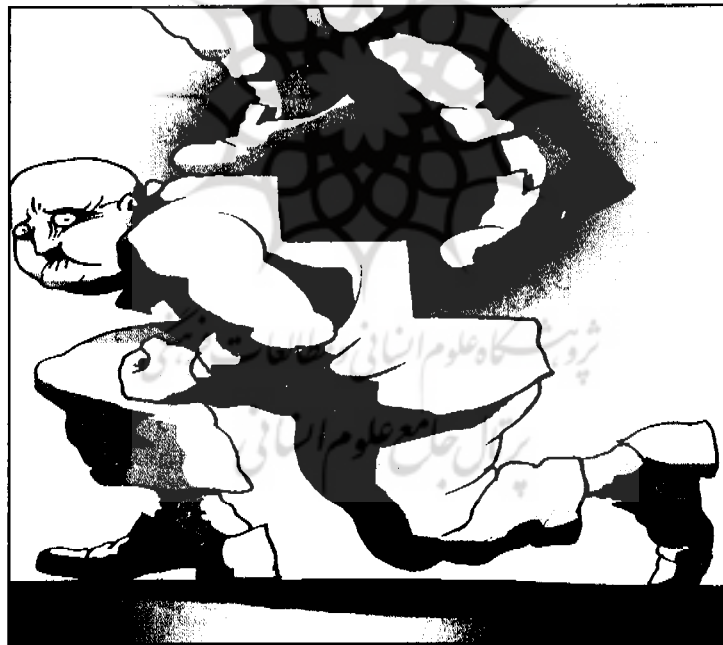


## مدیریت مبتنی بر ارزش

مدیریت مبتنی بر ارزش یک فلسفه‌ی کاری و سیستم مدیریتی برای رقابت اثربخش در بازارهای جهانی براساس ارزش ذاتی، شان و توان هر یک از افراد، به‌ویژه کارکنان، مشتریان و فروشندگان است

دکتر محسن دستگیر و ناصر ایزدی‌نیا



چکیده

امروز در کشورهای دارای اقتصاد آزاد مهم‌ترین هدف بنگاه‌های اقتصادی را حداکثر کردن ارزش می‌دانند. حداکثر کردن ارزش را نیز با حداکثر کردن ارزش سهام شرکت مترادف می‌دانند. امروز در برخی از کشورهای اروپایی و ژاپن بنگاه‌های اقتصادی می‌کوشند تا بین منافع کلیه‌ی گروه‌های ذی‌نفع

مانند مصرف‌کنندگان، کارگران، دولت و تامین‌کنندگان مالی تعادل برقرار کنند.

نظریه‌ی مدیریت مبتنی بر ارزش (VBM) طی ده سال گذشته در حسابداری مدیریت شرح و بسط یافته است. در این نوشتار ضمن معرفی مدیریت بر مبنای ارزش درباره‌ی عناصر اساسی آن بحث می‌شود و دو نگرش ایجاد ارزش، یکی از طریق شیوه‌های حسابداری مدیریت مثل

کسار اغلب شرکت‌های امروزی بر مبنای فلسفه‌ی فردریک تیلور بنا گذاشته شده است. تیلور در ۱۹۱۱ چنین گفت: سیستمی کردن کارایی باید از اهداف اولیه و مورد توجهی مدیران شرکت‌های سهامی باشد. او هم چنین اضافه کرد که: "در گذشته انسان مقدم بود. در آینده سیستم تقدم خواهد یافت."

متأسفانه، سیستم تیلور، انسان را به یک ابزار مصرفی تبدیل کرد. این نکته در فیلم کلاسیک "عصر جدید" چارلی چاپلین به خوبی تصویر شده است. در این فیلم چاپلین خود به ابزاری ماشینی در خط تولید تبدیل می‌گردد. سیستم تیلور کارگر و فرهنگ کار را غیرانسانی می‌نماید و کارگر را در مقابل فناوری قرار می‌دهد. سیستم تیلور هم چنین خطر دیگری را

هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت (ABC)، مدیریت به هنگام موجودی‌ها (JIT) و مدیریت کنترل جامع (TQM)، و دیگر از طریق شیوه‌های مدیریت مالی مثل ارزش افزوده‌ی اقتصادی (EVA) و ارزش افزوده‌ی بازار (MVA) تجزیه و تحلیل می‌شود. نهایتاً چالش‌های جدید مدیریت و ضرورت تطبیق سازمان‌های امروزی با تغییرات محیطی تجزیه و تحلیل می‌گردد.

جامع" که افراد را قادر می‌سازد به طور موثرتر با یکدیگر تعامل کنند مهندسی می‌شود.

ساختار کلی یا محیط قابل رویت یک شرکت شامل عناصر سازمانی مانند آیین‌نامه‌ی ارزش‌های اصولی، مجموعه‌ی قوانین اخلاقی، مأموریت، راهبردها، عملیات، طرح‌های مالی و برنامه‌ریزی، ساختار سازمانی و غیره است. این ساختارهای فرعی تا حدود زیادی بر کیفیت تعامل کارکنان اثر می‌گذرانند. آنها هم‌چنین تعامل بین کارکنان با افراد برون سازمانی، محیط فیزیکی آنان و ابزارها را تحت تاثیر قرار می‌دهند. در متون و اصطلاحات مدیریت مبتنی بر ارزش، تعامل بین افراد، کارکنان، و محیط فیزیکی و سازمانی را "فرهنگ کلی" شرکت می‌گویند.

۲- مشتریان مبنای ارزش هستند - تمرکز مدیریت مبتنی بر ارزش بر ارزیابی خدمت به مشتریان از این اعتقاد ناشی می‌شود که هر مشتری به عنوان یک انسان دارای ارزش است. لذا باید با آنان با متانت، وقار و عدالت رفتار کرد. مدیریت مبتنی بر ارزش به این نتیجه رسیده است که نهایتاً چک‌های حقوق کارکنان سازمان را مشتریان امضاء می‌کنند.

مدیریت مبتنی بر ارزش براساس هدف اجتماعی شرکت، که همانا آرایه‌ی کالاها و خدمات با بالاترین "ارزش به مشتریان" است از فرمول ساده‌ای پیروی می‌کند:  $V = Q/P$ . نمادهای این فرمول عبارت‌اند از:

$$V = \text{ارزش،}$$

$$Q = \text{کیفیت، و}$$

$$P = \text{قیمت.}$$

به بیان دیگر، ارزش هنگامی افزایش خواهد یافت که کیفیت کالا و خدمات افزایش یابد یا قیمت کاهش پیدا کند. رابطه‌ی  $V = Q/P$  کلید موفقیت بلندمدت شرکت در بازار رقابتی امروز است.

۳- سیستم پرداخت و پاداش مبنای ارزش است - فرض کنید ساختار شرکتی مبتنی بر اصول اخلاقی و تمرکز اصلی آن آرایه‌ی حداکثر ارزش به مشتریان باشد. در این صورت سیستم پاداش شرکت نیز باید

حفظ و تداوم تغییرات در فرهنگ سازمانی را آغاز کرده‌اند.

یکی از روش‌های جامعی که توسط "مرکز اقتصادی و عدالت اجتماعی" در آرلینگتون ویرجینیای آمریکا عرضه شده است مدیریت مبتنی بر ارزش یا Value-Based Management (VBM) خوانده می‌شود.

مدیریت مبتنی بر ارزش چیست؟ مدیریت مبتنی بر ارزش یک فلسفه‌ی کاری و سیستم مدیریتی برای رقابت اثربخش در بازارهای جهانی براساس ارزش ذاتی، شان و توان هر یک از افراد، به‌ویژه کارکنان، مشتریان و فروشندگان است. از آن جا که مدیریت مبتنی بر ارزش یک فلسفه‌ی مشتری مداری است، بنابراین شالوده‌ی ارزش‌های اساسی مشترک بنا شده است.

عناصر اساسی مدیریت مبتنی بر ارزش مدیریت مبتنی بر ارزش را می‌توان "چارچوبی اخلاقی" برای موفقیت در امور بازرگانی توصیف کرد. مدیریت مبتنی بر ارزش، ارزش‌های اخلاقی را با ارزش‌های مادی هم‌سو و متعادل می‌سازد. عناصر مدیریت مبتنی بر ارزش در زیر خلاصه شده است:

۱- آرایه‌ی طرحی از "ارزش‌های اخلاقی جامع" که با ارزش ذاتی افراد (هر یک از کارکنان، مشتریان و فروشندگان) شروع می‌شود.

۲- موفقیت در بازار که براساس حداکثر ارزش آفرینی (کیفیت بالا و قیمت پایین) برای مشتریان بنا شده است.

۳- تعیین پاداش‌ها براساس ارزش‌هایی که افراد برای شرکت ایجاد می‌کنند (چه فردی چه گروهی و چه به عنوان مالک).

در چارچوب سیستم مدیریت مبتنی بر ارزش، شرکتها مبنای این ارزش را به صورت زیر مقرر می‌کنند:

۱- ساختارهای عملیاتی و مراتب سازمانی مبنای ارزش‌اند ساختارهای اجتماعی، مانند شرکت‌های سهامی، برای رسیدن به هدفی مشخص براساس "ارزش‌های اخلاقی

متوجه بنگاه‌های تجاری می‌کند. این سیستم قدرت مالکیت، کنترل و توزیع سود را در دست عده‌ی کمی از مدیران نخبه، مهندسین و مالکان قرار داده است. امروزه بسیاری از شرکت‌ها نیز براساس نظریه‌ی تیلور از بالا به پایین اداره می‌شوند. اما در عصر آدم‌واره‌ها، سیستم‌های پیشرفته‌ی اطلاعاتی و جهانی شدن تولید، بازاریابی و توزیع، دیدگاه‌ها و نحوه‌ی نگرش به نقش کارگران و محل کار به وضوح تغییر کرده است.

به دلیل جهانی شدن و تغییر فناوری، شرکت‌ها دریافته‌اند که ناگزیرند برای رهایی از دام مشکلات و کسب موفقیت چگونگی امور بازرگانی خود را تغییر دهند. آنها علاوه بر این که در جستجوی روش‌های انعطاف‌پذیر، پاداش‌دهی و ایجاد انگیزش در کارکنانشان هستند می‌کوشند تا هزینه‌ها را کنترل و ارزش‌های بالایی را برای مشتریانشان بیافرینند.

بنابراین به دلیل شرایط محیطی رو به تغییر، مدیران شرکت‌ها می‌دانند که نیاز به نگرش و طرز فکر جدیدی دارند. این طرز فکر و نگرش، نقش حساس سیستم را نفی نمی‌کند بلکه سیستم‌ها را باز طراحی می‌کند تا انسان بر آنها حاکم باشد. این نگرش هم چنین روش‌های جدید مدیریت را ایجاد می‌کند. طرز فکر جدید، قدرت، مسئولیت و کنترل را بر ابزارهای جدید و سیستم‌های پیشرفته سازمانی از دست تعداد اندکی افراد خارج می‌کند و به دست همه‌ی افرادی می‌سپارد که متاثر از فرایند سازمانی هستند. سیستم جدید اصول و کارایی را ترکیب می‌کند تا عملکرد سازمان و کارکنان، به بالاترین سطح بالقوه‌ی آن ارتقاء یابد و به مشتریان و سهامداران خدمات بهتر آرایه شود. سیستم‌های جدید به جای آن که تنها بر دانش، خرد و خلاقیت عده‌ی کمی تکیه کنند، دانش، خرد و خلاقیت همه‌ی کارکنان را ترکیب می‌کنند.

برخی از شرکت‌های پیشرفته‌ی خصوصی دنیا پیاده‌سازی موفقیت‌آمیز روش‌های جدید، انگیزش کارکنان، بهبود بهره‌وری و کیفیت، تسهیل تغییرات، و

ساختاری داشته باشد که چنین اصولی را بازتاب دهد.

تحت روش مدیریت مبتنی بر ارزش هر عضو سازمانی براساس میزان ارزشی که ایجاد می‌کند پاداش می‌گیرد. خواه این فرد کارگر باشد خواه مالک. این بخش از روش مدیریت مبتنی بر ارزش (که توسط سیستم کنترل‌های کیفیت و کنترل هزینه‌ها سنجیده می‌شود و در سطوح پایین شرکت نمایان می‌شود) اصل "ویژگی خصوصی" توزیع عادلانه را بازتاب می‌دهد. این شیوه عمل پاداش‌ها را بر مبنای عملکرد توزیع می‌کند نه براساس خیریه.

مدیریت مبتنی بر ارزش و حسابداری مدیریت براساس آنچه در بالا آمد، سازمان‌ها و موسسات تولیدی و خدماتی سعی دارند ضمن تطبیق با شرایط جدید پیرامونشان مدیریت مبتنی بر ارزش را برقرار نمایند. بهای تمام شده مدت‌ها به عنوان یک حربه رقابتی برای شرکت‌ها مطرح بود. تولیدکنندگانی که کالاهایشان را با بهای تمام شده‌ی پایین‌تر تولید می‌کردند نسبت به سایر شرکت‌ها که بهای تمام شده‌ی بالاتری داشتند از موقعیت رقابتی بهتری برخوردار بودند.

چالش نوین در بازارهای رقابتی جهان آن است که کالاهای جدید با کیفیت بالاتر و با بهای تمام شده‌ی پایین‌تر تولید شود. چنین چالشی را می‌توان با سرمایه‌گذاری در فناوری‌های جدید و به کارگیری راهبردهای جدید مدیریت تولید با موفقیت به انجام رساند. شرکت‌هایی که در این راه موفق‌اند به تولیدکنندگان سطح جهانی<sup>۱</sup> معروفند و معیار موفقیت برای سایر تولیدکنندگان محسوب می‌شوند.

سازمان‌های جهانی پیشرو همواره در پی نوآوری‌ها

با پیشرفت سریع فناوری، شیوه‌های جدیدی در عرصه‌ی تولید ابداع گردیده است تا شرکت‌ها بتوانند بهای تمام شده‌ی کالاها و خدماتشان را بکاهند و به کیفیتشان بیفزایند. از طرفی حسابداران مدیریت در

مقابل شیوه‌های جدید تولید طی ده سال گذشته مبادرت به ابداع شیوه‌های جدید حسابداری مدیریت کرده‌اند که در ادامه برخی از آنها به اختصار مرور می‌گردد.

#### طراحی رایانه‌ای

آشنایی با دامنه‌ی وسیعی از فناوری‌های پیشرفته‌ی تولید<sup>۲</sup> شکل فرایند تولید و ارایه‌ی انواع کالاها و به دنبال آن ساختار بهای تمام شده را در بیشتر شرکت‌های تولیدی بزرگ جهان تغییر داده است. هم‌چنین امکان رقابت در زمینه‌ی بهای تمام شده، کیفیت و زمان تولید و عرضه‌ی کالا را بهبود بخشیده است. امروزه طرح‌های رایانه‌ای امکان بالا بردن کیفیت و کاهش بهای تمام شده را در مرحله‌ی طراحی کالا به وجود می‌آورد.

#### رایانه‌ریزی

فرایندهای تولیدی که با استفاده از ماشین‌آلات تولیدی رایانه‌ای اجرا می‌گردند، به تولید رایانه‌ای معروف‌اند. از شاخصه‌های مهم تولید رایانه‌ای، کنترل رقمی رایانه‌ای<sup>۵</sup> و آدم‌واره‌ها<sup>۶</sup> است. این قبیل ماشین‌آلات موجب کاهش هزینه می‌شوند و قادرند کارهای حجیم تکراری را که معمولاً به دلیل خستگی انسان توأم با اشتباه است بی‌اشتباه و سریع انجام دهند. فناوری استفاده از آدم‌واره‌ها در خط تولید، افزارهای قابل برنامه‌ریزی چند منظوره‌ای را طراحی و به بازار عرضه می‌کند که قادر به جابه‌جایی مواد اولیه، قطعات و لوازم یدکی، و انجام انواع کارهای ساده بدون دخالت انسان می‌باشند. این قبیل افزارها کارهای نسبتاً ساده و فعالیت‌های تولیدی تکراری مثل، جوش‌کاری، رنگ‌کاری و تحویل کالا به محل مورد نظر در خط تولید را به خوبی انجام می‌دهند.

#### پیشرفت در یکپارچه‌سازی

آخرین پیشرفت تولید رایانه‌ای به تولید رایانه‌ای یکپارچه معروف است که در آن

تمامی مراحل خودکار تولید و کنترل کیفیت در یک سیستم یکپارچه انجام می‌شود.

دنیای آرمانی تولید رایانه‌ای یکپارچه که در آن تمامی امکانات تولید خودکار به‌طور کامل توسط شبکه‌ی رایانه‌ای و بدون دخالت انسان انجام شود، هنوز تحقق نیافته است. اما امروزه نوعی تولید رایانه‌ای یکپارچه در شکل سیستم تولید انعطاف‌پذیر<sup>۷</sup> در برخی کارخانه‌های تولیدی به کار می‌رود. در سیستم تولید انعطاف‌پذیر یک برنامه‌ی رایانه‌ای با استفاده از کنترل رقمی رایانه‌ای شیوه‌ی جابه‌جایی و آدم‌واره‌ها را به نحوی هماهنگ می‌کند تا جریان کارها به‌طور هم‌زمان صورت گیرد.

#### سیستم‌های تولیدی

برنامه‌ریزی مواد اولیه‌ی مورد نیاز یک سیستم اطلاعاتی رایانه‌ای از موجودی‌ها است که برای برنامه‌ریزی و کنترل موجودی‌های مواد اولیه و قطعات و لوازم یدکی استفاده می‌شود. معمولاً از این سیستم برای برنامه‌ریزی‌های آینده و بیشتر در عملیات تولید معموله‌ای استفاده می‌شود.

روش سنتی تعیین موجودی‌ها، بررسی موجودی‌ها و انجام سفارش خرید موجودی در مواقعی است که سطح موجودی از حد معین پایین‌تر آمده باشد. در این روش فرض می‌شود، تجدید سفارش هر قلم از موجودی را می‌توان جدا از سایر موجودی‌ها برنامه‌ریزی کرد. در عمل تقاضا برای یک قلم موجودی تابعی از خطوط تولید اصلی و فرعی است که این موجودی خود جزئی از آن است.

برنامه‌ریزی مواد مورد نیاز فنی است که با آن اطمینان حاصل می‌شود مواد اولیه، قطعات و لوازم یدکی خریداری شده و قطعات ساخته شده در کارخانه طوری برنامه‌ریزی شده است تا این منابع به‌هنگام نیاز تحویل گردند. بنابراین مدیران می‌توانند سفارش‌ها را در تمام مراحل فرایند تولید ردیابی کنند و دواير خرید و کنترل تولید می‌توانند مقدار دقیق مواد اولیه

را در زمان مناسب به خطوط تولیدی مربوطه تحویل دهند.

### برنامه‌ریزی بر مبنای روش

در صورتی که برنامه‌ریزی مواد مورد نیاز را به ورای برنامه‌ریزی مواد اولیه، قطعات و لوازم یدک گسترش دهیم تا سایر منابع، مثل ظرفیت ماشین و نیروی کار را به نحوی در برمی‌گیرد که یک سیستم یکپارچه برنامه‌ریزی مدیریت برای تمامی منابع تولیدی شرکت تشکیل شود به آن برنامه‌ریزی منابع تولید گفته می‌شود.

### ماه‌ری تولید بهینه

ریشه‌ی برنامه‌ریزی مواد اولیه‌ی مورد نیاز به سال‌های دهه‌ی ۱۹۶۰ میلادی بر می‌گردد، یعنی زمانه‌ای که در آن فناوری رایانه‌ای در حال فراگیر شدن بود. در سال ۱۹۸۴، سیستم مدیریت تولید جدیدی به نام فناوری تولید بهینه معرفی گردید.

فناوری تولید بهینه مانند برنامه‌ریزی منابع تولید، به اطلاعات ریز مربوط به سطح موجودی‌ها، فرایند تولید، زمان لازم برای عملیات تولید هر یک از محصولات نیاز دارد. اما برخلاف برنامه‌ریزی منابع تولید این روش به دنبال شناسایی، حذف یا بهینه‌سازی گلوگاه‌های مربوط به منابع در فرایند تولید است تا از ایجاد غیرضروری موجودی‌ها جلوگیری کند.

هدف فناوری تولید بهینه حداکثر کردن بازده از گلوگاه‌ها است. تمام امکانات خطوط تولید باید در خدمت این هدف باشند. منابعی که در سیستم تولید گلوگاه محسوب نمی‌شوند می‌توانند ۱۰۰ درصد کارایی به وجود آورند.

### هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت

از زمانی که فنون مبتنی بر فعالیت عرضه شد تاکنون چندین فن مانند هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، مدیریت مبتنی بر فعالیت و بودجه‌بندی مبتنی بر فعالیت از آن برگرفته شده است. منطق استفاده از فنون مبتنی بر فعالیت کنترل هزینه است و

مدیریت باید بر برون‌داده‌های فرایند فعالیت‌هایش، به جای درون‌داده‌ها تمرکز کند. انجمن حسابداران خبره‌ی مدیریت انگلستان (CIMA) مدیریت مبتنی بر فعالیت را چنین تعریف می‌کند: "مدیریت مبتنی بر فعالیت یک سیستم مدیریتی است که از اطلاعات هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت به منظور کاهش هزینه، مدل‌سازی هزینه‌ها و تجزیه و تحلیل سودرسانی مشتری استفاده می‌کند".

### روش در برنامه‌ریزی هنگام

هدف سیستم درست به هنگام تولید یا خرید کالاها و قطعاتی است که به جای نگهداری مستمر به عنوان موجودی مستقیماً برای مشتریان یا جهت مصرف در تولید ارسال می‌شود. این سیستم شامل تولید به هنگام، خرید به هنگام و بودجه‌ی به هنگام است.

تعاریف صوری، اصطلاح درست به هنگام را به عنوان یک سیستم مدیریت تولید مانند سیستم برنامه‌ریزی منابع تولید معرفی می‌کند. به‌رحال درست به هنگام به عنوان فلسفه یا روش مدیریتی مطرح است که درصدد بهبود مستمر و رسیدن به سطح عالی در طراحی و عملیات سیستم تولید می‌باشد.

روش درست به هنگام یک روش مبتنی بر ارزش با هدف حذف کلیه‌ی هزینه‌هایی است که منجر به ارزش افزوده نمی‌گردند. زمان انتظار در تولید و فروش کالا نه تنها شامل آمایش کالا بلکه شامل بازبینی کیفیت کالا، انتقال آن از یک ماشین به ماشین دیگر، در نوبت قرار گرفتن کالا در هر ماشین هنگامی که منتظر آمایش است و نهایتاً انبار کردن آن قبل از فروش می‌گردد. واضح است که ارزش تنها در فرایند تولید به کالا افزوده می‌شود. اما در اغلب شرکت‌ها این تنها ۱۰ درصد زمان انتظار است، یعنی ۹۰ درصد زمان تولید موجب افزایش هزینه می‌شود بی آن‌که ارزش بیافریند.

هدف روش درست به هنگام برابر کردن زمان انتظار تولید با زمان آمایش کالا است.

اگر چه به‌نظر می‌رسد این هدف هرگز در عمل تحقق نیابد ولی به‌رحال شرایط مناسبی را برای بهبود مستمر و رسیدن به سطح عالی فراهم می‌کند. در پنج سال گذشته دستاوردهای قابل توجهی توسط شرکت‌های ژاپنی در زمینه‌ی استفاده از روش‌های درست به هنگام حاصل گردیده است. گزارش عملکرد شرکت‌های ژاپنی که از روش‌های درست به هنگام استفاده کرده‌اند نشان می‌دهد که ۳۰ درصد افزایش در بهره‌وری نیروی کار، ۹۰ درصد کاهش در نرخ رد کالاهای بی‌کیفیت، و ۶۰ درصد کاهش در فضای کارخانه‌ها برای انجام فرایند به وجود آمده است. چنین عملکردی ناشی از جستجوی مستمر برای بهبود روش‌های درست به هنگام است که حاصل برملاشدن مشکلاتی است که قبلاً مخفی بوده‌اند.

### کنترل کیفیت

طراحی رایانه‌ای امکان طراحی کیفیت محصولات را به‌وجود می‌آورد، تولید رایانه‌ای وسیله‌ای فراهم می‌آورد تا کالاهایی با کیفیت بالا تولید شود، و روش‌های درست به هنگام با جستجوی مستمر بهبود و راهبرد کالای بی‌عیب زمینه‌ی نظری را برای تمرکز بر مقوله‌ی کیفیت فراهم می‌آورند. بنابراین از مباحث بالا چنین برمی‌آید که پای‌بندی به کیفیت از نشانه‌های بارز تولیدکنندگان جهانی است. ناتوانی در ارایه‌ی کالاها با کیفیت مورد نظر ممکن است هزینه‌های خارجی ناتوانی یا هزینه‌های داخلی ناتوانی داشته باشد. هزینه‌های خارجی ناتوانی را می‌توان هزینه‌های بازاریابی کالاهای رد شده از نظر کیفیت، و هزینه‌های سفر برای بازدید از شرکت‌هایی که کالای معیوب را خریداری و تقاضای خسارت کرده‌اند، دانست. هزینه‌های داخلی کالاهای رد شده از نظر کیفیت شامل سه‌دسته هستند:

هزینه‌های داخلی کالاهای رد شده - هزینه‌های ارزیابی و هزینه‌های جلوگیری - هزینه‌های داخلی کالاهای رد شده از نظر

## رقابت، زمینه‌ی اکتشاف و خلاقیت\*

هر جریان ورزشی که در مسابقات شرکت کند، باید به بازی آن استعدادهای هم‌گروهی خود نگاه دارد که با وجود این استعدادها، به دلیل عدم تمرین و مهارت ناشی از رقابت، نتوانند در مسابقات شرکت کنند.

