرف سهام بستانکار می شود و عملاً فرصت دریافت سود تقسیمی نقدی و غیر نقدی را از سهامداران می گیرد

علی رحمانی

دانشجوی دکتری رشته حسابداری

مقدمه

بر اساس استانداردهای حسابداری موجود، سرمایه گذار نبایستی دریافت سود سهمی یا سهام جایزه را در حسابها ثبت کند. استدلال این است که انتشار سهام جدید از محل سود انباشته، صرفاً تغییر در طبقه بندی حقوق سهامداران



است یا خیر، نیاز به تجزیه و تحلیل بیشتری دارد. این نوشتار به بررسی زمینه های تاریخی این روش، اثر روش شناخت درآمد سرمایه گذاری و پیامدهای اقتصادی آن می پردازد.

زمینه های تاریخی

در سال ۱۹۲۰ در دادگاه استیناف ایالات

متحد به پرونده ای یک شرکت بحران زده رسیدگی شد. یکی از موضوعات مورد بررسی این بود که آیا سود سهمی درآمد است یا نه؟ چارلز ایوانز هیوز^۱ در دادگاه اعلام کرد که: "اساس درآمد این است که تحقق یافته باشد. ولی به طور بالقوه این کافی نیست ... درآمد ضرورتاً بایستی

سرمایه گذاری (بهای تمام شده یا ارزش ویژه) در برخورد با سود سهمی، توجه کمتری می شود. اگر چه سهام دریافت شده برای سرمایه گذار اوراق بهادار و دارایی است، اما این که دریافت سود سهمی یا سهام جایزه لزوماً به منزله ای افزایش ارزش کل سرمایه گذاری در سهام سرمایه پذیر

سرمایه پذیر است و متضمن انتقال دارایی به سرمایه گذار نمی باشد. به هر حال سود انباشته منبع تقسیم سود است و انتقال آن به حساب های سرمایه و توزیع سهام از محل آن عملاً فرصت دریافت سود نقدی یا غیر نقدی بعدی را از سهامداران می گیرد. هم چنین به اثر روش شناخت درآمد

تحقق یابد و تفکیک پذیر باشد. رشد درختان تا زمانی که قطع نشده‌اند، درآمد نیست. افزایش ارزش زمین به دلیل رشد و توسعه‌ی منطقه تا زمان تحقق، درآمد نیست ... او نتیجه گرفت که چون سود سهمی همراه با نقد نیست، درآمد نمی‌باشد.^۵ این استدلال را اکثر دادگاه‌های ایالات متحد پذیرفتند. اما قاضی براندیز^۶ در مخالفت با این نظر اشاره می‌کند که اگر سود سهمی معاف از مالیات باشد، مدیران تمام سود را به شکل سهام توزیع می‌کنند تا سهامداران راساً آن را تبدیل به نقد نمایند.^۷ از آنجا که در آن زمان استاندارد خاصی وجود نداشت، رویکرد قانونی هیوز مبنای برخورد با سود سهمی در حسابداری قرار گرفت.

در سال ۱۹۵۹ خبرنامه‌ی پژوهش‌های حسابداری شماره ۵۱ منتشر شد و نحوه‌ی شناسایی درآمد سرمایه‌گذاری در سهام را مشخص کرد.^۸ در این اثر دو روش بهای تمام شده و ارزش ویژه به عنوان روش‌های پذیرفته شده معرفی شد. در مورد برخورد با سود سهمی در بند ۱۸ آمده است که "گاهی اوقات، شرکت‌های فرعی سود انباشته‌ی بعد از تاریخ خرید را از طریق صدور سود سهمی یا روش‌های مشابه تبدیل به سرمایه می‌نمایند. این امر مستلزم انتقال به سود انباشته‌ی تلفیقی نیست، زیرا در صورت‌های مالی تلفیقی سود انباشته‌ی تلفیقی منعکس کننده‌ی کل سود انباشته‌ی گروه است که بین سهامداران شرکت مادر توزیع نشده یا تبدیل به سرمایه نگردیده است." از این بند چنین استنباط می‌شود که چون شرکت مادر قبل از صدور سود سهمی تغییرات در سود انباشته‌ی فرعی را در صورت‌های مالی تلفیقی اش منعکس کرده است، نیازی به شناسایی درآمد جدید بابت سود سهمی و تغییر در سود انباشته‌ی تلفیقی نیست.

در سال ۱۹۷۱ بیانیه‌ی شماره ۱۸ هیات اصول حسابداری تحت عنوان روش ارزش

ویژه برای حسابداری سرمایه‌گذاری در سهام منتشر شد.^۹ در بند e-3 در تعریف سود سهام آمده است، "سود سهام شامل سود پرداخت شده یا پرداختنی به شکل نقد، سایر دارایی‌ها یا سایر طبقات سهام است و در برگیرنده‌ی سود سهمی یا تجزیه‌ی سهام نمی‌باشد." این تعریف از سود به نظر می‌رسد که متأثر از رای ۱۹۲۰ دادگاه استیناف ایالات متحد است و البته برای مقاصد روش ارزش ویژه کاملاً مناسب می‌باشد. به هرحال این بیانیه شرایط و نحوه‌ی کاربرد روش‌های بهای تمام شده و ارزش ویژه را شرح می‌دهد و به عنوان مبنای عمل حسابداری عرضه می‌کند.

تاثیر روش شناخت درآمد

روش ارزش ویژه برگرفته از نظریه‌ی فردمالکی^{۱۰} است و با روش تعهدی منطبق است. در این روش فرض می‌شود که سود شرکت سرمایه‌پذیر صرف‌نظر از چگونگی تخصیص آن متعلق به سرمایه‌گذار می‌باشد و بنابراین سرمایه‌گذار با این فرض که سهم خود از سود را مجدداً در واحد سرمایه‌پذیر سرمایه‌گذاری کرده است، درآمد سرمایه‌گذاری شناسایی می‌کند. تقسیم سود نیز به عنوان برگشت سرمایه تلقی و در بستانکار حساب سرمایه‌گذاری ثبت می‌شود. بنابراین حتی اگر تعریف هیات اصول حسابداری از سود سهام را نادیده بگیریم، در زمان دریافت سود سهمی از یک طرف بایستی حساب سرمایه‌گذاری را بدهکار و از طرف دیگر همان حساب را بستانکار کنیم، و در واقع نیازی به ثبت حسابداری نمی‌باشد. زیرا قبل از دریافت سهام مربوط، ثبت سرمایه‌گذاری مجدد سود در دفاتر سرمایه‌گذار انجام شده است. روش بهای تمام شده مبتنی بر نظریه‌ی شخصیت^{۱۱} است و با روش نقدی یا نقدی تعدیل شده منطبق است. در این روش فرض می‌شود که سود شرکت سرمایه‌پذیر

متعلق به خودش است و صرفاً به میزانی که مجمع عمومی عادی تقسیم آن را تصویب نموده است متعلق به سرمایه‌گذار است. بنابراین درآمد سرمایه‌گذاری بر مبنای سود سهام و نه سود ویژه شناسایی می‌شود. در این روش اگر تقسیم سود از محل سود انباشته‌ی قبل از تاریخ خرید باشد (کل رقم تقسیم سود بیش از کل سود ویژه‌ی بعد از تاریخ باشد)، مازاد مذکور به عنوان برگشت سرمایه و نه درآمد ثبت می‌شود. منطق اقتصادی این است، که اگر مبالغ تقسیم سود بیش از کل سود ویژه‌ی بعد از تاریخ خرید باشد، با فرض ثابت بودن اثر سایر عوامل، قیمت سهام کاهش خواهد یافت. در صورتی که تقسیم سود از محل سودهای تحصیل شده‌ی بعد از تاریخ خرید به شکل سود سهمی توزیع شود، براساس چه منطقی نباید درآمد سرمایه‌گذاری شناسایی شود؟ گروهی نگران هستند که ثبت سود سهمی در دفاتر سرمایه‌گذار باعث شود ارزش دفتری سرمایه‌گذاری بیش از ارزش بازار آن گردد. این نگرانی در صورتی که صدور سود سهمی از محل سود قبل از تاریخ خرید باشد، کاملاً به جا می‌باشد. ولی اگر سود سهمی از محل سود بعد از تاریخ خرید باشد، ثبت آن بر مبنای رقمی که سرمایه‌پذیر به بدهکار سود انباشته منظور کرده است، کاملاً مناسب است. زیرا همین نحوه‌ی عمل در روش ارزش ویژه استفاده می‌شود.

حسابداری سود سهمی در ایران

در دهه‌ی گذشته در کشور ما سیاست تقسیم سود شرکت‌ها متأثر از ماده‌ی ۱۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم بود. به دلیل مساعیت مالیاتی اندوخته‌ی توسعه و تکمیل، بسیاری از شرکت‌ها سود ویژه را به حساب اندوخته منظور می‌کردند و پس از آن که طرح‌های سرمایه‌گذاری‌شان به بهره‌برداری می‌رسید، از محل این اندوخته افزایش سرمایه می‌دادند. صدور سهام از

نمایشگر ۱- اطلاعات مالی مربوط به شرکت سرمایه گذاری غدیر

سال مالی	EPS	DPS	قیمت قبل از مجمع	قیمت بعد از مجمع	ارزش دفتری هر سهم
۱۳۷۹	۴۱۹/۰	۲۰۰ ریال نقد ۲۰۰ ریال سهم	۲۳۴۹ ریال	۲۰۰۲ ریال	۱۳۳۱ ریال
۱۳۷۸	۲۰۴/۰	۲۲۵ نقد	۱۲۴۱	۱۱۸۰	۱۲۱۲
۱۳۷۷	۲۲۶/۷	۱۸۰	۱۲۰۰	۱۰۵۸	۱۱۳۳
۱۳۷۶	۱۳۲/۰	۵۸	۱۲۱۰	۱۱۶۰	۱۰۹۵

محل این اندوخته هم چنان تا سقف ۵۰ درصد سود، از مالیات معاف است و بنابراین سیاست‌های تقسیم سود شرکت‌ها را متأثر خواهد کرد. اگر شرکتی فرصت‌های سرمایه‌گذاری داشته باشد و مرتب سود تحصیل شده را سرمایه‌گذاری مجدد نماید، و سود را به شکل سود سهمی توزیع کند، با استفاده از روش ارزش ویژه این سود به عنوان درآمد سرمایه‌گذاری ثبت می‌شود و ارزش دفتری سرمایه‌گذاری به تناسب تعدیل می‌شود. ولی اگر روش بهای تمام شده استفاده شود، ثبتی از بابت درآمد صورت نمی‌گیرد و علی‌رغم افزایش سرمایه‌گذاری، ارزش دفتری‌اش تغییر نمی‌کند. اگر این شرکت سود تقسیمی نقدی اعلام کند و سپس از محل مطالبات سهامداران افزایش سرمایه دهد، هر دو روش به نتیجه‌ای یکسان می‌انجامد. در این حالت شکل قانونی و نه محتوای اقتصادی تعیین‌کننده است. بازنمایی دقیق به منظور افزایش اتکاپذیری اطلاعات ایجاب می‌کند که در برخورد با سود سهمی رجحان محتوا بر شکل ملاک عمل قرار گیرد. به نظر می‌رسد در صورت استفاده از روش بهای تمام شده ثبت سود سهمی توجیه دارد و به ثبات رویه می‌انجامد. در این جا صرفاً

بر ثبت سود سهمی یا سهام جایزه به قیمتی که در دفاتر سرمایه‌پذیر ثبت شده است، تاکید می‌گردد و به سایر مبانی اندازه‌گیری به دلیل ایجاد نتایج متفاوت با روش ارزش ویژه پرداخته نمی‌شود.

ذکر یک مثال که براساس اطلاعات واقعی است به روشن شدن موضوع کمک می‌کند.

اطلاعات مالی مربوط به شرکت سرمایه‌گذاری غدیر در نمایشگر ۱ را در نظر بگیرید. فرض کنید یک سرمایه‌گذار تعداد ۱۰۰ سهم از سهام سرمایه‌گذاری غدیر را پس از مجمع عمومی عادی ۱۳۷۷ خرید. ثبت‌های مربوط به درآمد براساس هر یک از روش‌های ارزش ویژه و بهای تمام شده طبق استانداردهای متداول عبارت‌اند از:

سرمایه‌گذاری	۱۰۵۸۰۰
نقد	۱۰۵۸۰۰
الف - روش ارزش ویژه	
عملکرد ۷۸:	
سرمایه‌گذاری	۳۰۴۰۰
درآمد سرمایه‌گذاری	۳۰۴۰۰
نقد/دریافتی‌ها	۲۳۵۰۰
سرمایه‌گذاری	۲۳۵۰۰
مانده‌ی سرمایه‌گذاری ۱۱۲,۷۰۰، متوسط بهای تمام شده‌ی هر سهم ۱۱۲۷ ریال است.	

عملکرد ۷۹:

سرمایه‌گذاری	۴۱۹۰۰
درآمد سرمایه‌گذاری	۴۱۹۰۰
نقد/دریافتی	۲۰۰۰۰
سرمایه‌گذاری	۲۰۰۰۰

مانده‌ی سرمایه‌گذاری ۱۳۴۶۰۰، تعداد سهام ۱۲۰، و متوسط بهای تمام شده‌ی هر سهم ۱۱۲۱ ریال است.

ب - روش بهای تمام شده
در این روش صرفاً سود نقدی قابل دریافت به عنوان درآمد ثبت می‌شود و بنابراین مانده سرمایه‌گذاری معادل بهای تمام شده در تاریخ خرید می‌باشد.

حال فرض کنید که مجمع عمومی غدیر در سال مالی ۱۳۷۹ سود نقدی را به مبلغ ۴۰۰ ریال تصویب نماید و چهارماه بعد مجمع عمومی فوق‌العاده ۲۰٪ افزایش سرمایه از محل مطالبات سهامداران را تصویب نماید و به سهامداران ۲۰۰ ریال نقداً پرداخت و به ازای هر پنج سهم یک سهم جدید صادر شود. ثبت مربوط به تقسیم سود و نیز دریافت سهام جدید در هر یک از دو روش در نمایشگر ۲ آمده است:

آیا شکل قانونی افزایش سرمایه از محل سود بایستی ثبت‌های حسابداری را متأثر کند؟ به نظر می‌رسد رجحان محتوا بر شکل

حسابداری باستان

در تاریخ جهان کم‌تر ملتی چون ایرانیان یافت می‌شود که حیات ملی و فرهنگ و هنر خود را در برابر طوفان‌های خانمان برانداز و تاخت و تازهای ویران‌کننده‌ی اقوام تجاوزگر نگاهداری کرده باشد.

فرحناز کریمی پاشاکی
کارشناس ارشد رشته حسابداری



خانمان‌برانداز و تاخت و تازهای ویران‌کننده‌ی اقوام تجاوزگر نگاهداری کرده باشد.

دانش و فرهنگی که امروز در دنیا به یک صورت کلی و واحد درآمده است و به تمدن مغرب زمین معروف است، میراث مشترک کشورها و اقوامی است که هرکدام به نوبه‌ی خود در هزاره‌ها و سده‌های خیلی پیش از این تمدن‌های بشری با شکوهی را بنا نهادند.

تمدن از یک سو به رواج دادوستد و از سوی دیگر به جریان درآمد و هزینه برای حکومت‌ها انجامید. این دو نیاز طبعاً ثبت و ضبط اطلاعات را در پی داشت که به نوبه‌ی خود رشد و تکامل «خط» را سرعت بخشید. با نگاهی به آثار به دست آمده

از تمدن‌های شناخته شده، پی می‌بریم که در هر یک از این تمدن‌ها، حساب خراج، مالیات، و خزانه به نحوی ثبت و نگاهداری می‌شده است و توسعه‌ی هر فرهنگ و تمدنی با گسترش مبادلات بازرگانی همراه بوده است. از جمله در تمدن باستانی

تمدن‌های دیگر آنها را با آنچه خود داشتند در می‌آمیختند و به دیگران منتقل می‌ساختند.

در تاریخ جهان کم‌تر ملتی چون ایرانیان یافت می‌شود که حیات ملی و فرهنگ و هنر خود را در برابر طوفان‌های

مقدمه

ایران، سرزمین مرتفعی در جنوب غرب آسیا است که بخش بزرگی از فلات ایران را در بر گرفته است. این سرزمین جایگاه یکی از کهن‌ترین تمدن‌های جهان است که بیش از ده‌هزار سال قدمت دارد.

فلات ایران با وضع جغرافیایی ویژه‌اش در غرب آسیای کهن و مرکز جهان باستان، در حکم یک مرکز تقاطع بسود و راه عبور کوچندگان و مهاجرانی بود که در عهده باستان از آن می‌گذشتند. این سرزمین از دوران‌های پیش از تاریخ چون پلی سترگ میان شرق و غرب قرار داشت و از آن شاهراه‌های مهمی می‌گذشت که

تمدن‌های دو سوی جهان را به هم مربوط می‌ساخت.

ایرانیان فرهنگ‌ها و تمدن‌های ملل دیگر جهان را دریافت می‌کردند و از آن بهره‌مند می‌شدند، اما این مبادله هرگز یک طرفه نبود. اینان پس از دریافت فرهنگ‌ها و

محسوسی نسبت به سده‌های گذشته افزایش یافت. ایران یگانه راه تجارت بین یونان و روم و آسیای کوچک و میان دورود و شامات و مصر، از یک طرف، و چین و هند و آسیای مرکزی، از طرف دیگر، بود. عصر ساسانی شاهد پیدایش بروات و حواله‌های واقعی است. بازرگانان مسیحی شامی بعدها کاربرد چک یا حواله را از ایرانیان اقتباس کردند و به مغرب زمین بردند.

پرداخت حقوق و مواجب در زمان هخامنشیان در دوران هخامنشی، وضع دادوستد و پرداخت مواجب و مزد کارگران و صنعتگران بیشتر به صورت پایاپای بود. در لوح‌های گلین تخت جمشید، صورت مرتب و منظمی از پرداخت مزد کارگران و صنعتگران موجود است که کمک موثری برای روشن شدن امور مالی در آن زمان می‌کند.

در سال‌های ۱۹۳۳ و ۱۹۳۴ در ضمن حفاریات تخت جمشید در دیوار استحکامات، چندین هزار لوح گلین با متن‌هایی به خط میخی ایلامی به دست آمد که به زمان فرمانروایی داریوش (۵۲۲ - ۴۸۶ پ.م) تعلق داشت.

لوح‌های کشف شده موجود به سرزمین اصلی هخامنشیان، یعنی پارس (پارسه)، و سرزمین جلگه‌ای و پرآب ایلام در دامنه‌های زاگرس مربوط است. اما در مجموع فقط یادداشت‌های اداری است. در میان این اسناد حتی گاهی پرداخت‌ها و مخارج چندماه یا حتی یک‌سال در یک حسابرسی نهایی جمع‌بندی شده است.

لوح‌های باروی تخت جمشید، مربوط به سال‌های سیزدهم تا بیست‌وهشتم سلطنت داریوش است. این لوح‌ها به دوره‌ای تعلق دارد که هنوز سکه وارد عملیات اقتصادی مربوط به جیره‌ها نشده بود. اساس و پیشینه نظام حسابداری و اقتصادی پیشرفته و کامل‌تر با بهره‌گیری از پول در دوره‌های بعد به چشم می‌خورد.

نوع و جنس جیره‌ها
لوح‌های باروی تخت جمشید با نقل و

در عصر هخامنشیان، نخستین گام در ساماندهی اقتصاد ملی برداشته شد. گستردگی و یکپارچگی قلمرو و امنیت داخلی، فرصت مناسبی را برای ادامه‌ی حیات مراکز بزرگ اقتصادی میان دورود و کرانه‌های شرقی مدیترانه پدید آورد.

ساختار حکومت پارسیان نیز در رونق و شکوفایی تجارت موثر بود. مناسبات اداری، نبود گمرکات و اصل حمایت بازرگانی و بانکداری پیشرفته، همه از عواملی بود که برای یک ملت با تجربه در امور بازرگانی تشویق و جهش بزرگی محسوب می‌شد.

سلوکیان، وارثان امپراتوری هخامنشی، با پذیرش بخش عظیمی از اصول تشکیلاتی هخامنشیان کوشیدند تا در سراسر قلمرو خویش به آرمانی جامه‌ی عمل ببوشانند که پیشینیان هرگز به آن دست نیافته بودند. اسکندر گجستک عوامل محدودکننده عهد هخامنشی را برطرف کرد. انتخاب بابل به عنوان مرکز امپراتوری، یک پارچه شدن ایران و یونان و به جریان افتادن مسکوکات از اقدامات انجام شده‌ی وی بود. مسکوک هخامنشی که به صورت غنایم در نزد سربازان، وارد چرخه‌ی اقتصاد می‌شد، به وسیله‌ی تجار یونانی و مقدونی تا اروپا پیش رفت.