دکتر موسی غنی نژاد



رقابت علاوه بر آن که موجب شناخت استعدادها می‌شود در عین حال به پرورش و شکوفایی نیز می‌انجامد. تمرین و مهارت ناشی از رقابت، توانایی‌ها را افزایش می‌دهد. به سخن دیگر، رقابت زمینه‌ساز خلاقیت‌ها است. جوهر رقابت پویایی و حرکت است و در نقطه مقابل ایستایی و انفعال قرار دارد. رقابت یک جریان

رقابت جریانی است که طی آن ادعای برتری دو یا چند مدعی در مورد یا مواردی معین به آزمون تجربی گذاشته می‌شود تا معلوم گردد کدام ادعا مقرون به حقیقت است. رقابت در همه‌ی عرصه‌های زندگی اجتماعی انسان‌ها حضور دارد اما بارزترین و روشن‌ترین مصداق آن بازی‌ها و مسابقات ورزشی

بی‌پایان است که همه‌ی قطعیت‌ها را به چالش می‌خواند.

اما رقابت در هر شرایطی امکان‌پذیر نیست. پیش از هر چیز رقابت نیازمند "قواعد بازی" است، قواعدی همه شمول که بدون آنها جریان رقابتی به هرج و مرج و تنازع می‌انجامد. هر قدر که این قواعد

باید توجه داشت که نتیجه یک رقابت یا مسابقه هیچ‌گاه دائمی نیست و هر زمان مدعیان جدیدی ممکن است پیدا شوند و برندگان فعلی (قبلی) را به مبارزه بخوانند. برندگان قبلی ممکن است در آینده در جایگاه بازندگان قرار گیرند و بازندگان برعکس به منزلت برندگان ارتقا یابند.

است. در جریان مسابقات ورزشی معلوم می‌شود که واقعاً قدرت و مهارت کدام فرد، افراد یا تیم در میان مدعیان متعدد برتر است. از این لحاظ می‌توان گفت که رقابت یک جریان اکتشافی است که طی آن پرده از رخ برخی مجهولات در خصوص استعداد‌های مدعیان برکشیده می‌شود. البته

در کار نیست. پویایی، پیشرفت و رشد از استعداد‌های ذاتی این نوع فرایندها است. تجربه و تاریخ جوامع بشری نشان می‌دهد که تنها جوامعی توانسته‌اند به رشد و شکوفایی پایداری برسند که در آنها ارزش و نهاد‌های رقابتی استقرار یافته باشند. با تمام محاسن و مزایایی که برای رقابت ذکر شد مخالفین آن نیز اندک نیستند و انتقادات گوناگونی از زوایای مختلف بر آن وارد می‌سازند. البته بیشتر این انتقادات به حوزه اقتصادی مربوط می‌شود و کم‌تر کسی مستعرض پدیده‌ی رقابت در عرصه‌های ورزشی، علمی، هنری یا حتی سیاسی است. در نظریه‌ی تعادل عمومی نوکلاسیک‌ها، مفهوم رقابت کامل نقش محوری و تعیین‌کننده دارد. طبق این نظریه، در شرایط رقابت کامل (که برخی از آنها کاملاً فرضی و غیرواقعی است) همه‌ی بازارها در وضعیت تعادلی قرار می‌گیرند و از کلیه‌ی منابع کمیاب اقتصادی به مطلوب‌ترین وجه ممکن استفاده می‌شود. به سخن دیگر بهینه‌ترین شیوه‌ی تخصیص منابع تنها می‌تواند نتیجه‌ی رقابت کامل باشد و هرگونه انحراف از رقابت کامل ناگزیر به دور شدن از این وضعیت بهینه می‌انجامد. پیش شرط‌های نظریه‌ی نوکلاسیک عبارتند از: ۱- آزادی ورود به بازار و حذف همه‌ی موانع در جهت انعطاف‌پذیری کامل قیمت کالاها و منابع تولیدی، ۲- عرضه و تقاضای کالاهای کاملاً یکسان توسط شمار زیادی از تولیدکنندگان و مصرف‌کنندگان به طوری که تصمیم هیچ یک از آنها روی قیمت بازار نتواند موثر واقع شود، ۳- اطلاعات کامل همه‌ی مشارکت‌کنندگان در بازار نسبت به متغیرهای موثر بر تصمیم‌گیری آنها. به روشنی معلوم است، حضور این پیش شرط‌ها به خصوص دومی و سومی در دنیای واقعی ناممکن است. از این‌رو به‌طور منطقی می‌توان نتیجه گرفت که بهینگی

زورگویی کارفرما به شغل دیگری روی آورد و آزادی انتخاب شغل داشته باشد. در سایه‌ی رقابت، مصرف‌کنندگان می‌توانند آزادی انتخاب داشته باشند و تحت سلطه‌ی فروشندگان قرار نگیرند. شرایط رقابتی انسان‌ها را در وضعیت برابری و آزادی قرار می‌دهد که در آن سرنوشت هیچ کس به اراده‌ی خاص کس دیگری بستگی ندارد. همه در شرایط دادوستد آزادانه قرار دارند و هیچ کس را بر کس دیگری متنی نیست. ۱- رقابت، انسان‌ها را وادار می‌کند تا کرامت فردی و آزادی هم‌نوعانشان را رعایت کنند. در نظام‌های اقتصادی و سیاسی مبتنی بر رقابت، انتخاب آزادانه و کرامت انسانی به خودی خود تضمین می‌شود و تحقق این ارزش‌های والای انسانی در گرو خیرخواهی حاکمان و صاحبان قدرت نیست.

رقابت یک پدیده‌ی حذفی و خشونت‌آمیز نیست بلکه جریان‌ی اصلاحی و صلح‌آمیز است. رقابت جایگزین صلح‌آمیز تنازعات نابودکننده‌ی سیاسی و اقتصادی است. در جریان رقابت‌های سیاسی یا اقتصادی، طرف شکست‌خورده یک باره نابود نمی‌شود بلکه ملزم به اصلاح کردار خود می‌گردد. فرایند اصلاحی معمولاً به تصحیح اشتباهات و پرورش هر چه بیشتر استعدادها و توانایی‌ها می‌انجامد. برخلاف تنازع که نتیجه‌ی آن کاهش و نابودی نیروها است، رقابت یک نظام مبتنی بر معاضدت و هم‌افزایی synergy نیروها ایجاد می‌نماید. رقابت به‌رغم آن که شناخت برترین‌ها را امکان‌پذیر می‌سازد اما به سلطه‌ی قدرتمندان منتهی نمی‌شود زیرا هیچ نتیجه‌ای در این میان نهایی و تغییرناپذیر نیست. برندگان هیچ تضمینی برای حفظ موقعیت خود ندارند و امید به برنده شدن و لذا تلاش بیشتر هیچ‌گاه بازندگان را رها نمی‌سازد. در فرایندهای رقابتی، مقصد نهایی و بازنده یا برنده‌ی قطعی وجود ندارد. از این‌رو ایست و پایانی

روشن، سازگار با نوع بازی و غیر تبعیض‌آلود باشد جریان رقابتی با سهولت پیش‌تر و با نتایج بهتری صورت می‌گیرد. از سوی دیگر، به اجرا گذاشتن قواعد و رعایت آنها از سوی بازیکنان مستلزم دو پیش شرط مهم است: اول، پذیرش عمومی قواعد یعنی درست و عادلانه تلقی کردن آنها از سوی عموم و دوم، وجود داور و ناظر بی‌طرف که مانع از بروز تخلفات و برهم زدن قواعد بازی شود. رقابت در واقع نوعی مبارزه‌جویی صلح‌آمیز در چارچوب قواعد معین و از پیش تعیین شده است. به این معنا می‌توان گفت که بازی رقابتی در زمینه‌های مختلف زندگی اجتماعی از ورزش گرفته تا سیاست، فرهنگ و اقتصاد، به‌رغم آن که حس برتری‌جویی انسان‌ها را ارضا می‌کند اما در عین حال آنها را در مسیر صلح‌آمیز و مفیدی سوق می‌دهد.

کارکرد مهم دیگر قواعد بازی در هر جریان رقابتی ایجاد حوزه‌ی حفاظت شده برای فعالیت‌های آزادانه‌ی افراد است. بازیکنان در چارچوب قواعد بازی آزاد هستند استعداد‌های خود را به شیوه‌ای که مناسب می‌دانند به منصفی ظهور برسانند. آزادی عمل و انتخاب رکن اصلی و جدایی‌ناپذیر رقابت است. رقابت بدون آزادی بی‌معنا است. در واقع، همین عنصر آزادی است که موجب می‌شود جریان رقابتی به اکتشاف و خلاقیت منتهی شود. استبداد و انحصار مفهوم مخالف آزادی و رقابت است. از این رو می‌بینیم هرچا که استبداد و انحصار حاکم است جامعه با فقر اطلاعاتی و فقدان خلاقیت‌ها روبه‌رو است. اما باید توجه داشت که رابطه‌ی میان آزادی و رقابت رابطه‌ای دوسویه است، یا به سخن دیگر این دو پدیده دو روی یک سکه‌اند. همان‌گونه که آزادی لازمه‌ی رقابت است، رقابت نیز زمینه‌ی انتخاب آزادانه‌ی افراد را فراهم می‌آورد. رقابت بنگاه‌ها به کارگر اجازه می‌دهد تا برای رهایی از

# جایگاه مخارج بازاریابی در حسابداری تحقیق و توسعه

ملاک، تشخیص فعالیت‌های تحقیق و توسعه از دیگر فعالیت‌ها بود یا نبود عامل مهم نوآوری در این گونه فعالیت‌ها است

حمیدرضا علمشاهی

پژوهش‌ها و پویش‌ها همواره این کوشش‌ها را از دیگر کوشش‌ها با عنوان تحقیقات مستثنی می‌کنند. در همین رابطه در بند ۷ استاندارد حسابداری شماره ۷ سازمان حسابرسی - حسابداری مخارج تحقیق و توسعه - آمده است:

“ملاک تشخیص فعالیت‌های تحقیق و توسعه از فعالیت‌های غیرمبتنی بر تحقیق، وجود یا نبود عامل مهم نوآوری در این فعالیت‌ها است. اگر فعالیت مورد نظر از مسیر عادی و یک‌نواخت خود جدا شود و به عرصه‌های جدید راه یابد، معمولاً از نوع فعالیت‌های تحقیق و توسعه است. لیکن هرگاه از یک الگوی استقرار یافته تبعیت کند، فعالیت تحقیق و توسعه محسوب نمی‌شود.”

به موجب بند ۵ استاندارد پیش‌گفته، کوشش‌های تحقیق و توسعه و مخارج مربوط در سه گروه تحقیقات پایه‌ای، تحقیقات کاربردی و توسعه گروه‌بندی می‌شوند. ولی با وجود این گروه‌بندی کلی بند ۶ همان استاندارد تاکید می‌کند که “مرزبندی گروه‌های بالا اغلب مشکل است و برخی از این مخارج ممکن است

پیشرفت روزافزون فن‌آوری، ابعاد شرکت‌ها بزرگ‌تر و دامنه‌ی فعالیتشان گسترده‌تر شده است و به دلیل لزوم برنامه‌ریزی، هماهنگی و هدایت عملیات سازمانی، مدیریت شرکت‌ها از مالکیت آن‌ها جداگشته است. به این ترتیب منشاء رشد و گسترش اساسی شرکت‌ها را باید در کالاها و خدمات نوینی دانست که آن‌ها عرضه می‌کنند.

از دیگر سو، پایایی و تداوم حضور شرکت‌ها در بازارهای رقابت‌آمیز امروز نیز در حفظ و استوارسازی توان رقابتی آن‌ها با دستیابی به نوآوری‌های علمی و فنی نهفته است.

اما عرضه‌ی کالاها یا خدمات نوین که منشا رشد شرکت‌ها به‌شمار می‌آیند، خود پیوستاری از کنش‌های وابسته به یکدیگر، مشتمل بر تحقیق، توسعه، تولید، بازاریابی، پخش و خدمات پس از فروش است که اصطلاحاً زنجیره‌ی ارزش<sup>۱</sup> نامیده می‌شود. نقطه‌ی آغازین در عرضه‌ی یک کالا یا خدمت نوین، پژوهش و پویش در زمینه‌ای خاص است که از آن به عنوان تحقیق و توسعه نام برده می‌شود. به دلیل نهفتگی عامل نوآوری در این‌گونه

تشکیل شرکت‌های تجاری در اشکال حقوقی گوناگون برای گرد آمدن سرمایه‌های بیشتری جهت گسترش فعالیت‌های تولیدی، از پی‌آمدهای انقلاب صنعتی بود که با رشدی فزاینده در شمار و ابعاد شرکت‌ها هم چنان ادامه دارد. به دنبال انقلاب صنعتی، فعالیت‌های تولیدی از درون خسانه‌ها یا کارگاه‌های کوچک خانوادگی به کارگاه‌های بزرگ با کارکنان بیش‌تر و ماشین‌های نوساخته انتقال یافت و در کنار آن‌ها بازارهای گسترده برای دادوستد کالاها و خدمات برپا شد. به این ترتیب هم شیوه و هم شکل تولید و پخش کالاها تماماً دگرگون شد. شرکت‌های تولیدی و بازرگانی امروز به‌عنوان اشکال نوین تولید و پخش کالاها، بخش بزرگی از جامعه‌ی سازمانی کنونی را تشکیل می‌دهند. جامعه‌ی سازمانی خود انقلابی در درون انقلاب صنعتی بود. یک انقلاب در انقلاب، انقلابی که به گفته‌ی لیسندبلوم، پرچمی برای آن برافراشته نشد، هیچ‌گاه آشفتنگی را برنینگیخت، با ایستادگی روبرو نشد و زندگی ما را دگرگون ساخت. امروزه با گوناگون شدن تولیدات در اثر

کارکرد و نیز شیوهی عمل حسابداری در ارتباط با مخارج انجام شده در هر یک از مراحل زنجیره‌ی ارزش در شمای ۱ نمایان است.

اما با شناسایی مخارج طرح‌های توسعه به‌عنوان دارایی، مسالهی استهلاک این‌گونه دارایی‌ها نیز مطرح می‌شود. در همین رابطه در بند ۷ استاندارد حسابداری شماره ۷ آمده است: "اگر مخارج توسعه به‌عنوان دارایی شناسایی شود، باید آن را مستهلک کرد. استهلاک مخارج توسعه باید با آغاز تولید تجاری یا کاربرد محصول، خدمت، فرآیند یا سیستم شروع شود و "بهرمبنایی سیستماتیک به هر یک از دوره‌های مالی تخصیص یابد. مبنای مذکور ممکن است میزان فروش یا استفاده از محصول، خدمت، فرآیند یا سیستم و یا مدت زمانی باشد که انتظار می‌رود موارد مذکور به فروش برسد یا مورد استفاده قرار بگیرد."

به این ترتیب در صورتی که فرآورده یا فرآیند نوین برای عرضه به بازار تولید ایجاد شده باشد و میزان فروش یا مدت زمان مورد انتظار برای فروش، مبنای استهلاک مخارج توسعه‌ی مربوط قرار گیرد، باید بررسی‌های لازم از بازار پنهان (بالقوه) یا آشکار فرآورده یا فرآیند مورد نظر جهت اطمینان از امکان‌پذیری عرضه‌ی تجاری آن نیز انجام شود.

حسابداری مخارج بازاریابی در مرحله‌ی تولید تجاری

برای آشنایی با حسابداری مخارج بازاریابی در فرآیند توسعه، نخست نگاهی به حسابداری مخارج بازاریابی در مرحله‌ی تولید تجاری می‌اندازیم.

در فرهنگ اصطلاحات بازاریابی، عرضه عبارت است از مقدار کلایی که در یک زمان معین با بهای معین برای فروش در بازار معین پخش می‌شود. برای یک واحد انتفاعی، حاصل فروش کالاهای عرضه شده، بازدهی پولی است که همان سود ناویژه حسابداری آن را تشکیل می‌دهد و اندازه‌ی آن از رابطه‌ی زیر به‌دست می‌آید:

خصوصیات بیش از یک گروه را دارا باشد. این امر به‌ویژه در مواردی صادق است که محصولات یا خدمات جدید، پس از طی فرآیند تحقیق و توسعه وارد مرحله‌ی تولید شود و فعالیت‌های مربوط، هر دو خصوصیت تولید و توسعه را داشته باشد." در ادامه در بند ۱۱ همان استاندارد اشاره می‌شود که "مخارج تحقیقات محض و کاربردی را می‌توان به‌عنوان بخشی از عملیات مستمری تلقی کرد که لازمه‌ی نگهداشت سطح فعالیت واحد تجاری و حفظ موقعیت رقابتی آن است. چون انتظار نمی‌رود دوره‌ی مالی خاصی از نتایج این مخارج بهره‌مند گردد، لذا چنین مخارجی در دوره‌ی وقوع در صورت سود و زیان منعکس می‌شود." از سوی دیگر با تبدیل یافته‌ها و دستاوردهای پژوهشی به طرح‌های توسعه برای تولید فرآورده‌ها، ارائه‌ی خدمات یا فرآیندهای ساخت نوین، مخارج انجام شده در ارتباط با اجرای طرح‌ها به‌دلیل انتظار وجود منافع آتی از آن‌ها می‌تواند در شمار مخارج انتقالی به دوره‌های آتی قرار بگیرد. در همین رابطه در بند ۱۲ استاندارد حسابداری شماره ۷، حسابداری مخارج تحقیق و توسعه، آمده است:

"اغلب می‌توان توسعه‌ی محصولات یا خدمات جدید و دارای کیفیت بهتر را از تحقیقات محض و کاربردی تمیز داد. معمولاً این‌گونه مخارج هنگامی انجام می‌شود که موفقیت پروژه از نظر تجاری و نیز منافع آتی حاصل (خواه به صورت افزایش درآمد و سود مربوط و خواه به صورت کاهش هزینه)، به‌گونه‌ای معقول مورد انتظار باشد. بنابراین مخارج یاد شده باید تا حدی که قابل بازیافت باشد به‌عنوان دارایی شناسایی گردد تا در دوره‌های آتی براساس معیارهای شناخت هزینه به سود و زیان منظور شود." در ادامه و در بند ۱۳ استاندارد، شرایط شناسایی مخارج توسعه به‌عنوان دارایی برشمرده شده است.

کوشش‌های انجام شده در گذار یک زنجیره‌ی ارزش، طبقه‌بندی مخارج برحسب

بهای کالاهای فروخته - فروش کالا = سود ناویژه  
شکل گسترده این رابطه برابر است با:

کمیت کالاهای فروخته = سود ناویژه  
(بهای یک واحد کالای فروخته - قیمت فروش یک واحد کالا)  
با توجه به این که میزان فروش یک کالا در یک بازار معین، نشان‌دهنده‌ی سهم بازار واحد انتفاعی از آن بازار است، براین اساس شکل گسترده‌تر رابطه‌ی بالا برابر خواهد بود با:

سهم بازار  $\times$  اندازه‌ی بازار = سود ناویژه  
(بهای تمام شده یک واحد کالای فروخته - قیمت فروش کالا)  
در مرحله‌ی تولید تجاری، هزینه‌های تولید متحمل شده در گذار دوره، به کالای تولید شده تخصیص داده می‌شود و سپس برای تعیین سود ناویژه، بهای کالاهای فروش رفته در تقابل با فروش کالا قرار می‌گیرد.

هزینه‌های بازاریابی در این مرحله که کلاً مربوط به دستیابی برای سهم بیش‌تری از بازار است همانند هزینه‌های پخش و فروش، به‌دلیل این که پس از اتمام تولید متحمل می‌شوند، تخصیص‌پذیر به کالاهای تولید شده نیستند و همراه با هزینه‌های عمومی و اداری به‌عنوان هزینه‌های عملیاتی از سود ناویژه کسر می‌گردند تا سود عملیاتی دوره به‌دست آید. به این ترتیب اندازه‌گیری اجزای پدید آورنده‌ی سود عملیاتی با توجه به عملیات تولید کالاها از یک سو و عملیات بازاریابی، پخش و فروش کالاهای تولید شده از سوی دیگر توجیه‌پذیر خواهد بود.

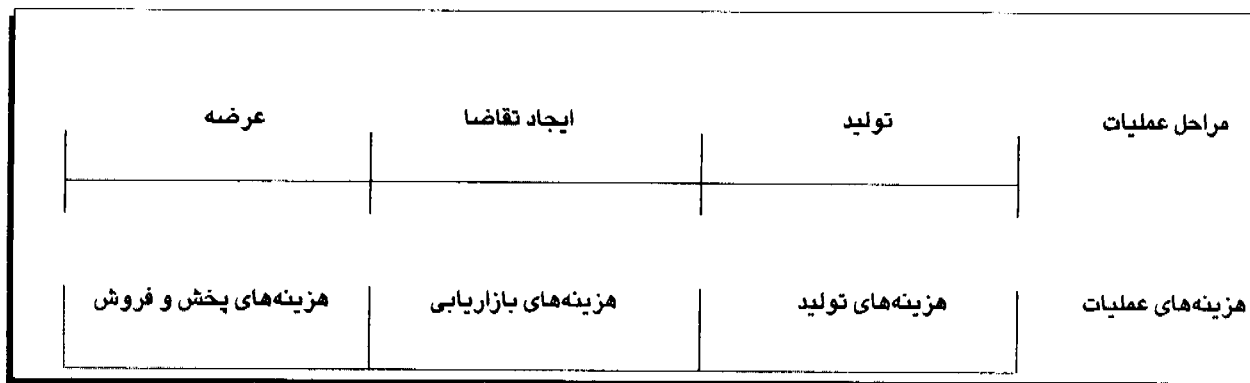
حسابداری مخارج بازاریابی در مرحله‌ی توسعه

اما با هزینه‌های بازاریابی در مرحله‌ی پیش از تولید تجاری که عمدتاً نیز در ارتباط با امکان‌سنجی عرضه‌ی تجاری و ارزیابی بازارهای مربوط به کالاهای تازه تولید شده است چگونه باید برخورد کرد؟ آیا این‌گونه هزینه‌ها باید به‌عنوان هزینه‌های عملیاتی در همان دوره‌ی وقوع شناسایی شوند یا این که همراه با دیگر مخارج توسعه به‌عنوان دارایی شناسایی شوند و به‌تدریج در دوره‌های



شمای ۱- زنجیره‌ی ارزش، طبقه بندی مخارج و شیوه‌ی عمل حسابداری

خدمات پس از فروش	بخش	بازاریابی	تولید	توسعه	توسعه	توسعه	تحقیق	زنجیره‌ی ارزش
فروش	فروش	بازاریابی	تولیدی	توسعه	توسعه	توسعه	پژوهشی	کارکرد مخارج انجام شده
برابر استاندارد حسابداری شماره ۳، درآمد عملیاتی	شناسایی هزینه در دوره‌ی وقوع	شناسایی هزینه در دوره‌ی وقوع	شناسایی هزینه (بهای تمام شده کالای فروش رفته) شناسایی به‌عنوان دارایی (بهای تمام شده کالای ساخته شده)	شناسایی هزینه در دوره‌ی وقوع/شناسایی به‌عنوان دارایی	شناسایی هزینه در دوره‌ی وقوع/شناسایی به‌عنوان دارایی	شناسایی هزینه در دوره‌ی وقوع/شناسایی به‌عنوان دارایی	شناسایی هزینه در دوره‌ی وقوع	شیوه‌ی عمل حسابداری
فروش	فروش	فروش	بهای کالاهای فروش رفته	عمومی	عمومی	عمومی	عمومی	طبقه‌بندی هزینه‌های شناسایی شده در صورت سود و زیان



توسط واحد مستقل طراحی مهندسی اجرا می‌شود. از این‌رو در حوزه مدیریت استراتژیک، زنجیره ارزش با توجه به واحدهای استراتژیک مرتبط با زنجیره به شکل تحقیق و توسعه، طراحی، تولید، بازاریابی، پخش و خدمات پس از فروش منظور شده است.

۲- در بند ۱۰ استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۹، کوشش‌هایی که با وجود ارتباط نزدیک با کوشش‌های تحقیق و توسعه جزو این‌گونه کوشش‌ها به‌شمار نمی‌آیند مورد اشاره قرار گرفته‌اند.

۳- در مفاهیم نظری گزارشگری مالی از واژه احتیاط به‌جای محافظه‌کاری استفاده شده است. "احتیاط عبارت است از کاربرد درجه‌ای از مراقبت که در اعمال قضاوت برای انجام برآورد در شرایط ابهام مورد نیاز است به‌گونه‌ای که درآمدها یا دارایی‌ها بیشتر از واقع و هزینه‌ها یا بدهی‌ها کم‌تر از واقع ارائه نشود" (بند ۲۰۱۸). برای اساس می‌توان از قید احتیاط آمیز به‌جای محافظه‌کارانه استفاده نمود.

- ۱- عسکریان، مصطفی - مدیریت بازاریابی - چاپ و نشر نیاد، ۱۳۶۹.
- ۲- کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری - رهنمودهای حسابداری - سازمان حسابرسی، ۱۳۷۸.
- ۳- کمیته فنی سازمان حسابرسی - استانداردهای حسابداری - سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰.
- ۴- مارتین ای، میلر - راهنمای به‌کارگیری اصول پذیرفته شده حسابداری - ترجمه شباهنگ، رضا - سازمان حسابرسی، ۱۳۷۱.

۵- مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی - استانداردهای بین‌المللی حسابداری - سازمان حسابرسی، ۱۳۷۱.

International Accounting Standards Committee - International Accounting Standards (IAS 1999).

بین‌المللی حسابداری، ناشی از ابهامات ذاتی موجود در مورد فزونی منافع آتی در برابر این‌گونه مخارج و مخارج تحمل شده‌ی بعدی است. این نگرش احتیاط آمیز<sup>۳</sup> (محافظه‌کارانه) در مورد مخارج پیش‌گفته، در رهنمودها و استانداردهای حسابداری منتشره در ایران نیز به روشنی بازتاب دارد.

در بیانیه‌ی شماره ۷ رهنمودهای حسابداری، منتشره در اسفند ۱۳۷۷ (و لازم‌الاجرا در ۱۳۷۹ و ۱۳۷۸) با عنوان حسابداری تحقیقات و توسعه و سپس در استاندارد حسابداری شماره ۷ با عنوان حسابداری مخارج تحقیق و توسعه، منتشره در ۱۳۸۰، هرچند که بررسی‌های مربوط به وضعیت بازار در ارتباط با فرآیند توسعه ذکر می‌شود ولی در ضمن از شمار کوشش‌های توسعه جداگشته است (بند ۷ رهنمود و بند ۹ استاندارد). به این ترتیب در استانداردهای حسابداری ملی، مخارج بازاریابی پیش از تولید تجاری اساساً از شمار مخارج توسعه خارج است و در زمان وقوع به‌عنوان هزینه‌ی دوره شناسایی می‌شود.

۱- طراحی، ساخت و آزمایش نمونه‌ها و مدل‌ها از مرحله تولید، اساساً بخشی از فرآیند توسعه در شرکت‌ها به‌شمار می‌آیند ولی به‌دلیل لزوم کنترل استراتژیک شرکت و دستیابی به برتری‌های نسبی، این بخش از فرآیند توسعه در بسیاری از شرکت‌ها

مالی آتی مستهلک گردند؟ در بند ۸ استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۹- حسابداری کوشش‌های تحقیق و توسعه، منتشره در سال ۱۹۷۸ آمده بود:

"اما فعالیت‌های بازاریابی که پیش از آغاز تولید تجاری صورت می‌گیرد و هدف آن تعیین سودمندی فرآورده یا وجود یک بازار بالقوه‌ی فروش است، مشابه فعالیت‌های تحقیق و توسعه است. با این‌گونه مخارج گاه همانند مخارج توسعه برخورد می‌شود و بر مبنای همان معیارها به هزینه‌ی دوره منظور یا به دوره‌های آتی منتقل می‌گردد." این نگرش به مخارج بازاریابی در فرآیند توسعه در شرکت‌ها تا هنگام بازنگری در استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۹ در سال ۱۹۹۳ ادامه داشت اما در متن بازبینی شده استاندارد هر چند کوشش‌های بازاریابی پیش از آغاز تولید تجاری در شمار نمونه‌ی کوشش‌هایی که مشمول این فرآیند نمی‌شوند، قرار نگرفته است<sup>۴</sup> (بند ۱۰ استاندارد) ولی شیوه‌ی برخورد با مخارج بازاریابی پیش از تولید تجاری نیز همانند متن پیشین استاندارد مورد اشاره نبود و به‌جای آن در بند ۱۳ استاندارد جدید آمده است که مخارج فروش جزو مخارج تحقیق و توسعه قرار نمی‌گیرد.

این بازنگری محافظه‌کارانه در برخورد با این مخارج از سوی هیئت استانداردهای

# راهبرد تجدید ساختار: ادغام و تملک

حجت‌اله صیدی

پسانصد شرکت برتر مجله‌ی فورچون قرار داشتند، در سال ۱۹۸۳ اصلاً وجود خارجی نداشتند. انسان آموخته است که چگونه ادامه‌ی حیات دهد و به‌طور متوسط بیش از ۷۵ سال عمر می‌کند، ولی تعداد انسدکی از شرکت‌ها می‌توانند این‌سان عمر کنند و کماکان پررونق باقی بمانند (اریه دوگاس، ۱۹۹۷)



بدین ترتیب، امروزه شرکت‌ها در جستجوی روش‌هایی هستند تا ادامه‌ی حیات خود را تضمین کنند و توانایی پاسخ‌گویی به تغییرات روزافزون محیط اقتصادی را داشته باشند. یکی از این روش‌ها، اقدام برای توسعه‌ی شرکت‌هاست. باور عمومی این است که مولفه‌های دنیای جدید کسب و کار،

بالقوه‌ی خود استفاده می‌نمایند. برای ارائه‌ی دلیل، کافی است که به نرخ بسیار بالای مرگ و میر آنها توجه شود. تحقیقات نشان می‌دهد که میانگین عمر مورد انتظار شرکت‌های چندملیتی بین چهل تا پنجاه سال است... برای نمونه، یک سوم شرکت‌هایی که در سال ۱۹۷۰ در فهرست

اقتصادی و بازرگانی قرار گیرد، طبق تحقیقات انجام شده در سال‌های اخیر "بیشتر شرکت‌ها با شکست‌های مرگبار روبه‌رو می‌شوند (یا دست کم نمی‌توانند به هدف‌های خود نایل آیند). آنها هنوز در نخستین مرحله‌ی تکامل به سر می‌برند و هنوز هم تنها از درصد ناچیزی از توان

بقای شرکت‌ها در عصر حاضر به یکی از مسائل عمده و چالش‌های اساسی مدیران و سرمایه‌گذاران تبدیل شده است. امروزه شرکت‌ها همانند موجودات زنده به حساب می‌آیند که بایستی تولد، زندگی و مرگ آنان مورد توجه دقیق خبرگان و دست‌اندرکاران محیط

۱) تحصیل دارایی‌های جدید، مانند احداث ساختمان‌ها، خطوط تولید جدید، تاسیس شعب و ...، ۲) تاسیس یک یا چند شرکت فرعی برای تامین مواد اولیه، ارائه خدمات پس از فروش و ...، و ۳) تملک یک شرکت دایر.

تحصیل دارایی‌های جدید که رسماً توسط شرکت‌ها صورت می‌پذیرد و مستضمن هیچ‌گونه تغییری در شخصیت واحد تجاری و مسئولیت آن در مقابل سایرین را به همراه ندارد، اصطلاحاً توسعه از درون یا رشد داخلی<sup>۱۲</sup> نامیده می‌شود. اما تاسیس یک شرکت فرعی جدید یا تصاحب یک یا چند شرکت دایر، به دلیل تغییر در شخصیت حقوقی شرکت‌ها، یا ایجاد دگرگونی قابل ملاحظه در سازماندهی آنها توسعه از بیرون یا رشد خارجی<sup>۱۳</sup> نام دارد.

اگر چه تحصیل دارایی‌های جدید و توسعه‌ی شرکت‌ها از طریق سرمایه‌گذاری‌های داخلی به دلیل تمرکز تصمیم‌گیری‌های مربوط به سرمایه‌گذاری و توسعه در درون شرکت، اغلب آسان‌تر و گاه ارزان‌تر از توسعه از بیرون است، اما در بسیاری از موارد، توسعه از بیرون، مزایای چشم‌گیری را به همراه دارد که موجب توجه خاص مدیریت شرکت‌ها به این نوع فرایند توسعه می‌گردد. به عنوان مثال "خرید یک واحد انتفاعی موجب توسعه و رشد سریع می‌شود. در مواردی ممکن است تکرار عملیات یک واحد انتفاعی در حال فعالیت به دلیل وجود حق اختراع یا حق امتیاز یا تسلط بر بازار مصرف، غیرممکن باشد. حتی اگر تکرار عملیات امکان‌پذیر باشد، ایجاد یک فعالیت تولیدی در داخل واحد انتفاعی، در مقایسه با تحصیل یک شرکت در حال فعالیت، مخاطره‌آمیزتر خواهد بود. فعالیتی که برای اولین بار شروع می‌شود، معمولاً نمی‌تواند با عملکرد شرکتی که از قبل در حال فعالیت است و کارکنان کارآزموده و با تجربه‌ای در اختیار دارد رقابت کند.

لازم به یادآوری است که اگر چه

می‌گیرد. وی پس از برشمردن اهداف و انگیزه‌های متعدد تجدید ساختار مالی از قبیل اصلاح، بهبود و افزایش کارایی، کاهش مخاطره، ایجاد فرصتی منحصر به فرد برای فعالیت سرمایه‌گذاران، صرفه‌جویی مالیاتی و ...، روش‌های جدید ساختار مالی را در سه گروه: تجدید ساختارهای عمودی<sup>۶</sup>، تجدید ساختار افقی<sup>۷</sup>، و تجدید ساختارهای شرکتی<sup>۸</sup> معرفی می‌نماید.<sup>۹</sup> تجدید ساختارهای عمودی به تغییر در وضعیت دارایی‌ها و فعالیت‌ها در طی فرایند مفروض از کسب و کار از طریق فروش و اجاره پس از فروش<sup>۱۰</sup>، اعطای امتیاز<sup>۱۱</sup>، انعقاد قراردادهای فرعی و روش‌هایی از این قبیل می‌پردازد. تجدید ساختارهای افقی، ارزش یک شرکت را از طریق تسریع رشد شرکت با دستیابی به ادغام یا تملک، جداسازی یک واحد کسب و کار، تفکیک یا انحلال جزئی افزایش می‌دهند. تجدید ساختارهای شرکتی نیز به تغییر ساختار مالکیت شرکت با استفاده از شکل‌های جدید سرمایه، و گذاری سهام به کارکنان، بازخرید سهام و غیره می‌پردازند. مقایسه و تشریح هر کدام از این روش‌ها از موضوع بحث این نوشتار خارج است. تنها چیزی که در این بخش به آن اشاره می‌شود این است که تجدید ساختار مالی، تنها به تغییر در اقسام سمت چپ ترازنامه محدود نمی‌شود بلکه علاوه بر تغییراتی که می‌توان در تمامی اقلام ترازنامه به وجود آورد، هرگونه تغییر در فرایندها و فعالیت‌های شرکت را نیز در برمی‌گیرد.

تجدید ساختارهای افقی را به گفتاری ساده می‌توان به "توسعه" تعبیر نمود. همان‌گونه که در بخش آغازین نوشتار گفته شد، استفاده از طرح‌های توسعه، یکی از موثرترین روش‌های تضمین بقای شرکت‌ها در دنیای کسب و کار امروز است. به همین دلیل در این نوشتار به آن توجه خاصی شده است.

طرح‌های توسعه در شرکت‌ها، عموماً به سه روش به مرحله‌ی اجرا گذاشته می‌شوند:

توسعه‌ی شرکت‌ها را امری ناگزیر ساخته و ظهور رقبای توانمند در قالب شرکت‌ها و موسسات غول‌پیکر، باور دیرینه‌ی "کوچک زیباست" را با تردید جدی مواجه کرده است. در جهان سرمایه‌داری، شرکت‌ها از طریق توانمندسازی و تقویت خود در چارچوب طرح‌های توسعه، می‌توانند پایه پای رقبای فعالیت‌پردازند و ناگزیر به ترک عرصه‌ی کسب و کار یا مرگ تدریجی نشوند. این نوشته، به بررسی دو روش از مجموعه روش‌های توسعه‌ی شرکت‌ها، از دیدگاه امور مالی می‌پردازد.

تجدید ساختار مالی<sup>۱</sup>، گاه با تجدید ساختار سرمایه<sup>۲</sup> یکسان فرض می‌شود، در صورتی که تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای در محتوی و شکل، این دو را از هم تفکیک می‌سازد. ساختار سرمایه<sup>۳</sup>، به ترکیب بدهی‌های بلندمدت و حقوق مالکان گفته می‌شود" (ریسوند پی. نوو، ۱۹۸۶) و تجدید ساختار سرمایه به معنی ایجاد هرگونه تغییر در ترکیب مزبور می‌باشد، که در گذشته عمدتاً توسط شرکت‌هایی که با بحران مالی مواجه می‌شدند به کار می‌رفت. به عنوان مثال، چنانچه شرکتی به مرحله‌ی ورشکستگی می‌رسید، با تبدیل بدهی به سرمایه، یا تمدید مهلت بازپرداخت بدهی (تبدیل بدهی جاری به بدهی بلندمدت) و روش‌هایی از این دست، به مقابله با خطر ورشکستگی و انحلال برمی‌خواست. اما تجدید ساختار مالی مفهومی به مراتب وسیع‌تر از تجدید ساختار سرمایه داشت و منظور از آن، انتخاب روش‌ها و سیاست‌هایی است که یا موجب افزایش بهره‌وری و بازدهی شرکت‌ها می‌شود یا به کاهش مخاطره‌ی کسب و کار می‌انجامد، که نهایتاً ایجاد ارزش در شرکت را به دنبال دارد. جی‌بنت‌استوارت<sup>۴</sup> در کتاب معروفش، در جستجوی ارزش<sup>۵</sup>، تجدید ساختار مالی را بسیار فراتر از تغییر در ترکیب بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام شرکت در نظر

تحصیل یک واحد انتفاعی در مقایسه با سرمایه‌گذاری‌های درون سازمانی، مزایایی را در بردارد اما سهامداران شرکت تحصیل شونده نیز قیمتی را برای سهام خود تقاضا می‌کنند که انعکاسی از ارزش شرکت آنان باشد. از دیدگاه شرکت خریدار، قیمت این سهام ممکن است آن چنان بالا باشد که مزایای ادغام را در مقایسه با سرمایه‌گذاری داخلی، بی‌اثر کند<sup>۱۳</sup> (رضا شباهنگ، ۱۳۷۴). شرکت فرعی<sup>۱۴</sup> عبارت است از "یک واحد تجاری که تحت کنترل واحد تجاری دیگری (واحد تجاری اصلی) است و کنترل به معنی توانایی هدایت سیستم‌های مالی و عملیاتی یک واحد تجاری به منظور کسب منافع اقتصادی از فعالیت‌های آن می‌باشد" (استاندارد حسابداری شماره ۱۸، سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰). شرکت‌ها با توجه به اهداف راهبردی خود، گاه اقدام به تاسیس یک یا چند شرکت فرعی از نقطه‌ی صفر می‌نمایند و گاه به دلیل ملاحظات محیطی، اقتصادی و سیاسی ممکن است به تصاحب یک یا چند شرکت فرعی دایر (در حال فعالیت) بپردازند.

منظور از تملک در این نوشته، به‌دست آوردن مالکیت یک شرکت فرعی و کنترل آن، یا ترکیب با شرکت مزبور می‌باشد. براساس استاندارد حسابداری شماره ۱۹ کار گروه فنی سازمان حسابرسی، ترکیب<sup>۱۵</sup> واحدهای تجاری عبارت است از اجتماع واحدهای تجاری جداگانه در قالب یک شخصیت اقتصادی که بر اثر اتحاد یک واحد با واحد دیگر یا کسب کنترل خالص دارایی‌ها و عملیات واحد دیگر، پدید می‌آید.

آنچه هدف مورد نظر این مقاله را برآورده می‌نماید، اطلاق اصطلاح کلی "تملک" به کلیه‌ی روش‌های در اختیار گرفتن کنترل دارایی‌های یک شرکت توسط شرکتی دیگر می‌باشد. چه در این قبضه‌ی کنترل، شخصیت حقوقی واحد تملک شده از بین برود و به عنوان جزئی از شرکت مالک به حساب آید چه تغییری در شخصیت حقوقی‌اش ایجاد نشود. از طرف دیگر با توجه به این که تاسیس یک شرکت

فرعی از نقطه‌ی صفر توسط یک شرکت اصلی، به دلیل تمرکز مالکیت و مدیریت شرکت اصلی، پیچیدگی‌های کم‌تری نسبت به تصاحب یک شرکت دایر دارد، این نوشته به بررسی روش سوم توسعه که تملک یک شرکت دایر و در حال فعالیت است از دیدگاه مالی می‌پردازد. بدین منظور، ابتدا انواع روش‌های تملک شرکت دایر و انگیزه‌های آن مورد شناسایی واقع می‌گردد. سپس تلاش می‌شود که این روش‌ها با یکدیگر مقایسه شوند و مزایا و معایب هر کدام تشریح گردد. به نظر می‌رسد که با تشریح این روش‌ها، فرایند دشوار تصمیم‌گیری مالی در شرایط فعلی که دگرگونی‌های سریع و فزاینده حادث می‌شود، در خصوص انتخاب روش مناسب برای توسعه‌ی بیرونی شرکت‌ها تا حد زیادی شفاف و تسهیل گردد.

روش‌های تملک یک شرکت دایر

اگر چه برای تملک یک شرکت دایر روش‌های متعددی ممکن است مورد توافق دو شرکت تملک‌کننده و تملک شونده قرار گیرد، اما در متون مالی، تمامی این روش‌ها تحت دو عنوان تحصیل<sup>۱۶</sup> و ادغام<sup>۱۷</sup> طبقه‌بندی و تشریح می‌شوند. در روش تحصیل، یک شرکت تحصیل‌کننده<sup>۱۸</sup>، اقدام به خرید سهام شرکت تحصیل‌شونده<sup>۱۹</sup> می‌نماید. بدیهی است که میزان خرید سهام به حدی است که شرکت تحصیل‌کننده بتواند کنترل موثری بر عملیات شرکت تحصیل‌شونده اعمال نماید. در شرکت‌هایی که مالکیت متمرکزی دارند و سهام آنها در اختیار افراد معدودی قرار دارد، معمولاً میزان سهام خریداری شده برای اعمال کنترل موثر بایستی بیشتر از ۵۰ درصد باشد، اما در شرکت‌های بزرگ که سهام آنها بسیار پراکنده است و در دست اقصاد بی‌شماری قرار دارد، گاهی می‌توان با خرید درصد کم‌تری از ۵۰ درصد، به کنترل موثر دست یافت.

بعد از تحصیل، شرکت تحصیل‌کننده، اصطلاحاً بانام شرکت اصلی یا شرکت

مادر<sup>۲۰</sup> و شرکت تحصیل‌شونده با نام شرکت فرعی<sup>۲۱</sup> خوانده می‌شوند. به عبارت دیگر شرکت اصلی، "عبارت است از یک واحد تجاری که دارای یک یا چند واحد فرعی است" و شرکت فرعی "عبارت است از یک واحد تجاری که تحت کنترل واحد تجاری دیگری (واحد تجاری اصلی) قرار دارد" (کمیت‌ی تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی، استاندارد شماره ۱۹، ۱۳۸۰).

همان‌گونه که از گفته‌های بالا برمی‌آید، در اثر فرایند تحصیل، تغییری در شخصیت حقوقی شرکت‌ها ایجاد نمی‌شود و هر دو شرکت با شخصیت حقوقی جداگانه به فعالیت خود ادامه می‌دهند با این تفاوت که بعد از انجام تحصیل، دو شرکت، یک گروه شرکت‌ها<sup>۲۲</sup> را تشکیل می‌دهند و تمام یا بخشی از سهام شرکت فرعی از سهامداران قبلی به شرکت اصلی انتقال می‌یابد.

ادغام فرایندی است که ضمن آن، شرکت‌هایی با شخصیت حقوقی جداگانه، به یک شرکت با شخصیت حقوقی واحد تبدیل می‌شوند. "ادغام، معمولاً به یکی از دو طریق زیر صورت می‌پذیرد: الف - دارایی‌ها و بدهی‌های یک واحد تجاری به واحد تجاری دیگر انتقال می‌یابد و واحد تجاری اول منحل می‌شود؛ و ب - دارایی‌ها و بدهی‌های هر دو واحد تجاری به واحد تجاری جدیدی منتقل می‌گردد و هر دو واحد منحل می‌شوند." (استاندارد شماره ۱۹، سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰)

به عبارت دیگر، "گاه در اثر ادغام، یکی از شرکت‌ها ابقاء و شرکت دیگر، در آن ادغام می‌گردد که شرکت اول را شرکت خریدار یا مالک<sup>۲۳</sup> و شرکت دوم را (که در شرکت خریدار ادغام می‌شود) شرکت هدف<sup>۲۴</sup> می‌نامند. گاه، هر دو شرکت جای خود را به شرکت جدیدی با نام و مشخصات جدید می‌دهند که این حالت را به‌طور خاص، تلفیق<sup>۲۵</sup> می‌نامند. اگر چه عموماً از این وضعیت نیز به "ادغام" تعبیر می‌شود" (فرد.آر. کائن، ۱۹۹۵).

ادغام شرکت‌هایی که در امور مشابه فعالیت می‌نمایند، مانند شرکت‌هایی که

، و صرفه‌جویی‌های مالیاتی<sup>۳۲</sup> (فرد. آر. کاتن، ۱۹۹۵).

بدیهی است که محاسبه‌ی عدد ۶ به‌عنوان ارزش ترکیب شرکت‌ها در عمل به آسانی میسر نیست و در بسیاری از موارد با موانع و ابهام‌های اساسی مواجه می‌باشد. لذا می‌توان ادعا نمود که ارزیابی تحصیل و ادغام با سایر ارزیابی‌ها در حوزه‌ی مالی تفاوت‌های اساسی دارد و با انجام یک مذاکره از راه دور یا ارائه‌ی یک گزارش کتبی نمی‌توان درباره‌اش تصمیم گرفت. برای تسهیل تصمیم‌گیری در این زمینه، تشریح مزایای مشترک هر دو روش و مزایای خاص روش ادغام، خالی از فایده به نظر نمی‌رسد.

### مزایای مشترک تحصیل و ادغام

تحصیل یا ادغام شرکت‌ها، به مالکان و مدیران شرکت خریدار فرصتی می‌دهد تا:

- به شرکت استحکام بیشتری بخشند و تداوم موفقیت‌آمیز فعالیت شرکت را تضمین کنند؛
- موقعیت شرکت را ارتقاء دهند و در فعالیت‌های تجاری بیشتری مشارکت نمایند؛
- بهره‌وری و سودآوری را افزایش دهند.
- حوزه‌ی جغرافیایی فعالیت خود را بسط دهند و وارد بازارهای جدیدتری شوند؛ و
- ارزش شرکت را افزایش دهند و اعتبار خود را استحکام بخشند.

### مزایای خاص ادغام

ادغام، علاوه بر امتیازات پیش‌گفته، امتیازات زیر را نیز دارد:

- برنامه‌ریزی برای جانشینی مالکیت شرکت در بلندمدت را شفاف‌تر می‌نماید.
- روشی برای تقسیم مسئولیت بین افراد بیشتر است و لذا سطح کار کاهش یافته و متمرکز نمی‌شود.
- ریسک را به‌میزان قابل توجهی کاهش می‌دهد.<sup>۳۳</sup> (ماستراکچیو و زونیک، ۲۰۰۲).

همان‌گونه که از گفته‌های بالا برمی‌آید، در اثر ترکیب شرکت‌ها، شرکت بزرگ‌تری به وجود می‌آید و طبیعی است که شرکتی بزرگ‌تر با دارایی‌های بیشتر و گاه قدرت

انتخاب روش تملک یک شرکت، یکی از مهم‌ترین مسائل در حوزه‌ی تصمیم‌گیری مالی است. این تصمیم‌گیری می‌تواند علاوه بر تغییر وضعیت شرکت‌ها و افراد، ساختار صنعتی و سازمانی شرکت‌ها را تحت تاثیر قرار دهد. و حتی از این طریق، به دگرگونی ماهیت رقابت در یک صنعت بینجامد. چنین به‌نظر می‌رسد که با توجه به ویژگی‌های هر کدام از روش‌های تحصیل و ادغام، صدور حکمی مطلق در خصوص ارجحیت یکی از این دو روش نسبت به روش دیگر، اساساً نادرست است و تنها در شرایطی خاص و با توجه به اهداف شرکت تملک‌کننده است که می‌توان به تجزیه و تحلیل هر یک از روش‌ها و انتخاب یکی از آنها پرداخت. به عبارت دیگر، در حالت کلی، هیچ روشی بر دیگری برتری ندارد و هر دو روش از مزایایی برخوردارند که تملک‌کننده را برای تحصیل یا ادغام یک شرکت دایر مجاب می‌نمایند.

وجه مشترک این دو روش، این است که همواره در نتیجه‌ی ادغام یا تحصیل، انتظار عایدی بیشتری نسبت به زمان قبل از تملک وجود دارد و گرنه، معیارهای نادرستی موجب ادغام یا تحصیل شرکت هدف گردیده است. به عبارت دیگر اگر  $V_A$  ارزش شرکت خریدار یا مالک و  $V_B$  ارزش شرکت هدف باشد و هر کدام به ترتیب برابر ۲ و ۳ باشند، آنگاه انتظار می‌رود که ارزش حاصل از ترکیب شرکت‌ها ( $V_{AB}$ ) برابر رقمی بیشتر از مجموع ارزش دو شرکت باشد. لذا اگر ارزش حاصل از ترکیب شرکت‌ها ۶ باشد، خواهیم داشت.

$$V_{AB} = V_A + V_B + V_G$$

$$V_{AB} = 6 \Rightarrow V_G = 6 - (3+2) = 1$$

$V_G$  ارزش حاصل از ترکیب شرکت‌ها است که در اثر عوامل متعددی از جمله عواملی که از پی می‌آید ایجاد می‌شود: "هم‌افزایی"<sup>۳۴</sup> منابع اقتصادی ناشی از صرفه‌جویی در مقیاس و دامنه<sup>۳۵</sup>، عواید مربوط به سازماندهی و هزینه‌های معاملاتی<sup>۳۶</sup> بهبود در اثربخشی مدیریتی<sup>۳۷</sup>

مواد غذایی تولید می‌کنند یا شرکت‌های ارائه‌دهنده‌ی خدمات مسافرتی (مانند ادغام یک آژانس توریستی با یک هتل) و ... اصطلاحاً ادغام افقی<sup>۳۶</sup> نامیده می‌شود در صورتی که ادغام شرکت‌هایی که در مراحل مختلفی از تولید محصول خاصی فعالیت می‌نمایند اصطلاحاً ادغام عمودی<sup>۳۷</sup> نام دارد، مانند ادغام یک شرکت تولیدکننده‌ی لاستیک اتومبیل در یک شرکت خودروسازی.

در اقدام برای تحصیل، معمولاً مدیریت شرکت تحصیل‌کننده با سهامداران شرکت تحصیل‌شونده وارد مذاکره می‌گردد. بخش عمده‌ی این مذاکره به قیمت سهام شرکت تملک‌شونده اختصاص دارد. در صورتی که در ادغام، مدیریت شرکت خریدار یا مالک، به مدیریت شرکت هدف پیشنهاد ادغام می‌دهد و علاوه بر ارزش شرکت هدف، موضوع محوری مذاکره، نقش مدیران شرکت هدف در شرکت جدید می‌باشد. به عبارت دیگر، تحصیل معمولاً بدون توافق هیئت مدیره‌ی قبلی و ادغام با نظر دو هیئت مدیره صورت می‌پذیرد.