پارتیان پس از یک سده کشمکش با سلوکیان با فتح میان دورود، وارد عرصه‌ی بازرگانی جهانی شدند. سیاست پولی مهم‌ترین تلاش برای تسهیل تجارت جهانی بود. دولت‌های کوچک مسیر راه تجاری و دربار عظیم اشکانی، همه از عواید گمرکی تجارت جهانی سود می‌بردند. دربار اشکانی برخلاف هخامنشی بیشتر به عواید گمرکی متکی بود.

عصر ساسانی که آخرین عصر ایران باستان به حساب می‌آید، با تلاش دستگاه‌ها و سازمان‌های حکومتی و کوشش توان‌فرسای مردمانش موفق به ایجاد چنان نظم فرهنگی و سیاسی درخشانی شد که اثراتش تا به امروز باقی است. در این دوره، تجارت خارجی به طور

سومراً نظام مالی جامعی برقرار بود و کاهنان سومری علاوه بر نگاهداری حساب درآمدهای حکومتی، به نحوی موجودی غلات، تعداد دام‌ها و میزان املاک حکومتی را محاسبه می‌کردند. بنابراین، نیاز حکومت‌ها به اطلاعات مالی، به‌ویژه نگاهداری حساب مالیات‌ها و خراج یکی از موثرترین عوامل پیدایش «حساب و حسابدهی» بود.

این نوشتار نگاهی دارد به اوضاع اقتصادی و تجاری، نحوه‌ی حسابرسی‌ها، تهیه‌ی ترازنامه، مالیات‌ستانی و مقیاس‌ها در دوران ایران پیش از اسلام.

با مطالعه‌ی پیشینه‌ی حسابداری ایران در پیش از ورود اسلام، به‌ویژه مطالعاتی که بر روی لوح‌های باروی تخت جمشید، انجام گرفته است می‌توان به نگرشی در زمینه‌ی اوضاع اقتصادی و مالی این دوران و حتی زمانی که هنوز سکه و پول وارد رویدادهای مالی نشده بود، دست یافت.

اوضاع اقتصادی و تجاری

ایران، سوابق طولانی و روشنی در تاریخ تجارت دارد. به استناد مدارک تاریخی موجود، ایرانیان از اولین سپیده‌دم تاریخ تمدن در زمره‌ی پیشتازان تجارت در خشکی و دریا بودند. پیشینه‌ی تجارت سازمان یافته به زمان سومری‌ها - نیمه‌ی دوم هزاره‌ی چهارم پیش از میلاد - که یکی از ملل قدرتمند مشرق میانه بودند، باز می‌گردد.

ایرانیان بسیار سریع‌تر از آنچه تاریخ به خاطر می‌آورد به بازرگانان قدرتمند لایقی بدل شدند.

مادها با اقتصاد نه چندان پیشرفته‌ی شبانی - کشاورزی توانستند دولت قدرتمند آشور را در هم شکنند و به منطقه‌ی حاصل‌خیز و ثروتمند میان دورود گام گذارند. با گسترش آنها در شرق و غرب، غنایم و خراج‌های هنگفتی در اختیار آنان قرار گرفت. انباشت ثروت و سرمایه به رشد اقتصادی جامعه‌ی ماد و مالاگسترش دادوستد، کمک بسیار کرد.

انتقالات انواع کالاها، دریافت‌ها و پرداخت‌های انواع جیره‌ها که شامل جیره‌های ماهانه، روزانه، مسافرتی، ویژه، مادران و حتی جانوران می‌گردد، سر و کار دارد.

جیره‌های ماهانه شامل انواع جیره‌های معمول ماهیانه برای اشخاص با مهارت و جیره‌های معمول ماهیانه برای اشخاص بدون مهارت ذکر گردیده است.

جیره‌های روزانه، میزان جیره‌ی یک روز و تقسیم آن میان افراد مختلف را بیان می‌دارد. به طور معمول این جیره‌ها به گروه‌های کاری کوچک و سیار در دوره‌ی زمانی کوتاه تعلق می‌گرفت.

جیره‌های مسافرتی، یک روزه صادر می‌شد، این نوع جیره‌ها برای هر نفر عموماً یک و نیم یا یک قا (۱۰ کوارت) آرد بود.

علاوه بر جیره‌های معمول به گروه‌های کاری و افراد مختلف، نوعی جیره‌های ویژه تعلق می‌گرفت که میزان آن بسیار کم‌تر از جیره‌های معمول بود. این‌گونه جیره‌ها را می‌توان نوعی پاداش تلقی کرد که به افراد و کارگران پرداخت می‌شد.

در میان لوح‌های باروی تخت‌جمشید تعدادی از لوح‌ها نیز مربوط به جیره‌های مادران است و پرداخت‌های جداگانه‌ای را به مادران گزارش می‌کند. جیره‌ی مادرانی که فرزند پسر داشتند به میزان زیادی با جیره‌ی مادرانی که فرزند دختر داشتند متفاوت بود. بدین ترتیب که جیره‌ی مادران پسر دار دو برابر مادران دختر دار بود.

در کنار کارگران و اشخاص متعددی که انواع جیره‌ها را دریافت می‌کردند، جانوران نیز جیره‌هایی را دریافت می‌کردند که به جیره‌های معمول، ویژه و مسافرتی منقسم بود.

از لوح‌های باروی تخت‌جمشید روشن می‌گردد که غذای اساسی مردم، غله به‌ویژه جو بود. شراب نیز در زندگی مردم نقش اساسی و موارد مصرف متعددی داشت.

آرد و انواع آن نیز مکرراً به عنوان جیره‌های مختلف برای انسان‌ها و جانوران در نظر گرفته می‌شد.

واحد اندازه‌گیری جیره‌ها

مقدار انواع جیره‌ها در لوح‌ها، چه به صورت جامد مانند انواع غله، آرد، انواع میوه و غیره، چه به صورت مایع مانند شراب یا آب‌جو براساس واحدهای توزین خاصی، معین و پرداخت می‌گردید. براساس یافته‌ها و مطالعات باستان‌شناسی و هم‌چنین با در نظر گرفتن و مقایسه‌ی واحدهای توزین در مناطق مختلف می‌توان به یک تصویر نسبی و روشن در این واحدهای اندازه‌گیری دست یافت.

در لوح‌های بارو برخی از واحدها برای اندازه‌گیری جامدات و گروهی نیز برای اندازه‌گیری مایعات و یک نمونه‌ی بسیار فراوان و متداول با عنوان «قا» هم برای اندازه‌گیری جامدات و هم مایعات به کار می‌رفت.

واحد اندازه‌گیری عمده و اصلی جامدات بار^۲ است. بار تقریباً ۱۰ برابر لیتر امروزی است. همین نقش را واحد دیگری در مورد مایعات با همان مقدار با واحدی به نام مریش^۳ ایفا می‌کرد. هم‌چنین واحد بسیار رایج و مهم قا^۴ که هم در توزین جامدات و هم مایعات استفاده می‌شد و هم چنین مقیاس‌های کوچک‌تر و خردتر مانند شی‌یل^۵ در لوح‌ها مشاهده گردیده است.

دریافت و پرداخت جیره‌ها به کارگران کارگران برای دریافت جیره‌هایشان براساس جنس و سن تقسیم‌بندی می‌شدند که هر گروه به تناسب میزان کار و این تقسیمات، جیره‌هایشان را دریافت می‌کردند.

پرداخت جیره‌ها نیز براساس اصول مشخص و منظمی صورت می‌گرفت و مراحل اداری و عملی معینی داشت، که در چگونگی آن، دو مرحله را می‌توان مشخص کرد.

در مرحله‌ی اول، خزانه‌ی کل که مبدأ صدور انواع جیره‌ها بود، مقدار کالاهایی را که به عنوان جیره در نظر گرفته می‌شد، اندازه‌گیری و فهرست‌بندی و سپس به مناطق مختلف ارسال می‌کرد.

مرحله‌ی دوم، که خود مراتب مشخصی را در بردارد، از این زمان تا هنگامی بود که

جیره به دست مصرف‌کننده‌ی نهایی می‌رسید. بدین ترتیب که جیره‌ها ابتدا توسط مامورین مربوطه برای گروه‌های کاری یا مصرف در مراکزی چون انبارهای سلطنتی و غیره تدارک و حواله می‌شد. پس از آن که جیره‌ها توسط مامورین حواله می‌گردید. مامور مسئول تعیین جیره‌ها، میزان دقیق جیره‌ها، نوع و گروه‌هایی را که این جیره‌ها به آنان تعلق می‌گرفت تعیین و مشخص می‌ساخت تا پس از تقسیم به دریافت‌کنندگان تحویل گردد. تقسیم جیره‌ها براساس تعداد، جنس و وضعیت کاری دریافت‌کنندگان صورت می‌گرفت.

حسابداری

در لوح‌های باروی تخت‌جمشید با انواع متعددی از لوح‌های حسابداری مواجه می‌شویم؛ برخی به شکلی پیچیده حاوی گزارش‌های دریافت‌ها و پرداخت‌ها است و برخی با شکل ساده‌تر روش حسابداری را در برمی‌گیرد، مانند تهیه‌ی فهرست اقلام که از جمله مراحل حسابداری است.

الگوی حسابداری در لوح‌های بارو بدین صورت است که ابتدا با یک رقم کلی از میزان موجود غله، دام و دیگر اقلام برخورد می‌کنیم سپس با رقمی مواجه می‌شویم که مربوط به میزان و مقدار اختصاص یافته از انواع این کالاها به عنوان آذوقه برای سال یا سال‌های معین می‌باشد. در مراحل بعدی که امر حسابداری تا حدودی وارد جزئیات می‌شود، گزارش مقادیر توزیع شده، هزینه‌های خدماتی، مقادیر باقی مانده، میزان مرجوعات و سایر موارد ثبت گردیده است. مسأله‌ی پرسش برانگیز، ارقام و اعدادی است که به طور توأم اعشاری و کسری می‌باشد و خود این سوال را در ذهن برمی‌انگیزد که برچه اساس و اصول ریاضی این ارقام تهیه و محاسبه می‌شد و چگونه در گزارش‌های دریافت‌ها و پرداخت‌ها به این ارقام دست می‌یافتند.

در مواردی هم که حسابداری متضمن مراحل بیش‌تری بوده است، مقدار توزیع و پرداخت شده و بالاخره مرجوعات درج

مبانی نظری گزارشگری تجاری الکترونیکی

«قسمت سوم»

در جامعه‌ی اطلاعاتی جهان، جایی که اطلاعات از طریق فضای سایبر به صورت عادی جریان دارد، همگان به اهمیت اطلاعات پی برده‌اند

دکتر یحیی حساس یگانه و علی اکبر یحیی پور

اشاره:

این نوشتار را دکتر یحیی حساس یگانه و علی اکبر یحیی پور در سه بخش عرضه کردند. بخش‌های اول و دوم در حسابدارهای ۱۵۰ و ۱۵۱ به چاپ رسید. در این شماره بخش سوم را خواهید خواند.

است، که به صورت مستقیم در دسترس است. بررسی مدارک ارسال شده به COMPANY HOUSE از مارس ۱۹۹۵ آغاز گردیده است. این مدارک در دسترس عموم قرار می‌گیرد و قابل پیاده‌سازی است (البته مجانی نیست). علاوه بر این COMPANY HOUSE یک سبوری اطلاعات مربوط به شرکت‌ها را به صورت مجانی نیز ارائه می‌کند، هم‌چنین ارسال گزارش‌های شرکت‌ها به COMPANY HOUSE به صورت دیجیتالی اختیاری است. خدمات نظارتی COMPANY HOUSE (C.H.) به کاربر اجازه می‌دهد اطلاعات شرکت مورد نظر را در صورت موجود بودن دریافت نماید. این اطلاعات از طریق پست الکترونیکی قابل انتقال است از نظر فناوری مانعی برای ایجاد سیستمی که افراد بتوانند برای دریافت خدمات وب‌گاه C.H ثبت نام نمایند تا بتوانند اطلاعات شرکت مورد نظرشان را دریافت نمایند، وجود ندارد. برای حفاظت از اطلاعات موجود در پایگاه اطلاعاتی رمز ورود گذاشته می‌شود البته توزیع اطلاعات از طریق پست الکترونیکی

اینترنت را به عنوان ابزار ارتباط‌گیری با سرمایه‌گذاران کاهش می‌دهد. برای مثال WEB TRUST را می‌توان نام برد. این مجموعه مهر تاییدی برای اطمینان از درستی و امنیت داده‌های شرکت‌ها در وب است. ولی در حال حاضر بیش‌تر برای تشویق خریدهای الکترونیکی به کار می‌رود.

ثبت گزارش‌های قانونی شرکت‌ها گوتلیب^۱ در ۱۹۹۶ پیشنهاد سیستمی به نام ELECTRONIC CLEARING HOUSE را نمودند که موجب افزایش گزارشگری برخط می‌شود. با توجه به این که فناوری لازم برای گزارشگری برخط و به‌هنگام وجود دارد شرکت‌ها می‌توانند گزارش‌های میان دوره یا گزارش‌هایی را که برای استفاده داخلی تهیه نموده‌اند به صورت الکترونیکی به CLEARING HOUSE ارسال نمایند تا نهایتاً به صورت الکترونیکی جهت استفاده‌ی عموم منتشر شود.

در بریتانیا یک سیستم ثبت ذخیره و توزیع گزارش‌های شرکت‌ها ایجاد شده

جهت اطمینان از این که اطلاعات منتشر شده در اینترنت حداقل الزامات قانونی را در مورد صحت گزارش‌ها، رعایت می‌کنند وضع مقررات زیر لازم است:

۱- سیستم اجباری جهت ارائه‌ی صورت‌های مالی در وب‌گاه‌هایی که توسط دولت کنترل می‌شود، باید ایجاد شود و بین وب‌گاه شرکت و وب‌گاه مذکور باید ارتباط مستقیم برقرار شود مانند سیستم EDGAR

۲- امضای دیجیتالی برای قسمتی از وب‌گاه که مورد حسابرسی قرار گرفته است.

۳- ایجاد یک روش حسابرسی در وب که به‌طور پیوسته گزارش‌ها را حسابرسی نماید.

۴- اعمال مقررات مربوط به هر شرکت چون ارائه‌ی اطلاعات نادرست مفید بودن

کاملاً به صورت خودکار انجام می‌شود. یک منبع دیگر برای اطلاعات شرکت‌ها، موسسات خصوصی هستند آن‌ها دسترسی آزاد به بانک اطلاعاتی و گزارش‌های سالانه شرکت‌های سهامی عام را فراهم می‌کنند، این خدمات عموماً ارائه‌ی اطلاعات شرکت‌های عام به سرمایه‌گذاران است.

مزیت اصلی فرم‌های الکترونیکی این است که اطلاعات فوراً جهت مرور در دسترس است لذا موجب افزایش کارایی بازار سرمایه می‌شود مزیت دیگر آن امکان تجزیه و تحلیل و مقایسه‌ی مستقیم اطلاعات مالی شرکت‌ها است.

حفاظت از اطلاعات

اگر از وب‌گاه حفاظت کافی به عمل نیاید اطلاعات قابل اعتماد ممکن است به اطلاعات غیرقابل اتکاء تبدیل شود. گسترش چنین اطلاعاتی در اینترنت منجر به تحمیل ریسک از افراد مستقلب به شرکت‌ها یا مشتریان می‌گردد. از طرفی دیگر ارائه‌ی اطلاعات مربوط در مقابل اطلاعات قابل اتکاء در گزارشگری الکترونیکی ملموس‌تر است. همان‌طور که گزارشگری الکترونیکی دامنه‌ی گزارشگری شرکت‌ها را گسترش می‌دهد ریسک ارائه‌ی اطلاعات غیرقابل اتکاء را نیز افزایش می‌دهد.

در دنیای دیجیتال مدیریت موثر بر اطلاعات و سیستم‌های اطلاعاتی و ارتباطی برای هر سازمانی اهمیت حیاتی دارد. این اهمیت ناشی از موارد زیر است:

● **اطمینان از صحت اطلاعات - اطلاعات الکترونیکی را می‌توان به راحتی تغییر داد مگر این که یک سیستم حفاظتی قوی جهت جلوگیری از تغییرات غیرمجاز ایجاد شود.**

● **وابستگی فزاینده به اطلاعات و سیستم‌های ارتباطی که این اطلاعات را توزیع می‌کنند.**

● **دامنه و هزینه‌های سرمایه‌گذاری فعلی و آتی در اطلاعات.**

● **امکان ایجاد تغییرات نمایشی در سازمان و فعالیت‌های تجاری، ایجاد فرصت‌های جدید و کاهش هزینه‌ها توسط فناوریان.**

بسیاری از سازمان‌ها منافع بالقوه فناوری را می‌شناسند ولی سازمان‌های موفق ریسک مربوط به کاربرد فناوری جدید را شناسایی و مدیریت می‌کنند. مسئولیت اشتباهات با مدیریت اجرایی است. در بسیاری از موارد مدیر اجرایی نیاز به شناخت میزان ریسک و محدودیت‌های فناوری اطلاعاتی دارد، در غیراین صورت در ارائه‌ی روشی موثر و کنترل ریسک موفق نخواهد بود.

چرا حفاظت از اطلاعات مهم است؟

در جامعه‌ی اطلاعاتی جهانی، جایی که اطلاعات از طریق سایبر اسپیس^۲ به صورت عادی جریان دارد، اهمیت اطلاعات مورد پذیرش همگان است. علاوه بر این اطلاعات و سیستم‌های اطلاعاتی و ارتباطی مربوط به آنها در تمام سازمان‌ها فراگیر شده است. سازمان‌ها به اطلاعات به موقع، درست، کامل، معتبر، یکنواخت، مربوط و قابل اعتماد وابسته‌اند. در نتیجه مدیریت اجرایی مسئولیت دارد سیستم‌های اطلاعاتی امنی را برای تمام استفاده‌کنندگان فراهم نماید.

استفاده از سیستم‌های اطلاعاتی مزایا و مخاطرات مستقیم و غیرمستقیم زیادی دارد. این مخاطرات بین نیاز به حفاظت از سیستم‌ها و میزان حفاظت‌های واقعی انجام شده فاصله ایجاد کرده است که ناشی از موارد زیر است:

۱- استفاده‌ی گسترده از فناوری

۲- ارتباط متقابل سیستم‌ها

۳- حذف محدودیت مسافت، زمان و فضا

۴- اجتناب ناپذیری تغییرات فناوری

۵- انحطاط مدیریت و کنترل‌ها

۶- جذابیت مقابله با صدمات الکترونیکی نسبت به صدمات فیزیکی قدیمی در سازمان‌ها.

عوامل خارجی مانند قانون‌گذاران، قوانین، مقررات و توسعه فناوری و نبود امنیت ممکن است منجر به زیان مالی و یا زیان نامشهود مانند افشای غیرمجاز اطلاعات حساس یا رقابتی گردد. سیستم اطلاعاتی ممکن است به وسیله‌ی فعالیت‌های عمدی یا سهوی و عوامل داخلی و خارجی تهدید شود که از فناوری (اشکال در برنامه، خرابی دیسک)، بلایای طبیعی (آتش‌سوزی، طوفان)، شرایط محیطی (شوک الکترونیکی)، عوامل انسانی (فقدان آموزش، اشتباهات یا حذف) و دسترسی غیرمجاز یا ویروس ناشی می‌شود. علاوه بر این تهدیدهای دیگری مانند وابستگی تجاری (انکس به خطوط ارتباط سایر اشخاص) که به صورت بالقوه می‌تواند منجر به کاهش کنترل و نظارت مدیریت گردد رو به افزایش است.

سنجش کفایت امنیت اطلاعات کمک می‌کند تا از عملکرد بدون نقص سیستم اطلاعاتی اطمینان حاصل شود و سازمان در مقابل زیان و تقلب ناشی از لطمات امنیتی حفاظت گردد.