"شواهد نشان می‌دهد که در هر دو روش تملک و ادغام، گروهی که بیشترین انتفاع را می‌برند، سهامداران شرکت هدف، یا شرکت تحصیل‌شونده می‌باشند. این انتفاع به شکل افزایش قابل ملاحظه در قیمت سهام شرکت هدف، بروز می‌یابد، در صورتی که قیمت سهام شرکت خریدار از تغییر چندانی برخوردار نمی‌گردد" (فرد. آر. کاتن، ۱۹۹۵).

استوارت در کتاب "در جستجوی ارزش" با ارائه‌ی شواهد تجربی می‌گوید که "به‌طور کلی، تحصیل شرکت‌ها در اغلب موارد موجب کاهش قیمت سهام شرکت خریدار می‌گردد. گاهی کاهش قیمت بدان علت است که معیارهای خریدار برای تحصیل شرکت، مناسب نیست. اما با این همه، خریدار به امید کسب منافع احتمالی بیشتر در آینده، اقدام به پرداخت مبالغی اضافه می‌نماید که جز ایجاد سودی جذاب برای فروشنده و زیانی تلخ برای خریدار، نتیجه‌ی دیگری ندارد".

# لوکا پاچولی

تولد: ۱۴۴۵ سان سیولکرو، ایتالیا  
مرگ: ۱۵۱۷ سان سیولکرو، ایتالیا

ترجمه: ابوالفضل یوسف نژاد

و نوشته‌های پاچولی سخت تحت تاثیر آثار پیرو قرار دارد. هنوز پاچولی نوجوان بود که از سان سپولکرو به شهر ونیز رفت و به خدمت آنتونیو رومپیانسی بازرگان ثروتمندی درآمد که خانه‌اش در محله‌ی مرفه‌نشین گوییدجا در ونیز قرار داشت. به گمان یکی از تاریخ‌نگاران پاچولی ریاضیات پایه را قبلاً در سان سپولکرو به خوبی آموخته بود و حتماً می‌بایست از آموزش خوبی برخوردار بوده باشد که به عنوان معلم سرخانه‌ی سه پسر رومپیانسی انتخاب شد. به‌رحال پاچولی در شهر ونیز فرصتی یافت تا مطالعات ریاضی‌اش را در سطح بالاتری زیر نظر دومینیکو براگادینو ادامه دهد. در این دوران پاچولی هم به خاطر تدریس به عنوان آموزگار و هم در تجارت به‌عنوان همکار رومپیانسی تجاری کسب کرد. پاچولی در همین اثنا در شهر ونیز اولین

پدر لوکا پاچولی شخصی به‌نام بارتولومئو پاچولی بود، اما پاچولی در خانه‌ی پدری رشد نکرد. او دوران کودکی را نزد خانواده بفلوثی در شهر سان سپولکرو که در آن جا متولد شده بود گذراند. این شهر در مرکز ایتالیا در حدود ۶۰ کیلومتری شهر پروجا واقع است. تا آن‌جا که به زندگی پاچولی مربوط می‌شود، شاید مهم‌ترین ویژگی این شهر بازرگانی کوچک این بود که پیرو دلا فرانچسکو در آنجا هنر کرده و کارگاهی داشت و به‌رغم ماموریت‌هایش به دیگر شهرها، بعضی اوقات را در آن جا می‌گذراند. اگر چه ما چیز کمی از اوان زندگی پاچولی می‌دانیم، اما می‌توانیم حدس بزنیم که او حداقل بخشی از آموزش خود را در هنر کرده‌ی دلا فرانچسکو در سان سپولکرو دریافت کرده است. دلیلی که بر حدس ما مهر تایید می‌زند این است که پاچولی دانش گسترده‌ای از آثار پیرو دلا فرانچسکو داشت

حسابداران حرفه‌ای و دانشگاهی عموماً لوکا پاچولی را به عنوان یک دانشمند حسابداری و، با لقب "پدر حسابداری" می‌شناسند. اما در حقیقت پاچولی یک ریاضی‌دان بود و آثار برجسته‌ای را در این حوزه منتشر کرده است. در آن زمان حسابداری شاخه‌ای از ریاضیات به‌شمار می‌آمد و پاچولی اولین کسی بود که رساله‌ای در باب حسابداری در کتاب مشهورش، پژوهش‌نامه‌ی فلسفی حساب هندسه، نسبت و تناسب به چاپ رساند. نوشتاری که با عنوان لوکا پاچولی می‌خوانید اگر چه کوششی برای معرفی پاچولی به عنوان یک ریاضی‌دان است اما زندگی‌نامه‌ی نسبتاً کاملی از لوکا پاچولی به دست می‌دهد. حسابدار امید دارد که این اثر توانسته باشد جای خالی یک اثر کامل درباره‌ی زندگی لوکا پاچولی را پر کند.

اثرش کتابی در زمینه‌ی حساب را نوشت، و آن را به کارفرمایش اهدا کرد. نگارش این کتاب احتمالاً در سال ۱۴۷۰ در سال مرگ رومیانسی به پایان رسید. مطمئناً پاچولی تمام مردم درست‌کار و صدیق روزگارش را می‌شناخت، که ونیز را به مقصد رم ترک کرد، و در آنجا چند ماه از عمرش را در خانه‌ی لئونه باتیستا آلبرتینی (دبیردیوان کلیسای کاتولیک) گذراند. آلبرتینی علاوه بر این که ریاضیدان و شاگرد ممتازی بود، روابط دینی خوبی را هم برای پاچولی فراهم نمود. از این زمان به بعد پاچولی به مسطالعهای الهیات پرداخت، و پس از چندسال در فرقه‌ی فرانسیسکن راهب شد. در سال ۱۴۷۷ پاچولی زندگی مسافرتی خود را با تدریس در دانشگاه‌های مختلف در زمینه‌ی ریاضی، به ویژه حساب آغاز کرد. او از سال ۱۴۷۷ تا ۱۴۸۰ در دانشگاه پروجا تدریس می‌کرد و در آنجا دومین اثرش را در زمینه‌ی حساب برای کلاس‌هایی که تدریس می‌کرد نوشت. وی زمانی که در دانشگاه زارا تدریس می‌نمود سومین اثرش در باب حساب را نوشت. هیچ یک از سه کتابی که در باب حساب نوشت چاپ نشد و از این میان فقط کتابی که برای دانشجویان دانشگاه پروجا نوشت برجای مانده است. بعد از دانشگاه زارا پاچولی مجدداً در دانشگاه پروجا، سپس در دانشگاه ناپل، و بعد در دانشگاه رم تدریس کرد. مطمئناً پاچولی در همین دوران با دوک اورینو آشنا شد. در سال ۱۴۷۷، پاپ چهارم، فدریکو دو موتته فلترو را به مقام دوک اربینو منصوب کرد. به نظر می‌رسد پاچولی چند سالی معلم گویدوبالدو پسر فدریکو بود، کسی که بعد از مرگ پدرش در سال ۱۴۸۲، آخرین حکمران موتته فلترو شد. دربار اورینو مرکز برجسته‌ی فرهنگی بود و پاچولی باید چندسالی را با آن تماس نزدیکی می‌داشت.

در سال ۱۴۸۹ پاچولی بعد از این که دو سال را در رم گذراند، به زادگاهش سان سپولکرو بازگشت. با وجود این در شهرش همه چیز بر وفق مرادش نگذشت. پاپ امتیازاتی را به او اعطا کرد که علیه او در میان فرقه‌های مذهبی دیگر حسادت‌هایی را برانگیخت. در حقیقت در سال ۱۴۹۱، پاچولی از تدریس بازمماند. البته این حسادت‌ها به دلیل دانش و فرزنگی وی با احترام همراه بود. به همین خاطر در سال ۱۴۹۳، از وی برای موعظه در اعیاد چله‌ی روزه‌داری دعوت به عمل آمد.

در این مدت در سان‌سپولکرو، پاچولی روی یکی از مشهورترین آثارش، پژوهش‌نامه فلسفی حساب هندسه، نسبت و تناسب کار می‌کرد که آن را به گویدوبالدو، دوک اورینو تقدیم کرد. در ۱۴۹۴ پاچولی به ونیز سفر کرد تا پژوهش‌نامه‌ی فلسفی (سوما) را چاپ کند. این اثر خلاصه‌ای از ریاضیاتی را در برمی‌گرفت که تا آن زمان شناخته شده بود، اگر چه تا حدودی انگاره‌های خلاقانه را نشان نمی‌داد. این اثر درباره‌ی حساب، جبر، هندسه و مثلثات بود و به‌رغم نداشتن خلاقیت، مبنایی برای پیشرفت عمده‌ی ریاضی اروپا که در زمان کوتاهی پس از آن اتفاق افتاد، فراهم ساخت. نویسنده‌ی درباره‌ی پژوهش‌نامه می‌گوید: ..... این اثر بخش خاصی از جامعه را خطاب قرار نمی‌دهد، یک دائرةالمعارف ۶۰۰ صفحه‌ای به زبان ایتالیایی است که شامل رساله‌ای عمومی در باب حساب نظری و عملی، عناصر اولیه‌ی جبر، جداول پولی، اوزان و اندازه‌های مورد استفاده در ایالت‌های گوناگون ایتالیا، رساله‌ای در زمینه‌ی دفترداری دابل، و مختصری از هندسه‌ی اقلیدسی ..... می‌باشد. او هم چنین به وام‌گیری آزاد از آثار دانشمندانی چون اقلیدس، بوئینوس، ساکروبوسچو،

فیبوناچی ..... اقرار نموده است. بخش هندسه‌ی پژوهش‌نامه‌ی فلسفی لورکا پاچولی (ونیز، ۱۴۹۴) به زبان ایتالیایی یکی از اولین کتب ریاضی چاپ شده است. پاچولی به گسترده‌گی از کتاب اصول اقلیدس استفاده نموده است و بخش‌هایی از آن را بازگو می‌کند. وی هم چنین به کارهای لئوناردو پیزایی (فیبوناچی) اشاره می‌کند. از جنبه‌های جالب دیگر کتاب پژوهش‌نامه‌ی فلسفی (سوما) آن است که به بازی‌های شانس (بخت‌آزمایی) پرداخته است. پاچولی هم چنین مساله‌ی "نقطه‌ها" را مطالعه کرد. گرچه راه حلی که وی ارائه داد نادرست می‌باشد.

لودویکو اسفورزا دومین پسر فرانچسکو اسفورزا بود که دوک میلان شد. وقتی در سال ۱۴۶۶ فرانچسکو مرد، گالنازو اسفورزا برادر بزرگ‌تر لودویکو دوک میلان شد.

در ۱۴۷۶ گالنازو به قتل رسید و پسر هفت ساله‌اش دوک وان شد. در ۱۴۸۰ لودویکو برادر توطئه، نایب‌السلطنه این پسر جوان شد و با حمایت شدید هنرمندان و آموزش، بهترین دربار را در سراسر اروپا، در میلان برپا کرد. در ۱۴۸۲، لئوناردو داوینچی به‌عنوان نقاش و مهندس دربار به خدمت لودویکو درآمد. در ۱۴۹۴ لودویکو دوک میلان شد و در حدود ۱۴۹۶ پاچولی را به میلان دعوت کرد تا در دربار لودویکو اسفورزا ریاضیات تدریس نماید. این دعوت احتمالاً به خاطر تشویق لئوناردو داوینچی بود که علاقه‌ی زیادی به ریاضیات داشت. در میلان، پاچولی و لئوناردو خیلی زود دوستان نزدیکی شدند. آن‌ها مدت‌ها درباره‌ی ریاضیات و هنر بحث می‌کردند و هر دو از یکدیگر بهره‌ی فراوانی بردند. در این دوران پاچولی کار بر روی دومین اثر مشهورش، نسبت‌های الهی را آغاز کرد و تصاویر متن آن را لئوناردو رسم کرد.



کم‌تر ریاضیدانی می‌تواند استعداد رسم تصاویر متون خود را نیز داشته باشد. کتابی که پاچولی در ۱۴۹۷ روی آن کار می‌کرد یکی از سه اثری بود که وی سرانجام در ۱۵۰۹ با نام نسبت‌های الهی منتشر کرد. این، اولین کتاب از سه کتاب او بود که در نهایت این رساله را تشکیل داد. این رساله نسبت الهی یا نسبت طلایی را که عبارت است از  $a:b=b:(a+b)$  مطالعه می‌کند. این رساله شامل قضیه‌هایی از اقلیدس است که به این نسبت مربوط می‌شود. هم چنین این رساله به چند ضلعی‌های منتظم و نیمه منتظم می‌پردازد. پر واضح است که علاقه‌ی وافر لئوناردو به این نسبت زیباشناسانه از دیدگاه هنری و ریاضی تأثیر مهمی بر این اثر برجای گذاشت. نسبت طلایی هم چنین در طراحی معماری اهمیت داشت و این موضوع بخش دوم رساله را تشکیل داد که پاچولی بعداً به رشته تحریر در آورد. سومین کتاب در این رساله ترجمه‌ی یکی از کارهای دلافرانچسکا به زبان ایتالیایی بود. در ۱۴۹۸ لویی دوازدهم شاه فرانسه شد، و از آن‌جا که از نوادگان دوک میلان بود، داعیه‌ی این دوک‌نشین را کرد. و نیز از لویی در مقابل میلان حمایت نمود و در ۱۴۹۹ ارتش فرانسه وارد میلان شد و در سال بعد لودویکو اسفورزا در حالی که سعی داشت دوباره به شهر حمله کند، دستگیر شد.

در دسامبر ۱۴۴۹ پاچولی و لئوناردو، سه‌ماه بعد از این که فرانسه میلان را فتح کرد، با هم فرار کردند. آن‌ها در مانتوا توقف کردند و در آن‌جا میهمان مارچینوس ایزابلا دسته بودند، و سپس در مارچ ۱۵۰۰ به ونیز رفتند. از ونیز به فلورانس بازگشتند و در همان جا بود که پاچولی و لئوناردو هم‌خانه شدند.

دانشگاه پیزا در سال ۱۴۹۴ یک شورش را پشت سر گذاشت و پس از آن به فلورانس انتقال یافت.

در سال ۱۵۰۰ پاچولی به عنوان مدرس هندسه‌ی دانشگاه پیزا در فلورانس گمارده شد. وی تا ۱۵۰۶ در فلورانس ماند و در دانشگاه پیزا هندسه تدریس کرد. لئوناردو نیز جز ده‌ماه را که برای چزاره بورجیا کار کرد تا ۱۵۰۶ در فلورانس ماند. پاچولی همانند لئوناردو نیز در این فاصله از فلورانس دور بود و در سال‌های ۱۵۰۱ تا ۱۵۰۲ در دانشگاه بولونا تدریس می‌کرد. در این مدت پاچولی با اسکپیونه دل فرو کار کرد و گمان قوی می‌رود که با وی درباره‌ی دو مبحث از راه حل جبری معادلات درجه‌ی سوم همکاری می‌کرد. پاچولی درباره‌ی ایسن موضوع در کتاب پژوهش‌نامه‌ی فلسفی بحث کرد و مدتی بعد از دیدارش از دانشگاه بولونا، دل فرو، یکی از این دو مساله‌ی قدیمی را حل کرد.

در این مدت پاچولی در فلورانس به فعالیت‌های کلیسا در کنار ریاضیات می‌پرداخت. او در رومانا به عنوان رئیس فرقه‌اش انتخاب شد و سپس در ۱۵۰۶ به صومعه‌ی سانتا کروچه در شهر فلورانس وارد شد. پاچولی بعد از ترک فلورانس، به ونیز رفت، و در ۱۵ سال بعد حق انحصاری انتشار آثارش را گرفت. در ۱۵۰۹ وی اثر سه‌جلدی نسبت‌های الهی و نیز ترجمه‌ی لاتین اصول اقلیدس را منتشر نمود. اولین ویرایش از کتاب اصول اقلیدس عبارت از ترجمه‌ی قرن سیزدهم کامپانوی بود که در ۱۴۸۲ در ونیز منتشر شد. ویراست پاچولی مبتنی بر نسخه‌ی کامپانوس بود اما پاچولی از نظر حاشیه‌نویسی روی آن بیشتر کار کرده بود. در ۱۵۰۱ پاچولی دوباره به پروجا بازگشت تا در آن‌جا موعظه کند. او باز در ۱۵۱۴ در رم به موعظه پرداخت، اما این بار به سن ۷۰ سالگی و آخر عمر فعال تدریس و تحقیقش رسیده بود. وی به شهر سان‌سپولکرو بازگشت، و در آن‌جا در ۱۵۱۷ درگذشت. در حالی که آثار بزرگ منتشر نشده‌ای،

مثل *De viribus amanuensis* در زمینه‌ی مسائل باز آفرینش، مسائل هندسی و گفتارها و ضرب‌المثل‌ها باقی گذاشت. این اثر به لئوناردو داوینچی بسیار اشاره می‌کند کسی که با وی بر روی این پروژه کارهای بسیاری کرد و بسیاری از مسائل این رساله در یادداشت‌های لئوناردو نیز وجود دارد. هم چنین اثر دیگری وجود دارد که پاچولی اساساً هیچ ادعایی در مورد بداعت جز توضیح مختصر ندارد.

اگر چه آثار پاچولی هیچ بداعتی ندارد، اما سهم او در ریاضیات خصوصاً تأثیر طولانی مدت کتابش، بسیار مهم و انکارناپذیر است. مهم‌ترین کارهای پاچولی عبارت‌اند: محاسبه‌ی ارزش‌های تقریبی ریشه‌های دوم (با استفاده از حالت خاص روش نیوتن)، تحلیل نادرست بازی‌های شانسی خاص (شبهه مواردی که توسط پاسکال مورد بررسی قرار گرفت)، و مسایلی در زمینه‌ی نظریه‌ی اعداد (مسایلی مشابه که در تالیفات باچت وجود دارد)، و مجموعه‌ی مربعات سحرآمیز او.

در ۱۵۵۰ زندگی‌نامه‌ی پیرو دلافرانچسکا را جئورجیو واساری نوشت که در آن پاچولی متهم به دزدی شده بود. وی ادعا کرد که پاچولی آثار دلافرانچسکا را در زمینه‌ی ژرف‌نماها، هندسه و حساب ربوده است. این اتهام غیرمنصفانه است زیرا اگر چه پاچولی شدیداً به آثار دیگران به‌ویژه آثار دلافرانچسکا متکی بود، اما هرگز سعی نکرد که ادعا کند این آثار از آن اوست. بلکه به منابعی که استفاده می‌کرد، اشاره می‌نمود.

تاریخ

مترجم نسخه‌ی انگلیسی این اثر را که نوشته‌ی جی.جی. ادکاتر و ای.اف. روبرتسون است از اینترنت بارگذاری کرده است. عنوان نسخه‌ی انگلیسی عبارت است: Luca Pacioli.

## اولین همایش تخصصی جامعه حسابداران رسمی ایران برگزار شد

اولین همایش تخصصی جامعه حسابداران رسمی ایران با موضوع محوری "حسابرسی مالیاتی" در ۲ شهریور ۱۳۸۲ از ساعت ۹ تا ۱۷ در سالن مدرس وزارت امور اقتصادی و دارایی برپا شد.

همایش با سخنان محمدجواد صفار، دبیرکل جامعه حسابداران رسمی ایران گشایش یافت. صفار در بخشی از سخنانش گفت: "اگر چه در بیش تر کشورها مالیات اصلی ترین و اصیل ترین منبع درآمد دولت ها است، اما در ایران منبع اصلی درآمد دولت هنوز هم درآمد نفت است. صدور نفت اگر به ایجاد یا ورود سرمایه ی دیگر بینجامد زیانی نکرده ایم. اما اگر صرف هزینه های جاری شود، از سرمایه ای که امانت نسل های آینده است، مصرف کرده ایم. وی هم چنین افزود: "برای رهایی از اتکاء به نفت باید برای شفافیت حساب های ملی تلاش کرد، مالیات واقعی را ستاند و هزینه های جاری کشور را تنها و تنها از همین محل تامین کرد. حسابداران رسمی در این فرایند راهبردی می توانند نقشی موثر ایفاء کنند."

سخنران بعدی طهماسب مظاهری، وزیر امور اقتصادی و دارایی، بود که این بار در خانه ی خود با حسابداران رسمی سخن می گفت. مظاهری این بار هم به مسئولیت خطیر حسابداران رسمی در خصوص جلب اعتماد عمومی و شفاف سازی اطلاعات پرداخت و حسابداران رسمی را مهم ترین عامل برای ایجاد نظم و انضباط مالی معرفی کرد.

در ادامه، (۱) عیسی شهسوار خجسته، رئیس سازمان امور مالیاتی، درباره ی زمینه های همکاری بین سازمان امور مالیاتی و جامعه ی حسابداران رسمی ایران، (۲) غلامرضا سلامی، رئیس شورای عالی جامعه ی حسابداران رسمی ایران، در باب نقش حسابرسی صورت های مالی در تشخیص مالیات، (۳) هوشنگ نادریان، نایب رئیس شورای عالی جامعه ی حسابداران رسمی ایران، پیرامون نقش و عملکرد حسابداران رسمی و کادر تشخیص مالیات در افزایش اعتماد عمومی به نظارت مالیاتی کشور، (۴) سید محمود حمیدی، درباره ی نگاهی به قانون مالیات ها از منظر حسابرسی مالیاتی، (۵) محمد شریعتی، در خصوص فرایند اجرای حسابرسی مالیاتی، (۶) منصور شمس احمدی در مورد دورنمای حسابرسی مالیاتی، (۷) رضا نظری، در زمینه ی انتظارات مالیات دهندگان، (۸) فرشاد اسکندریانی، راجع به نگاهی به گزارش های حسابرسی مالیاتی صادره و (۹) محمدعلی بیگ پور، در خصوص گزیده های از مفاد قانون مالیات های مستقیم سخن گفتند.

سرانجام همایش با نشست هیات رئیسه متشکل از محمد قاسم پناهی، سید محمود حمیدی، محمد شریفی و اصغر هشی به کار خود پایان داد.

### راهنمای نرم افزارهای مالی

پذیرش آگهی نرم افزارهای مالی:

۸۸۹۳۹۶۷

شرکت کامپیوتک COMPUTECH

سیستمهای جامع و یکپارچه  
کاربردی

ORACLE8+TOOLS

حسابداری عمومی  
حسابداری انبار  
حسابداری اموال  
حسابداری فروش  
فروش  
انبار و سفارشات  
پرسنلی، حقوق و دستمزد

NT/UNIX

WINDOWS98

نشانی: تهران کارگر شمالی - کوچه چهارم - پلاک  
۱۱ طبقه ۲ - شماره ۹  
تلفن: ۶۲۰۱۱۲ - ۶۲۰۱۰۰  
فاکس: ۶۲۰۱۱۲

Email: computec\_co@yahoo.com

# سیستم‌های حسابداری و حسابداری مسئولیت

«حسابداری مسئولیت یکی از فنون حسابداری مدیریت است که برای پاسخ‌گویی به نیازهای سازمان با توجه به نظریه‌ی سنتی سازمان ابداع شده است.»

## رویا دارایی

توجه می‌شود: ۱- کارایی<sup>۱</sup>، و ۲- اثربخشی<sup>۲</sup>.

همان‌طور که می‌دانیم کارایی عبارت است از «میزان برون‌داد سازمان در مقابل واحدهای درون‌داد» و اثربخشی عبارت است از «درجه موفقیت سازمان در رسیدن به اهدافش یا این که سازمان تا چه اندازه وظایفش را انجام می‌دهد».

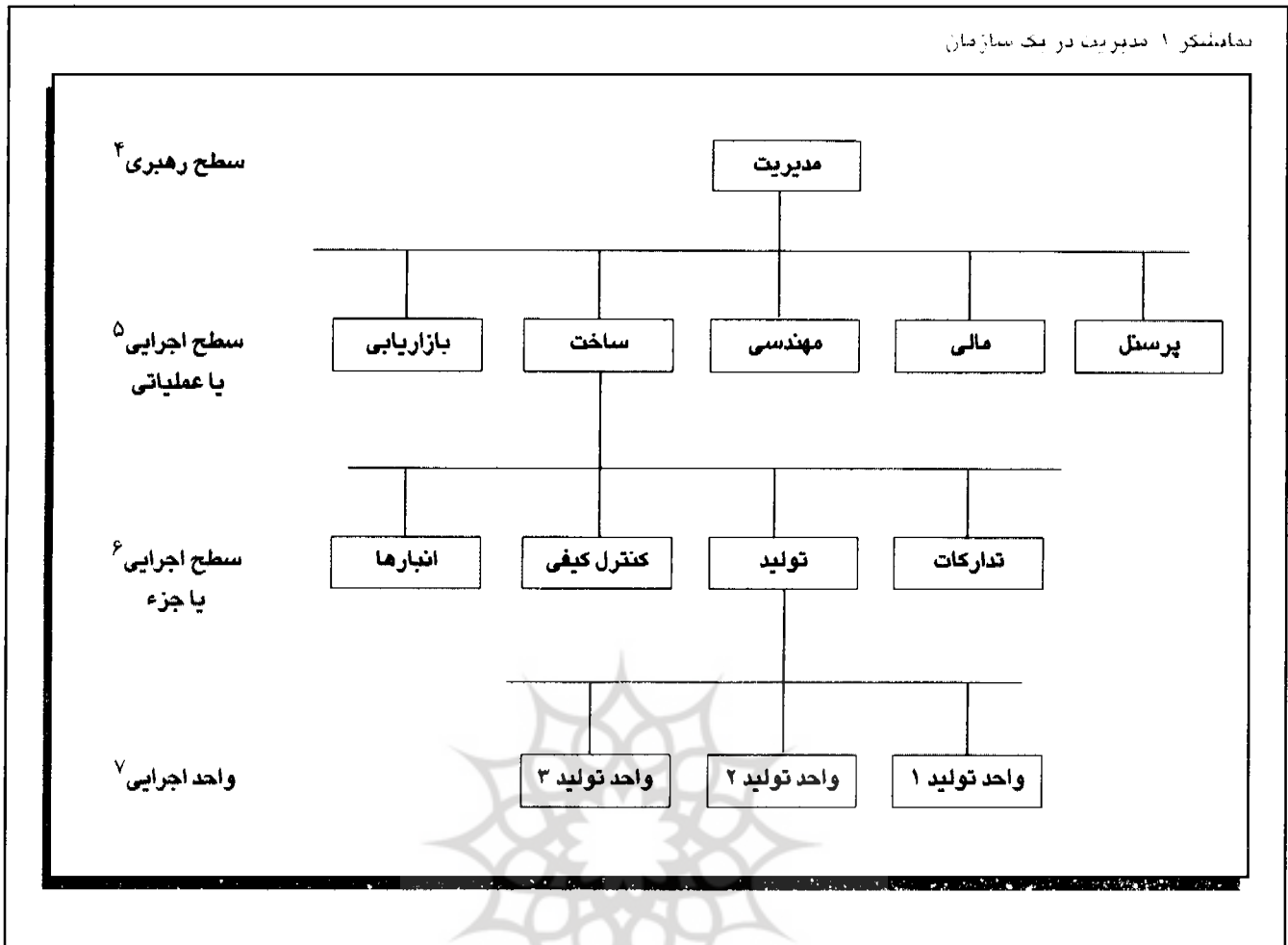
با توجه به نظریه سنتی سازمانی، سازمان تابع یک سلسله مراتب ارتباطی است که این سلسله مراتب به‌خوبی شناسایی و تعریف می‌گردد. بنابراین کارها می‌تواند با کارایی و اثربخشی مطلوب انجام پذیرد. در این نظریه به تفویض و تقسیم صحیح اختیار و مسئولیت به افراد تاکید می‌گردد و فرض بر این است که افراد سازمانی را می‌توان با کم‌ترین مشکل کنترل و هدایت کرد و مدیریت براین امور احاطه‌ی کامل دارد. مدیریت در سطوح بالای سازمان اختیارات و مسئولیت‌های کامل اداره‌ی سازمان را به عهده دارد لیکن به منظور عملی نمودن کنترل‌های لازم بخشی از اختیارات و مسئولیت‌های خود را به مدیران اجرایی تفویض می‌نمایند که این گروه نیز به همین ترتیب به مسئولین رده‌ی بعد و همین‌طور این تفویض اختیارات و مسئولیت‌ها تا آخرین فرد اجرایی ادامه می‌یابد و هر سطح از تفویض یک رده سرپرستی و نظارت را تشکیل می‌دهد و تعداد قسمت‌ها یا واحدهای تحت نظارت در هر یک از سطوح دامنه‌ی کنترل<sup>۳</sup> را نشان می‌دهد. نمایشگر ۱ سطوح مختلف مدیریت را در یک سازمان نشان می‌دهد.

سیستم‌های حسابداری زمانی در تصمیم‌گیری مفیدند که متناسب با اهداف مدیریت طراحی شوند. این سیستم‌ها مهم‌ترین بخش سیستم اطلاعاتی هر سازمان هستند. سیستم حسابداری شبکه‌ای از ارتباطات صوری است که با ارائه اطلاعات به مدیران اجرایی، آن‌ها را در دستیابی به اهداف اصلی و فرعی تعیین شده از طرف مدیران عالی رتبه یاری می‌کند. از آن‌جا که سازمان‌های نوین همیشه در حال تغییر و تحول‌اند طراح سیستم حسابداری همواره اهداف، منابع موجود و ساختارهای سازمانی را تغییر می‌دهد تا بتواند انواع اطلاعات متناسب با اهداف مدیریت را گردآوری، طبقه‌بندی، محاسبه و گزارش کند.

بنابراین سیستم‌های حسابداری به عنوان ابزاری در تعیین اهداف و تاثیر گذاردن بر رفتار مدیریت نقش غالب را دارند، در واقع سیستم‌های حسابداری متناسب با تصمیم‌گیری و اجرای مدیریت، ابزاری جهت گردآوری، تفسیر و گزارش‌دهی اطلاعات‌اند که برای کمک به فرایندهای مدیریت صورت‌بندی می‌شوند. این سیستم‌ها وظیفه دارند اطلاعات مورد نیاز سازمان‌ها را تولید و ارائه کنند. این اطلاعات به سه نوع تقسیم می‌شوند:

- اطلاعات مربوط به ثبت نتایج
- اطلاعات مربوط به جلب توجه
- اطلاعات تصمیم‌گیری

اصولاً وقتی از سیستم حسابداری صحبت می‌شود این سیستم در قالب یک سازمان مطرح می‌گردد و اغلب به دو واژه



استفاده می‌شود. در نتیجه میزان موفقیت هر واحد اجرایی در دستیابی به اهداف سازمان ارزیابی می‌شود.

از نقطه نظر کنترل مدیریت، به دو دلیل، اطلاع از نحوه ارتباط هزینه‌ها به قسمت‌ها اهمیت دارد: الف) ضرورت پی‌گیری مسئولیت، ب) ضرورت شناسایی قسمت‌های ضعیف در زمان‌های مختلف. بدین ترتیب، سیستم حسابداری می‌تواند هزینه‌ها را برحسب مبدأ هزینه جمع‌آوری کند. و از این طریق حسابداری مسئولیت اعمال می‌شود. این مرکز تجمع هزینه را مرکز مسئولیت گویند. این مرکز با مرکز هزینه‌ی حقوق فرق دارد. در مرکز هزینه، هزینه‌های مستقیم قسمت و هزینه‌های غیرمستقیم خدماتی تسهیم شده جمع‌آوری می‌شود. در صورتی که در مرکز مسئولیت هزینه‌هایی که در مبدأ هزینه ایجاد شده یعنی تنها هزینه‌های ایجادشده در قسمت، به‌منظور اعمال کنترل، جمع‌آوری می‌شود.

مدیران سطح رهبری اهداف کلی سازمان را تعیین می‌نمایند مدیران در سطح اجرا براساس اهداف کل اهداف جزء را تعیین می‌کنند و به‌طور خلاصه با عنایت به نظریه‌ی سنتی، سازمان‌ها در راه دستیابی به اهداف خود به بالاترین کارایی تلاش می‌کنند که این کار را به وسیله‌ی سازماندهی و کنترل افراد انجام می‌دهند.

حسابداری سنجش مسئولیت یک سیستم گزارشگری اطلاعات است که داده‌های مالی را بر مبنای حوزه‌های مسئولیت در یک سازمان طبقه‌بندی می‌کند و درآمد و هزینه از حوزه‌های عملیاتی را که جهت کنترل به مدیر واگذار می‌شود دسته‌بندی و گزارش می‌کند. در واقع حسابداری مسئولیت یکی از فنون حسابداری است که جهت پاسخ‌گویی به نیازهای سازمان‌ها با توجه به نظریه‌ی سنتی سازمان ابداع گردیده است. این فن، کارایی و عملکرد هر مرکز مسئولیت یا هر واحد اجرایی را ارزیابی می‌کند و نتایج به عنوان اطلاعات بازخورد برای اعمال کنترل

# مدیریت کیفیت فراگیر، نظریه نهاد و سیستم حسابداری مدیریت

در مقاله‌های اخیر، رویکردهای جدیدی در مدیریت به صورت تجربی و کیفی در سیستم‌های حسابداری مدیریت (MIS) مشاهده شده است. این رویکردها به تعیین و اندازه‌گیری شاخص‌های عملکرد سازمانی و ارزیابی آنها از جمله حسابداری مدیریت، تمرکز بر رویکردی سیستمی و نهادی در سیستم‌های حسابداری مدیریت می‌گردد.

"قسمت اول"

احمد یعقوب نژاد



مدیریت کیفیت فراگیر را اتخاذ می‌کند ممکن است مجبور به تعیین در سازوکارهای کنترل داخلی از جمله حسابداری مدیریت و روش‌های گزارشگری خود شود.

در سال‌های اخیر بسیاری از سازمان‌ها به منظور افزایش کیفیت به مدیریت کیفیت فراگیر روی آورده‌اند. در این

مقاله مدیریت کیفیت فراگیر عبارت است از مجموعه‌ای از مفاهیم و ابزار که به بهبود مداوم عملکرد افراد، گروه‌ها و سازمان‌ها می‌پردازد.

افزایش شواهد تجربی در این ارتباط نشان می‌دهد، سازمان‌هایی که از مدیریت کیفیت فراگیر تبعیت می‌کنند، به اهدافی از

اشاره می‌کند که یک سازمان ممکن است به منظور بالا بردن فرهنگ سازمانی و فرهنگ کیفیت اقدام به اجرای مدیریت کیفیت فراگیر نماید تا به دلایل صرفاً فنی و تکنیکی.

مقاله همچنین اشاره می‌کند، وقتی یک سازمان روش‌های جدید مدیریت هم‌چون

مطالعه‌ای موردی از اتخاذ مدیریت کیفیت فراگیر و تغییرات در سیستم‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های ساختمانی نیوزیلند است. این مقاله روش‌های سازمانی در اجرای مدیریت کیفیت فراگیر را به‌عنوان یک راهبرد و اثرات بعدی آن در سیستم‌های حسابداری مدیریت ارزیابی می‌نماید و

در سال‌های اخیر بسیاری از سازمان‌ها در راستای رسیدن به سطح کیفیت مطلوب به مدیریت کیفیت فراگیر (TQM) روی آورده‌اند. محققان حسابداری نیز به این موضوع علاقه‌مند شدند که سیستم‌های حسابداری چگونه به یک محیط مدیریت کیفیت فراگیر راه می‌یابند. این مقاله

جمله ارتباط بهتر کارکنان، بهره‌وری بالاتر، وفاداری بیشتر مشتریان، افزایش سهم بازار و بهبود در سودآوری دست یافته‌اند.

جانسون (Jahnson) در مقاله‌ی ارتباط باز یافته‌ی مدیریت کیفیت فراگیر و نقش حسابداری مدیریت اشاره می‌کند، واحدهای تجاری به منظور قابلیت رقابت و توان سودآوری، باید همیشه درک درست و کاملی از چگونگی رهبری افراد و رضایت مشتریان داشته باشند. مدیریت کیفیت فراگیر توجهش را به قدرت رقابتی در ساختار ارتباطات و اختیار دادن به افراد در حل مسائل به ویژه مسائلی که مانع از سودآوری ناشی از رضایت مشتری می‌شود، متمرکز می‌نماید. توصیه‌های جدید در نوشته‌های حسابداری مدیریت نشان می‌دهد، زمانی که یک سازمان فلسفه‌ی مدیریت جدید را اتخاذ می‌کند، این عامل ممکن است منجر به تغییر در سازوکارهای کنترل داخلی و حسابداری مدیریت سازمان شود. از سیستم حسابداری مدیریت سازمان انتظار می‌رود تا اطلاعات به‌موقع، صحیح و مرتبط را در مورد عملکرد سازمان به سطوح مختلف مدیریت ارائه نماید.

سیستم حسابداری مدیریت سنتی توانایی کافی در جهت شناسایی هزینه‌های فرصت از دست رفته در ارتباط با بهبود کیفیت را ندارد. شانک و گاوینداراجان (Shank and Govindarajan, 1994:16-17)

در مقاله خود در مورد اندازه‌گیری هزینه کیفیت<sup>۱</sup> به‌عنوان یکی از جوانب استراتژی مدیریت هزینه، اشاره می‌کنند که: در هر روشی که سازمان انتخاب کند، کیفیت یک متغیر استراتژیک با اهمیت می‌باشد که حسابداری مدیریت نمی‌تواند برای مدت‌های زیادی آن را نادیده بگیرد. و به هر شکلی که باشد، سیستم کارای گزارشگری مدیریت باید به وضوح مسئله کیفیت را مورد توجه قرار دهد.

در اوایل توجه کمی به این موضوع می‌شد که چگونه و تا چه اندازه حسابداری مدیریت می‌تواند در برآوردن نیازهای اطلاعاتی مدیریت و پاسخ به این پرسش‌ها که چرا از یک فرهنگ جهت‌دار کیفیت

جانبداری می‌شود؛ توانا باشد.

هدف مقاله این است که درباره شکاف ایجاد شده بین اجرای سیستم مدیریت کیفیت فراگیر و سیستم حسابداری مدیریت بحث و گفتگو شود و به منظور رسیدن به این هدف، پرسشهایی به شرح زیر مطرح می‌نماید:

- ۱- چرا و چگونه سازمان برنامه‌های مدیریت کیفیت فراگیر را به کار می‌اندازد؟
- ۲- ویژگی‌های اصلی مدیریت کیفیت فراگیر در سازمان چیست؟
- ۳- تا چه اندازه انجام طرح‌های کیفیت و روش‌های آن نهادینه می‌شود؟
- ۴- چه تفاوتی بین سیستم‌های حسابداری مدیریت قبل و بعد از اجرای، مدیریت کیفیت فراگیر وجود دارد؟

در عین حال مقاله به جزئیات اولیه و چهارچوب مفهومی که برای درک موضوعات تحقیقی بالا اشاره شد می‌پردازد. سپس به ادبیات مدیریت کیفیت فراگیر و نقش سیستم حسابداری مدیریت در آن می‌پردازد. در بخش بعدی محیط کنترل کیفیت در نیوزیلند تشریح می‌شود. این موضوع زمینه‌ای را برای تجزیه و تحلیل بعدی فراهم می‌سازد. روش تحقیق در بخش چهارم تشریح و نتایج تحقیق به دنبال آن در بخش پنجم آمده است. مقاله با یک بحث درباره نتایج به‌دست آمده به همراه اشارات ضمنی برای تحقیقات آتی پایان می‌یابد.

پایه نظری

مدیریت کیفیت فراگیر ابزاری است مدیریتی به منظور ایجاد بهبود مداوم و مستمر در فعالیت سازمان. بهبود عبارت است از تولید محصولات و ارائه خدمات با حداکثر کیفیت با حداقل هزینه ممکن. فرهنگ مدیریت کیفیت فراگیر به وسیله چهار اصل کلیدی مشخص می‌شود:

- توجه مداوم به مشتریان؛
  - تداوم در بهبود فعالیت؛
  - مشارکت همگانی؛
  - تمرکز بر روی واقعیت‌ها.
- طرفداران مدیریت کیفیت فراگیر ادعا می‌کنند که چهار اصل کلیدی فوق همگی در

اجرای مدیریت کیفیت فراگیر مهم می‌باشند، چرا که به کمک همه آنها سازمان قادر به خلاقیت، رقابت و سودآوری می‌شود. اگرچه بسیاری از افراد همچون جانسون (Jahnson, 1994)، کوپر (Cooper, 1996) از مدیریت کیفیت فراگیر تمجید می‌کنند. دیگر محققان از جمله ای‌زامل (e.g. Ezzamel) و کانجی (KANJI, 1996) و ریاحی بلکویی (Riahi-Belkaoui, 1993) به هزینه‌های قابل توجه اجرای مدیریت کیفیت فراگیر و سایر موانع در به‌کارگیری آن اشاره می‌کنند. تفسیر انتقادی ای‌زامل در سال ۱۹۹۴ نسبت به پایان‌نامه جانسون در همان سال درباره مزایای مدیریت کیفیت فراگیر قابل توجه است.

ای‌زامل در مقاله خود اظهار می‌کند: "به دنبال اجرای، مدیریت کیفیت فراگیر مدیریت تمایل پیدا می‌کند که به استفاده از نوشتن جزء به جزء؛ وظایف و روش‌ها تاکید بیشتری نماید، به طوری که افراد را از کارشان تفکیک می‌کند. ولی با این وجود این موضوع مورد بحث قرار خواهد گرفت که سازمانها نه تنها به دلایل کارکردی و فنی بلکه بخاطر سایر هدف‌ها از جمله یک شکل شدن با هنجارهای سازمانی تصمیم به اجرای مدیریت کیفیت فراگیر می‌گیرند."

نویسندگانی هم‌چون رابسن (Rabson, 1982)، بارنی (Barney, 1986a, 1986b)، پیتر (Peter, 1982)، هیل (Hill 1991a, 1991b)، پاول (Powell 1995)، ماجارو (Majarro, 1992)، واترمن (Waterman, 1991) استدلال می‌نمایند که مطابقت با کیفیت قابل قبول شرایطی را در جامعه ایجاد می‌کند که سازمان‌ها می‌توانند از طریق نشان دادن تعهدات خود به اصول کیفیت منتفع شوند. جدا از منافع برتری رقابتی، تعهد به کیفیت می‌تواند منجر به ایجاد علائم و تصاویر تجارت جهت دسترسی به بازارهای مختلف شود.

اگرچه امروزه مدیریت کیفیت فراگیر به‌طور عمومی در اظهارات غیر حرفه‌ای مورد استفاده قرار می‌گیرد، اما اهمیت و مفهوم آن مانند سایر فرایندهای سازمانی تنها در حیطه سازمانی‌اش درک می‌شود.

برخی از مولفان استدلال می‌نمایند که محیط‌های تجاری همراه با عملیات تجاری و مقررات گوناگون در یک جامعه خاص می‌تواند رفتار شرکت‌های فرعی را تحت تاثیر قرار دهد. این نویسندگان اظهار می‌نمایند که ممکن است سازمان‌ها سیستم‌ها، روش‌ها و سیاست‌های خاصی را از راه تقلید و استنساخ از یکدیگر برای شرح و اثبات مطابقت با عملیات نهادی شده؛ اتخاذ نمایند. از این رو در این مقاله این موضوع بحث می‌شود که تعهد به مدیریت کیفیت فراگیر می‌تواند بوسیله یک مرجع قانونی یا هر شاخص سازمانی که قبلاً توسط دیگران نهادینه شده است مورد سنجش قرار گیرد.

بسیاری از محققان و دانشجویان حسابداری تصور می‌کنند که تغییرات در سیستم حسابداری مدیریت شرکت به منظور اتخاذ مدیریت کیفیت فراگیر ضروری می‌باشد. بنا به گفته شانک و گاویندراجان (Shanik and Govindarajan, 1994)؛ برای اجرای مدیریت کیفیت فراگیر، سازمان نیاز به یک سیستم حسابداری مدیریت جدید دارد که بتواند نیازهای اطلاعاتی مربوط به کیفیت را برای مدیریت ارائه نماید. امروزه در ادبیات حسابداری مدیریت اشاره می‌شود که سیستم حسابداری مدیریت سنتی (همچون سیستم هزینه‌یابی استاندارد) بیشتر به اندازه‌گیری کارایی برحسب دستیابی به هدف‌های بودجه توجه دارد. این موضوع منجر به این ادعا می‌شود که سیستم حسابداری مدیریت سنتی برای تعیین ارزش اقتصادی یک طرح مشخص یا برای انتخاب یک آلت‌رناتیو از بین چند راه حل؛ نامناسب می‌باشد و حتی سیستم حسابداری مدیریت سنتی می‌تواند مانعی برای اجرای مدیریت کیفیت فراگیر به حساب آید.

به‌عنوان مثال در سیستم حسابداری مدیریت سنتی وجود ضایعات عادی را تا حدی که نهادینه شده است قابل قبول می‌دانند اما در مدیریت کیفیت فراگیر چنین چیزی برای ضایعات مجاز در نظر گرفته نمی‌شود، چرا که براساس اصول مدیریت کیفیت فراگیر به بهبود مستمر و همیشگی تاکید می‌شود.

به نظر می‌رسد که مدیریت کیفیت فراگیر برای ارزیابی عملکرد کیفیت و نتایج ناشی از بهبود عملکرد سازمانی نیاز به اطلاعات مفصل سیستم حسابداری مدیریت، دارد. این اطلاعات باید علاوه بر اطلاعات مالی مسائل غیرمالی را نیز در برگیرد. در این ارتباط نظریه نهادی ایجاب می‌کند که این اطلاعات باید به شکل مناسبی در اختیار افراد سازمانی قرار گیرد و حتی نحوه ارائه این اطلاعات نیز نهادینه شود، به طوری که شکلی از فرهنگ سازمانی گردد.

بنابراین در این مطالعه؛ نظریه نهادی<sup>۲</sup> به تسخیر عوامل برون سازمانی از جمله فشارهای بازار، شدت رقابت؛ انتظارات مشتریان، انجمنهای حرفه‌ای، ادراک عمومی و عوامل قانونی (قوانین، رهنمودها و استانداردهای کیفیت) که در اتخاذ مدیریت کیفیت فراگیر و تغییر در سیستم حسابداری مدیریت موثر می‌باشد، کمک می‌نمایند. ادبیات ارتباط بین اجزای مدیریت کیفیت فراگیر و حسابداری مدیریت همان طوری که در بالا بحث شد به درک اینکه چگونه و تا چه اندازه حسابداری مدیریت و حسابداران مدیریت در به‌کارگیری مدیریت کیفیت فراگیر در یک سازمان می‌توانند نقش بازی کنند، کمک می‌نمایند.

وضعیت کیفیت در نیوزیلند طرح بهبود کیفیت در شرکت‌های نیوزیلند (NZ) با تغییر سیاست‌های حکومتی در طول اواسط دهه ۸۰ شروع شد. پیش از رژیم کنونی که در سال ۱۹۸۴ جهشی به جلو داشت، شرکت‌های نیوزیلندی چه از نظر میزان تولید محصولات و چه از نظر بالا بردن سطح ابداعات و کیفیت آمادگی کمی برای تطابق با تغییرات بازار رقابت جهانی داشتند.

بازار داخلی از رقابت خارجی محافظت می‌شد، و صادرات به وسیله سیاست‌های بخشودگی مالیاتی، وام‌های صادرات و مجوزهای صادرات مورد حمایت قرار می‌گرفت.

در یک چنین محیط محافظت شده‌ای شرکت‌ها انگیزه کمی برای تمرکز روی

کیفیت به‌عنوان یک جنبه استراتژیک داشتند. در طی گسترش سیستم‌های پیچیده بازرسی، مفاهیم کیفی فقط به صورت سنتی خود به کار می‌رفتند. ولی با وجود این در اواسط دهه ۸۰ دولت نیوزیلند مبادرت به ایجاد اقتصاد بازار آزاد کرد.

بازار داخلی باز شد و انگیزه پاداش تجاری برای شرکت‌های محلی از بین رفت. شرکت‌های نیوزیلند درک کردند که باید با گام‌های مساوی با شرکت‌های بین‌المللی رقابت کنند. بسیاری از شرکت‌های نیوزیلند خود را با استانداردهای ایزو ۹۰۰۰ (ISO 9000) و هم چنین مدیریت کیفیت فراگیر تطبیق دادند. مانند

(Grieve, 1990, Lowe et al., 1992; Meclintock 1993)

در سال ۱۹۹۷ بیش از ۱۲۰۰ شرکت نیوزیلند گواهینامه ایزو را دریافت نمودند. واضح است که رقابت شدید و انتظارات مشتریان در مورد کیفیت بیشتر؛ شرکت‌های NZ را مجبور کرد تا خود را با استانداردهای ایزو و مدیریت کیفیت فراگیر تطبیق دهند.

(Batley, 1994; Needhom et al., 1997)

عملکرد کیفیت فقط محدود به شرکت‌های خصوصی نمی‌شد. بسیاری از شرکت‌های بخش دولتی نیز مجبور به استفاده از این فرایند بهبود کیفیت شده‌اند.

(Grieve, 1990, Loue et al., 1992; Meclintock, 1993; Fowler and Lord, 1995)

برای مثال وقتی شوراهای شهر تصمیم گرفتند که انجام قسمت اعظم خدمات مانند: جمع‌آوری زباله‌ها و راه‌داری را به بخش خصوصی واگذار کنند تا به این طریق بخش خصوصی عهده‌دار انجام این خدمات شود. گزارش شده که تعدادی از شوراهای شهری از شرکت‌کنندگان در مناقصه درخواست کردند که جهت اطمینان از کیفیت ارائه این خدمات گواهینامه معتبر در مورد برنامه بهبود کیفیت مانند مدیریت کیفیت فراگیر ارائه دهند. بنابراین وقتی ارائه‌کنندگان این خدمات گواهینامه معتبر بهبود کیفیت را ارائه می‌دهند دیگر نیاز نخواهد بود که بر خدمات ارائه شده توسط

گزارش‌های عملکردی و گزارش‌های سیستم حسابداری مدیریت بوده است. این اسناد به شواهد به‌دست آمده از مصاحبه ضمیمه شده به علاوه اطلاعاتی از گزارش‌های صنایع خدمات دولتی، انجمن مشاوران مدیریت که دارای استانداردهای کیفیت بودند، انجمن‌های حرفه‌ای و شورای شهری جمع‌آوری شد. تاکتیک‌های گوناگون برای کنترل اعتبار و قابلیت اطمینان شواهد، به کار گرفته شدند که شامل triangulation across منابع اطلاعات، روش‌ها، کنترل مجدد نکات مشابه در مصاحبه‌شوندگان مختلف، دریافت باز خورد از شرکت‌کنندگان در مطالعه و به‌دست آوردن توضیحات نظیر هم بود. به‌طور کلی یک درجه بالایی از اطمینان و پایداری به‌دست آمد.

#### پیشینه مطالعه موردی

مطالعه موردی در نیوزیلند براساس بررسی‌های انجام شده در شرکت ساختمانی دی‌تی‌ال (DTL) با مسئولیت محدود برای مدت کوتاهی به کار گرفته شد. علت انتخاب دی‌تی‌ال این بود که دی‌تی‌ال از سیستم مدیریت کیفیت فراگیر استفاده می‌کرد و موافقت کرد که در این مطالعه شرکت کند. دی‌تی‌ال یک شرکت مهندسی ساختمانی در نیوزیلند می‌باشد که در تاریخ ۲۸ مارس ۱۹۶۳ تاسیس شده است یک خانواده ۷۶ درصد سهام این شرکت را در تملک دارند، ۲۴ درصد بقیه متعلق به ۶ سهامدار دیگر است. این شرکت خدمات گوناگونی از قبیل مسحوطه‌سازی، جاده‌سازی، گسترش ترمینال‌های اتومبیل، حفاری حمل و نقل عمومی بخصوص حمل‌فله‌ای و حمل ماشین‌آلات راه‌سازی ارائه می‌دهد. در سال ۱۹۹۶ دی‌تی‌ال گردش‌های معادل ده و نیم میلیون دلاری را گزارش کرد که مبلغ ۱/۳۶ سود خالص از آن حاصل شد. جمع دارایی‌ها در ۳۰ ژوئن ۱۹۹۶، ۳/۷ میلیون دلار بود. در زمان مطالعه شرکت ۱۲۰ کارمند تمام‌وقت داشت. مدیرعامل دی‌تی‌ال رئیس هیئت مدیره<sup>۴</sup> شرکت نیز می‌باشد.