امنیت اطلاعات چیست؟

امنیت به حفاظت از دارایی‌های با ارزش در مقابل از دست رفتن، افشاء یا خسارت مربوط می‌شود. ایمن نمودن دارایی‌های با ارزش در برابر آسیب‌ها، خراب‌کاری یا بلایای طبیعی به وسیله حفاظت فیزیکی مانند قفل کردن، فنس‌کشی و بیمه کردن عموماً توسط کلیه سازمان‌ها شناخته شده است، ولی ایمنی باید گسترش یابد تا مواردی چون حفاظت منطقی و تکنیکی مانند تعیین‌کننده کاربر، رمز عبور و غیره را که به اندازه حفاظت فیزیکی شناخته شده نیست، دربرگیرد. سازمانی که نقض امنیت را تجربه کرده است موثر بودن سیاست‌ها و روش‌های امنیتی را باید مجدداً ارزیابی کند. مفهوم امنیت برای تمام اطلاعات کاربرد دارد.

در گزارشگری الکترونیکی دارایی‌های با ارزش عبارت‌اند از داده‌ها و اطلاعاتی که از

طریق یک وسیله الکترونیکی ثبت، پردازش، ذخیره، منتقل یا بازیابی می‌شوند و در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌گیرد.

داده‌ها و اطلاعات باید در مقابل آسیب‌ها و لطماتی که منجر به از دست رفتن، غیرقابل دستیابی شدن و تغییرات یا افشای نادرست می‌گردند، حفاظت شوند. حفاظت از طریق یک سری حفاظت‌های فنی و غیرفنی مانند مراحل امنیت فیزیکی تعیین‌کننده کاربر، گذر واژه‌ها، کارت‌های هوشمند، و غیره امکان‌پذیر است.

اهداف امنیت اطلاعات

هدف از امنیت اطلاعات، حفاظت از منافع افراد متکی به اطلاعات، سیستم‌های اطلاعاتی و تجهیزات ارتباطی توزیع‌کننده آن‌ها در مقابل آسیب‌هایی است که در نتیجه عدم دسترسی، محرمانه بودن و درستی ایجاد می‌شود.

در هر سازمان اهداف امنیتی وقتی قابل دستیابی است که:

- ۱- سیستم اطلاعاتی در صورت نیاز در دسترس و قابل استفاده باشد. (قابلیت دسترسی)
 - ۲- داده‌ها و اطلاعات تنها برای افرادی که حق دانستن آن‌ها را دارند افشاء شود. (محرمانه بودن)
 - ۳- داده‌ها و اطلاعات در مقابل اصلاحات غیرمجاز حفظ شود. (درستی)
- البته ارجحیت و اهمیت نسبی قابلیت دسترسی، محرمانه بودن و درستی با توجه به داده‌ها در سیستم اطلاعاتی و زمینه‌ی تجاری مورد استفاده، متفاوت است.

اصول امنیت اطلاعات چیست؟

اهداف امنیتی به‌وسیله هشت اصل بنیادین پشتیبانی می‌شود این اصول عبارت‌اند از: پاسخ‌گویی، آگاهی، نظام‌مندی، فزونی منافع بهره‌زنده، یکپارچگی، ارزیابی مجدد، به‌موقع بودن و عوامل اجتماعی. هر یک از اصول فوق به‌طور خلاصه

توضیح داده می‌شود:

پاسخ‌گویی

مسئولیت و پاسخ‌گویی باید صریح و روشن باشد. امنیت اطلاعات مستلزم تشریح و تخصیص به‌موقع مسئولیت و پاسخ‌گویی بین صاحبان داده‌ها، پردازش و فناوران و کاربران است. پاسخ‌گویی باید دارای فرمول و مرتبط به هم باشد و موارد زیر باید مورد توجه قرار گیرد:

- تعیین مالکیت داده‌ها و اطلاعات
- تعیین کاربران و سایر افرادی که به‌صورت فردی به سیستم دسترسی دارند.
- ثبت فعالیت‌ها از طریق زنجیره‌ی عطف اطلاعات مدیریت.
- تعیین مسئولیت نگهداری داده‌ها و اطلاعات.
- انجام بازرسی و روش‌های مفید دیگر وقتی که نقض یا تلاش برای نقض امنیت در حال وقوع است.

آگاهی

آگاهی از امنیت و مخاطرات آن باید افزایش یابد. به منظور افزایش اطمینان اطلاعات، صاحبان داده‌ها، پردازشگران، فناوران، کاربران و سایر اشخاص که منافع قانونی جهت یادگیری و آگاهی را دارند، باید قادر باشند به دانش مربوط به مخاطراتی که سازمان با آن روبروست و نیز امنیت مربوطه دست یابند اندازه‌گیری امنیت سازمان به‌تنهایی در صورتی موثر است که تمام افراد درگیر نسبت به عملکرد درست و مخاطرات آن آگاه باشند.

مواردی که باید مورد توجه قرار گیرند عبارت‌اند از:

- سطح جزئیات قابل افشاء نباید منجر به کاهش امنیت گردد.
- دانش کافی در اختیار تمام کسانی قرار گیرد که حق قانونی برای آگاه شدن دارند.
- آگاهی، بخشی از برنامه‌ی مقدماتی برای استخدام جدید یک سازمان است، به همین قیاس آگاهی از امنیت نیز قسمتی از فرهنگ است.
- درک این موضوع که داشتن آگاهی یک

فرایند پیوسته است.

نظام‌مندی

کلیه‌ی مسائل مربوط به فناوری و غیرفناوری باید در امنیت مورد توجه قرار گیرد. امنیت تنها برای فناوری نیست بلکه امور اداری، سازمانی، عملیاتی و قانونی را در برمی‌گیرد لذا استانداردهای فنی باید ایجاد شود و توسط کدهای عملکرد، حسابرسی، قانون‌گذاری، قوانین و الزامات مقرراتی و آگاهی، تربیت و آموزش تقویت گردد.

موارد قابل توجه در این خصوص به شرح زیر است:

- ارزش تجاری یا حساسیت دارایی‌های اطلاعاتی،
- تاثیر تغییرات سازمانی و فناوری بر امنیت،
- فناوری موجود برای دستیابی به اهداف امنیتی،
- الزامات قانون‌گذاری و معیار صنعت،
- لزوم مدیریت صحیح فنون پیشرفته‌ی امنیتی.

فزونی منافع بر هزینه

ممکن است سطوح مختلف امنیتی برای نشان دادن مخاطرات اطلاعات لازم باشد. سطوح امنیت و هزینه‌ی مربوطه باید با ارزش اطلاعات مطابقت داشته باشد. مواردی که باید مورد توجه قرار گیرد عبارت‌اند از:

- میزان وابستگی و ارزشی که اطلاعات خاص برای سازمان دارد.
- ارزش داده‌ها و اطلاعات به‌تنهایی و براساس سطح محرمانه بودن و حساسیت از پیش تعریف شده.
- تهدید اطلاعات شامل شدت و احتمال وقوع این تهدیدات.
- حفاظت‌هایی که موجب کاهش یا حذف تهدیدات می‌شود و هزینه‌های اجرای حفاظت‌ها.
- منفعت و هزینه‌ی افزایش امنیت.

نارسایی‌ها و موانع استقرار کنترل‌های داخلی

«قسمت دوم»

نارسایی‌ها و نقاط ضعف کنترل داخلی هم از درون سازمان و هم از بیرون آن ریشه می‌گیرد

ابراهیم نعمت‌پژوه

دیگر را اگر بخواهیم فهرست‌وار نام ببریم بایستی به عادت بخشی از جامعه به کم‌کاری و زیاده‌خواهی، حرف زدن بیش‌تر و عمل کردن کم‌تر، عدم پذیرش مسئولیت خطاها و سعی در برون‌فکنی و ... اشاره کرد که در سخنان و نوشته‌های بزرگان و اندیشمندان جامعه‌ی ما به کرات مورد بحث و کنکاش قرار گرفته است. بخش دیگری از این عوامل ریشه در قوانین و مقررات موجود ناسازگار با شرایط حاکم و نیز مناسبات استقرار یافته عملیات تولیدی و تجاری در کشور دارد. وجود قوانین و مقررات نامناسب (از قبیل مشکلات موجود در قوانین تجاری، قوانین مالیاتی، قوانین گمرکی و ...) مسئله‌ای است که دائماً توسط اندیشمندان جامعه، دست‌اندرکاران و مسئولین مربوطه مورد اشاره و انتقاد قرار می‌گیرد و تقریباً هفته‌ای نیست که ما شاهد انتشار یکی از این انتقادات در جراید عمومی یا تخصصی نباشیم. فصل مشترک بخش عمده‌ای از این انتقادات به ناسازگار بودن و نارسا بودن قوانین و مقررات تجاری

عوامل و موانع مشترک مزبور با نگاهی به آنچه که تحت سر فصل علل مرتبط با محدودیت‌های ذاتی گفته شد، در حد مقدمات و اهداف این مقاله، مورد بحث قرار گیرد. دلایل وجود نقاط ضعف در واحدهای اقتصادی کشور (اعم از بخش‌های خصوصی و عمومی) را می‌توان به دو دسته‌ی کلی تقسیم کرد: عوامل و موانع برون سازمانی و عوامل و موانع درون سازمانی.

عوامل و موانع برون سازمانی بخشی از این عوامل و موانع ریشه در عوامل فرهنگی، تاریخی و اجتماعی مردم کشور ما دارد، از قبیل تمایل بخشی از جامعه به عدم تمکین در مقابل قوانین و مقررات یا به عبارت دیگر قانون‌گریزی و شخصی‌نگری در مقابل گروه‌نگری و مقاومت در مقابل ضابطه‌مندی و سعی در دور زدن ضابطه‌ها (که مواردی از اینها را به وفور می‌توان در رفتارهای ترافیکی درون شهری در کشورمان ملاحظه کرد. موارد

اشاره:

این نوشتار در دو بخش تهیه شده است. بخش اول در شماره‌ی ۱۵۱ به چاپ رسید و آنچه در پی می‌خوانید بخش دوم است.

سایر علل برون سازمانی و درون سازمانی - در این بخش از بحث سعی می‌شود مطالب مورد نظر با توجه به شرایط حاکم بر واحدهای اقتصادی کشور مطرح و تحلیل شوند. گفتنی است که تجربه نشان می‌دهد اکثر واحدهای اقتصادی کشور دارای نقاط ضعف کم و بیش قابل توجهی در نظام کنترل‌های داخلی‌شان هستند و این نقاط ضعف با توجه به تنوع ماهیت و فعالیت‌های این واحدها و سیستم‌های کنترل داخلی‌شان و شرایط حاکم بر آنها، بسیار متنوعند که پرداختن به تمامی آنها نه مقدور است نه مفید خواهد بود. اما بررسی‌ها نشان می‌دهد که بخش قابل توجهی از این نقاط ضعف تقریباً با هم مشابه‌اند و لذا تقریباً راه حل‌های مشابهی هم دارند.

در ادامه‌ی بحث کوشش خواهد شد که

موجود با شرایط موجود یا مورد نیاز و ضرورت بازنگری و اصلاح آنها معطوف است.^۱ وجود قوانین و مقررات ناسازگار و نارسا خواه و ناخواه واحد اقتصادی زیر نظر یک مدیر را تحت تاثیر قرار می‌دهد و هر چند که مدیر مورد نظر، قادر نیست که عوامل و موانع مزبور را مرتفع کند، لیکن بایستی (ضمن آگاهی از وجود و تاثیر آنها) از وجود افراد مطلع به این امور جهت شناسایی محیط اقتصادی و عوامل موثر از این طریق بر واحد اقتصادی تحت مدیریت خود استفاده کند و تدابیر یا کنترل‌هایی را طراحی و مستقر نماید که از بابت موارد مزبور کم‌ترین آسیب را ببیند. وجود مشاورین اقتصادی و حقوقی و حتی جامعه‌شناسان مطلع، آگاه به شرایط روز و کارآمد در این زمینه بسیار مفید خواهد بود (و حتی اگر نظریات کارشناسانه‌ی مزبور به نحو مناسبی هدایت شود در میان مدت و بلندمدت می‌تواند به اصلاح قوانین و مقررات موجود و حتی اصلاح عوامل و موانع اجتماعی و فرهنگی نیز منجر شود).

عوامل و موانع درون سازمانی

این عوامل هر چند که از عوامل برون سازمانی تاثیر می‌پذیرند (چرا که مثلاً کارکنان شرکت از میان همان اجتماعی که دارای خصوصیات ذکر شده در فوق است استخدام و به کار گرفته می‌شوند و لذا همان اعتقادات، عادات و رفتارها و ... را با خود به درون شرکت می‌آورند)، لیکن در مواردی مستقلاً به عنوان عوامل صرفاً درون سازمانی قابل طرح هستند. چنانچه تحقیقاتی در این زمینه صورت بگیرد می‌توان نقاط مشترک این عوامل را به دقت شناسایی و مطرح کرد، لیکن براساس تجربیات موجود، به عنوان نمونه می‌توان به مواردی اشاره کرد که از پی می‌آید.

مسئله‌ی تفکیک وظایف و وجود تبانی همچنان که قبلاً نیز گفته شد، تبانی از جمله آفت‌های عامل کنترلی تفکیک وظایف

این شرکت به رحمت ایزدی رفت و ملاحظه شد که تقریباً تمامی کارکنان کلیدی بخش‌های اداری و مالی این شرکت علیرغم اسامی گوناگونی که داشتند سیاه‌پوش شدند. پرس‌وجوها معلوم ساخت که خویشاوندی تنگاتنگی بین این افراد برقرار است و لذا سازوکار تفکیک وظایف در این شرکت چقدر می‌تواند غیرقابل اتکا باشد. نکته‌ای که باید در اینجا بدان توجه داد این است که تفکیک وظایف و مسئولیت‌ها به هر صورتی که طراحی و اجرای شود بایستی دائماً تحت نظارت و کنترل مدیران مربوط یا نمایندگان آنها (مثلاً حسابرسان داخلی) قرار گیرد و به صورتی سیستماتیک هر از چندگاه یک بار تغییراتی در آنها داده شود.

مسئله‌ی اعتماد بیش از حد به همکاران یا زیردستان - از دیگر نقاط ضعفی که در واحدهای اقتصادی کشورمان ملاحظه می‌شود مسئله‌ی اعتماد بیش از حد برخی از مدیران به زیردستان یا همکاران است (مثلاً صدور و در اختیار قرار دادن چک‌های سفید امضا که عامل بسیاری از سوءاستفاده‌های مالی است). مشغله‌ی زیاد برخی از مدیران (که در نتیجه احاله و قبول مسئولیت‌های متعدد در سازمان‌ها و واحدهای اقتصادی مختلف توسط یک نفر ایجاد می‌شود)، ضعف مدیریت یا سوء مدیریت برخی از آنها و ... از جمله مواردی است که می‌تواند به عنوان دلایل ایجاد این وضعیت مطرح شود.

مسئله‌ی عدم بررسی و شناسایی دارایی‌های ارزشمند در معرض سوء استفاده - به طور سنتی عادت کرده‌ایم که پول نقد را به دلیل با ارزش بودن و نیز سهولت سوءاستفاده از آن به سختی محافظت کنیم، آن را در محل‌های امن (مثل گاو صندوق) نگهداری کنیم و حساب و کتاب آن را (اگر چنانچه نیمچه سیستمی در شرکت مستقر باشد) به طور مداوم زیر نظر بگیریم و کنترل نماییم، اما نسبت به مثلاً ماشین‌آلات که به دلیل سنگینی و

است. این عامل کنترلی مهم را باید با آگاهی و ظرافت به کار گرفت تا از آن نتیجه مطلوب به دست آید. در به‌کارگیری این عامل کنترلی، ضمن در نظر گرفتن کیفیت اجزای کنترل داخلی در واحد اقتصادی مورد نظر (خصوصاً محیط کنترلی) و محدودیت‌های ذاتی نظام‌های کنترل داخلی (خصوصاً دقت در رعایت اصل فزونی منافع بر مخارج و ایجاد توازن در کارایی و اثربخشی)، توجه کافی به عوامل برون سازمانی و تاثیرات آن بر واحد اقتصادی، شرایط و مقتضیات وظایفی که قرار است از یکدیگر تفکیک شود، شرایط، خصوصیات و روابط افرادی که قرار است بخش‌های مختلف این وظایف از هم تفکیک شده را انجام دهند و موارد دیگری از این قبیل، ضروری است. لذا هر چند که برای تفکیک وظایف در متون تخصصی مربوطه فرمول‌های استاندارد و طراحی و توصیه شده است، لیکن توجه به عوامل یاد شده می‌تواند باعث تغییر در نحوه‌ی به‌کارگیری این عامل کنترلی از یک واحد اقتصادی به واحد اقتصادی دیگر شود. برای نمونه نگارنده کارخانه‌ی قندی را می‌شناسد که در یک محیط تقریباً دورافتاده در نزدیکی یک ده قرار دارد. دهی تقریباً کوچک با اهالی کم و بیش خویشاوند با یکدیگر که بخش قابل توجهی از آنها به امر چغندرکاری (که ماده‌ی اولیه این کارخانه‌ی قند محسوب می‌شود) مشغولند. با توجه به فصلی بودن فعالیت این کارخانه و ضرورت استفاده از کارکنان فصلی و ضرورت استخدام آنها از میان اهالی همان دهکده‌ی مجاور و شرایط موجود، چنانچه در این کارخانه با امر تفکیک وظایف به صورتی ساده‌انگارانه و مکانیکی برخورد شود، آن‌گاه این عامل کلیدی کنترلی در نتیجه‌ی زیاد بودن امکان چشم‌پوشی و تبانی، می‌تواند تا حد زیادی عقیم و بلااثر شود. یا این که نگارنده زمانی در شرکتی واقع در یک شهر بزرگ مشغول حسابرسی بود که یکی از اقوام یکی از کارکنان اداری

خصوصیات دیگرشان کمتر در معرض سوءاستفاده قرار می‌گیرند، کنترل‌های حفاظتی کم‌تری را اعمال کنیم. اما در این میان گاهی فراموش می‌شود که حال به دلیل پیشرفت فناوری یا تغییر در شرایط محیطی و ... دارایی‌هایی در شرکت وجود دارد یا به‌وجود می‌آید که ارزش آنها و سهولت سوءاستفاده از آنها کم‌تر از وجه نقد نیست، لیکن مورد شناسایی و تحت کنترل قرار نمی‌گیرند و چه بسا خسارات مالی که در نتیجه‌ی همین مورد به واحدهای اقتصادی کشورمان وارد می‌شود. از جمله همین دارایی‌های با ارزش در دوران کنونی اطلاعات است.

اکنون ما در دورانی زندگی می‌کنیم که به عصر اطلاعات معروف است و در آن، اطلاعات نقش ارزنده‌ای را در تداوم فعالیت‌های اقتصادی و تولیدی ایفا می‌کند. لذا حفاظت از آن بسیار مهم و در مواردی حیاتی است و این موردی است که متأسفانه در برخی و شاید هم در بسیاری از واحدهای اقتصادی کشورمان به آن توجهی نمی‌شود و بعضاً خسارات قابل توجهی در این رابطه تحمل می‌شود. به عنوان نمونه یک شرکت دارویی چندین سال مبالغ قابل توجهی را صرف تحقیق به منظور کشف فرمول یک داروی خاص کرد، لیکن آخر الامر مدیر پروژه‌ی تحقیقاتی مربوط (که از جمله‌ی استادان یکی از دانشگاه‌ها نیز بود) نتیجه‌ی تحقیق را (که فرمولی بیش نبود) در اختیار شرکت قرار نداد و شخصاً از آن بهره‌برداری کرد. شرکت به دلیل نقص در تنظیم قراردادهای لازم به منظور تعیین حدود و ثغور این تحقیقات و وظایف و تعهدات طرفین، ضمن پرداخت هزینه‌های قابل توجه، نتوانست از منافع مربوطه بهره‌مند شود و خسارت سنگینی را متحمل شد. مثالی دیگر، شرکت تولیدکننده لوازم الکترونیکی بود که از پول‌های نقدش به‌شدت در گاو صندوق محافظت می‌کرد، لیکن برخی از قطعات الکترونیکی را که

علیرغم اندازه و وزن کمشان، دارای ارزش زیادی بودند در میان سایر قطعات الکترونیکی دیگر در محوطه‌ی کارخانه‌ها ساخته بود و فقط کافی بود که شخص واردی در این زمینه که در حین شناسایی این قطعات و ارزش آنها، به بازار مصرف و فروش آنها نیز دسترسی داشته باشد، به سهولت دست به اقدام بزند. موارد مثالی از این بابت در واحدهای اقتصادی مختلف، چندان کم هم نیست و خوانندگان اگر به خاطراتشان مراجعه کنند به احتمال زیاد، مواردی از این بابت را که در واحدهای اقتصادی اتفاق افتاده است، به خاطر خواهند آورد.