هیئت مدیره شرکت سه عضو دارد. گروه اول عهده‌دار نظارت به حسابها، اموال اداری

موردی حتی اگر اشاره به آن به‌صورت ضمنی باشد یک تئوری قبلی قابل ملاحظه وجود خواهد داشت. برای اینکه کار یک محقق برای دیگران قابل درک باشد باید محقق در شکل دادن به مطالعه موردی خود تا حد امکان صریح بوده و مطلب را به صورت قابل درک مطرح کند.

اطلاعات در دو مرحله و در طول ۶ ماه جمع‌آوری شد. مطالعه مقدماتی در طی سال‌های ۱۹۹۶-۱۹۹۵ به منظور تحقیقات عمیق در مورد مسائل ایجاد شده تنظیم شد. مرحله دوم که فاز تحقیقات متمرکز بود، به مدت ۴ ماه در طی سال‌های ۱۹۹۶ تا ۱۹۹۷ طول کشید. اطلاعات با استفاده از دو روش جمع‌آوری گردید. این دو روش شامل یک مصاحبه نیمه رسمی با ۲۰ درصد از کارمندان در سطوح مختلف و هم چنین یک مطالعه منظم و اصولی در اسناد شرکت‌هایی بود که سیستم حسابداری مدیریت، مدیریت کیفیت فراگیر را به کار می‌بردند. مصاحبه شونده‌گان از رده‌های مختلف سازمانی انتخاب شده که شامل اعضای هیئت مدیره، گروه مهندسی، گروه کنترل کیفی حسابداران پیمانکاران و کارگران ساده و رانندگان بودند یک جدول مصاحبه آماده شده بود که شامل چندین سوال بود که اساس مصاحبه را تشکیل می‌داد. این سوالات براساس ادبیات مدیریت کیفیت فراگیر و نقش سیستم حسابداری مدیریت از آن زاویه که قبلاً صحبت شد طراحی شده بودند. این جدول مصاحبه بسیار انعطاف‌پذیر بود. به‌عنوان مثال اگر مصاحبه‌شونده علاقه خاصی به موضوعات مربوطه داشت و مایل به توسعه آن بود به او اجازه داده می‌شد که این کار را انجام دهد. از طرف دیگر اگر مصاحبه شونده علاقه‌ای به روند سوالات نداشت آن موارد حذف می‌شدند. مصاحبه‌ها بین یک تا سه ساعت طول می‌کشید.

روش دوم برای جمع‌آوری اطلاعات؛ مطالعه براساس موارد نگهداری شده در بایگانی‌ها، جزوات مختلف شرکت مانند اساننامه شرکت، صورت جلسات هیئت مدیره، بایگانی‌ها، جزوات مدیریت کیفیت فراگیر صورت‌های مالی حسابداری،

پیمانکار نظارت دائمی اعمال گردد. از این گذشته از طریق کنفرانس‌های منظم در مورد کیفیت و سازمان‌هایی نظیر سازمان‌های ملی گواهی کیفیت نیوزیلند<sup>۳</sup> فرهنگ کیفیت در سطح عمومی در این کشور بالا رفته است. هم چنین وزارت بازرگانی نیز گواهی کیفیتی را ایجاد کرده است که این گواهی از طریق مراکز پیشرفته تجاری ارائه می‌شود.

از زمان ایجاد این گواهی از سال ۱۹۹۳ تاکنون ۳۵۰ موسسه تقاضای دریافت این گواهی را نموده‌اند. موسسات معتبری همچون سازمان استاندارد نیوزیلند؛ کسی‌پی‌ام‌جی پیت مارویک تیلارس (KPMG Peat Marwick; Telarc) و دیگران نقش مهمی در مورد انتشار استانداردهای ایزو ۹۰۰۰ و همچنین اطلاع‌رسانی در مورد مدیریت کیفیت فراگیر به موسسات را به عهده داشته‌اند. مک‌کلینتاک و فولر (Mcclintock 1993, Fowler 1996)

#### استراتژی تحقیق و منابع اطلاعات

##### انتخاب استراتژی مطالعه موردی

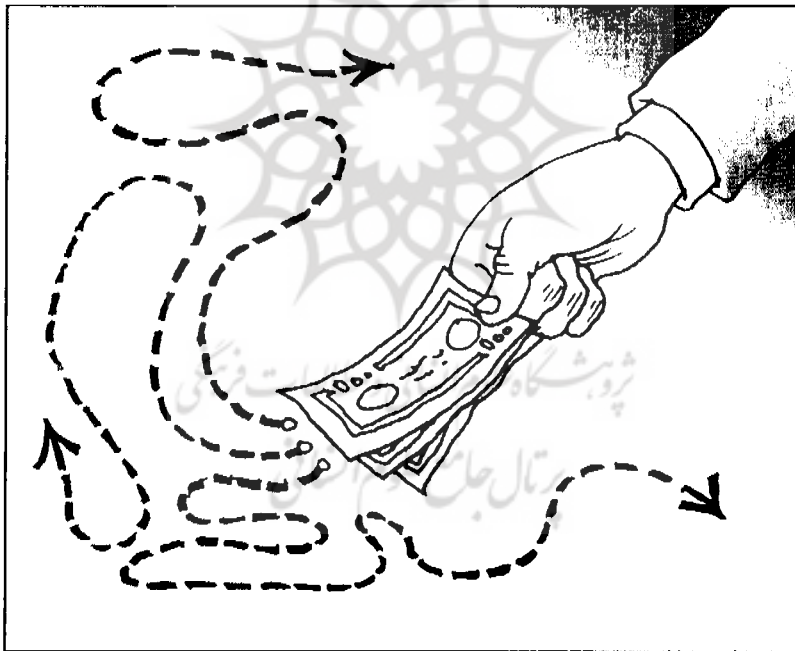
روش اصلی اتخاذ شده در این تحقیق عبارت بود از مطالعه موردی غیرکمی. طبق نظر یین (Yin, 1989) روش مطالعه موردی، نسبت به طرح‌های تجربی و زمینه‌یابی فواید بیشتری دارد.

ادبیات روش تحقیق به چند مورد از فرم‌های مطالعه موردی اشاره دارد: توصیفی، توضیحی، آزمایشی، اکتشافی و توضیحی. در این مقاله هر دو روش توصیفی و توضیحی برای تجزیه و تحلیل موردی به کار گرفته می‌شود. اولاً ما یک تصویر توضیحی و ادراکی از روش‌های مدیریت کیفیت فراگیر و سیستم حسابداری مدیریت در مورد موسسات مورد مطالعه ارائه خواهیم کرد. ثانیاً یافته‌های مورد استفاده در تئوری‌های پایه مطرح شده در بخش دوم را مورد بحث قرار خواهیم داد. همان طوری که روبرت اسکاپنز (Robert Scapens, 1990: 274) اشاره می‌کند هر محقق تحت تاثیر تجربیات گذشته، تحقیقات قبلی، مقالات مطالعه شده و غیره قرار خواهد گرفت. بنابراین در هر مطالعه



# ملاحظات اساسی بودجه‌بندی سرمایه‌ای

مجید اسماعیل پور



ولی تصمیمات نامناسب می‌تواند منجر به ورشکستگی شرکت شود. نظر به اهمیت بالای این تصمیمات و مبالغ ریالی - ارزی درگیر در آن، مدیران مالی باید بکوشند این گونه تصمیمات را با دقت بیشتری طرح ریزی و ارزیابی کنند. در این مقاله کوشش می‌شود تا به ماهیت و اهمیت تصمیمات سرمایه‌گذاری بلندمدت و ملاحظات

اساسی و راهبردی در هنگام اتخاذ این‌گونه تصمیمات پرداخته شود.

## تعریف بودجه‌بندی سرمایه‌ای

تصمیمات سرمایه‌گذاری یک شرکت معمولاً به عنوان تصمیمات بودجه‌بندی سرمایه‌ای شناخته می‌شوند. بودجه، برنامه‌ای است که جزئیات مقداری و ریالی فعالیتهای شرکت را برای یک دوره‌ی معین در آینده نشان می‌دهد. اصطلاح سرمایه‌ای به دارایی‌های ثابتی گفته می‌شود که در فرایند فیزیکی تولید کالاها و خدمات طی چند دوره مختلف توسط شرکت مورد استفاده قرار می‌گیرند. بودجه‌ی سرمایه‌ای، مخارجی را

مقدمه

با پیشرفت‌های شگرف فناوری در زمینه‌ی بهبود روش‌های تولید کالاها و خدمات، شرکت‌ها همه ساله مبالغ هنگفتی را در ماشین‌آلات، تجهیزات، تاسیسات و دیگسر دارایی‌های مولد جدید سرمایه‌گذاری می‌کنند. تخصیص کارایی سرمایه به سرمایه‌گذاری‌های مختلف یکی از وظایف مدیران مالی در دنیای امروز به

شمار می‌رود که متضمن تصمیماتی برای به‌کارگیری وجوه جاری شرکت در دارایی‌های بلندمدت است. بلندمدت به دوره‌ای می‌گویند که بیش از یک سال باشد. البته انتخاب یک سال اختیاری است. اما به نظر می‌رسد که بهترین نقطه برای تفکیک هزینه‌های سرمایه‌ای و هزینه‌های جاری باشد. تصمیمات مربوط به تخصیص سرمایه بین سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت مختلف برای شرکت‌ها اهمیت بسیار زیادی دارد. این تصمیمات بنا بر ماهیتی که دارند طی چندین سال آینده بر روی رشد، سودآوری، ریسک و ارزش شرکت‌ها تاثیر می‌گذارند. تصمیمات مناسب می‌تواند به افزایش سود شتاب بخشند و ارزش شرکت‌ها را افزایش دهند.

سرمایه‌گذاری به تقاضای اضافی بازار پاسخ دهند و سرمایه‌گذاری جدید شرکت نیز تنها به ایجاد هزینه‌های سنگین بینجامد.

چهارمین عامل مهم، تهی‌ی وجه برای اجرای تصمیمات بودجه‌بندی سرمایه‌ای است. اکثر شرکت‌ها با محدودیت منابع مالی مواجه‌اند و برای اجرای تصمیمات بودجه‌بندی سرمایه‌ای باید از قبل اقدام به تامین مالی کنند. شرکت برای تامین وجوه مورد نیاز جهت اجرای تصمیمات بودجه‌بندی سرمایه‌ای به زمان نیاز دارد. بنابراین برای اتخاذ و اجرای تصمیمات بودجه‌بندی سرمایه‌ای می‌بایست مدت زمان کافی در اختیار شرکت باشد تا مدیران شرکت بتوانند وجوه مورد نیاز را با حداقل هزینه سرمایه و ریسک تامین کنند.

#### فرآیند اجرایی بودجه‌بندی سرمایه‌ای

اصولاً یک بودجه‌ی سرمایه‌ای نشان‌دهنده‌ی مجموعه‌ای از سیاست‌ها است و با گذشت زمان همواره مورد تجدید نظر شرکت قرار می‌گیرد. حداقل پنج مرحله را می‌توان برای برنامه‌ریزی و کنترل مخارج سرمایه‌ای برشمرد:

- ۱- تشخیص و شناسایی فرصت‌های سرمایه‌گذاری،
  - ۲- برآورد و ارزیابی جریان‌های نقدی فرصت‌های سرمایه‌گذاری،
  - ۳- قبول یا رد فرصت‌های سرمایه‌گذاری براساس یک ضابطه‌ی پذیرش،
  - ۴- تصویب اجرای فرصت‌های سرمایه‌گذاری پذیرفته شده، و
  - ۵- نظارت، کنترل و ارزیابی فرصت‌های سرمایه‌گذاری در حین اجرا.
- در نوشته‌های مالی بر مرحله سوم - قبول یا رد فرصت‌های سرمایه‌گذاری براساس یک ضابطه‌ی پذیرش - تاکید زیادی می‌شود. تاکید زیاد بر این مرحله ممکن است ناشی از دو دلیل زیر باشد: اول آن که اجرای این مرحله به آسانی از طریق تجزیه و تحلیل روش‌های کمی امکان‌پذیر است. دوم آن که، این مرحله را کارشناسان و پژوهشگران مالی به عنوان مهم‌ترین مرحله می‌دانند. اما از دیدگاه نظری، همه‌ی مراحل بودجه‌بندی سرمایه‌ای دارای اهمیت یکسان است و نمی‌توان مرحله‌ای را مهم‌تر از مراحل دیگر دانست.

#### پیشنهاد‌های سرمایه‌گذاری

فرصت‌های سرمایه‌گذاری خود به خود اتفاق نمی‌افتند. بلکه آنها را بایستی شناسایی کرد یا به وجود آورد. انواع پیشنهاد‌های سرمایه‌گذاری ممکن است از سطوح مختلف بخش‌های شرکت ارائه شود. برخی از پیشنهاد‌های سرمایه‌گذاری را ممکن است مدیریت عالی سازمان یا اعضای هیئت مدیره ارائه دهند. مشارکت مدیریت عالی در ارائه پیشنهاد‌های سرمایه‌ای معمولاً به اقدامات راهبردی نظیر بسط و گسترش فعالیت شرکت و ورود به بازارهای جدید محدود می‌شود. پیشنهاد‌های سرمایه‌ای برای توسعه‌ی محصولات جدید ممکن است از بخش بازاریابی شرکت ارائه شود. برای مثال ممکن است مدیر بازاریابی گزارش دهد که مشتریان خواستار خرید کالاهای خاصی هستند که در حال حاضر

مشخص می‌کند که طبق برنامه برای دارایی‌های ثابت صرف می‌شود. بودجه‌بندی سرمایه‌ای شامل فرایند تعیین، ارزیابی و تجزیه و تحلیل و تصمیم‌گیری در مواردی است که باید در بودجه‌سرمایه‌ای ملحوظ گردد. این فرایند در موفقیت یا شکست شرکت‌ها اهمیت حیاتی دارد، زیرا تصمیمات مربوط به بودجه‌بندی سرمایه‌ای بیشتر از هر عامل دیگر در ترسیم آینده‌ی شرکت دخالت دارد و از طرف دیگر، به‌طور جدی بر کلیه‌ی واحدهای درون شرکت از قبیل تولید، بازاریابی و فروش، نیروی انسانی، اداری و مالی و غیره تاثیر می‌گذارد.

#### اهمیت بودجه‌بندی سرمایه‌ای

چندین عامل دست به دست هم می‌دهند تا تصمیمات بودجه‌بندی سرمایه‌ای به عنوان یکی از پراهمیت‌ترین تصمیمات مدیران، خصوصاً مدیران مالی باشد اولین و مهم‌ترین عامل این است که نتایج تصمیمات بودجه‌بندی سرمایه‌ای بیش از یک دوره مالی دوام دارد، لذا تصمیم‌گیران انعطاف لازم را برای گرفتن تصمیم ندارند. در حقیقت تصمیم‌گیرنده با اتخاذ تصمیم، شرکت را برای یک دوره‌ی بلندمدت متعهد می‌سازد.

دومین عامل مهم، پیش‌بینی نیاز به دارایی‌های سرمایه‌ای برای دوره‌های آینده است. نیاز به دارایی‌های سرمایه‌ای در دوره‌های آینده به میزان حجم فروش دوره‌های آینده بستگی دارد. پیش‌بینی میزان حجم فروش شرکت در دوره‌های آینده با توجه به تغییرات محیطی کاری بس دشوار است. به‌طور کلی، اشتباه در پیش‌بینی میزان حجم فروش شرکت در دوره‌های آینده در بودجه‌بندی سرمایه‌ای تاثیر خواهد گذاشت و می‌تواند به اشتباه در تصمیم‌گیری بودجه‌بندی سرمایه‌ای منتج شود. به‌طور مثال، اگر پیش‌بینی فروش سال‌های آینده به میزان زیاد صورت گیرد، دارایی‌های سرمایه‌ای بیشتری خریداری خواهد شد. حال اگر فروش واقعی سال‌های آینده کم‌تر از پیش‌بینی باشد، خرید دارایی‌های سرمایه‌ای (الف) موجب افزایش هزینه‌های نگهداری شرکت، و (ب) موجب راکد شدن وجوه شرکت می‌گردد. از طرف دیگر، اگر سرمایه‌گذاری در دارایی‌های سرمایه‌ای صورت نگیرد و تقاضا برای محصولات شرکت از میزان حجم فروش پیش‌بینی شده بیشتر باشد در این صورت شرکت ممکن است بخش زیادی از سهم بازار خود را از دست بدهد و آن را به شرکت‌های رقیب واگذارد. مطمئناً باز پس گرفتن سهم بازار از دست رفته به انجام هزینه‌های سنگین تبلیغات و بازاریابی، پژوهش‌های فروش، اعطای تسهیلات اعتباری بیشتر به مشتریان، بهبود کیفیت محصول و ... نیاز خواهد داشت.

سومین عامل مهم، زمان اتخاذ تصمیمات بودجه‌بندی سرمایه‌ای است. تصمیمات بودجه‌بندی سرمایه‌ای می‌بایست در زمان مناسب اتخاذ و اجرا گردد. در صورتی که این تصمیمات در زمان مناسب اتخاذ و اجرا نگردد ممکن است موجب ایجاد هزینه‌های سنگین برای شرکت شود. بطور مثال اگر شرکتی با افزایش حجم تقاضا برای محصولات خود مواجه شود و در زمان مناسب تصمیم بودجه‌بندی سرمایه‌ای را اخذ و اجرا نکند، ممکن است در این فاصله‌ی زمانی، شرکت‌های رقیب با انجام

پیشنهادهای سرمایه‌گذاری ارائه شده در یک شرکت بسیار متنوع است و غالباً شرکت‌ها این پیشنهادها را در یکی از موارد زیر طبقه‌بندی می‌کنند:

- (۱) توسعه‌ی بازار محصولات فعلی،
- (۲) محصولات جدید و ایجاد بازار جدید،
- (۳) جایگزینی به منظور حفظ تداوم و فعالیت شرکت،
- (۴) جایگزینی به منظور کاهش هزینه‌های شرکت،
- (۵) پروژه‌های محیطی و ایمنی،
- (۶) تحقیقات و توسعه، و
- (۷) سایر.

#### برآورد و ارزیابی جریان‌های نقدی

داده‌هایی که برای قضاوت و ارزیابی درباره‌ی پیشنهاد سرمایه‌گذاری ارائه می‌شود باید در قالب وجه نقد باشد، زیرا شرکت برای پرداخت هزینه‌ها و سود سهام به پول نقد نیاز دارد و اگر نتواند از محل سرمایه‌گذاری‌ها بازدهی نقدی به دست آورد، دیر یا زود شکست خواهد خورد. از آنجا که وجوه نقد (نه درآمد یا سود) در تمام تصمیمات شرکت در حکم مجوز تصمیم‌گیری است، پس عایدات یک پیشنهاد سرمایه‌گذاری باید در قالب وجه نقد ارائه شود. برای هر پیشنهاد سرمایه‌گذاری لازم است اطلاعاتی در مورد جریان‌های نقدی انتظاری آینده به دست آوریم تا بتوانیم تفاوت جریان‌های نقدی شرکت را (با توجه به قبول یا رد پیشنهاد سرمایه‌گذاری) تجزیه و تحلیل کنیم. اما برآورد جریان‌های نقدی (جریان‌های نقدی انتظاری آینده) یکی از مهم‌ترین و از طرفی مشکل‌ترین کارها در تجزیه و تحلیل پیشنهادها سرمایه‌گذاری است.

به‌طور کلی جریان‌های نقدی یک پیشنهاد سرمایه‌گذاری را می‌توان به صورت زیر طبقه‌بندی کرد:

جریان‌های خروجی نقد	جریان نقدی
<ul style="list-style-type: none"> <li>- مبالغ پرداختی برای تحصیل و راه‌اندازی یا شروع به کار پیشنهاد سرمایه‌گذاری؛ و</li> <li>- هزینه‌هایی که پیشنهاد سرمایه‌گذاری در طول عمر مفید خود به شرکت تحمیل می‌کند.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- مبالغ دریافتی ناشی از درآمدها و فروش با جریان‌های ورودی نقد صرفه‌جویی که در هزینه‌های عملیاتی؛ و صرفه‌جویی می‌گردد.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- مبالغ دریافتی بابت ارزش اسقاط پیشنهاد سرمایه‌گذاری.</li> </ul>	

در شرکت تولید نمی‌شود، یا خواستار تغییر و تنوع در کالاهای فعلی شرکت هستند. سپس مدیر بازاریابی این ایده را با بخش پژوهش بازاریابی برای تعیین کشش تقاضای بازار این کالاها در میان می‌گذارد و از آنها می‌خواهد در این خصوص پژوهش کنند. اگر پژوهش بازاریابی شرکت مشخص کند که بازار قابل توجهی برای کالای مزبور وجود دارد، در این صورت مدیر بازاریابی از بخش مهندسی، تولید، مالی و حسابداری خواهد خواست که در مورد هزینه‌های تولید و بهای تمام شده این محصول نظر دهند. شرکت‌ها ممکن است دارای بخش طرح و برنامه یا تحقیق و توسعه باشند. برخی از پیشنهادها سرمایه‌گذاری را بخش‌های طرح و برنامه یا تحقیق و توسعه ارائه می‌دهند. زیرا بخش‌های طرح و برنامه یا تحقیق و توسعه‌ی شرکت‌ها به طور مداوم درباره‌ی محصولات جدید، بهبود روش‌های تولید، بهبود کیفیت محصولات تولیدی شرکت، بهبود فرایند تولید و افزایش ظرفیت تولید پژوهش می‌کنند. بیشترین پیشنهادها سرمایه‌گذاری را اغلب بخش تولید ارائه می‌دهد. یک پیشنهاد سرمایه‌گذاری از سوی بخش تولید ممکن است توسط معاون تولید و عملیات، مدیر تولید، کارشناسان تولید یا کارگران بخش تولید ارائه شود. برخی از پیشنهادها سرمایه‌گذاری نیز ممکن است از سوی بخش‌های اداری، مالی و پرسنلی صورت گیرد.

از آنجا که پیشنهادها سرمایه‌گذاری موجب تخصیص منابع مالی شرکت به منظور تحصیل درآمد یا کاهش هزینه‌ها می‌شود، لذا ممکن است شرکت‌ها روش‌های منظم و اصولی را برای ارائه پیشنهادها سرمایه‌گذاری به اجرا گذارند. در ارائه ایده‌ها و پیشنهادها سرمایه‌گذاری جدید معمولاً از دو سیستم استفاده می‌شود؛ سیستم بالا به پایین یا سیستم پایین به بالا. سیستم‌های بودجه‌بندی سرمایه‌ای که براساس آن پیشنهادها سرمایه‌گذاری را مدیریت عالی ارائه می‌دهد، سیستم بالا به پایین خوانده می‌شود. سیستم‌های بودجه‌بندی سرمایه‌ای که مستلزم پیشنهادها سرمایه‌گذاری توسط کارگران، کارکنان و مدیران اجرایی است نیز سیستم پایین به بالا نامیده می‌شود. هر چند در اغلب شرکت‌های بزرگ از ترکیب این دو سیستم استفاده می‌شود، اما در دهه‌های اخیر در اغلب شرکت‌ها در کشورهای مختلف به دلیل گرایش بیشتر به عدم تمرکز، سیستم پایین به بالا بیشتر مورد توجه و استفاده قرار گرفته است.

**پتی و اسکات** در مطالعه‌ی شرکت‌های امریکایی مشاهده کردند که آنها برای ارائه پیشنهادها سرمایه‌گذاری از سیستم پایین به بالا استفاده می‌کنند و در حدود ۸۲ درصد از پیشنهادها سرمایه‌گذاری را مدیریت و پرسنل تولید ارائه می‌دهند. در این پژوهش روشن شد که اگر چه پیشنهادها سرمایه‌گذاری مطرح شده توسط مدیریت عالی در کل ناچیز است، اما بایستی توجه داشت که ایده‌های سرمایه‌گذاری پرارزش را مدیریت عالی ارائه می‌دهد. زمینه ارائه پیشنهادها سرمایه‌گذاری می‌تواند ناشی از (۱) وجود محرکه‌های مالی، (۲) مطالعات و پژوهش‌های انجام شده در شرکت، کشور یا خارج از کشور، (۳) استفاده از بررسی‌های بازار، و (۴) بهره‌گرفتن از نمایشگاه‌های بین‌المللی مختلف به منظور شناسایی محصولات یا فناوری جدید، باشد.

۱) هماهنگ کردن تلاش‌های سایر بخش‌های شرکت نظیر بخش‌های تولید، مهندسی، خرید و بازاریابی،  
 ۲) اطمینان یافتن از این که کلیه افرادی که در این برآوردها دخالت دارند، مفروضات اقتصادی را در نظر گرفته‌اند، و  
 ۳) اطمینان یافتن از این که انحراف بالایی بین برآوردها وجود ندارد.  
 غالباً کارکنان مالی از دو اصل زیر کمک می‌گیرند تا از اشتباهات مربوط به برآوردها اجتناب کنند:

الف) تصمیم‌گیری بودجه‌بندی سرمایه‌ای باید بر مبنای جریان‌های نقدی استوار باشد، و

ب) فقط جریان‌های نقدی تفاضلی در تصمیم‌گیری رد یا قبول پیشنهادها سرمایه‌گذاری در نظر گرفته شوند. منظور از اصطلاح تفاضلی، مقایسه‌ی میزان دریافت‌ها و پرداخت‌ها در یک سرمایه‌گذاری جدید با میزان دریافت‌ها و پرداخت‌های شرکت بدون سرمایه‌گذاری جدید است.

#### ارزیابی پیشنهادها سرمایه‌گذاری

پس از برآورد و ارزیابی جریان‌های نقدی، لازم است به منظور تصمیم‌گیری درباره‌ی قبول یا رد پیشنهادها سرمایه‌گذاری، آنها را ارزیابی کرد. ارزیابی پیشنهادها سرمایه‌گذاری را غالباً کارشناسان مالی انجام می‌دهند. این ارزیابی‌ها را می‌بایست کارشناسانی انجام دهند که هیچ‌گونه سوگیری نسبت به طرح‌ها و ارائه‌دهندگان طرح‌ها ندارند. برای مثال، کسانی که از روش کاربرد در صنایع دفاع می‌کنند، ممکن است با طرح‌های پیشنهادی در خصوص استفاده از تجهیزات پیشرفته‌تر برای افزایش تولید و بهره‌وری مخالفت کنند و با غرض‌ورزی چنین طرح‌هایی را ارزیابی و نهایتاً رد نمایند. زیرا این چنین طرح‌هایی معمولاً موجب کاهش وابستگی تولید به نیروی انسانی و نهایتاً موجب بیکاری، اخراج یا بازخرید عده‌ای از کارکنان خواهد شد. در واقع کارشناسانی که از روش کاربرد حمایت می‌کنند، در هنگام ارزیابی برآورد جریان‌های نقدی طرح‌های پیشنهادی سرمایه‌بر، دیدگاه‌های مغرضانه خود را دخالت می‌دهند و موجب رد طرح‌های پیشنهادی سرمایه‌بر می‌شوند. به همین قیاس، مدیران بازاریابی نیز ممکن است در هنگام پیش‌بینی فروش کالاهای تولیدی جدید، نسبت به فروش کالاهای جدید بسیار خوش‌بین باشند و در برآورد منافع حاصل از محصولات جدید پیشنهادی، دیدگاه‌های خوشبینانه خود را دخالت دهند. بنابراین افرادی که طرح‌های پیشنهادی را ارزیابی می‌کنند می‌بایست افرادی صادق و مستقل باشند و دیدگاه‌های شخصی و فردی خود را در فرایند ارزیابی دخالت ندهند.

شرکت‌ها برای ارزیابی پیشنهادها سرمایه‌گذاری، از معیارها و روش‌های مختلف ارزیابی استفاده می‌کنند. به عبارت دیگر برای ارزیابی یک پیشنهاد سرمایه‌گذاری باید از یک روش ارزیابی صحیح استفاده شود. یک روش ارزیابی صحیح می‌بایست خصوصیات و ویژگیهای زیر را دارا باشد:

باید توجه داشت که جریان‌های ورودی و خروجی نقد سالانه‌اند، یعنی وجوه نقد فقط یک بار در سال به داخل شرکت یا به خارج از آن جریان می‌یابند.

به مبالغی که برای تحصیل، راه‌اندازی یا شروع به کار پیشنهاد سرمایه‌گذاری از شرکت خارج می‌شوند، مبلغ سرمایه‌گذاری اولیه گفته می‌شود، یعنی:

هزینه‌نصب و راه‌اندازی اولیه + هزینه‌های حمل و نقل + قیمت خرید نقدی = مبلغ سرمایه‌گذاری + اثرات مالیاتی ناشی از فروش دارایی‌های قدیمی (در صورت جایگزینی) ± میزان سرمایه در گردش اضافی به کار گرفته شده  
 مبالغی که در طول عمر مفید طرح در هر سال به عنوان درآمد به شرکت وارد می‌شوند یا به عنوان هزینه از شرکت خارج می‌شوند، با هم مقایسه و حاصل آنها به عنوان جریان‌های نقدی خالص سالانه مشخص می‌شود. جریان‌های نقدی خالص سالانه به صورت زیر محاسبه می‌شود:  
 هزینه‌ی استهلاک + سود خالص = جریان‌های نقدی خالص سالانه

هزینه‌ی استهلاک به این دلیل به سود خالص اضافه می‌شود که هزینه‌ی نقدی نیست و هیچ‌گونه پرداخت نقدی را ایجاد نمی‌کند و فقط شیوه‌ای برای تخصیص بهای تمام شده دارایی به دوره‌های مختلف طی عمر مفید آن جهت کاهش مالیات پرداختی است. مبالغ بهای تمام شده سرمایه‌گذاریها تنها هنگام تحصیل دارایی به میزان وجوه نقد پرداختی ثبت می‌گردد و ارتباطی با عمر مفید دارایی ندارد. همچنین باید توجه داشت که بهره و وام‌های دریافتی شرکت برای اجرای طرح‌های سرمایه‌گذاری در محاسبه‌ی سود خالص منظور نمی‌گردد. به عبارت دیگر در محاسبه‌ی جریان‌های نقدی خالص سالانه روش تامین مالی اجرای طرح‌های سرمایه‌گذاری نادیده گرفته می‌شود. زیرا روش تامین مالی در هزینه‌ی تامین مالی (نرخ تنزیل) انعکاس می‌یابد و مزایای مالیاتی هزینه‌ی بهره نیز در آن ملحوظ می‌گردد.

در برآورد جریان‌های نقدی خالص سالانه عوامل متغیر زیادی وجود دارد و افراد و بخش‌های مختلف شرکت در این برآوردها دخالت دارند. برای مثال بخش بازاریابی باید فروش را از لحاظ مقدار و مبلغ بر مبنای اطلاعات خود از کشش قیمت، تاثیر آگهی‌ها، وضعیت اقتصادی، عکس‌العمل رقیب، روند سلیقه‌ی مشتریان برآورد کنند. بخش تولید و مهندسی نیز باید هزینه‌ها و پرداختهای نقدی مرتبط با پیشنهادها سرمایه‌گذاری یا صرفه‌جویی در هزینه‌های عملیات را برآورد کنند. بخش حسابداری ممکن است در زمینه‌ی برآورد هزینه‌ها و پرداختی‌ها با بخش تولید و مهندسی همکاری کند.

چون پیش‌بینی دقیق هزینه‌ها و درآمدهای مربوط به طرح‌های پیچیده و بزرگ دشوار است، در نتیجه انحراف از برآوردهای مربوطه نیز می‌تواند تا حدودی قابل قبول باشد. کارکنان مالی در برآورد و ارزیابی جریان‌های نقدی نقش مهمی دارند. نقش کارکنان امور مالی در فرایند برآورد و ارزیابی شامل سه مورد زیر است:

## حسابداری مدیریت استراتژیک<sup>۱</sup>

ابوالقاسم فخاریان

نماینده انجمن حسابداران خبره ایران در کارگروه حسابداری  
مالی و مدیریت (FMAC)

دارند. نمونه‌هایی از این محرکه‌ها عبارتند از عواملی مانند مقیاس بنگاه و مزیت‌ها یا عدم مزیت‌های ناشی از آن، ارتباط بنگاه با مشتریان و عرضه‌کنندگان (وضعیت زنجیره‌ی ارزش)، سطح ظرفیت‌های مورد استفاده و تاثیرات آن بر بهای تمام شده‌ی هر واحد محصول، موقعیت مکانی بنگاه و امثالهم.

احاطه به عوامل پیرامونی تاثیرگذار و دستیابی به استراتژی‌های متضمن ایجاد مزیت نسبی به شرح فوق مستلزم تحلیل مجموعه‌ی فرصت‌ها، تهدیدات، نقاط قوت و ضعف یا اصطلاحاً تحلیل SWOT و هم‌چنین تحلیل زنجیره‌ی ارزش<sup>۵</sup> و تعیین نقش ارزش‌آفرینی هر یک از عناصر زنجیره‌های ارزش، از فروشندگان تا مشتریان، است.

اهمیت‌یابی نقش و تاثیر عمیق عوامل محیطی بر کارکرد بنگاه‌ها و رشد و توسعه‌ی رویکرد استراتژیک به اداره‌ی بنگاه موجب پیدایش و رشد مفهومی جدید به نام حسابداری مدیریت استراتژیک گردیده است و کاربرد و کارایی روش‌های سنتی حسابداری مدیریت را کاهش داده و به تدریج منسوخ می‌نماید. روش سنتی حسابداری مدیریت به مسایل زیر توجه می‌نمود:

- \* برنامه‌ریزی و کنترل یک دوره کوتاه مدت مالی (سالانه)
- \* مقایسه هزینه‌های واقعی با بودجه طی دوره

حسابداری مدیریت در پیشبرد اهداف استراتژیک بنگاه‌ها داشته است در چنین شرایط پرمخاطره‌ای که عوامل بیرونی بر سرنوشت بنگاه اثر مستقیم دارند، مهم‌ترین راه کار برای پایداری شرکت‌ها عبارت از کسب مزیت رقابتی است که با توجه به عوامل زیر برای شرکت‌ها ایجاد می‌گردد.

**الف) برخورداری از استراتژی پیشگامی در مدیریت هزینه<sup>۳</sup>:** به این معنی که بنگاه نسبت به رقبای خود از اثربخشی بالاتری در صرف منابع و انجام هزینه‌ها برخوردار باشد.

**ب) برخورداری از استراتژی تمایز<sup>۴</sup>:** به این معنی که بنگاه آن چنان محصولات و یا خدماتی را عرضه نماید که حتی الامکان منحصر به فرد باشد و رقبا نتوانند به‌سادگی محصول و خدماتی با ویژگی‌های مشابه، تولید و عرضه نمایند.

یکی از تمهیداتی که برای اتخاذ پیشبرد استراتژی مزیت نسبی به کار گرفته می‌شود عبارت است از شناسایی محرکه‌های هزینه‌ی استراتژیک و تلاش برای کاهش این‌گونه هزینه‌ها نسبت به رقبا. محرکه‌های هزینه‌ی استراتژیک عواملی هستند که ساختار اصلی هزینه‌های بنگاه و رقبای آن را تشکیل می‌دهند. برخی از این محرکه‌ها با شرایط اقتصادی صنعت مرتبط می‌باشند و بخشی به عواملی خارج از محدوده‌ی صنعت بستگی

رئیس هیئت مدیره‌ی شرکت شیمیایی ICI گفته است که سرنوشت این شرکت را بیشتر به عوامل خارجی و محیطی رقم می‌زند تا مسایل داخلی خود شرکت. وی مسایل و عوامل محیطی تاثیرگذار بر سرنوشت و کارکرد ICI را به شرح زیر برمی‌شمرد:

- \* نوسان‌های ارزی
- \* بهای نفت و منابع انرژی
- \* سیاست‌های مالی دولت آمریکا
- \* موقعیت تجارت خارجی ژاپن
- امروزه تجربه‌ی سایر شرکت‌هایی که در محیط رقابتی به کسب و کار اشتغال دارند نیز موید نظر رئیس هیئت مدیره‌ی ICI است. بنابر تحلیل‌ها و تجارب موجود، عوامل و عناصر تاثیرگذار بر فعالیت‌ها و استراتژی‌های سازمان‌ها را می‌توان به‌قرار زیر ذکر نمود:
- \* شرایط کلی اقتصاد جهانی/کشور
- \* قوانین تاثیرگذار بر بنگاه (قانون تجارت، قانون مالیات و قانون کار)
- \* تحولات فناوری
- \* تحولات اجتماعی
- \* وضعیت بازار هدف شرکت/ وضعیت رقبا
- \* موقعیت و قدرت چانه‌زنی مشتریان/ فروشندگان
- \* تهدید ناشی از ورود رقبای جدید و خطر پیدا شدن محصولات جایگزین
- بنابر نظر پورتر<sup>۲</sup> که سهم قابل ملاحظه‌ای در توسعه مقوله مدیریت استراتژیک و تبیین نقش

۵. اتکاء بر ارقام تاریخی

در این محدوده، حسابداری مدیریت سنتی اصطلاحاً درون‌گرا و کوتاه‌نگر باقی مانده است. با اهمیت‌یابی محرکه‌های جدید هزینه در نگاه استراتژیک به بنگاه و تکیه بر زنجیره ارزش، دیگر شیوه‌ی گذشته‌ی حسابداری مدیریت که عمدتاً درون‌گرا بود کاربرد نخواهد داشت و توجه به عوامل بیرونی از جمله رقبا و مشتریان در تحلیل هزینه‌ها و درک شیوه‌ی اعمال مدیریت هزینه‌ی استراتژیک الزامی شده است.

مراحل و شیوه‌ی اعمال مدیریت هزینه‌ی استراتژیک به‌قرار زیر است:

- الف) تعیین زنجیره‌ی ارزش بنگاه
- ب) شناسایی مجموعه‌ی فعالیت‌هایی که برای مشتریان ایجاد ارزش می‌نماید.
- ج) اختصاص منابع به فعالیت‌های ارزش‌زا در کل زنجیره‌ی ارزش
- د) شناسایی محرکه‌های هزینه برای هر فعالیت به‌منظور تعیین منابع مورد نیاز هر فعالیت و در نهایت تعیین کل هزینه‌ی مجموعه‌ی زنجیره‌ی ارزش
- ه) ایجاد مزیت رقابتی پایدار از طریق اعمال مدیریت بر هزینه‌ها

تغییر و تحولات حاصله و فضای جدید کسب و کار بنگاه‌ها شیوه‌ی جدیدی از حسابداری را می‌طلبد که بدان حسابداری مدیریت استراتژیک می‌گویند. حسابداری مدیریت استراتژیک عهده‌دار تهیه و ارائه‌ی اطلاعات برای تصمیم‌گیری با تاکید بر عوامل بیرونی تاثیرگذار بر سازمان است.

آقای برومیچ<sup>۶</sup> رئیس پیشین انجمن حسابداران خبره‌ی مدیریت انگلستان (CIMA) تعریف زیر را از مفهوم حسابداری مدیریت استراتژیک به‌دست می‌دهد:

”حسابداری مدیریت استراتژیک عبارت است از تهیه و تحلیل اطلاعات مالی در خصوص بازار هدف محصولات بنگاه، میزان و ساختار هزینه‌های رقبا، کنترل پیشبرد استراتژی‌های بنگاه و مقایسه‌ی موفقیت رقبا در تحقق استراتژی‌ها در بازار هدف.“

بنابر اعتقاد پورتر سیستم حسابداری مدیریت وظیفه‌دار تهیه و ارائه‌ی اطلاعات تحلیلی هزینه و سودآوری استراتژی‌های اتخاذ شده بازارهای هدف، مشتریان و ساختار زنجیره‌ی ارزش می‌باشد. وجه دیگر حسابداری مدیریت استراتژیک ناظر بر استفاده از اطلاعات حسابداری برای ایجاد ارتباط بین اجزاء سازمان و عناصر پیرامون سازمان و کمک به تحقق استراتژی‌ها می‌باشد.

ایجاد دیدگاه استراتژیک در حسابداری مدیریت مستلزم آن است که نقش حسابداری از دو جنبه تحول پیدا کند. نخست آن که هزینه‌ها با استراتژی پیوند یابند و بدین منظور تحلیل هزینه‌ها بر مبنای استراتژی صورت پذیرد. دیگر آن که اطلاعات مربوط به ساختار هزینه‌های رقبا منظم‌اً تجزیه و تحلیل شود و با مقایسه‌ی آن‌ها کوشش به‌عمل آید تا با کاهش هزینه‌ها نسبت به رقبا به مزیت نسبی دست یافت. امروزه در کشورهای پیشرفته بالغ بر یک میلیارد دلار در سال صرف دریافت خدمات مشاوره‌ای برای تحلیل هزینه‌ها در چارچوب حسابداری مدیریت می‌گردد.

در سال ۲۰۰۰ تحقیقی را انجمن حسابداران خبره‌ی مدیریت انگلستان (CIMA) در زمینه‌ی کاربرد حسابداری مدیریت در سازمان‌ها و شرکت‌ها انجام داد. برای این تحقیق شرکت‌هایی انتخاب شدند که از لحاظ مشتری‌گرایی و بازاریابی از نام و اعتبار برخوردار بودند. حاصل و نتیجه‌ی عمده تحقیق این بود که در این شرکت‌ها همکاری و هم‌نظری قابل ملاحظه‌ای بین حسابداران مدیریت با مدیران و مسئولین بخش بازاریابی وجود دارد. مثلاً در زمینه‌ی تحلیل سودآوری از مشتریان<sup>۷</sup> و مدیریت نام تجاری و محصولات<sup>۸</sup>، شرکت همکاری بین واحدهای امور مالی و بازاریابی اجتناب‌ناپذیر است. در این زمینه حسابداری مدیریت استراتژیک می‌کوشد اطلاعات و تحلیل‌های سودمند از نقش و تاثیرات هر یک از عناوین و علائم تجاری بر سودآوری و نقدینگی شرکت ارائه نماید و مبنای و روش‌های ارزشیابی علائم تجاری را به‌دست دهد.

توجه به نقش مشتری در سودآوری یک دوره و دوره‌های آتی و کوشش مشترک حسابداران مدیریت و مدیران و مسئولین بازاریابی مبحث جدیدی را در حسابداری به‌نام حسابداری بازاریابی<sup>۹</sup> مطرح ساخته است که ضمن آن به تجزیه و تحلیل سودآوری از مشتریان و بخش‌های مختلف بازار، سودآوری و گردش نقدینگی هر یک از علائم تجاری و تحلیل موقعیت رقبا<sup>۱۰</sup>، هزینه‌یابی چرخه‌ی حیات محصول<sup>۱۱</sup> و امثالهم می‌پردازد.

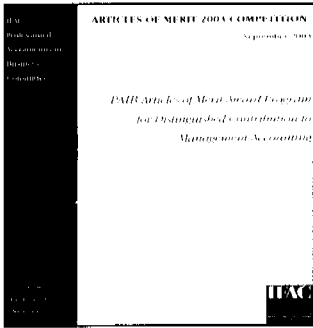
تعداد قابل ملاحظه‌ای از ۵۰۰ شرکت برتر (Fortune 500) از حسابداری مدیریت استراتژیک بهره‌مند هستند و با تحلیل هزینه‌ها بر پایه‌ی استراتژی به برنامه‌ریزی دقیق استراتژیک و کنترل پیشبرد استراتژی‌ها می‌پردازند.

برای به‌کارگیری حسابداری مدیریت استراتژیک، ضروری است حسابداران از حوزه‌ی تخصصی خود فراتر روند و در مدیریت عمومی بنگاه، تدوین استراتژی کلان بنگاه، توسعه بازار و محصول مشارکت نمایند.

- 1- strategic management accounting (SMA)
- 2- Porter
- 3- cost leadership strategy
- 4- differentiation strategy
- 5- customer relationship analysis
- 6- Bromwich
- 7- marketing accounting
- 8- brand management
- 9- value chain analysis
- 10- competitors data analysis
- 11- life cycle costing

منابع و مراجع

- 1- Pathway to Progress, M.Bromwich, CIMA publication 1999.
- 2- Customer Orientation and SMA. Timo Hyvonen, University of Tampere, Finland.
- 3- Strategic Planners Lend the Pack. Journal of Accountancy Dec.2001.
- 4- Financial Management, Feb.2002.



## فخاریان بار دیگر عضو هیئت داوری انتخاب مقالات برتر جهان شد

فخاریان پس از اتمام دوره کارشناسی ارشد در دانشکده‌ی حسابداری و علوم مالی نفت به انگلستان رفت و در آنجا تحصیلات خود را در رشته‌ی حسابداری مدیریت به پایان رسانید و به عضویت انجمن حسابداران خبره‌ی مدیریت انگلستان (CIMA) درآمد. وی با تلفیق دانش نظری و تجارب گسترده در به کارگیری مفاهیم و فنون حسابداری صنعتی و حسابداری مدیریت توانسته است با تلاش‌های زیر در توسعه‌ی حسابداری مدیریت در ایران موثر واقع شود:

- پایه‌گذاری و راه‌اندازی دوره‌ی حسابداری خبره مدیریت (CIMA) در ایران
- برگزاری سمینارهای تخصصی و گوناگون در زمینه‌ی حسابداری مدیریت
- تدریس مباحث حسابداری مدیریت در دانشگاه‌ها و دوره‌های آموزشی مختلف
- تهیه و انتشار مقالات متعدد در زمینه حسابداری مدیریت (از جمله مقالاتی که طی دو سال گذشته منظمأ تحت عنوان نوآندیشی در حسابداری مدیریت در مجله حسابدار به چاپ رسانده است).

ابوالقاسم فخاریان عضو شورای عالی و نایب رئیس انجمن حسابداران خبره‌ی ایران برای دومین سال متوالی به عضویت هیئت داوری انتخاب مقالات برتر سال جهان در زمینه‌ی حسابداری مالی و مدیریت درآمد، و در انتخاب مقالات برتر جهان در سال ۲۰۰۳ داوری کرد. انتخاب مقالات برگزیده‌ی سال در حوزه‌ی حسابداری مالی و مدیریت همه ساله توسط کارگروه حسابداری مالی و حسابداری مدیریت (FMAC) وابسته به کنفدراسیون جهانی حسابداران (IFAC) که مقر آن در نیویورک است صورت می‌پذیرد. گفتنی است که نام FMAC اخیراً به PAIB<sup>1</sup> تغییر یافته است.

در چارچوب این رقابت، انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری سراسر دنیا مقالات اعضای خود را بدون ذکر نام نویسنده و انجمن مربوط برای بررسی و انتخاب به FMAC ارائه می‌نمایند که توسط هیئت داوران بررسی، ارزیابی و امتیازدهی می‌شود. در حال حاضر هیئت داوران مرکب از پنج نفر از انجمن‌های حسابداران خبره‌ی کشورهای کانادا، هلند، استرالیا، ایتالیا و ایران است.

از مجموع مقالاتی که جهت بررسی و ارزیابی به هیئت داوران ارائه می‌شود، هر ساله ۱۰ مقاله به عنوان مقالات برتر انتخاب می‌شود و از طریق IFAC برای استفاده‌ی حسابداران سراسر جهان انتشار می‌یابد. همه‌ی مقالات قبلاً باید در یک مجله‌ی معتبر به چاپ رسیده باشند. جایزه‌ی برترین مقاله‌ی سال ۲۰۰۳ به مقاله‌ی "پیوند راهبرد با ارزیابی متوازن" نوشته‌ی پیتر بروئر از سوی انجمن حسابداران مدیریت آمریکا (IMA) ارائه شده بود.

انجمن حسابداران خبره‌ی ایران انتخاب و عضویت ابوالقاسم فخاریان در هیئت داوری انتخاب مقالات برتر FMAC را به وی و اعضای محترم انجمن تبریک می‌گوید و امید دارد که این حضور و مشارکت در خدمت توسعه و اعتلای حسابداری مدیریت در ایران قرار گیرد.

1- Professional Accountants in Business Committee (PAIB Committee)

# اخبار آیفک

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

ره‌نمود جدیدی را درباره‌ی استفاده‌ی حساب‌رسان از ادعاها و جنبه‌های کیفی شواهد حسابرسی به دست می‌دهد.

دیتر مرتین، صدر IAASB مؤکداً می‌گوید که: "این تغییرات برای حسابرسی دوره‌های عالی که از ۱۵ دسامبر سال ۲۰۰۴ یا پس از آن آغاز می‌شوند لازم‌الاجرا خواهد بود.

استانداردهای حسابرسی بین‌المللی زیر برای حسابرسی دوره‌های مالی که قبل از ۱۵ دسامبر ۲۰۰۴ آغاز شده‌اند یا آغاز خواهند شد کماکان معتبر است.

● استاندارد حسابرسی بین‌المللی ۲۰۰، اهداف و اصول عمومی ناظر بر حسابرسی صورت‌های مالی،

● استاندارد حسابرسی بین‌المللی ۳۱۰، شناخت کسب و کار،

● استاندارد حسابرسی بین‌المللی ۴۰۰، ارزیابی ریسک و کنترل داخلی،

● استاندارد حسابرسی بین‌المللی ۴۰۱، حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی رایانه‌ای، و

● استاندارد های حسابرسی بین‌المللی، شواهد حسابرسی.

استاندارد فوق زمانی ملغی خواهند شد

افزون بر این، IAASB تغییراتی را در استاندارد حسابرسی بین‌المللی ۲۰۰، اهداف و اصول عمومی ناظر بر حسابرسی صورت‌های مالی، و مدل ریسک حسابرسی به عمل آورد.

مدل ریسک استانداردهای حسابرسی بین‌المللی حساب‌رسان را قادر می‌سازد تا بر زمینه‌هایی متمرکز شوند که ریسک بیش‌تری از کژنمایی صورت‌های مالی وجود دارد. پیش‌بینی می‌شود که اجرای استانداردهای جدید کیفیت حسابرسی‌ها را از طریق پیوند بین رویه‌های حسابرسی و ریسک‌های ارزیابی شده افزایش دهد.

افزون بر دیگر الزامات جدید، حساب‌رسان از این ملزم هستند که:

● رویه‌های حسابرسی را برای کسب شناخت بیش‌تر از واحد اقتصادی و

محیطش از جمله کنترل داخلی انجام دهند؛

● ارزیابی ریسک کژنمایی‌های با اهمیت را در تمام موارد انجام دهند و ارزیابی‌های دقیق‌تری را به عمل آورند؛ و

● رویه‌های حسابرسی بیش‌تری را طراحی و اجراء کنند که به ریسک‌های ارزیابی شده پیوند دارند.

استاندارد حسابرسی بین‌المللی ۵۰۰

(نیویورک / ۳۱ اکتبر ۲۰۰۳) - هیات استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی بین‌المللی (IAASB) وابسته به آیفک استانداردهای جدیدی را برای بهبود کیفیت حسابرسی در گستره‌ی جهان منتشر ساخت. این استانداردها حساب‌رسان را ملزم می‌کند تا ارزیابی بهتری از ریسک حسابرسی به عمل آورند. الزامات جدید بیانگر تغییرات مهمی در استانداردهای حسابرسی‌های صورت‌های مالی است و شالوده‌ای مستحکمی برای طرح‌های در دست اقدام IAASB به دست می‌دهد.