مسئله‌ی ضعف یا عدم برنامه‌ریزی در امور (فقدان راهبرد و تاکتیک) از جمله مشکلات برخی از واحدهای اقتصادی کشورمان، فقدان راهبرد و تاکتیک و مالاً عدم وجود برنامه برای امور مختلف واحد اقتصادی است. بی‌برنامگی موجب می‌گردد که سمت و سوی مشخصی برای تحرک واحد اقتصادی و حد و حدود معین و متناسبی برای فعالیت‌های آن ایجاد نشود و در نتیجه ارتباط و هماهنگی لازم بین بخش‌های مختلف فعالیت واحد برقرار نشود. این امر واحد اقتصادی را از حالت تعادل خارج می‌سازد که این وضعیت نیز به نوبه‌ی خود علاوه بر ایجاد مشکلات و معضلات مختلف، زیان‌ها و خسارات قابل توجهی را به بار می‌آورد. برای مثال، نبود وجود یا ضعف برنامه‌ریزی جهت خرید و نگهداری سطح معقولی از موجودی‌ها یا حفاظت مناسب از دارایی‌های در معرض آسیب در تعدادی از واحدهای اقتصادی کشورمان قابل ذکر است که در برخی از آنها به‌رغم وجود برنامه و سیستم مشخصی در همین مورد نیز، بنا به دلایل مختلف (از جمله عدم توجه و نظارت مدیریت در این زمینه)، کنترل‌های طراحی شده‌ی مربوط، در عمل به اجرا در نمی‌آید. همچنین در مواردی مشاهده شده است که شرکتی در

مقایسه با تولید سالانه‌اش به میزان ده سال مصرف یک ماده‌ی اولیه‌ی خاص را خریداری کرده و این امر علاوه بر محبوس کردن مقداری از نقدینگی شرکت (و مالاً کاهش قابلیت مانور آن در زمینه‌هایی که وجود نقدینگی را می‌طلبد)، مشکلاتی را در زمینه‌ی انبار کردن و نگاهداری این موجودی‌ها و تسحیل هزینه‌های غیرضروری از این بابت به شرکت و در برخی موارد نگهداری بخشی از این موجودی‌ها در فضای باز و نامناسب و مالاً تحمیل زیان‌های ناشی از آسیب و تخریب آنها به شرکت شده است (در این گونه موارد علاوه بر ضعف نظام کنترل داخلی و عامل سوء مدیریت، تاثیر عوامل مربوط به فساد اداری و مالی را نیز نباید از نظر دور داشت).

مسئله‌ی عدم توجه مناسب و کافی عامل نیروی انسانی متخصص - این چنین ادعا می‌شود و این ادعا نیز صحیح است که کشور ما دارای پتانسیل‌های قابل توجهی برای پرورش انسان‌های ارزشمند و پرتوان است و کم نیستند تعداد ایرانیانی که چه در داخل چه در خارج از کشور، در رشته‌های مختلف علمی و تخصصی در سطح جهانی مطرح و صاحب نامند. و این استعدادها نه تنها در سطوح بالای علمی و تخصصی، بلکه در سطوح میانی و پایین زمینه‌ها و امور مختلف در حد قابل توجهی وجود دارد. لیکن در اغلب واحدهای اقتصادی به موضوع پراهمیت جذب و نگهداری عامل نیروی انسانی متخصص و متبحر توجه لازم مبذول نمی‌شود و بهای لازم به این افراد داده نمی‌شود و لذا هر ساله شاهد ریزش و کاهش این گونه افراد در واحدهای اقتصادی هستیم و این واقعیتی است که هر چند ممکن است در کوتاه مدت اثرات خود را ظاهر نکند لیکن در جهان پرشتاب و پر رقابت کنونی قطعاً در میان مدت و بلندمدت اثرات سوء خود را آشکار خواهد کرد، تا حدی که حتی ممکن است تداوم فعالیت برخی از واحدهای اقتصادی را در

روش‌های سیستماتیک برای اجرای امور - هر چند ممکن است اعمال سیاست قائم به فرد کردن امور در شرایط سرشار از ابهام از یک طرف و تیزهوشی فرد مورد نظر و کمک شانس و اقبال از طرف دیگر نتایج مناسبی را به بار آورد، لیکن در شرایط ثبات، وجود این عادت یا اعتقاد، به مانع بزرگی برای استقرار نظام‌های کنترل داخلی بدل می‌شود که متأسفانه هنوز در برخی از واحدهای اقتصادی کشور افرادی با این عادت یا اعتقاد وجود دارند و لازم است با اجرای آموزش‌ها یا توجیهات لازم، این عادت یا اعتقاد آنها تغییر یابد یا اینکه باید این‌گونه افراد را در اجرای کنترل‌های سیستماتیک به حاشیه راند تا به مانعی برای اجرای امور تبدیل نشوند.

مسئله‌ی عدم توجه یا کم توجهی مدیران شرکت‌ها به گزارش‌های مدیریت حساب‌برسان مستقل - از جمله وظایف حساب‌برسان مستقل این است که در کنار انجام سایر مراحل رسیدگی خود، نظام‌های کنترل داخلی شرکت مورد رسیدگی را ارزیابی و نقاط قوت و ضعف آن را شناسایی کنند تا با اتکا بر نقاط قوت سیستم، میزان رسیدگی‌های خود را در آن بخش کاهش دهند (افزایش کارایی) و با تمرکز رسیدگی‌ها جهت پوشش دادن به نقاط ضعف سیستم، خطر عدم کشف را کاهش دهند (افزایش اثربخشی). حساب‌برسان همچنین موظفند در کنار تهیه و ارائه‌ی گزارش حساب‌رسی (که در آن نسبت به صحت و سقم صورت‌های مالی اظهار نظر می‌شود)، گزارشی تحت عنوان نامه‌ی مدیریت یا گزارش کنترل‌های داخلی را تهیه و به مدیران شرکت ارائه دهند. حساب‌برسان مستقل، در این‌گونه گزارش‌ها نقاط ضعف مشاهده شده در نظام‌های کنترل‌های داخلی شرکت را اعلام می‌کنند و با توجه به شناخت به دست آمده از سیستم شرکت و تجربیات خود، راه‌حلی را نیز برای رفع این نقاط ضعف ارائه می‌کنند.

به‌کلی کنار گذاشته شوند. ضمن این‌که مدیران اجرایی با توجه به خلاء به‌وجود آمده، در حیطه‌ی امور تحت مدیریت خود و با توجه به نیازها، سلائق و انتظارات شخصی، روش‌های کنترلی خاصی را تعیین کرده و اجرای آنها را از کارکنان تحت نظر خود خواستار می‌شوند. بدین ترتیب پس از گذشت مدتی، سیستم طراحی شده‌ی اولیه از انسجام و یکپارچگی مورد نظر ساقط می‌شود و کارائی و اثربخشی خود را (به دلیل فقدان کنترل‌های لازم در برخی حوزه‌ها یا وجود کنترل‌های مضاعف یا بی‌مورد در برخی دیگر از حوزه‌ها) از دست می‌دهد.

مسئله‌ی روزمرگی مدیران - غفلت مدیران از تغییرات شتاب‌آلود محیط اقتصادی و فعالیتی واحد تحت مدیریتشان از جمله عوامل تضمین‌کننده‌ی کارکرد مناسب نظام‌های کنترل داخلی و آغازکننده و واکنش جهت تعبیه کنترل‌های جدید در سیستم با توجه به نقاط ضعف یا تغییر در شرایط، و نظارت مستمر و آگاهانه‌ی مدیریت واحد اقتصادی است. مدیر آگاه کسی است که موقعیت‌ها و شرایط محیطی و تغییرات آن را دائماً زیر نظر داشته باشد و در مواقع ضروری واکنش‌های لازم را در واحد تحت مدیریتش ایجاد کند. در برخی از واحدهای اقتصادی کشور، مدیران ارشد (به دلیل پرداختن به امور جزئی‌تر یا غیر آن، که جای بحث آن در اینجا نیست) دچار نوعی روزمرگی می‌شوند و لذا نمی‌توانند نقش خود را به‌عنوان هشدار دهنده‌ی سیستم به‌خوبی ایفا کنند و از این رو واحد اقتصادی در غیاب سایر عوامل کنترلی جایگزین، نمی‌تواند در مقابل تغییرات جدید واکنش به‌موقع یا مناسبی از خود نشان دهد و این امر منجر به از دست رفتن فرصت‌ها یا تحمل خسارات ناشی از عدم واکنش مناسب و به‌موقع می‌شود.

مسئله‌ی عادت یا اعتقاد به قائم به فردی اجرای امور و بی‌اعتقادی به استقرار

معرض خطر جدی قرار دهد. این موضوع در رشد و حیات واحدهای اقتصادی به‌قدری حیاتی و اساسی است که واحدهای اقتصادی موفق و معتبر دنیا برنامه‌ریزی و اجرای سیاست‌های جذب و نگهداری نیروی انسانی متخصص را در صدر برنامه‌های خود قرار داده‌اند. در متون تخصصی مدیریتی نیز مباحث جدیدی در زمینه‌ی نحوه‌ی رفتار و اداره‌ی نیروی انسانی متخصص (که اصولاً متفاوت با الگوهای رفتاری و مدیریتی عمومی است) تدوین و بعضاً نیز منتشر شده است. مسئله‌ی جذب و نگهداری نیروی انسانی متخصص، موضوعی است که علاوه بر سطح درون سازمانی در سطح بیرون سازمانی نیز مطرح است و برگرداندگان و سیاست‌گذاران و مدیران جامعه مسئولیت دارند که در این زمینه برنامه‌های کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت مناسبی را طراحی و اجرا کنند.

مسئله‌ی عدم استقرار حساب‌برسان داخلی در شرکت یا عدم استفاده‌ی موثر از آنها در صورت وجود - نظام‌های کنترل داخلی پس از طراحی و استقرار نیازمند مراقبت و اطمینان از صحت اجراء و کشف نقاط ضعف موجود یا نقاط ضعف به‌وجود آمده در نتیجه‌ی تغییر در شرایط و محیط اقتصادی است. حساب‌برسان داخلی از جمله عوامل تعیین‌کننده‌ی اعمال مراقبت مورد اشاره هستند، لیکن متأسفانه این گروه یا در تشکیلات سازمانی بسیاری از واحدهای اقتصادی کشور حضور ندارند یا این‌که در صورت وجود، وظایف آنها به‌خوبی و به‌نحو مناسبی تدوین نمی‌شود یا از افراد مناسب و صاحب صلاحیتی در این رابطه استفاده نمی‌شود؛ لذا در این‌گونه واحدها نظام‌های کنترل داخلی طراحی و ابلاغ شده، بدون اعمال نظارت مستمر و سیستماتیک بعدی، به حال خود رها می‌شود و این امر باعث می‌شود که برخی از کنترل‌های تعبیه شده در سیستم یا ناقص اجراگردند یا این‌که

تاریخ حرفه‌ی حسابرسی مستقل ایران

رضا میرآفتاب‌زاده

داشت تعدادی از افراد با استعداد را با برخورداری از بورسیه عازم انگلستان نمودند تا در انستیتو حسابداران خیره انگلستان و ولز (ICAEW) به فراگیری حسابداری و کارآموزی حرفه‌ای بپردازند.

با توجه به این که، دوره‌ی آموزش و کارآموزی در انستیتوی مذکور حدود ۶ تا ۷ سال به طول می‌انجامید و نیز ضوابط و



اطلاع از چگونگی ایجاد و توسعه‌ی حسابداری در ایران و آشنایی با اشخاص موثر در اعتلای حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی، برای افراد علاقه‌مند و ذی‌نفع از خدمات مختلف حرفه‌ای به‌ویژه برای اعضای انجمن حسابداران خیره - حسابداران و حسابرسان شاغل در سازمان‌های دولتی و

استانداردهای حرفه‌ای انستیتو برای کلیه‌ی اشخاص اعزامی قابل تحمل نبود لذا اولین گروه فارغ‌التحصیل که موفق به اخذ گواهینامه‌ی حسابداری خیره (C.A.) گردیدند به شش نفر محدود گردید. که عبارت بودند از آقایان: مرحوم اسماعیل عرفانی - مهدی سمیعی - مرحوم ابوالقاسم خردجو - مرحوم حسن سجادی‌نژاد - ضیاءالدین شهیدی و حسن صدرالحفاظی.

حسابداری را می‌توان به حدود ۵۵ سال قبیل، یعنی سال‌های اول بعد از اتمام جنگ جهانی دوم عنوان نمود، در آن سال‌ها (۱۳۲۶-۱۳۲۷ شمسی) بانک ملی ایران که معتبرترین موسسه‌ی مالی و بانکی ایران بود با همکاری شرکت ملی نفت ایران که آشنایی زیادی با خدمات حرفه‌ای حسابداران غیرایرانی شاغل در شرکت نفت و نیز موسسات حسابرسی بین‌المللی

عمومی و موسسات حسابرسی و نیز تصمیم‌گیرندگان دولتی و غیردولتی که در حال حاضر در سازماندهی، انتخاب و گزینش حسابداران در جامعه حسابداران رسمی صاحب‌نظرند خالی از لطف نیست و می‌تواند در جهت اتخاذ تصمیمات صحیح حرفه‌ای و برطرف کردن اشتباهات احتمالی کاملاً موثر باشد. در ایران شروع شناخت حسابدار و

گماشت و پرویز نبوی نیز با شروع همکاری در موسسه‌ی حسابرسی کوپرز و نبوی در تربیت حساب‌رسان و حسابداران نقش مهمی ایفا نمود.

در سال‌های ۱۳۴۲ و ۱۳۴۳ تعدادی از فارغ‌التحصیلان دوره‌های اول و دوم و سوم آموزشگاه عالی حسابداری شرکت ملی نفت ایران اقدام به تاسیس انجمن لیسانسه‌های حسابداری نمودند که چند سالی به صورت فعال به عضوگیری و تدوین ضوابط حرفه‌ای پرداخت لکن به علت عدم شناخت مقامات دولتی و نیز ناآشنایی بخش خصوصی با خدمات حسابداری و حسابرسی، انجمن مزبور پس از چند سال عملاً متوقف گردید.

نقطه‌ی عطف شناسایی حرفه در سال ۱۳۴۵ اتفاق افتاد که باز هم مرهون کوشش‌ها و فعالیت‌های موثر استادان نامبرده بود. به طوری که نتیجه‌ی زحمات آنان منجر به اختصاص فصل هفتم قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۲۴ اسفندماه ۱۳۴۵ شد. که نحوه‌ی انتخاب خدمات و روابط حسابداران رسمی در مورد تعیین درآمد مشمول مالیات مودیان مالیاتی را به طور قانونی پیش‌بینی نمود و متعاقب آن در سال ۱۳۴۷ اولین گروه حسابداران رسمی توسط وزارت دارایی انتخاب و اسامی آنان انتشار یافت.

گفتنی است که در سال ۱۳۴۵ موسسه‌ی حسابرسی دقیق با مشارکت مرحوم سجادی‌نژاد و شاهرخ بهنام و یک شریک انگلیسی به نام ترنس جان گرو تاسیس و فعالیت حرفه‌ای خود را آغاز نمود. شاهرخ بهنام چه از طریق تدریس در رشته‌های حسابداری و حسابرسی و چه از طریق تربیت حسابداران و حساب‌رسان در موسسه‌ی دقیق و هم چنین با ارائه‌ی مشاوره‌های مالی به سازمان‌های دولتی و خصوصی نقش ارزنده‌ای در اعتلای حرفه داشت.

با انتخاب گروه دوم حسابداران رسمی در سال ۱۳۴۸ تحول بزرگی در حرفه‌ی حسابداری در ایران ایجاد گردید به طوری که اولین موسسه‌ی حسابرسی با نام خیره توسط فارغ‌التحصیلان ایران تاسیس گردید.

- سازمان بیمه‌های اجتماعی با اعزام تعدادی از کادر مالی خود یا با انتخاب افراد با استعداد از طریق آزمون‌های اختصاصی، کلاس‌های آموزشگاه عالی را به خود اختصاص دادند (شرط اساسی ورود به آموزشگاه عالی کارآموزی در رشته‌های مالی در سازمان‌های معتبر بود)

هم‌زمان با تاسیس آموزشگاه عالی حسابداری شرکت ملی نفت ایران، اولین اقدام قانونی در جهت استفاده از خدمات حسابداری عمومی در ایران اتفاق افتاد. این امر نیز تاثیرپذیری هیات دولت وقت از مشاوره‌های استادان نامبرده بود، به طوری که در قانون مالیات بردرآمد مصوب سال ۱۳۳۵، برای اولین بار نحوه‌ی استفاده از خدمات محاسبین قسم خورده و نیز نحوه‌ی انتخاب آنان به تصویب رسید و بلافاصله تعدادی از افراد صاحب‌عنوان که با سمت‌های مدیران مالی - ذی‌حسابان و مشاوران مالی دارای سابقه‌ی کار بودند از طرف وزارت دارایی به عنوان محاسبین قسم خورده برای رسیدگی و تشخیص مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی انتخاب گردیدند و متعاقب آن انجمن محاسبین قسم خورده ایجاد شد که متأسفانه به علت عدم وجود ضوابط و استانداردهای حرفه‌ای و نیز نداشتن سوابق حرفه‌ای و کارآموزی قابل قبول، اعضای این انجمن موفق به ارائه‌ی خدمات پیش‌بینی شده نگردیدند و دیری نپایید که انجمن و اعضای آن به صورت غیرفعال درآمدند و به فراموشی سپرده شدند.

در سال ۱۳۳۹ تعداد دیگری از فارغ‌التحصیلان انستیتوی خبره‌ی انگلستان و ولز به ایران بازگشتند که دو تن از آنان به نام‌های مرحوم فواد مجذوب و پرویز نبوی با اشتغال در بانک ملی ایران به تدریس در رشته‌های حسابداری و حسابرسی در آموزشگاه عالی حسابداری پرداختند. این دو نقش بسیار مهم و اساسی در اعتلای حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی ایفا نمودند به طوری که مرحوم فواد مجذوب با تاسیس اولین موسسه‌ی حسابرسی ایرانی، عملاً به آموزش و تربیت تعدادی از کارآموزان و حسابداران همت

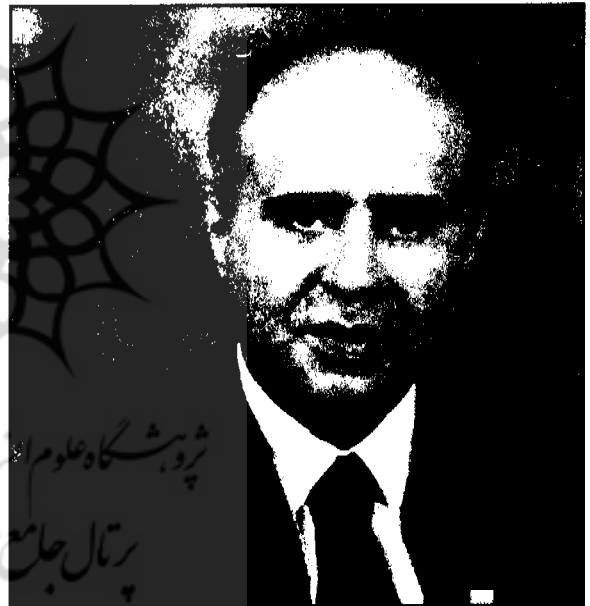
آنها پس از بازگشت پست‌های مالی شرکت ملی نفت ایران و بانک ملی ایران را اشتغال کردند و حرفه‌ی حسابداری با همت و پشتکار و بلندنظری و هم چنین طرز تفکر حرفه‌ای آنان به سوی رشد و توسعه گام برداشت. پس از حدود ۹ تا ۱۰ سال کوشش، و ارائه‌ی مشاوره‌های ذی‌قیمت آنان به عنوان مشاور در وزارتخانه‌های اقتصادی و سازمان‌های بزرگ آن زمان و حتی ارائه‌ی خدمات ارزنده به دولت‌های وقت حرفه‌ی حسابداری در ایران شناخته شد. به عنوان مثال مرحوم اسماعیل عرفانی علاوه بر دارا بودن سمت مشاور عالی شرکت ملی نفت ایران، مشاور مالی دکتر محمد مصدق، نخست‌وزیر ملی ایران بود و چهار نفر دیگر آقایان سمیعی - خردجو - سجادی‌نژاد - شهیدی نیز به سهم خود در ارشاد و راهنمایی سازمان‌ها و بانک‌ها و سایر موسسات، سهم بزرگ و به‌سزایی داشتند. با همت مرحوم اسماعیل عرفانی و مرحوم سجادی‌نژاد، شرکت ملی نفت ایران اقدام به تاسیس آموزشگاه عالی حسابداری شرکت ملی نفت ایران نمود که در آن برنامه‌های دروس و نیز الزام به کارآموزی در رشته‌های حسابداری و حسابرسی به اقتباس از انستیتو حسابداران خبره‌ی انگلستان و ولز طرح‌ریزی شد و مرحوم اسماعیل عرفانی با این که در اثر سانحه‌ی اتومبیل، از ویلچر استفاده می‌نمود با عشق و علاقه‌ی وافر با سمت رئیس و نیز استاد در رشته‌های حسابداری بازرگانی حسابداری قیمت تمام شده - حسابداری مدیریت در آموزشگاه عالی مشغول به تربیت حسابداران گردید و مرحوم سجادی‌نژاد با حمایت بی‌دریغ خود ایشان را یاری نمود و آقای ضیاءالدین شهیدی هم به اتفاق آنان به تدریس در رشته‌های مختلف حسابداری پرداخت.

تاسیس آموزشگاه عالی حسابداری شرکت ملی ایران، به علت برخورداری از وجود استادان پیش‌گفته و نیز نحوه‌ی آموزش و کارآموزی دانشجویان، به زودی در بین سازمان‌های دولتی از اعتبار زیادی برخوردار گردید تا جایی که شرکت ملی نفت ایران، بانک ملی ایران - سازمان برنامه

با محمود نظاری، برنده‌ی جایزه‌ی کارآفرینی سیلیکان ایران ۲۰۰۳

اطلاعات مدیریت، حسابداری مدیریت، تجارت الکترونیک و ... را به بازار عرضه می‌کند.

همکاران سیستم در بهمن ۱۳۸۱ موفق به دریافت جایزه‌ی کارآفرینی ۲۰۰۳ سیلیکان ایران شد. به همین بهانه، حسابدار مصاحبه‌ای را با محمود نظاری (مدیرکل گروه و از موسسان همکاران سیستم) ترتیب داد که خلاصه‌ای از آن در پی می‌آید.



حسابدار: مقدمتاً بگویید سیلیکان ایران چیست؟
نظاری: سیلیکان ایران، مجمعی در سیلیکان ولی (Silicon Valley) آمریکاست که توسط گروهی از افراد موفق در زمینه‌ی فناوری اطلاعات تشکیل شده است. این مجمع را گروهی از ایرانیان فعال در صنعت فناوری اطلاعات کشورهای مختلف، برخی از استادان دانشگاه‌های مشهور آمریکا، استادان دانشگاه صنعتی شریف و مدیران ارشد شرکت‌های موفق هم‌چون اوراکل، سیسکو و تشکیل می‌دهند.

این گروه، با چاپ نشریات، برگزاری سمینارها و برپایی مراسم مختلف، تلاش می‌کنند فعالیت ایرانیان در صنعت فناوری اطلاعات را توسعه دهند و قابلیت‌های آنان را به بازارهای جهانی نشان دهند.

حسابدار: چگونه شد که سیلیکان ایران همکاران سیستم را به عنوان کارآفرین برتر برگزید؟

نظاری: در سال ۱۳۸۱ دکتر محسن معظمی، از اداره‌کنندگان سیلیکان ایران و از مدیران ارشد شرکت سیسکو (Cisco) هنگام

مقدمه

شرکت همکاران سیستم که در حال حاضر یکی از بزرگ‌ترین شرکت‌های فعال در صنعت فناوری اطلاعات (IT) کشور به‌شمار می‌آید، فعالیتش را از ۱۳۶۶ با مشارکت سه نفر و سرمایه‌ای اندک آغاز کرد. اکنون این شرکت نزدیک به ۴۰۰ نفر نیروی انسانی دارد که در ۱۹ شرکت این مجموعه فعالیت می‌کنند. هجده شرکت این مجموعه در ۱۰ استان کشور و یک شرکت آن در کانادا مستقر است. هر چند، همکاران سیستم فعالیت خود را تنها با تولید و ارائه‌ی نرم‌افزارهای مالی آغاز کرد و جامعه‌ی حسابداران این شرکت را با نام نرم‌افزارهای مالی اش می‌شناسند، اما اکنون گستره‌ی وسیعی از نرم‌افزارهای

حادثه‌ی ۱۱ سپتامبر تحت فشار زیادی برای ارتباط با ایران قرار دارند. به قول خودشان تا هنگامی که روابط ایران و آمریکا به این شکل است و آن‌ها برای برقراری رابطه با ایرانیان تحت تعقیب قرار می‌گیرند، نمی‌توان انتظار داشت که کار مشترکی را با ایران انجام دهند. با وجودی که علاقه‌ی زیادی به کار مشترک با ایران دارند، اما جو سیاسی موجود مانع این همکاری است، نکته‌ی قابل توجه دیگر آن که، آنان انتظار دارند وقتی به ایران می‌آیند مورد مهربانی قرار گیرند، اما اغلب خاطرات خوبی از این مسئله ندارند. افزون بر این، آنها اعتقادی به کار کردن با بخش دولتی ایران ندارند و بخش خصوصی را هم ضعیف می‌بینند، بنابراین، معتقدند تا هنگامی که بخش خصوصی و خصوصی‌سازی در ایران قوت نگیرد، امکان همکاری آنها با ایران وجود ندارد.

در چنین شرایط و نیز به دلیل ضعف بخش خصوصی فعال در زمینه‌ی IT در کشور، به سختی می‌توان امیدوار بود که ایرانیان موفق خارج از کشور در بازار IT ایران سرمایه‌گذاری کنند. بدین ترتیب، باید انجمن‌ها یا NGOهایی تشکیل شوند که با ایجاد شبکه‌ی ارتباطی میان ایرانیان موفق خارج از کشور و صنعت IT ایران، استعدادهای این بازار ملی را با شناسایی و معرفی شرکت‌های موفق داخلی به آنان نشان دهند. در همین حال، از آنان که اندیشمندان این رشته هستند برای حضور در همایش‌ها و سخنرانی‌ها دعوت شود و به هر ترتیب به ایشان نشان داد که می‌توانند برای بازار IT ایران مفید باشند و از آنان استقبال خواهد شد.

در حقیقت باید به گونه‌ای زمینه‌سازی شود که پس از رفع موانع موجود، دیگر نیازی برای اکتشاف دوباره و برقراری ارتباط با سرمایه‌گذاران و نمایانندن پتانسیل‌های بازار داخلی نباشد.

حسابدار: توصیه‌های شما برای برقراری ارتباط با صنعت IT جهان چیست؟

توصیه‌ی من به همه‌ی شرکت‌های ایرانی این است که بکوشند ارتباط خود را در زمینه‌ی IT با ایرانیان موفق خارج از کشور تقویت کنند، چرا که هر چه زمان می‌گذرد، شرکت‌های داخلی از آنان فاصله می‌گیرند و ارتباط با آنان رو به سردی می‌گراید. برای این مهم نیز راه‌های مختلفی وجود دارد. باید زمانی را برای برقراری ارتباط با ایشان از طریق رایانه‌ها و اینترنت اختصاص دهند و با برگزاری دوره‌های فشرده، جلسات و ... از تخصص‌های آنان استفاده و مسیر را برای همکاری‌های آینده باز کنند. ■

مراجعت به ایران، از شرکت همکاران سیستم بازدید کرد. در این بازدید، همکاران سیستم توجه وی را جلب کرد تا حدی که وی به هنگام اعطای جایزه، گفت: "کیفیت و شیوه‌ی مدیریت همکاران سیستم مانند شرکت‌هایی است که هم‌اکنون در سیلیکان ولی وجود دارند." به هر حال وی همکاران سیستم را به عنوان کاندید برنده‌ی جایزه‌ی کارآفرینی ۲۰۰۳ سیلیکان ایران معرفی کرد و هیئت داوری نیز پس از بررسی، این شرکت را به عنوان برنده‌ی جایزه معرفی کرد.

حسابدار: دریافت جایزه و سفر به آمریکا را تا چه اندازه در برقراری ارتباط میان پیشروان صنعت IT جهان و شرکت‌های ایرانی موثر می‌دانید؟

نظاری: دریافت این جایزه تاثیر بسیار مثبتی را در جلسه، بر ذهن ایرانیان و حتی خارجی‌های شرکت‌کننده در مراسم اعطای جایزه برجای گذاشت، تا حدی که بسیاری از شرکت‌کنندگان پس از مراسم با من گفت‌وگو کردند و برای همکاری با شرکت‌های IT ایرانی ابراز تمایل کردند. در واقع، آن چنان دریافت جایزه‌ی کارآفرینی سیلیکان ایران توسط یک شرکت مستقر در ایران برای شرکت‌کنندگان جذاب بود که توجه همه‌ی شرکت‌کنندگان را به سوی قابلیت‌های بازار IT ایران جلب کرد و باب تازه‌ای را برای حضور ایرانیان خارج از کشور در صنعت IT ایران گشود.

من در آن جا با تعداد زیادی از ایرانیان که هم‌اکنون با نوآوری‌های خود در بازار IT آمریکا و جهان مطرح‌اند دیدار و گفت‌وگو کردم. آنان تمایل دارند در زمینه‌های مختلفی صنعت IT ایران به میزان چشمگیری سرمایه‌گذاری کنند.

حسابدار: چه موانعی پیش روی سرمایه‌گذاری‌های خارجی در بازار IT ایران وجود دارد و به نظر شما موثرترین راه برقراری ارتباط با شرکت‌های موفق IT و جذب سرمایه‌گذاران وجود چیست؟

نظاری: به‌طور کلی موانع مختلفی پیش روی سرمایه‌گذاران خارجی در بازار IT ایران وجود دارد که وجود ناطمینانی در بازار، نبود پشتوانه‌های حقوقی هم‌چون حق نسخه‌برداری (کپی‌رایت)، کاستی و نقصان اطلاعات در بازار و موضع آمریکا در قبال ایران از آن جمله است. در این میان، حتی ایرانیان فعال در زمینه‌ی IT که علاقه‌مند به سرمایه‌گذاری در این زمینه‌اند، با تحریم‌های آمریکا علیه ایران و روابط تیره‌ی دو کشور روبرو هستند. به گونه‌ای که در حال حاضر ایرانیان موفق مقیم آن جا از کارکردن با ایران وحشت بسیاری دارند و به‌خصوص بعد از

سیر تطور نظام مالیات ستانی ایران

اگر چه عشق وطن می کشد مرا اما خوشم به مرگ چون این دوست خیرخواه من است

«میرزاده عشقی»

رضا رئیس زاده

عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی نوشهر - چالوس

نتیجه از بررسی پیشینه‌ی نظام مالیاتی در ایران نمی‌توان انتظار تکامل آن را داشت. اما این نوشتار کوششی است که با بررسی مختصری از این پیشینه، سیر تاریخی و جایگاه امروزی نظام مالی در کشور را اندکی معلوم نماید.

هردوت مورخ یونانی دوره‌ی باستان میزان مالیات دریافتی از ایالات بیست‌گانه‌ی



ایران زمان داریوش اول را ۱۴۵۶۰ تالان نوشته است که به پول امروزی در حدود دویست میلیون تومان می‌شود. داریوش، ایران را به ۲۰ ایالت تقسیم کرد و برای هر یک مالیاتی مقرر داشت. بدین ترتیب که آنهایی که مالیات را با نقره می‌دادند آن را به وزن تالان بابلی (هرتالان نقره‌ی بابلی

مطالعه‌ی سیر تطور در هر مقوله، رهنمودهای سودمندی از آزمون‌های پیشین در کنش و واکنش با آن مقوله به دست می‌دهد که می‌تواند راهگشای تجربیات آینده باشد. روند تکامل نظام مالیات ستانی ایران گاه با آهنگی مناسب و گاه با درنگی طولانی و مبهم روبرو گردیده است، و در

مقدمه

چرا مالیات ستانی در جهان سوم و از جمله ایران، جایگاه به حق و شایسته‌ی خود را پیدا نمی‌کند؟ چرا صورت‌های مالی و دیگر گزارش‌های رسمی حسابداری و اطلاعاتی که از این مجاری توزیع می‌شود، چندان جدی گرفته نمی‌شود؟ چرا به رغم وجود سه هزار سال تجربه‌ی مستقل در

استقرار نظام مالیاتی، یک سنت حسابداری با دوام و نظم مالیاتی منسجم پا نمی‌گیرد؟ پاسخ به این چراها ساده نیست! مشکلات همواره در پیوند با مجموعه‌ای از عوامل اجتماعی و تاریخی قابل توضیح است. باید دیدگاهی نظام‌گرا یا سیستماتیک داشت تا پاسخ‌های معقول را فراهم آورد.

رعایا به علت عدم قدرت و استطاعت مالی ناگزیر از جلای وطن می شدند.

سلطه‌ی مغول بر ایران

باترکتازی مغول‌ها در سده‌ی هفتم هجری در ایران کلیه‌ی تحولات و پیشرفت‌های نیم بند نظام مالیاتی که پدید آمده بود به نابودی گرایید. تنوع و تعدد مالیات در دوران مغول از عجایب تاریخ نظام سیستم مالیاتی در ایران است و مردم از ترس اخذی و ظلم و ستم کارگزاران دیوان، ترک آبادی می کردند و عده‌ای هم حتی در چاه قنوت مخفی و بدین ترتیب هنگامی که تحصیلدار مالیاتی به چنین دهی وارد می شد، ده را خالی از سکنه می یافت.

این اوضاع درهم و نابسامان تا حکومت غازان خان مغول ادامه داشت. غازان خان به فکر چاره و اصلاح و بهبود خرابی‌های کشور افتاد و دستور داد صورت کلیه‌ی دهات و روستاها را تهیه و مالیات آنها تعیین کردند و مقرر کرد که مردم مالیات خود را در دو قسط به ماموری که صاحب جمع نام داشت بپردازند و روش اخذی حکام از رعایا موقوف شد. وی دستور داد که مالیات برمال التجاره و عوارض شهری را در هر شهر به قرار معین و مقطوع بر لوحه‌ای بنویسند و از روی آن وصول نمایند تا بدین ترتیب ماموری جرات زیاده‌روی نداشته باشد و هرکس تکلیف میزان پرداختی مالیات خود را بداند.

از سال ۷۸۲ هجری که تیمورلنگ به اتکاء قبایل بیابانگر خود ایران را فتح کرد به مدت یک قرن هرج و مرج و غارت و خرابی به ولایات ایران راه یافت و مردم پراکنده و متواری گشتند. در این دوره حدود سی قسم مالیات وجود داشته است.

صفویه و اصلاحات اقتصادی

با ظهور سلسله‌ی صفویه در قرن دهم هجری سرفصل جدیدی در تاریخ سیاسی و

می شد یا صرف اطعام و حفاظت فقرا و مستمندان می گردید، البته پس از غزوه‌ی بدر غنایم جنگی و سپس جزیه نیز براین عواید اضافه شد. و پس از اضافه شدن ایران به ممالک اسلامی، اصول دفترداری و تنظیم بودجه‌ی سالانه را ایرانیان مسلمان شده به دیگر ممالک مسلمان هم بردند و در تمام این سرزمین‌ها دفاتر بودجه به زبان پهلوی و فارسی نوشته می شد.

در زمان بنی عباس برای اولین بار سازمانی شبیه به وزارت دارایی با چهار بخش تشکیل شد به نام‌های دیوان الخرج، دیوان الضیاع، دیوان الزمام و دیوان النفقات. اصلاحات بزرگ مالی و اقتصادی در زمان سلک‌شاه، و وزارت خواجه نظام الملک به عمل آمد و برنامه‌هایی هم برای مملکت نوشته شد. در این دوران عملاً "دفتر خرج از دفتر مداخل جدا و در نتیجه دو دیوان جدا با دو دفتر و بودجه‌بندی جدا برای هزینه‌ها و درآمدها به وجود آمد. در دوره‌ی عباسیان مردم ناگزیر از پرداخت ۸ نوع مالیات و عوارض بودند: زکات، خراج، ده یک کشتیرانی، پنج یک معادن، جزیه، عوارض گمرک داخلی و خارجی، عواید مستغلات و ضرابخانه و مالیات صنعتگران. مالیات ستانده شده در زمان مامون عباسی به ۳۹۶/۱۵۵/۰۰۰ درهم بالغ می گردید.

از طاهریان تا آل بویه

از قرن سوم هجری به بعد که خلافت عباسیان راه زوال پیمود بیشترین منبع درآمد دولت‌های خود مختار طاهریان، صفاریان، سامانیان و زیاریان و آل بویه از خراج و واگذاری زمین و وصول عایدات آن تامین می شد و به علت عدم مرکزیت صحیح، هر عامل و ماموری تا جایی که قدرت داشت به مردم زورگویی و اجحاف می کرد و مالیات‌ها و عوارض بی‌قاعده و زیاده از حد را مطالبه می کرد تا جایی که

معادل ۳۴/۱۶۴ گرم) و آنهایی که مالیات را با طلا پرداخت می کردند تالان اویبایی (هر تالان اویبایی معادل ۲۶/۲۶۰ گرم) را مأخذ بدانند. در نوشته‌های گزنفون دیگر مورخ یونانی نیز آمده است که شاهان هخامنشی به فلاح و عمران کشور از نظر بالا رفتن درآمد مردم و سرانجام تامین و وصول مالیات‌ها و رونق خزانه و تقویت ارتش اهمیت به‌سزایی می دادند. در این دوره سیستم مالیات اراضی معمول بوده است.

بعد از نابودی هخامنشیان توسط اسکندر مقدونی در سازمان‌های ایالتی هخامنشیان تغییری به وجود نیامد و اسکندر از همان روش و بنیاد داریوش متابعت کرد. فقط در هر ایالت علاوه بر استاندار و رئیس ارتش یک نفر را برای تصدی امور مالیات تعیین کرد و کلیه‌ی پرداخت حواله‌ها یا دریافت مالیات‌ها به وسیله‌ی وی انجام می گرفت.

در دوره‌ی اشکانیان اداراتی از قبیل دفتر سلطنتی، جنگ، اسلحه خانه، مالیه، چاپارخانه، ضرابخانه و گمرکات به وجود آمد.

در دوره‌ی ساسانیان مالیات از زمین و محصول بر مبنای ثلث محصول اخذ می شد. ساسانیان علاوه بر مالیات هدایایی به نام آیین در اعیاد نوروز و مهرگان می گرفتند و در میان مرزها گمرک وجود داشته است.

با افول دوره‌ی امپراتوری شاهان ساسانی، نور جاویدان خورشید اسلامی درخشیدن گرفت. در زمان حضرت پیغمبر اکرم هنوز خزانه دایر نشده بود و اگر غنیمی نصیب مسلمین می شد فوری آن را میان خود تقسیم می کردند. زکات هم که شرعاً واجب بود و جمع‌آوری می شد مانند سایر غنایم قسمت می گردید. اموال حضرت محمد از باقیمانده‌ی خمس و زکات به چهل هزار شتر و گاو و اسب رسید که بابت حقوق ماموران وصول زکات پرداخت

اقتصادی و اجتماعی این مرزوبوم آغاز گشت. اما شاهان صفوی نیز همین که به قدرت نظامی تکیه کردند خواستند به حد کافی سپاه جمع‌آوری کنند، اما در این کار درماندند و سرانجام همان اقداماتی را که سلاطین قبل از آنان بر مردم ایران روا داشتند، انجام دادند. اصطلاحات مالیاتی که تا پایان دوره قاجار در ایران معمول بود و هم اکنون بعضی از آنها نیز در زبان محاوره‌ی امروزی متداول است از همین زمان به وجود آمد، این اصطلاحات مانند: علوفه، ساوری، پیشکش، سلامانه، دست‌انداز، عیدی، نوروزی، خرج، حق‌السعی، الام، ده یک رعیتی، رسوم داروغگی و کلانتری، رسم الصداره، رسم الوزراء، رسم الوکاله، رسم المهر، شلتامات، حق الانشاء، وجوه باروت، تیر، زره، کلیدانه، باغات... همگی اصطلاحات ساختگی بودند که ماموران دیوانی در مناطق مختلف برای ایجاد بهانه‌های تازه‌ای برای گرفتن مالیات از مردم وضع می‌کردند. اما با این حال شاه‌عباس نخستین پادشاهی بود که "عمران" را به عنوان وظیفه‌ای برای حکومت قرار داد. دفاتر مرکزی مالیه را مرتب کرد، بودجه‌ی متمرکز را وضع نمود، از خود مختاری ولایات و ایالات مختلف جلوگیری کرد. در این دوران دو بخش تازه به درآمدهای خزانه‌ی مملکت افزوده شد: تجارت خارجی و املاک خالصه.

نادر و کریم خان

شاهنشاهی شاهان صفوی بر ایران بعد از سلطنت شاه‌عباس دوم به سوی زوال و تباهی گرایید و در مدت محاصره‌ی اصفهان از طرف افغان‌ها کلیه‌ی اسناد و اوراق دولتی نابود گردید. تا این که در سال ۱۱۴۲ هجری یعنی ۲۸۰ سال قبل، نادرشاه اصفهان را از چنگال غاصبانه‌ی افغانه بیرون آورد. روش مالیات ستانی دوران نادرشاه همان ادامه‌ی وضع و ترتیب عصر صفوی بود و تحولی

در آن ایجاد نشد، فقط هزینه‌های قشون‌کشی دائمی نادرشاه از محل مالیات‌های سنگین و باج‌های گزاف تامین می‌شده است. کریم‌خان زند پس از سقوط دولت ۲۰ ساله‌ی نادر زمام امور را به دست گرفت و بار دیگر باب تجارت با کشور بریتانیا افتتاح شد و نمایندگی‌های بازرگانی انگلستان در بندر بوشهر که مرکز تجاری بود استقرار یافت.

عصر قاجار

با مرگ کریم‌خان پس از یک حکومت ۳۰ ساله، بار دیگر هرج و مرج در سراسر خاک ایران حاکم شد. و با ظهور آغامحمدخان قاجار تمام نظام‌های سنتی مالیات ستانی به هم ریخت. در عهد قاجاریه قسمتی از آیین مملکت‌داری سلاجقه در ایران احیاء گردید و حکومت ایالات و ولایات به اعضای خانواده‌ی سلطنتی تفویض شد. فریزر در کتابش درباره‌ی حکومت آغامحمدخان و وارثانش چنین می‌نویسد: "هیچ طبقه‌ای از مردم را نمی‌توان یافت که به قدر دهقانان و بزرگان ایران محنت کشیده و ستم‌دیده باشند. پیوسته به زور از آنان مال می‌ستانند و بر آنان ستم می‌کنند و دهقانان را از این معنی گریزی و گزیزی نیست. آنچه بیشتر دل آدمی را به درد می‌آورد آن است که این ظلم و ستم را نه از حیث کمیت پایانی هست و نه از نظر کیفیت! زیرا کسی نمی‌داند که چگونه و چقدر ممکن است بی‌اخطار قبلی از او مالیات بخواهند."

رادمرد پرفروغ این دوران فقط امیرکبیر بود و بس، که در مدت زمان کوتاه وزارتش گمرک را از اجاره‌ی بیگانگان خارج کرد و مستقیم زیر نظر دولت قرار داد. شیلات بحر خزر را از اجاره‌ی روس‌ها بیرون کشید به طوری که درآمد آن از شش هزار و پانصد تومان در سال به ۲۵۰۰۰ تومان رسید. در برابر بودجه‌ی متوازن امیرکبیر که درآمد آن

از هزینه‌ها بیشتر بود، امیرکبیر برنامه‌ی عمرانی و اصلاحی مشخصی نیز تدوین می‌کرد که اگر به نوشته در می‌آمد نخستین برنامه‌ی عمرانی کشور تلقی می‌شد.

در کتابچه‌ی خیالات اتابکی که بعد از دوران امیرکبیر توسط یکی از درد آشنایان ایران نوشته شده است تصریح گردیده است که امیر قصد داشت دخل و خرج ایران را به ۲۰ میلیون تومان یعنی هفت برابر آخرین بودجه‌ی سالانه‌ی خود برساند. بودجه‌ی متوازن امیرکبیر درآمدی به میزان ۳/۲۵۷/۶۷۷ تومان داشت که از محل مالیات، گمرک، خالصه و تذکره به دست می‌آمد. قانون استیفا که ترتیب مالیات اراضی در آن مشخص شده بود، قانون کسب که ده درصد درآمد اصناف را به دولت اختصاص می‌داد، و قانون مستغلات که مالیات اجاره‌داری را تعیین می‌کرد، همه از آثار نظام‌بخشی به نظام مالیاتی در این دوره بود.

امیرکبیر که بنیانگذار بودجه و مالیه‌ی عمومی امروزی و منظم است، جان بر سر اجرای نظام مالیاتی خود گذاشت و نتوانست سرانجام آن را تا پایان اجرا کند. میرزا آقاخان نوری، هم چون جانشین قائم‌مقام فراهانی یعنی حاج میرزا آغاسی نیز نتوانست راه او را ادامه دهد و به جان مملکت افتاد.

بیست سال پس از قتل امیرکبیر یکی از جوانان با استعداد منصوب او یعنی حسین خان سپهسالار به صدارت رسید. وی که سال‌ها به عنوان سفیر ایران در دربار عثمانی و در همسایگی با اروپا می‌زیست و با پیشرفت‌های تمدن صنعتی غرب آشنایی داشت و از سرنوشت امیرکبیر و قائم‌مقام فراهانی نیز با خبر بود از ابتدا دست به سوی مالیه و اصلاح امور اقتصادی کشور زد و فقط جهت آگاهی ناصرالدین‌شاه وی را در سال ۱۲۴۹ هجری یعنی ۱۷۳ سال قبل راهی فرنگ کرد و بابت جبران هزینه‌های

نمایش تصویری انحرافات از استاندارد

با نمایش تصویری انحرافات از استانداردها مبحث تحلیل انحرافات هم چون سایر مباحث حسابداری بها شیرین و جذاب می نماید

فلامحسن تقی نتاج

عضو هیات علمی دانشگاه امام حسین (ع)

مقدمه

منطقی و شیرین حسابداری بها مورد بحث و بررسی قرار داد؛ تا آنجا که همه‌ی فراگیرندگان (با تسلط کم و بیش یکنواخت) بتوانند در بحث‌های گروهی مشارکت کنند زمینه‌ی رشد و بالندگی این مقوله از حسابداری بها را فراهم آورند. این نوشتار صرفاً چکیده‌ای از منطق تصویری هزینه‌های استاندارد و انحرافات هزینه‌های واقعی از آنها است و مباحث مبسوط آن فرصت دیگری می‌طلبد که اگر مهیا شود نوشته خواهد شد.



یکی از دغدغه‌های فکری دانشجویان حسابداری در فراگیری مفاهیم و روش‌های محاسباتی حسابداری بها (صنعتی) معمولاً در مبحث هزینه‌یابی استاندارد و به‌ویژه در قسمت انحرافات از استانداردها بروز می‌کند، چرا که حجم روابط فی‌مابین ابعاد مختلف استاندارد و عملکرد واقعی و انواع عناوینی که بایستی به‌خاطر سپرده شود بسیار زیاد است و موجب نوعی ابهام و سرگردانی در ذهن فراگیرنده می‌شود. این درحالی است که منطق اصلی حاکم بر روابط، ساده و قابل تصویر است، به‌گونه‌ای که با تصویر کردن این روابط، با

انواع انحرافات از استاندارد
انحرافات از استاندارد
براساس مقایسه‌ی هزینه‌های
استاندارد با هزینه‌های واقعی

تولید محاسبه می‌شود و منطق مربوطه بر این پایه استوار است که حد مجاز هزینه‌ها برای یک واحد اقتصادی در طی یک دوره

استفاده از منطقی که در این نوشتار ارائه می‌شود، می‌توان بدون وارد نمودن فشارهای ذهنی، این مباحث را هم‌چون سایر مباحث

زمانی معین، هزینه استاندارد است و اگر هزینه واقعی بیش از حد مجاز باشد، موجب بروز انحراف نامساعد از هزینه‌های استاندارد می‌شود (چون هزینه‌ی بیش‌تر از حد استاندارد، به معنای ضرر تلقی می‌شود) و برعکس، انحراف مساعد به وجود می‌آید. این مفهوم در رابطه‌ی ساده‌ی زیر که مدل اولیه‌ی انحراف تلقی می‌گردد، به خوبی آشکار می‌شود:

هزینه‌های واقعی - هزینه‌های استاندارد = انحراف از استاندارد

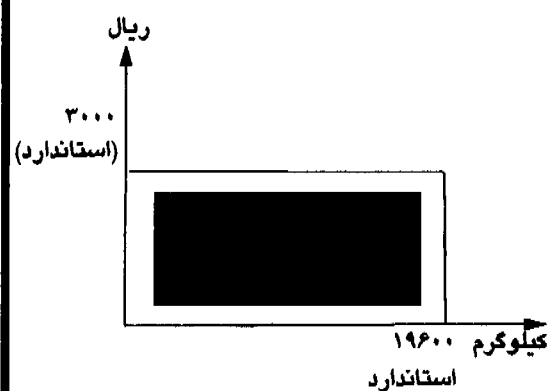
گفتنی است که از لحاظ ریاضی، معمولاً ابتدا هزینه‌های استاندارد در این معادله نوشته می‌شود که در این صورت نتیجه‌ی مثبت به معنای انحراف مساعد و نتیجه‌ی منفی به معنای انحراف نامساعد خواهد بود. رابطه‌ی ساده‌ی فوق در سه دسته‌ی اصلی از هزینه‌های تولید به انواع انحرافات فرعی تجزیه می‌شود که در مباحث حسابداری بها (صنعتی) به صورت‌های متفاوتی مطرح می‌شود ولی توجه داشته باشید که تجزیه‌ی بیش‌تر یا کم‌تر انحرافات، تاثیری در جمع کل انحرافات که از رابطه‌ی بالا به دست می‌آید، نخواهد داشت. به هر حال، عموماً دسته‌بندی تفصیلی انحرافات به صورتی که از پی می‌آید قابل طرح است.

۱- انحرافات مواد معمولاً شامل انحراف مصرف و انحراف نرخ مواد خواهد بود. این در صورتی است که صرفاً یک نوع مواد اولیه در تولید محصول به کار گرفته شود یا این که مواد در انواع مختلف به صورت یک‌جا عمل شود. بدیهی است که اگر در تولید محصول از انواع مواد استفاده شود، انحراف مصرف مواد، خود به دو شاخه‌ی انحراف ترکیب مواد و انحراف بازدهی مواد تجزیه پذیر است.

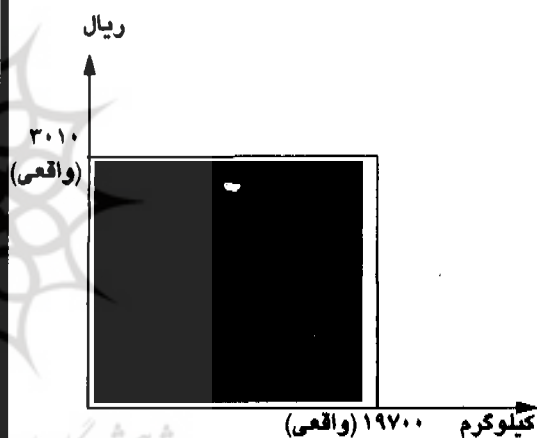
۲- انحرافات دستمزد معمولاً شامل انحراف کارایی دستمزد و انحراف نرخ دستمزد خواهد بود. این در صورتی است که به تخصص‌های مختلف نیروی انسانی و نرخ‌های متفاوت دستمزد، توجه نشود و همگی تخصص‌ها، مشابه فرض شود و نرخ‌ها نیز با یک نرخ میانگین بیان شود. در غیر این صورت، انحراف کارایی دستمزد نیز به دو انحراف ترکیب دستمزد و انحراف بازدهی دستمزد تجزیه خواهد شد.

۳- انحرافات هزینه‌ی سربار نیز معمولاً در حداکثر شکل تجزیه‌ی خود به چهار انحراف حجم سربار، انحراف کارایی سربار متغیر، انحراف هزینه‌ی سربار متغیر و انحراف هزینه‌ی سربار ثابت تقسیم می‌شود و در صورتی که به دستمزد مرتبط شود و دستمزد نیز با ترکیب و بازده مواجه باشد در این‌جا نیز موجب تجزیه‌ی انحراف کارایی سربار متغیر به دو شاخه‌ی جداگانه‌ی انحراف بازدهی سربار متغیر و انحراف کارایی سربار متغیر خواهد شد.

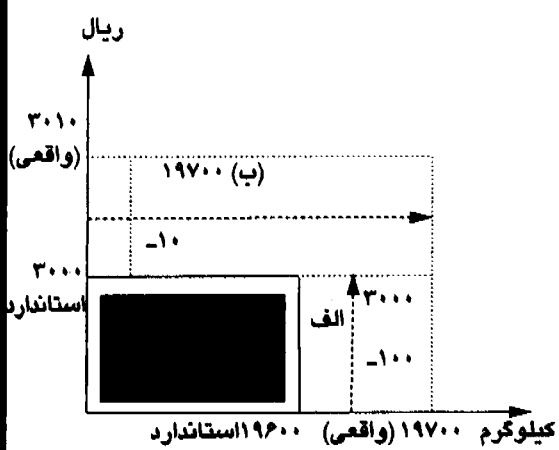
نمودار ۱- هزینه‌ی مواد مستقیم مجاز برای تولید واقعی



نمودار ۲- هزینه‌ی مواد واقعی



نمودار ۳- انحرافات از استانداردهای مواد



روش تصویری محاسبه‌ی انحرافات از استاندارد در این روش هر یک از هزینه‌های استاندارد و واقعی به صورت یک مساحت دوعبده نشان داده می‌شود. بدین صورت که یک مساحت هندسی (چهارضلعی) بیانگر مبلغ معینی از هزینه‌ی استاندارد برای تعداد معینی از تولید و مقدار عامل هزینه (مثلاً مواد مصرفی یا ساعات کار) خواهد بود. به عنوان مثال فرض کنید شرکتی تولید هر واحد محصول خود را با مصرف ۲ کیلوگرم از یک ماده‌ی اولیه که با نرخ استاندارد هر کیلوگرم ۳۰۰۰ ریال قابل خریداری است استاندارد کرده است. در پایان یک دوره‌ی مالی (مثلاً یک ماده) تعداد ۹۸۰۰ واحد محصول تولید شده است. بدیهی است که هزینه‌ی استاندارد مواد جهت تولید انجام شده، به شرح زیر قابل محاسبه است:

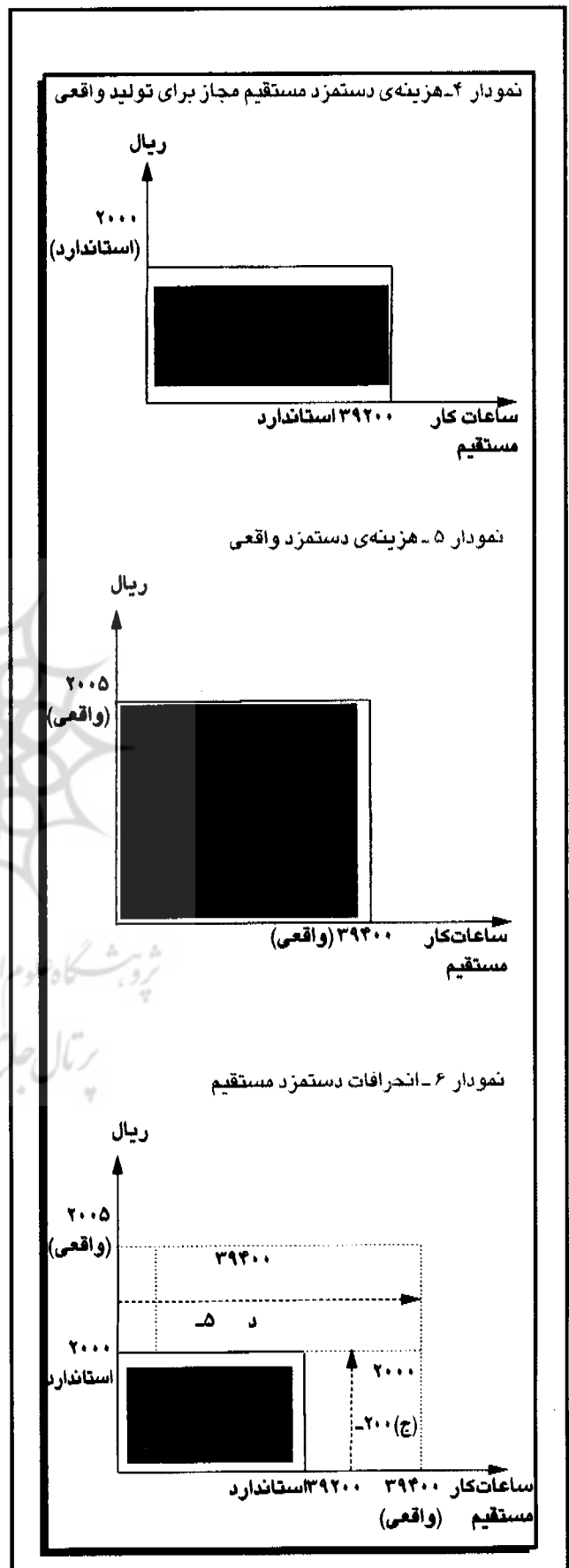
$$3000 \times 19600 \text{ کیلوگرم} = 3000 \text{ ریال} \times 2 \times \text{کیلوگرم} \times 9800 \text{ واحد محصول} \\ = 58800000 \text{ ریال}$$

این هزینه در نمودار ۱ تصویر شده است. به همین صورت، می‌توان مساحت معینی را برای هزینه‌ی واقعی مواد منظور نمود. در ادامه‌ی مثال، فرض کنید مصرف واقعی و هزینه‌ی مواد برای واحدهای تولید شده (۹۸۰۰ واحد) بیانگر ۱۹۷۰۰ کیلوگرم مواد مصرف شده به نرخ هر کیلوگرم ۳۰۱۰ ریال باشد. در این صورت، هزینه‌ی مواد واقعی به شرح زیر قابل محاسبه است:

$$3010 \text{ ریال} \times 19700 \text{ کیلوگرم} = 59297000 \text{ ریال}$$

این هزینه در نمودار ۲ به تصویر درآمده است. انحرافات از استاندارد مواد را می‌توان به سهولت از طریق انطباق نمودارهای ۱ و ۲ مشاهده و محاسبه کرد. تصویر این انحراف در نمودار ۳ آمده است.

در نمودارهای انحراف از استاندارد مواد هر جا که مساحت هزینه‌ی واقعی، بزرگ‌تر از هزینه‌ی استاندارد باشد به معنای انحراف نامساعد است و اگر عکس باشد انحراف مساعد خواهد بود. در مثال مطرح شده، انحرافات مواد، کلاً نامساعدند. در محور مقدار مواد مصرفی، مصرف واقعی (۱۹۷۰۰ کیلوگرم) به میزان ۱۰۰ کیلوگرم از مصرف استاندارد (۱۹۶۰۰ کیلوگرم) بیش‌تر است که این موجب ایجاد انحرافی نامساعد می‌شود که هر کیلوگرم آن مطابق نرخ استاندارد (نرخ بدون انحراف) ۳۰۰۰ ریال، هزینه دارد. این انحراف با مساحت (الف) مشاهده می‌شود که مبین مبلغ ۳۰۰۰۰۰ ریال انحراف نامساعد ناشی از مصرف مواد است و



همچنین در محور نرخ، مشاهده می‌شود که نرخ واقعی (۳۰۱۰ ریال) به مبلغ ۱۰ ریال از نرخ استاندارد (۳۰۰۰ ریال) گران‌تر است که این اختلاف موجب بروز انحراف نامساعد نرخ می‌شود و چون این اختلاف برای کل مصرف مواد واقعی (۱۹۷۰۰ کیلوگرم) صورت گرفته است بنابراین مبلغ ۱۹۷۰۰۰ ریال انحراف نامساعد به وسعت مساحت (ب) را موجب می‌شود و این دو انحراف، مجموعاً به مبلغ ۴۹۷۰۰۰ ریال نامساعد بیانگر اختلاف هزینه‌های استاندارد و واقعی مواد برای تولید ۹۸۰۰ واحد محصول می‌باشند که در مدلی ساده به صورت زیر قابل محاسبه است:

$$۴۹۷۰۰۰ - \text{ریال} = ۵۹۲۹۷۰۰۰ - ۵۸۸۰۰۰۰۰ = \text{انحراف هزینه‌ی مواد}$$

مطالب گفته شده در مورد مواد مستقیم با همان منطق در مورد دستمزد مستقیم نیز صادق است، با این تفاوت که به جای مواد مصرفی از زمان (ساعات) کار صرف شده و به جای نرخ مواد از نرخ دستمزد زمان (ساعات) استفاده می‌شود. در ادامه‌ی مثال، فرض کنید که مطابق استاندارد بایستی برای تولید هر واحد، ۴ ساعت زمان کار مستقیم به نرخ هر ساعت ۲۰۰۰ ریال صرف شود و بنابراین هزینه دستمزد مستقیم استاندارد جهت تولید انجام شده به صورت زیر می‌باشد:

$$۲۰۰۰ \text{ ریال} \times ۳۹۲۰۰ \text{ ساعت} = ۷۸۴۰۰۰۰ \text{ ریال} \\ (۴ \text{ ساعت} \times ۹۸۰۰ \text{ واحد محصول})$$

هزینه‌ی مذکور در نمودار ۴ به تصویر درآمده است. در ادامه فرض کنید که کارکرد واقعی برای تولید انجام شده، ۳۹۴۰۰ ساعت است و به ازای هر ساعت ۲۰۰۵ ریال پرداخت شده است. در این صورت، هزینه‌ی دستمزد واقعی به شرح زیر خواهد بود:

$$۷۸۹۹۷۰۰۰ \text{ ریال} = ۲۰۰۵ \text{ ریال} \times ۳۹۴۰۰ \text{ ساعت}$$

دستمزد مستقیم واقعی در نمودار ۵ بازنگاری می‌شود. انحراف کل دستمزد به شرح زیر محاسبه می‌شود:

$$۵۹۷۰۰۰ - \text{ریال} = ۷۸۹۹۷۰۰۰ - \text{ریال} = ۷۸۴۰۰۰۰ \text{ ریال} = \text{انحراف کل دستمزد}$$

مشاهده می‌شود که هزینه دستمزد واقعی به مبلغ ۵۹۷۰۰۰ ریال از هزینه دستمزد استاندارد برای تولید انجام شده با انحراف نامساعد، مواجه است. این انحراف در نمودار ۶ به سهولت قابل محاسبه و تجزیه است و عوامل بروز آن نیز آشکارا مشاهده می‌شود.

ادامه در صفحه ۸۳



هلک باستان‌شناس معتقد است: "این امر که بتوان برای انجام و بررسی یک نظام حسابرسی دقیق در حین عملیات گسترده تنها از لوح‌های گلی بهره برد، بسیار مشکل است". و ادامه می‌دهد: "احتمالاً این مشکل از طریق، ثبت گزارش‌های مشابه به زبان آرامی بر روی پوست یا مواد فسادپذیر دیگر حل شده باشد، لوح‌های گلی تنها بخشی از آنچه را که در جریان بود نشان می‌دهد. وی معتقد است که براساس مدارک کافی، دبیران بابلی، گزارش‌ها را بر روی پوست و به زبان آرامی ثبت می‌کردند که قطعاً موارد بیشتری را گزارش کرده‌اند.

مالیات

شاید بتوان ادعا نمود که هم زمان با تشکیل نخستین جوامع بشری، مالیات نیز پا به عرصه‌ی ظهور گذاشته است. با تکامل جوامع انسانی و فزونی یافتن نیازهای همگانی، اخذ مالیات نقدی و جنسی متداول گشت. به هم پیوستن چند جمع کوچک، واحدهای بزرگ‌تری را به وجود آورد و غلبه بعضی از این جوامع که نیرومند بودند بر بعضی دیگر رسم باج‌ستانی را رایج ساخت. جوامع مستقل از دادن باج، سر می‌تاختند و آن را نوعی تحقیر و اهانت می‌دانستند. اینان به جای باج هر سال یا هر چند سال یک بار برای اجتماع غالب هدایایی گسیل می‌داشتند.

سومری‌ها و آشوری‌ها و دیگر ملل قدیم نظیر مصر و بابل دارای سیاست اداری و فرهنگی شایان توجهی بودند و تمدن آنها در پیدایش تمدن جهان اثر به سزایی داشته است. روش مالیات‌ستانی این ملل در واقع پایه و مبنای مالیات‌ستانی در ایران باستان محسوب می‌شد.

برخی لوح‌های باروی تخت جمشید، اطلاعاتی را در مورد مساله‌ی مالیات در اختیار ما قرار می‌دهند. البته این اطلاعات در مقایسه با نظام مالیات‌ستانی عهد داریوش بزرگ، بسیار جزئی است. از این لوح‌ها نمی‌توان پی برد که چه مناطقی و به

نیز مسئول ارسال آنها بود.

حسابداران

یکی از موارد بسیار مهم در لوح‌های بارو، اشاره به مامورینی است که به حسابداری می‌پرداختند و تهیه حساب‌ها و ترازنامه و دیگر گزارش‌ها در زمره‌ی کارهایشان بود. درکنار حسابدار ویژه، رئیس کل انبار و آتش‌ریز، سه مقامی بودند که بایستی عمل حسابداری را انجام می‌دادند. این افراد در مناطق خود به همه جا سرکشی می‌کردند و بر موجودی محل، نظارت داشتند و صورت حساب تهیه می‌کردند. کار اینان بیش‌تر در پایان سال و در ماه‌های نخستین سال بعد انجام می‌شد، زیرا ترازنامه‌ها سالیانه تهیه می‌شد.

حسابرسی

حسابرسی نیز در زمان هخامنشیان رایج بود. برخی لوح‌ها بر این ادعا صحه می‌گذارند.

در بیش‌تر لوح‌ها، به حساب‌های دو یا چند سال یک بار، رسیدگی شده است. از آن جا که حسابرسان به دلیل مسئولیت‌های زیاد و گستردگی دامنه‌ی فعالیت‌هایشان و هم‌چنین زیاد بودن مناطق و غیره... نمی‌توانستند در پایان هر سال به حساب‌های همه‌ی مناطق رسیدگی کنند و امکان رسیدگی به تک‌تک اقلام نیز وجود نداشت فقط به ارقام کلی پرداخته می‌شد. از سوی دیگر چون اضافات و باقی مانده‌های اقلام یک سال، به خصوص در هزینه‌ها و پرداخت‌های سال بعد استفاده می‌شد برای جلوگیری از ابهامات و مشخص بودن حساب‌ها و مخارج به حساب‌های سال‌های مربوط در یک لوح رسیدگی می‌شد.

از طرف دیگر نباید نظام حسابرسی و رسیدگی به عملیات اقتصادی مربوط به دریافت‌ها و پرداخت‌های جیره‌ها را که از طریق ثبت گزارش‌ها و نگهداری آنها بر لوح‌های گلی صورت می‌گرفت خالی از اشکال دانست. چنان که پروفیسور ریچارد

می‌گردید. سه دسته اصلی از هزینه‌هایی که در لوح‌های حسابداری به چشم می‌خورد عبارت است از:

۱. هزینه‌هایی به صورت اقلام و کالاها.
۲. هزینه‌های خدماتی.
۳. مرجوعات

منظور از هزینه‌هایی به صورت اقلام، هزینه‌های جنسی با پرداخت‌های جیره‌ای است که به مصرف‌کننده نهایی می‌رسید. هزینه‌های خدماتی نیز شامل، هزینه‌های ارسال و نگهداری و رسیدگی بود.

ارجاعات یا مقادیر مرجوعی نیز نقش مهمی در حسابداری لوح‌های مربوط به آن برعهده دارند.

در اغلب لوح‌های حسابداری، پس از آن که، از کل میزان موجود، مقادیری طی مراحل پرداخت، توزیع و هزینه می‌شد، مقادیر اضافی به عنوان مرجوعات ثبت می‌شد.

در لوح‌های حسابداری هم گزارش دریافت‌ها و هم پرداخت‌ها ثبت شده‌اند. مثلاً در لوح‌های ۱۹۵ - ۱۶۰ حساب‌های دریافتی‌ها و هم چنین ترازنامه نیز دیده می‌شود، اما در عین حال در برخی از لوح‌ها نیز هیچ صحبتی از دریافت‌ها نمی‌شود.

تهیه و تنظیم ترازنامه

تهیه و تنظیم ترازنامه‌ها به عنوان مرحله‌ی نهایی و مهم در امر حسابداری، گزارش‌کاملی از میزان دریافت‌ها و پرداخت‌ها، اضافات و کسری‌هاست. در لوح‌های بارو بخشی از لوح‌ها به طور مشخصی به عنوان ترازنامه‌ها دسته‌بندی شده است.

در ترازنامه‌ها، گزارش مقادیر هزینه شده از کل میزان موجود، درج گردیده و میزان باقی مانده از موجودی به عنوان تراز یا تنمهی حساب، ارسال گردیده است.

به طور معمول ترازها به شخصی سپرده می‌شد تا احتمالاً آنها را برای پرداخت‌های سال بعد یا سایر هزینه‌ها در نظر بگیرد، ماموری

چه میزانی مالیات پرداخت می‌کردند، گرچه بنا به گفته‌ی هرودوت، منطقه‌ی پارس از پرداخت مالیات معاف بود، اما محققین جدیدی نظیر والتر هینتس با یافتن شواهدی معتقدند که در برخی مناطق پارس، مالیات‌های پایاپای شامل دام، شراب و میوه پرداخت می‌شد.

وضع باج در زمان سلوکیان نیز بر پایه‌ی روش هخامنشیان استوار بود. جز با چند تغییر جزئی، شهریان‌های سلوکی وظیفه داشتند که مالیات زمین را از مالکان بزرگ بگیرند، و پایه‌ی این مالیات ارضی بر همان اساس و قوانین داریوش بزرگ استوار بود. شهرستان‌ها مالیات مقرر را میان تقسیمات کوچک‌تر قلمرو استان سرشکن می‌کردند و مالیات سرانه می‌گرفتند.

هم‌چنین مالیات‌های دسته‌جمعی نیز به نام مالیات فوروس وجود داشت که شهرها مرتب آن را پرداخت می‌کردند. اهالی هر قبیله نیز طبق قلمرو خویش مالیات خاصی می‌پرداختند، علاوه بر مالیات ارضی، اگر کسی مزرعه یا چهارپایی داشت موظف به پرداخت مالیات بود. بابت تولد و مرگ نیز مالیات گرفته می‌شد.

اشکانیان نیز اصول و سنن سیاسی عهد هخامنشی را حفظ کردند. از وضع مالیات‌ها در این دوره اطلاع کاملی در دست نیست. بیشتر اطلاعات مورخان در باب چگونگی مالیات و نحوه‌ی مالیات‌ستانی شاهنشاهی اشکانی در ولایات غربی از طریق منابع غیر ایرانی تلمود، گزارش‌های تاریخ نگاران رومی و سوری و نوشته‌ها و مهرهای اداری به دست آمده است. درباره‌ی سرزمین مرکزی شاهنشاهی پارتیان یعنی ولایات شرقی ایران، اسنادی وجود دارد که از بایگانی تا به دست آمده است. مالیات اصلی در دوره‌ی پارتیان، مالیات ارضی بود که آن را نقدی یا جنسی دریافت می‌کردند. مثلاً در تلمود به آن طسقا^۶ و در ایران به آن باره^۷ می‌گفتند. اصطلاح دیگری که غالباً در اسناد به دست آمده از نسا دیده می‌شود پت پاژیک است. در دوره‌ی هخامنشی این اصطلاح به معنای پرداخت‌های پایاپای به

دربار شاهی و مانند آنها بود. گذشته از مالیات زمین، مالیات سرانه در تلمود که به کروگه^۸ گفته می‌شد نیز وجود داشت که با داوری از روی چندین منبع، از مردم میان درورد گرفته می‌شد.

مهم‌ترین مالیاتی که از زمین حوزه‌های شهرهای خودگردان به خزانه‌ی شاهی پرداخت می‌شد، همانند دوره‌ی سلوکی، فوروس بود. فوروس به مالیاتی گفته می‌شد که از صاحبان زمین‌های حوزه‌ی شهرهای خودگردان و آن هم به صورت دسته جمعی، گرفته می‌شد. مالیات دیگر، عوارض گمرکی بود. در دوره‌های ماد و هخامنشی ذکر از گمرک نمی‌شد، ولی پارتیان به تقلید از سلوکیان، هم از کالاهایی که وارد می‌شد و هم از کالاهایی که صادر می‌شد در مرزهای ایران گمرک می‌گرفتند.

تمدن ساسانی گرچه دنباله‌ی تمدن اشکانی است، ولی باید آن را مجدد و مکمل تمدن هخامنشی دانست. ساسانیان، سازمان اداری خود را از پیشینیان دور، میراث برده بودند. این سازمان‌ها از اداراتی موسوم به دیوان‌ها ترکیب می‌شد که بافت اداری دولت ساسانی را تشکیل می‌داد. دیوان را هم ریشه با «دبیر» و دبیبی^۹ به معنای «خط» در فارسی باستان دانسته‌اند. معرب آن نیز دیوان است.

دیوان در ترتیب وصول درآمدها و مخارج نظارت داشت و مرجع تمام کارها قوانینی بود که به دست حسابداران ماهر دولتی و متخصصین امور مالی تدوین شده بود که در مواقع لازم متصدیان امر بدان مراجعه می‌کردند، به این قوانین نیز دیوان گفتند.

عرب‌های نو مسلمان در آغاز امر تشکیلات دیوانی نداشتند، زیرا در روزگار پیامبر اکرم محمد(ص) و ابوبکر هنوز اموالی به دست نیآورده بودند که به تشکیلات اداری نیازی پیدا کنند، اما با فروپاشی ساسانیان در زمان خلیفه‌ی دوم، عمر بن خطاب، به علت گستردگی جهان اسلام، نیاز به داشتن سازمانی که بتواند بیت‌المال را سروسامان دهد به شدت احساس می‌شد.

یکی از دیوان‌ها، دیوان استیفا بود که در لغت به معنی تمام گرفتن طلب و تمام کردن و در اصطلاح عبارت است از حساب و حسابداری امور مالی و دخل و خرج و رسیدگی به امور مالی و تنظیم دفترهای مربوط به آن بود.

دیوان‌های دیگر نیز در این دوره و پس از آن به تقلید از ساسانیان، شکل گرفتند مانند: «دیوان محاسبات»، «دیوان برید»، «دیوان دادرسی» و «دیوان گنبد».

پی‌نوشت

- 1- Sumer
- 2- bar
- 3- Marrosh
- 4- ga
- 5- shiel
- 6- tasga
- 7- bareh
- 8- keroga
- 9- dipi

منابع و ماخذ فارسی

- ۱- ادوارد، شسیل (۱۳۷۵) الواح بابل، ترجمه‌ی علی اصغر حکمت. تهران، انتشارات علمی و فرهنگی
- ۲- شهبازی، شاپور (۱۳۴۹) جهان‌داری داریوش بزرگ. شیراز، دانشگاه بهلولی
- ۳- کامرون، جرج (۱۳۷۲) ایران در سپیده دم تاریخ، ترجمه‌ی امیرحسین شالچی، تهران، نشر دانشگاه تهران
- ۴- کسرخ، هایدماری (۱۳۷۹) پژوهش‌های هخامنشی، ترجمه‌ی امیرحسین شالچی، تهران، نشر دانشگاه تهران
- ۵- یارشاطر، احسان (۱۳۷۷) تاریخ ایران، پژوهش دانشگاه کمبریج، جلد سوم (از سلوکیان تا فروپاشی دولت ساسانیان، ترجمه‌ی حسن انوشه. تهران، نشر امیرکبیر
- ۶- بوستید. چارلز، کشف اسرار تخت جمشید. مهر، سال اول، شماره ۷ (آذرماه ۱۳۱۲ نوامبر ۱۹۳۳)

انگلیسی

- 1- The Cambridge History of Iran (Vol.2) Achaemenians. Hallock, R.T. The Evidence of the Persepolis Tablets
- 2-Cameron, G.George Persepolis Treasury Tablets. Chicago: The university of Chicago Press, Illionis, USA (1948) ■

جدول شماره ۳- ارزش افزوده ی واحد فولاد

دریافتها(ریال)		پرداختها(ریال)	
فروش فولاد	۳۰۰,۰۰۰	هزینه مواد اولیه و واسطه‌ای	
		هزینه خرید چدن	۲۵۰,۰۰۰
		هزینه سایر مواد اولیه و واسطه‌ای
		مزد و حقوق	۲۵,۰۰۰
		اجاره	۵,۰۰۰
		استهلاک	۱۰,۰۰۰
		سایر هزینه‌ها
		سود ویژه	۱۰,۰۰۰
	۳۰۰,۰۰۰		۳۰۰,۰۰۰

شکل و نحوه‌ی ارائه صورت ارزش افزوده عمدتاً به صورت زیر است:

فروش کسر می‌شود: بهای تمام شده کالا و خدمات خریداری شده (xx) ارزش افزوده به شرح زیر به کار رفته: پرداخت به کارکنان (شامل بیمه، دستمزد و غیره) پرداخت به تامین‌کنندگان سرمایه بهره‌ی وام تقسیم سود بین سهامداران پرداخت به دولت - مالیات بردرآمد شرکت برای نگهداری و توسعه‌ی دارایی‌ها استهلاک سود تقسیم نشده ارزش افزوده در خصوص انعکاس برخی از اقلام در صورت ارزش افزوده اختلاف نظرهایی وجود دارد از جمله:

۱- برخی استهلاک را به عنوان رقم کاهنده‌ی ارزش افزوده گزارش می‌کنند که این نحوه از نمایش صورت ارزش افزوده کم‌تر متداول و مرسوم می‌باشد.

۲- اقلام غیرمترقبه مربوط به عملیات عادی موسسه نمی‌باشند، از آنجا که ارزش افزوده صرفاً ناشی از جریان عادی فعالیت واحد تجاری است، پیشنهاد می‌گردد اقلام غیرمترقبه در طبقه‌بندی

مفهوم ارزش افزوده و مفهوم سود سود یکی از قسمت‌های تشکیل دهنده‌ی ارزش افزوده است، در حقیقت سود جزئی از ارزش افزوده است. سود و ارزش افزوده در دو خصیصه‌ی کلی زیر مشترک‌اند:

۱- ارزش افزوده به بازار و محیط آن وابسته است یعنی قیمت تولیدات و خدمات ارائه شده از طرف شرکت در بازار تعیین و تثبیت می‌گردد این موضوع در مورد سود نیز مصداق دارد.

۲- ارزش افزوده در جریان دستیابی به افزایش ثروت که از افزایش بهای تولید ایجاد می‌شود به دست می‌آید و سود نیز همین‌طور.

تفاوت‌های سود و ارزش افزوده را می‌توان به شرح زیر خلاصه نمود:

۱- صورت سود و زیانی که به‌طور مرسوم کلیه‌ی درآمدها و

۳- درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری، اجاره، حق‌الامتیاز و بهره‌را می‌توان در صورت ناچیز و کم اهمیت بودن با فروش تلفیق نمود اما در صورتی که این اقلام با اهمیت باشند باید همانند اقلام غیرمترقبه با آن‌ها برخورد نمود و به‌طور جداگانه افشاء شوند.

نحوه‌ی ارائه صورت ارزش افزوده با تاثیر اقلام فوق برای یک شرکت نمونه در جدول ۴ نمایش داده شده است.

مفهوم ارزش افزوده و مفهوم سود سود یکی از قسمت‌های تشکیل دهنده‌ی ارزش افزوده است، در حقیقت سود جزئی از ارزش افزوده است. سود و ارزش افزوده در دو خصیصه‌ی کلی زیر مشترک‌اند:

۱- ارزش افزوده به بازار و محیط آن وابسته است یعنی قیمت تولیدات و خدمات ارائه شده از طرف شرکت در بازار تعیین و تثبیت می‌گردد این موضوع در مورد سود نیز مصداق دارد.

۲- ارزش افزوده در جریان دستیابی به افزایش ثروت که از افزایش بهای تولید ایجاد می‌شود به دست می‌آید و سود نیز همین‌طور.

تفاوت‌های سود و ارزش افزوده را می‌توان به شرح زیر خلاصه نمود:

۱- صورت سود و زیانی که به‌طور مرسوم کلیه‌ی درآمدها و

۲- درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری، اجاره، حق‌الامتیاز و بهره‌را می‌توان در صورت ناچیز و کم اهمیت بودن با فروش تلفیق نمود اما در صورتی که این اقلام با اهمیت باشند باید همانند اقلام غیرمترقبه با آن‌ها برخورد نمود و به‌طور جداگانه افشاء شوند.

نحوه‌ی ارائه صورت ارزش افزوده با تاثیر اقلام فوق برای یک شرکت نمونه در جدول ۴ نمایش داده شده است.

مفهوم ارزش افزوده و مفهوم سود سود یکی از قسمت‌های تشکیل دهنده‌ی ارزش افزوده است، در حقیقت سود جزئی از ارزش افزوده است. سود و ارزش افزوده در دو خصیصه‌ی کلی زیر مشترک‌اند:

۱- ارزش افزوده به بازار و محیط آن وابسته است یعنی قیمت تولیدات و خدمات ارائه شده از طرف شرکت در بازار تعیین و تثبیت می‌گردد این موضوع در مورد سود نیز مصداق دارد.

جدول ۲- صورت ارزش افزوده شرکت نمونه برای سال ۱۳XX

ریال	شرح
xx	فروش
(xx)	کسر می‌شود: بهای تمام شده کالا و خدمات خریداری شده
xx	ارزش افزوده عملیاتی شرکت
xx	اضافه می‌شود: درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
xx	سود (زیان) ناشی از اقلام غیرمترقبه
xx	ارزش افزوده قابل توزیع یا اندوخته کردن
xx	ارزش افزوده توزیع شده:
xx	به کارکنان (شامل بیمه، دستمزد و غیره)
xx	به تامین‌کنندگان سرمایه:
xx	بهره وام‌های دریافتی و اجاره
xx	توزیع سود سهام نقدی بین سهامداران
xx	به دولت:
xx	مالیات بردرآمد شرکت
xx	به منظور نگهداری و توسعه دارایی‌ها:
xx	استهلاک
xx	سود تقسیم شده
xx	ارزش افزوده

بسته می‌شود. پس نخست باید دید ارزش افزوده به چه معنی است. یک موسسه‌ی تجاری که کالا یا خدماتی را عرضه می‌دارد به فروش می‌رساند معمولاً برای تدارک همان کالا یا خدمات، خود مبالغی را صرف خرید کالاها یا خدمات واسطه‌ای می‌نماید. مثلاً موسسه‌ای که اتومبیل تولید می‌کند قطعاً باید برای این کار مواد خام و برخی اجزاء نیمه تمام و ساخته شده را خریداری کند و در ساخت اتومبیل به کار برد، و در عین حال از خدمات و امکانات معینی نظیر مهارت‌های کارکنان، محل کار، ماشین‌آلات، امکانات مایل و غیره بهره جوید. اگر از عایدات فروش کالا یا خدماتی که یک موسسه به مشتریان خود عرضه می‌کند بهای کالاها و خدمات واسطه‌ای صرف شده به همین منظور کسر شود، ارزش افزوده به دست می‌آید.

عوااید و هم چنین هزینه‌ها و زیان‌ها را اعم از این که از عملیات عادی شرکت منتج شده باشد یا این که از حوادث و جریانات غیرعادی حاصل شده باشد در برمی‌گیرد. اما هدف عمده‌ی صورت ارزش افزوده نمایش آن دسته از کوشش‌های معطوف به تولید است که از منابع خود شرکت تامین می‌شوند این ارزش به واسطه‌ی فروش تولیدات شرکت به دست خواهد آمد.

تعریف مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده عبارت است از نوعی مالیات بر مصرف غیرمستقیم (مألاً بر هزینه) که به طور غیرانباشته به کلیه‌ی مراحل تولید و توزیع خصوصی کالا و خدمات تعلق می‌گیرد. ۴۰ این مالیات همان‌گونه که از نامش برمی‌آید بر ارزش افزوده

مالیاتی برای ماموران تشخیص در این طریقه آسان تر است. ضمناً اگر سیستم مالیاتی مربوط چند نرخی باشد استفاده از این طریقه با سهولت بیشتری همراه خواهد بود. اجرای این روش سبب می شود که مودیان ناگزیر از نگاهداری صورت حساب ها و مدارک معاملات خود شوند که سامان دهی بیشتر نظام مالیاتی را به دنبال خواهد داشت.

در روش مذکور مالیات همه ی معاملات با نرخ یا نرخ های مقرر و بدون توجه به نهایی یا واسطه ای بودن کالاها محاسبه می شود و پس از کسر مالیات های پرداختی قبلی تفاوت حاصل به سازمان مالیاتی داده می شود.

آشنایی با مالیات بر فروش

مالیات بر فروش، مالیاتی است که نسبت به معاملات وضع می شود، مینا و ماخذ مالیات عبارت است از بهایی که برای کالاها و خدمات مورد مبادله پرداخت می شود. مالیات بر فروش می تواند طیف گسترده ای از کالاها را در برمی گیرد. مالیات بر فرآورده های نفتی، مالیات بر سیگار یا مالیات بر نوشابه های غیرالکلی یک نوع مالیات بر فروش به حساب می آیند. وقتی که از مالیات بر فروش نام برده می شود معمولاً آن نوع مالیاتی که از فروش عمومی در سطح خرده فروشی ستانده می شود. منظور از عمومی یک نوع مالیات بر فروش دیگر به نام «انتخابی» وجود دارد که صرفاً تعداد بسیار معدودی از کالاها و خدمات را در برمی گیرد، مثل مالیات بر سیگار، مالیات بر اتومبیل و غیره. منظور از اصطلاح خرده فروشی آن است که این مالیات فقط در مرحله ی فروش کالا به مصرف کنندگان نهایی اخذ می شود. نرخ رایج و معقول چنین مالیاتی معمولاً بین ۳ تا ۵ درصد است. این مالیات را می توان در مراحل مختلف گردش کالا و خدمات در جامعه وضع کرد. مثلاً در مرحله ی تولید، واردات، توزیع یا مصرف. در بعضی از کشورها این گونه مالیات بر کلیه ی مراحل مختلف چرخه ی کالا، یعنی تولید و توزیع و مصرف، همزمان بسته می شود.

هرگاه مالیات به یک مرحله از مراحل فوق وضع شود مالیات یک مرحله ای و اگر به کلیه مراحل گردش کالا وضع شود مالیات چند مرحله ای فروش نامیده می شود. یکی از اشکالات و نقائص مالیات بر فروش چند مرحله ای آن است که کالاها دارای چرخه و مسیر عبور یکسانی از مرحله ی تولید تا مرحله ی مصرف نیستند. بعضی از کالاها مسیر طولانی تری را سیر می کنند و برخی دیگر مسیر کوتاه تری را. بنابراین در وضع و پرداخت مالیات بر فروش چند مرحله ای بین کالاها تبعیض ایجاد می شود. یکی دیگر از نقائص و نارسائی های مالیات بر فروش آن است که هنگام عبور کالا از مرحله ای به مرحله ی دیگر مالیات پرداخت شده در

اگر موضوع را در کل مملکت در نظر بگیریم آنگاه مجموع ارزش های افزوده ی یک جامعه برابر خواهد بود با ارزش کلیه ی معاملات منهای معاملات واسطه ای قبل از هر یک از آنها. با کمی دقت متوجه می شویم که مجموع ارزش های افزوده با این حساب عبارت خواهد بود از همه ی مبالغی که تحت عناوینی نظیر حقوق نیروی کار، بهره ی پول، اجاره ی محل و استهلاک اموال پرداخت می شود به علاوه ی مجموع سودهای حاصل برای افراد و موسسات.

همین عوامل در مجموع چیزی را به وجود می آورند که به نام تولید ناخالص ملی یک کشور معروف است. پس ارزش افزوده از سوی برابر است با مجموع معاملات پس از کسر معاملات واسطه ای، و از سوی دیگر مساوی است با تولید ناخالص ملی. علاوه بر این اگر مراحل مختلف تولید نهایی یک کالا، مثلاً کفش، را در نظر بگیریم یعنی وضع تولیدکننده و فروشنده ی پوست، کارخانه ی تولید چرم، کارخانه ی تولید کفش و کفش فروشی را بررسی کنیم، صاحبان هر یک از این مشاغل برای خود ارزش افزوده ای دارند که عبارت است از تفاوت بین قیمت فروش کالای هر یک منهای آنچه صرف تدارک همان کالا شده است. اگر این ارزش های افزوده را با هم جمع کنیم مجموع آنها مساوی خواهد بود با قیمت فروش کفش عرضه شده به مصرف کننده ی نهایی. پس مجموع ارزش های افزوده با مجموع قیمت های نهایی کالا هم برابر است.

با توجه به همه ی این برابری ها می توانیم فرمول زیر را بنویسیم:

ارزش افزوده = (ارزش کل معاملات منهای ارزش معاملات واسطه ای) = قیمت فروش نهایی = تولید ناخالص ملی = (هزینه ی حقوق + بهره + اجاره + استهلاک + سود)

حال که ارزش افزوده به شرحی که در فرمول فوق دیدیم با هزینه ی حقوق، بهره، اجاره، استهلاک و سود از طرفی و کل ارزش معاملات منهای ارزش معاملات واسطه ای از طرف دیگر برابر است پس برای تعیین مالیات بر ارزش افزوده می توانیم نرخ مالیاتی را روی هر یک از این دو ترکیب به کار بندیم. ولی روش متداول در جهان استفاده از ترکیب دوم است، بدین معنی که نرخ مالیاتی را روی صادره های موسسه یعنی کالاها یا خدمات عرضه شده اعمال می نمایند سپس از رقم حاصل مالیات متعلق به خدمات و کالاهای وارده و واسطه ای را کسر می کنند و مالیات قابل پرداخت به دست می آید.

ترجیح این طریقه از طرفی به خاطر سهولت عمل است، زیرا به سادگی می توان مالیات متعلق را در صورت حساب های فروش محاسبه و منعکس نمود. و از سوی دیگر کنترل و حسابرسی

- ۱- نرخ مالیات \times (دستمزد + سود)
- ۲- (نرخ مالیات \times دستمزد) + (نرخ مالیات \times سود)
- ۳- نرخ مالیات \times (خروجی ها - ورودی ها)
- ۴- [نرخ مالیات \times خروجی ها (فروش ها)] - [نرخ مالیات \times ورودی ها (خریدها)]

از بین چهار روش محاسبه‌ی مالیات بر ارزش افزوده روش چهارم معمول‌تر و رایج‌تر است.

ارزش افزوده در یک موسسه از تفاوت عایدات ناشی از فروش کالا یا خدمات و کل هزینه‌هایی که صرف خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای شده است، ایجاد می‌گردد. از دیدگاه اقتصاد ملی، ارزش افزوده همان تولید ناخالص ملی است، چون کلیه‌ی معاملات، منهای معاملات واسطه‌ای برابر است با کل هزینه‌های حقوق، بهره، اجاره و ... و سایر عواملی که تشکیل‌دهنده‌ی تولید ناخالص ملی است. به عبارت دیگر، این تعریف از رابطه‌ی زیر نیز قابل استحصال است:

ارزش افزوده

$$\text{بهره} + \text{هزینه حقوق} + \text{سود} + \text{استهلاک} + \text{اجاره} = \text{G.N.P} = \text{فروش نهایی} \\ (\text{معاملات واسطه‌ای} - \text{کل معاملات})$$

چون ارزش افزوده نشان‌دهنده‌ی کلیه‌ی هزینه‌ها و نیز منافع فروشندگان است، بنابراین مجموع ارزش‌های افزوده توسط کلیه‌ی موسسات در مراحل تولید دقیقاً معادل GNP مخفف تولید ناخالص ملی است. در واقع ارزش افزوده از یک طرف برابر است با مجموع معاملات پس از کسر معاملات واسطه‌ای، و از طرف دیگر مساوی است با تولید ناخالص ملی.

با توجه به این امر که مالیات بر ارزش افزوده، درصدی از تولید ناخالص ملی است و به موجب قانون توسط دولت‌ها وصول می‌گردد، اگر بخواهیم از ارزش افزوده موسسات با نرخ t مالیات بگیریم، آنگاه این کار با یکی از چهار روش زیر امکان‌پذیر خواهد بود:

- ۱- روش جمع شونده‌ی مستقیم؛ که چنین محاسبه می‌شود:
(سود + اجاره + بهره + هزینه‌ی حقوق) $\times t$
- ۲- روش جمع شونده‌ی غیرمستقیم؛ که عبارت است از:
(سود) $\times t$ + (اجاره + بهره + هزینه‌ی حقوق) $\times t$
- ۳- روش تفاضلی مستقیم؛
- ۴- روش تفاضلی شونده غیرمستقیم که عبارت است از:
(وارد) $\times t$ - (صادر) $\times t$

روش اخیر، مورد عمل اکثریت قریب به اتفاق کشورهای است که مالیات بر ارزش افزوده را در نظام مالیاتی خود برقرار کرده‌اند.

مهم‌ترین دلایل مقبولیت و عمومیت یافتن کاربرد این روش عبارتند از:

الف - سادگی: چون به سادگی در صورت حساب‌های فروش،

مرحله‌ی قبل به عنوان بخشی از مینا و ماخذ مالیات در مراحل بعدی قرار می‌گیرد. بنابراین کالاهایی که از چند مرحله از فرآیند تولید و توزیع می‌گذرند دارای مبنای محاسبه‌ی مالیات چندگانه و مضاعف می‌شوند یا به عبارت دیگر از مالیات، مالیات ستانده می‌شود. در چنین حالتی برای رفع این نقیصه و در شرایط رقابتی شدید موسسات تمایل و علاقه‌ی شدیدی به ادغام عمودی چه در مرحله‌ی تولید و چه مرحله‌ی توزیع از خود نشان می‌دهند. بنابراین هرگاه موسسه‌ای بتواند از مرحله‌ی استخراج مواد اولیه تا مرحله‌ی خرده‌فروشی کالا در قالب یک شخصیت حقوقی واحد، فعالیت‌های تولیدی و توزیعی خود را سازمان‌دهی کند، فقط در مرحله‌ی آخر یعنی خرده‌فروشی (فروش کالا به مصرف‌کنندگان نهایی) مشمول مالیات بر فروش می‌شود و می‌تواند نسبت به موسسات دیگری که یک پارچه نشده‌اند تفوق رقابتی بهتری حاصل کند.

ماهیت مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که از وضع مالیات بر مالیات پرداختنی در مراحل مختلف تولید (یا واردات) و توزیع مصرف‌جولوگیری می‌کند. مینا و ماخذ این مالیات عبارت است از ارزش افزوده‌ای که توسط هر موسسه به کالا یا خدمات وارد به آن اضافه می‌شود. این ارزش افزوده معمولاً با کسر کلیه‌ی پرداختی‌ها از کلیه دریافتی‌های ناخالص هر موسسه به دست می‌آید. با استفاده از این روش، مینا و ماخذ مالیات هر موسسه محدود به سهم ارزش ایجاد شده از منابع متعلق به موسسه و از خدمات نیروی انسانی است که توسط موسسه به کار گرفته شده است.

البته اصطلاح "ارزش افزوده" را عده‌ای معادل اصطلاح "سود" می‌گیرند. اما این تعریف برای ارزش افزوده، نمی‌تواند تعریف جامعی باشد، به عبارت دیگر، سود هم، خود بخشی از ارزش افزوده است، یعنی:

ارزش افزوده = دستمزدها + سود = خروجی‌ها - ورودی‌ها
ورودی‌های موسسه عبارتند از مواد اولیه، خدمات حمل و نقل، اجاره، تبلیغات خریداری شده و غیره. بدیهی است که موسسه برای کار روی این واردها حقوق و دستمزد پرداخت می‌کند، تا کالاها و خدمات نهایی را آماده کند و بفروشد تا در انتها سودی به جای ماند. بنابراین ارزش افزوده را هم از جنبه‌ی جمعی (دستمزد به اضافه‌ی سود) و هم از جنبه‌ی تفاضلی (خروجی یا فروش منهای ورودی یعنی خریده‌ها و پرداخت‌ها) می‌توان دید و محاسبه کرد.

با توجه به مراتب فوق مالیات بر ارزش افزوده به چهار روش اساسی قابل محاسبه می‌باشد:

- مزایای مالیات بر ارزش افزوده
دلایل توجیهی و مزایای مالیات بر ارزش افزوده به اختصار
شامل موارد زیر است:
- ۱- درآمدزایی برای تامین هزینه‌های دولت
 - ۲- استمرار و قابلیت اطمینان وصول
 - ۳- مقرون به صرفه بودن
 - ۴- وجود سازوکار کنترل متقابل
 - ۵- سهولت کنترل و حسابرسی
 - ۶- انتظام نظام بازرگانی
 - ۷- مستند کردن نظام مالیات بر درآمد
 - ۸- تنظیم تراز پرداخت‌ها
 - ۹- نوسازی و ایجاد تحول در نظام مالیاتی
 - ۱۰- اهرم تغییر الگوی مصرف
 - ۱۱- خنثی بودن یا بی تفاوتی
 - ۱۲- تسهیل ورود به پیمان‌های منطقه‌ای
 - ۱۳- رفع نارسایی مالیات بر فروش در مراحل مختلف
معایب و نکات منفی مالیات بر ارزش افزوده
معایب و نکات منفی مالیات بر ارزش افزوده عبارتند از:
 - ۱- اثر نزولی مالیات بر ارزش افزوده
 - ۲- اثر مالیات بر ارزش افزوده در افزایش سطح قیمت‌ها
 - ۳- اشکالات اجرایی مالیات بر ارزش افزوده

میزان مالیات محاسبه و منعکس می‌گردد و در هریار معامله این محاسبه قابل اعمال است.

ب - سهولت کنترل و حسابرسی: روش صورت حساب تنها روشی است که اعمال کنترل و حسابرسی را به سادگی برای دستگاه مالیاتی ممکن می‌سازد.

ج - امکان اعمال نرخ‌های متعدد روی کالاها: این روش تنها روشی است که در آن اعمال نرخ‌های متعدد روی کالاها (در مورد سیستم‌های چند نرخ) با سهولت امکان‌پذیر است.

د - مستندسازی نظام معاملات: مهم‌ترین فرمت این روش آن است که با اعمال روش صورت حساب، به طور ضمنی اشخاص و موسسات ملزم به نگهداری کلیه صورت حساب‌ها و مدارک و معاملات خود می‌شوند و این هدفی است که دستگاه مالیاتی برای مقاصد «حسابرسی» و «مستند کردن» نظام معاملات و بالتجیه سامان دادن نظام مالیات بر درآمد را تعقیب می‌کند.

علی‌رغم این که این روش در خود یک سازوکار «ضد فرار درونی» دارد - چون هر شخص یا موسسه‌ای که در هر مرحله از پرداخت مالیات شانه خالی کند، مالیات پرداخت نشده بدهی مالیاتی فروشنده‌ی مرحله‌ی بعدی خواهد بود - با این حال نمی‌توان امکان فرار از مالیات را به کلی منتفی دانست و در بسیاری از کشورها مواردی از فرار مالیاتی به ویژه در موسسات کوچک و خدمات حرفه‌ای (پزشکان، وکلا و بیمه‌گران و ...) مشاهده شده است، البته امکان کنترل در موسسات بزرگ، بیشتر است.



آیا می‌دانید طبق قانون، موسسات حسابرسی عضو و مورد تایید **جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران** مرجع رسمی پذیرش سمت حسابرسی و بازرسی قانون کلیه‌ی شرکت‌ها و سازمان‌های زیر هستند:

- ۱) شرکت‌های پذیرفته شده یا متقاضی در بورس اوراق بهادار و شرکت‌های تابعه و وابسته‌ی آنها،
- ۲) شرکت‌های موضوع بندهای الف و ب ماده‌ی (۷) قانون اساسنامه‌ی سازمان حسابرسی، با رعایت ترتیبات مقرر در تبصره‌ی یک ماده‌ی (۱۳۲) قانون محاسبات عمومی،
- ۳) موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و شرکت‌ها، سازمان‌ها و موسسات تابعه و وابسته به آنها،
- ۴) شعب و دفاتر نمایندگی شرکت‌های خارجی موضوع قانون اجازه‌ی ثبت شعبه و نمایندگی شرکت‌های خارجی - مصوب ۱۳۷۶،
- ۵) شرکت‌های عام و شرکت‌های تابعه و وابسته به آنها، و
- ۶) شرکت‌هایی که جمع درآمد فروش و خدمات آنها (در مورد شرکت‌های پیمانکاری جمع دریافت‌هایشان بابت پیمان‌های منعقد) بالاتر از ۸ میلیارد ریال یا جمع دارایی‌هایشان بالاتر از ۱۶ میلیارد ریال است.