استانداردهای بین‌المللی جدید حسابرسی عبارت‌اند از:

● استاندارد حسابرسی بین‌المللی ۳۱۵، شناخت واحد اقتصادی و محیطش و ارزیابی ریسک کژنمایی با اهمیت.

● استاندارد حسابرسی بین‌المللی ۳۳۰، رویه‌های حساب‌رسان در واکنش به ریسک‌های ارزیابی شده.

● استاندارد حسابرسی بین‌المللی ۵۰۰، شواهد حسابرسی.



که استانداردهای حسابرسی مربوط به ریسک حسابرسی و تغییرات به عمل آمده در استاندارد حسابرسی بین‌المللی ۲۰۰ لازم‌الاجرا شود.

دیگر استانداردهای حسابرسی بین‌المللی کنونی به جنبه‌های خاص حسابرسی می‌پردازند. تغییرات در این استانداردها نیز در اوایل ۲۰۰۴ به عمل خواهد آمد تا از انطباق و سازگاری آنها با استانداردهای حسابرسی بین‌المللی مربوط به ریسک حسابرسی اطمینان حاصل شود. استانداردهای حسابرسی بین‌المللی جدید در کنار تمام رهنمودهای دیگر IAASB را می‌توان بسه رایگان از [www.ifac.org/store](http://www.ifac.org/store) بازگذاری کرد.

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

وظیفه و نقش IAASB بهبود استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌بخشی، و کیفیت و یکسانی شیوه‌های عمل حسابرسی در گستره‌ی جهان، و بالتبع تقویت اعتماد عمومی به حرفه‌ی حسابرسی و خدمت در جهت منافع عموم مردم است.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) مجموعه‌ای از نوشتارهای برنده‌ی جایزه را منتشر کرد. این نوشتارها به مهم‌ترین موضوعاتی می‌پردازند که عمده‌تاً حسابداران حرفه‌ای شاغل در شرکت با آن رویارو هستند. این مجموعه که نوشتارهای برتر ۲۰۰۳ نام دارد شامل نوشتارهایی است که کارگروه حسابداران حرفه‌ای شاغل در شرکت منتشر کرده است.

نوشتار "پیوند دادن راهبردها با ارزیابی متوازن" به قلم پیتر پروتر عضو انجمن حسابداران مدیریت آمریکا (IMA) برنده‌ی جایزه‌ی اول شد. این نوشتار، که برای اولین بار در مجله‌ی انجمن حسابداران مدیریت آمریکا، "امور مالی راهبردی"، منتشر شد به این موضوع می‌پردازد که چرا شرکت‌ها برای پیوند دادن راهبردهایشان با اندازه‌های عملکرد ناتوانند و چرا مهم‌ترین گام در ایجاد یک کارت ارزیابی متوازن عبارت از تعریف راهبردها است. دیگر نوشتارهای برنده‌ی جایزه به موضوعات زیر می‌پردازند:

- مدیریت پیمان‌ها
- اجرای راهبردهای تجارت الکترونیکی
- هیات نظارت شرکت سهامی و حسابداران مدیریت
- مدیریت بها و ارزش آفرینی
- شیوه‌ی حسابداری ترکیب‌های تجاری
- حسابداری مدیریت محیط زیست

کتاب پیش‌گفته را می‌توان به رایگان از کتاب فروشی برخط آیفک به نشانی

(نیویورک/ ۲۳ سپتامبر ۲۰۰۳) -

[www.ifac.org/store](http://www.ifac.org/store) بارگذاری کرد.

برنامه‌ی اعطای جوایز به نوشتارهای برتر بدان سبب طراحی شده است تا نوشتارهای منتشره در مجلات حسابداری سراسر دنیا که سهم متمایز و با ارزشی را در جهت پیش‌برد حسابداری مدیریت داشته‌اند بازشناسی کند. نوشتارهای برگزیده‌ی سال ۲۰۰۳ را سردبیران مجلات وابسته به انجمن‌های عضو آیفک معرفی کرده‌اند.

این نوشتارها قبلاً در سال ۲۰۰۲ در مجلات مربوط به چاپ رسیده بودند. ۵ نسخه‌ی چاپی کتاب نوشتارهای شایسته‌ی ۲۰۰۳ را می‌توان به بهای ۲۵ دلار از کتاب فروشی برخط آیفک به نشانی [www.ifac.org/store](http://www.ifac.org/store) یا با تماس با تلفن 1212-286-9344 خریداری کرد.

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

هدف کارگروه حسابداران حرفه‌ای شاغل در شرکت‌ها ارتقاء حرفه‌ی حسابداری از طریق تشویق و تسهیل توسعه‌ی جهانی و مبادله‌ی دانش و برتری شیوه‌ی عمل است. این کار کارگروه هم چنین می‌کوشد تا عموم را از ارزش خدمات حسابداران حرفه‌ای شاغل در شرکت‌های انتفاعی آگاه سازد.

# معرفی موسسات حسابرسی عضو انجمن حسابداران خبره ایران

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

## فهرست

- ۱- آژمودگان
- ۲- امجدتراز سپاهان
- ۳- ایران مشهود
- ۴- آزمون
- ۵- آزمون سامانه
- ۶- آریاروش
- ۷- آگاه حساب
- ۸- اصول پایه
- ۹- ارکان سیستم
- ۱۰- بهرامدشمار
- ۱۱- بیات رایان
- ۱۲- بیداران
- ۱۳- حسابرسیان
- ۱۴- حسابرسیان
- ۱۵- خبره
- ۱۶- دایارایان
- ۱۷- دش و همکاران
- ۱۸- رایمند و همکاران
- ۱۹- سخن حق
- ۲۰- شراکت
- ۲۱- فراز مشار
- ۲۲- ممیز
- ۲۳- مجریان پویا
- ۲۴- همیار حساب
- ۲۵- تواندیشان

## انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶  
۸۹۰۵۹۲۰  
فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

E-Mail: Anjoman@systemgroup.net

info@iranianica.com

## موسسه حسابرسی آژمودگان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات حسابداری، مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی - نظارت بر امور تصفیه  
تلفن: ۸۸۰۳۴۶۵ - ۸۸۰۲۴۳۴ - ۸۷۵۷۳۴۰  
فاکس: ۸۷۵۷۳۴۱  
نشانی: خیابان کریمخان زند - خیابان حافظ شماره ۷۰۱ - طبقه چهارم صندوق پستی: ۱۴۳۳۵-۷۹۷

## موسسه حسابرسی آزمون

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، طراحی سیستم، نرم‌افزار و مشاوره مالی و مالیاتی  
تلفن: ۸۰۰۰۸۷۱  
فاکس: ۸۰۱۲۳۱۵  
نشانی: کارگر شمالی، ۴۴۶، طبقه دوم  
صندوق پستی: ۱۴۳۹۵/۷۱۶  
Email: keshani@systemgroup.net

## موسسه حسابرسی امجد

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمدحسین واحدی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- اصغر بهنیا (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مهرداد شریعتی زاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عباس اسماعیلی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی و مالیاتی، بازرسی قانونی، مشاوره‌ای مدیریت مالی، طراحی و پیاده‌سازی سیستم‌های مالی، دفتر تهران: خیابان ولیعصر، پلاک ۱۳۱، ساختمان جم، شماره ۱۴۷۹، طبقه چهارم، واحد یک  
تلفن: ۰۲۱.۲۰۱۲۹۳۲  
دفتر اصفهان: میدان آزادی، خیابان آزادگان، کوچه کارگران، ساختمان ۲۰، طبقه سوم، واحد ۶  
تلفن: ۰۲۱.۶۶۲۱۳۲۵  
صندوق پستی: اصفهان ۵۳۳۰۵۳  
دفتر یزد: بلوار باهنر، شماره ۳۵۹، طبقه دوم تلفن: ۰۳۵۱.۷۲۳۲۳۹۹  
http://www.amjad.ir  
Email: amjad\_audit@yahoo.com  
info@amjad.ir

## ایران مشهود

### موسسه حسابرسی و خدمات مالی و مدیریت

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای مالی و مدیریت و طراحی سیستم‌های مالی و ارزیابی سهام  
تلفن: ۸۷۸۵۷۶۵ - ۸۷۹۱۲۳۷ - ۸۷۹۱۴۹۹  
فاکس: ۸۷۹۱۴۷۰  
نشانی: خیابان وحید دستگردی (ظفر) - بین خیابان آفریقا و بزرگراه مدرس - پلاک ۲۴۸ - طبقه چهارم  
صندوق پستی: ۴۸۹۹ - ۱۴۱۵۵  
دفتر اهواز: فلکه سوم کیانپارس، خیابان اردیبهشت، پلاک ۳۲، طبقه سوم، تلفن: ۳۳۳۶۶۲۵  
Email: iranmashhoodin@yahoo.com

## موسسه حسابرسی آزمون سامانه

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: طراحی سیستم، مشاوره مالی و مالیاتی  
نشانی: خیابان بهار شیراز تقاطع سهروردی جنوبی شماره ۹۷  
تلفن: ۷۵۳۷۹۴۴  
فاکس: ۷۵۲۷۴۵۸  
نشانی: میدان آرژانتین، خیابان زاگرس، شماره ۵  
تلفن: ۸۷۹۸۴۸۱  
صندوق پستی: ۱۵۷۴۵/۱۴۹

## آریاروش

موسسه حسابرسی آریاروش  
عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- حبیب جامعی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیدمحمد بزرگزاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مجتبی غلامی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و مدیریت، طراحی سیستم‌های مالی و اصلاح حساب  
تلفن: ۸۶۸۵۴۵  
نشانی: تهران میدان خندان ابتدای بزرگراه رسالت شماره ۵ طبقه سوم  
صندوق پستی: ۱۵۱۱۵۱۳۷

## موسسه حسابرسی آگاه حساب

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- علیرضا زندیابار نیسی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عبدالکریم مقدم (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مینا فرودیان (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مالی و مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی و کامپیوتری  
تلفن: ۴۲۳۸۶۲۳  
فاکس: ۴۲۳۸۶۲۳  
نشانی: تهران - سنارخان شماره ۸۱۶ طبقه ۶ واحد ۲۳  
Email: agahhesab@hotmail.com



**موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت اصول پایه فراگیر**

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

تلفن: ۸۴۲۳۵۳۴ - ۸۴۱۱۵۰۵  
 فاکس: ۸۴۲۳۵۳۴ - ۸۴۱۱۵۰۵  
 نشانی: خیابان مطهری - جنب باشگاه بانک سبک  
 پلاک ۴۳ طبقه ۴  
 صندوق پستی: ۱۵۸۷۵ - ۵۹۳۵

**موسسه حسابرسی ارکان سیستم**

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی (به همراه نرم افزارهای مالی)

تلفن: ۸۸۰۴۹۴۱ و ۲ - ۸۸۰۴۹۴۰ فاکس:  
 دفتر مرکزی: تهران، خیابان ولیعصر، نرسیده به خیابان فاطمی، خیابان شهید حمید صدر پلاک ۳۸ طبقه دوم آپارتمان شماره ۱۰  
 دفتر تبریز: خیابان امام سهرابی طالقانی، مجتمع خدمات تجاری سهند طبقه دوم واحد ۸  
 تلفنکس: ۰۴۱۱ - ۵۵۳۳۵۷۰  
 Email: m\_shoghian@yahoo.com

**انجمن حسابداران خبره ایران**



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

**موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت بهرادمشار**

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- مهربان پرویز (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- فریده شیروازی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- بهروز ابراهیمی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

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

تلفن: ۸۳۲۶۵۲۷ - ۸۳۰۹۴۹۰ فاکس:  
 نشانی: تهران - خیابان مطهری خیابان فجر (جم سابق) پایین تر از کانون زبان پلاک ۲۹ طبقه دوم  
 صندوق پستی ۱۵۸۷۵/۵۵۵۱  
 کدپستی ۱۵۸۹۷۸۳۱۱۶  
 Email : info@behradmoshar.com

**موسسه حسابرسی بیات رایان**

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

تلفن: ۸۵۰۴۵۸۶ - ۸۵۰۲۰۴۵ فاکس:  
 نشانی: خیابان مطهری - بین کوه نور و دریای نور - شماره ۲۳۹ - طبقه سوم  
 Email : bayatrayan@neda.net  
 Kpmg-br@neda.net

**موسسه حسابرسی بیداران**

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- عباس اسرار حقیقی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- بدالله امیدواری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسین فرج‌اللهی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، طراحی سیستم‌های مالی، مشاوره مالی و مالیاتی، ارزیابی سهام  
 تلفن: ۸۳۰۶۹۱۱ - ۸۸۲۹۷۶۱ - ۸۸۳۵۲۰۷  
 فاکس: ۸۸۳۱۶۸۱  
 نشانی: شمال میدان هفت تیر، خیابان زیرک‌زاده، شماره ۲۲، طبقه اول

**موسسه حسابرسی تدوین و همکاران ERNST & YOUNG INTERNATIONAL**

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- احمد ثابت مظفری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- ابوالقاسم فخاریان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- ایرج هادی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی - حسابرسی مالیاتی - بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی  
 تلفن: ۸۷۸۲۰۹۶ - ۸۸۸۶۱۵۰ فاکس:  
 نشانی: خیابان ولیعصر، پائین تر از میدان ونک، پلاک ۱/۱۲۷۹  
 صندوق پستی: ۱۹۳۹۵/۳۱۲۹  
 Email: tadvinco@mail.dci.co.ir

**حسابرسین موسسه حسابرسی و بهبود سیستم‌های مدیریت**



عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- حسن اسماعیلی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- منوچهر زندی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- منیژه آریانپور (حسابدار رسمی)

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

**موسسه حسابرسی خبره**

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

**راهنمای موسسات حسابرسی**

۸۹۰۵۹۲۰ - ۸۹۰۲۹۲۶



## راهنمای موسسات حسابرسی عضوانجمن حسابداران خبره ایران

۱۶

### موسسه حسابرسی و خدمات مالی دایاریان



عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو  
جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی، بازرسی قانونی، مشاوره مدیریت مالی،  
طراحی و پیاده سازی سیستم مالی، نظارت مالی و حسابداری و

مالیاتی، نظارت بر امور تصفیه

تلفن: ۲ - ۸۷۳۹۰۷۱ و ۴ - ۸۷۳۹۰۸۳

فاکس: ۸۷۳۹۰۵۶

نشانی: خیابان شهیدبهبشتی، خیابان سرافراز،  
خیابان هفتم، شماره ۵۰، طبقه دهم  
صندوق پستی: ۱۵۷۴۵-۹۴۷

Email: DAYA RAYAN@apadana.com

۱۷



### موسسه حسابرسی

#### دش و همکاران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو  
جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی،  
بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره مالی و  
مالیاتی، اصلاح حساب، ارزیابی سهام، طراحی  
سیستم های مالی

تلفن: ۶۹۴۵۴۶۷-۶۹۴۵۴۶۵

فاکس: ۶۴۲۹۹۷۱

نشانی: تهران - خیابان جمالزاده شمالی بالاتر از  
بلوار کشاورز روپروی بانک ملی شماره ۲۵۳

صندوق پستی: ۱۴۱۸۵/۴۸۷

Email: Dash\_Co@neda.net

۱۸

### موسسه حسابرسی رایمند و همکاران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو  
جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی،  
بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره مالی و  
مالیاتی، اصلاح حساب  
تلفن: ۸۸۰۳۰۴۴ فاکس: ۸۹۰۳۴۹۶  
نشانی: تهران - خیابان زرتشت غربی، پلاک ۳۲،  
طبقه پنجم

Email: rymand@rymand.com

۱۹

### موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت سخن حق



عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو  
جامعه حسابداران رسمی ایران

- غلامرضا سلامی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- هوشنگ خستونی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- اسداله نعلی اصفهانی (حسابدار مستقل، حسابدار  
رسمی)

خدمات: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی،  
بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره در زمینه  
امور بانک، بیمه، فن آوری اطلاعاتی  
تلفن: ۸۷۹۴۶۴۶  
تلفا کس: ۸۷۹۴۹۲۸

صندوق پستی: ۴۱۷۵ - ۱۴۱۵۵

نشانی: میدان آرژانتین، اول برگره آفریقا، روبروی  
پارکینگ بهقی، پلاک ۹، بلوک ب، واحد شماره ۳  
پست الکترونیک: info@sokhanehagh.com  
www.sokhanehagh.com

### راهنمای موسسات حسابرسی

۸۹۰۲۹۲۶ - ۸۹۰۵۹۲۰

۲۰

### موسسه حسابرسی شراکت

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو  
جامعه حسابداران رسمی ایران

- سیروس گوهری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مجید کشورپژوه و لنگرودی (حسابدار مستقل، حسابدار  
رسمی)
- حسن فرنیای (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی،  
بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره ای و  
طراحی سیستم های مالی  
تلفن: ۸۷۱۷۶۵۰ - ۸۷۱۷۶۵۱

فاکس: ۸۷۵۹۰۹۴

نشانی: تهران - خیابان دکتر بهشتی، خیابان  
قائم مقام فراهانی، ساختمان ۲۱۶، طبقه چهارم  
صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۶۶۶۶

۲۱

### موسسه حسابرسی فراز مشاور

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو  
جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، ارائه  
خدمات مشاوره ای و طراحی سیستم های مالی، بازرس قانونی،  
خدمات حسابداری، ارزیابی سهام  
تلفن: ۸۸۹۲۰۳۶ - ۸۸۹۴۴۶۸

فاکس: ۸۹۰۰۵۲۸

نشانی: تهران - ولیعصر نبش استاد مطهری کوچه  
افتخار پلاک ۱۲ طبقه دوم کد پستی: ۱۵۹۵۸



### راهنمای موسسات حسابرسی

۸۹۰۲۹۲۶ - ۸۹۰۵۹۲۰



۲۲ موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

میمز

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمد نبی‌داهی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسین سیادت‌خو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- شهره شهلائی (حسابدار رسمی، حسابدار مستقل)

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

۲۴ همیار حساب

همیار حساب

موسسه حسابرسی و خدمات مالی

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- نریمان شعریافی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مسعود مبارک (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمدرقی سلیمان‌نیا (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

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

۲۳ موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

مُجَرَّبَان پویا

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- اکبر و قار کاشانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علی‌اصغر خلفی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- طاهر مرادپور (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای مالی، مدیریت و طراحی سیستم‌های مالی، خدمات حسابداری و خدمات بیمه  
 تلفن: ۰۲۳۷۲۹ - ۰۸۰۲۳۷۲۹ - ۰۶۳۹۶۷۲ - ۰۶۳۹۶۵۸  
 نشانی: خیابان فتحی شقایق پلاک ۱۲۴ طبقه ۲ دفتر آصفهان: خیابان نظرغری، نبش کوچه نمازخانه استغین، ساختمان نوک، طبقه اول  
 تلفن: ۰۶۲۷۱۵۰۵۱ - فاکس: ۰۳۱۱-۶۲۴۱۳۷۷  
 دفتر همدان: ابتدای خیابان جهاد ساختمان جم طبقه ۲ شماره ۸ تلفن: ۰۸۱۱-۸۲۷۲۸۷۲

۲۵ موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

نواندیشان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- سورن آبتوس (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- غلامعلی رشیدی (حسابدار رسمی)
- کار و هوانسیان‌فر (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

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



## دوره‌ی آموزشی CIMA، آموزش حسابداری در کلاس جهانی

مرکز امتحانات رایانه‌ای سایما به ثبت رسید  
در مهر ۱۳۸۲ مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت موفق شد به عنوان یک مرکز امتحانات رایانه‌ای نزد سایما ثبت نام کند. براین اساس مرکز از دی ۱۳۸۲ کلیه‌ی امتحانات سطح پایه‌ی دوره‌ی آموزشی سایما را به صورت رایانه‌ای برگزار خواهد کرد. گفتنی است که از ژانویه‌ی سال ۲۰۰۴ کلیه‌ی امتحانات سطح پایه در سراسر دنیا به صورت رایانه‌ای برگزار خواهد شد.

### حضور استادان شرکت آموزش‌های مالی (FTC) در مرکز

جان و مارگارت مارجریسون از استادان شرکت آموزش‌های مالی (FTC) یا Financial Training Company به مدت یک‌ماه در ماه‌های مهر و آبان ۱۳۸۲ سه کلاس دوره‌ی آموزشی سایما و یک کلاس از دوره‌ی ویژه‌ی مدیران اجرایی شرکت ملی نفت را در مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت ارائه کردند.

جان و مارگارت مارجریسون که هر دو از اعضای هیات علمی شرکت آموزش‌های مالی (FTC) هستند با استفاده از آخرین روش‌های FTC سه کلاس فشرده‌ی میانی حسابداری مالی (درس ۱)، مدیریت مالی (درس ۲) و مدیریت عملکرد (درس ۸) را از میان دروس دوره‌ی آموزشی سایما در طی چهار هفته برای داوطلبان شرکت در امتحانات نوامبر ۲۰۰۳ برگزار کردند. هم چنین جان مارجریسون کلاس حسابداری مالی - استانداردهای بین‌المللی (درس ۶) را برای مدیران ارشد مالی شرکت نفت برگزار کرد. مرکز آموزش حسابداران خبره مدیریت برای اولین بار توانست از استادان برجسته‌ی یکی از مراکز معتبر آموزشی انگلستان برای برگزاری کلاس‌های دوره‌ی آموزشی سایما استفاده کند و امید دارد که در آینده نیز این ارتباطها تداوم داشته باشد.



تماس با مرکز آموزش حسابداران خبره مدیریت

آدرس: خیابان ستارخان - انتهای خسرو جنوبی - ضلع شرقی باشگاه شماره ۲ صنعت نفت  
دانشکده حسابداری و علوم مالی نفت - طبقه چهارم  
تلفن ۷-۲۲۲۲۴۸۶ - فاکس ۲۲۱۴۲۲۲  
E-mail: Cima@iranianica.com

**CIMA** گذرگاهی برای موفقیت شغلی شما در تمام عرصه‌ها

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



انجمن حسابداران خبره ایران



اتاق بازرگانی و صنایع  
معادن ایران

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

دوره‌های حسابداری و مالی کوتاه‌مدت و بلندمدت:

کد دوره	نام دوره	مدت دوره	شهریه /ریال	پیش‌نیاز
۳۰۱	حسابداری مالی (۱)	۶۰ ساعت	۲۸۰,۰۰۰	حداقل دیپلم
۳۰۲	حسابداری مالی (۲)	۶۰ ساعت	۲۶۰,۰۰۰	۳۰۱
۳۰۳	حسابداری مالی (۳)	۵۰ ساعت	۲۶۰,۰۰۰	۳۰۲
۳۰۴	حسابداری مالی (۴)	۵۰ ساعت	۲۶۰,۰۰۰	۳۰۳
۳۰۵	حسابداری صنعتی (۱)	۶۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	۳۰۲
۳۰۶	حسابداری صنعتی (۲)	۵۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	۳۰۵
۳۰۷	حسابداری مدیریت	۲۰ ساعت	۸۰۰,۰۰۰	۳۰۶
۳۰۸	مدیریت مالی	۲۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	۳۰۷
۳۰۹	صورت‌های مالی تلفیقی	۲۰ ساعت	۱۲۰۰,۰۰۰	در حد لیسانس
۳۱۰	حسابرسی	۲۰ ساعت	۲۸۰,۰۰۰	۳۰۷
۳۱۱	حسابرسی داخلی	۲۰ ساعت	۲۸۰,۰۰۰	۳۰۷
۳۱۲	قانون مالیاتهای مستقیم	۲۵ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	۳۰۷
۳۱۳	مدیریت مالی برای مدیران غیر مالی	۲۰ ساعت	۸۰۰,۰۰۰	۳ سال سابقه مدیریت
۳۱۴	مهندسی مالی (۱)	۲۳ ساعت	۱۰۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۱۵	مهندسی مالی (۲)	۲۰ ساعت	۱۰۰۰,۰۰۰	۳۱۴
۳۱۶	تجزیه و تحلیل و طراحی سیستمهای حسابداری	۲۰ ساعت	۶۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۱۷	اصول برنامه‌ریزی و بودجه	۲۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۱۸	تهیه صورت گردش وجوه نقد	۱۵ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۱۹	کلینیک مدیریت	۲۰ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۲۰	کاربرد نرم‌افزارهای مالی	۶۰ ساعت	۷۰۰,۰۰۰	۳۰۱ و ۳۰۲
۳۲۱	کارگاه آموزش حسابداری با کامپیوتر	۲۰ ساعت	۸۰۰,۰۰۰	دیپلم آشنا با حسابداری
۵۰۱	مدیریت مالی	۲۶۰ ساعت	۲,۵۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۵۰۲	دوره عالی حسابداری و مدیریت مالی	۲۶۰ ساعت	۲,۵۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۵۰۳	دوره تکمیلی حسابداری و امور مالی (۱)	۲۶۰ ساعت	۲,۰۰۰,۰۰۰	دیپلم و سابقه کار حسابداری
۵۰۴	دوره تکمیلی حسابداری و امور مالی (۲)	۲۶۰ ساعت	۲,۱۰۰,۰۰۰	فوق دیپلم و سابقه کار حسابداری یا ۵۰۳

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

خیابان انقلاب، بعد از میدان فردوسی خیابان شهید موسوی (فرصت جنوبی) پهن بست نیکپور پلاک ۶۶

تلفن ۸۸۲۹۶۵۴ شماره ۸۸۲۸۷۸۷

# اخبار حرفه

هفتمین همایش سراسری حسابداری برگزار شد

هفتمین همایش سراسری حسابداری در مهر ۱۳۸۲ در دانشگاه مازندران واقع در بابلسر با حضور اعضای هیات‌های علمی حسابداری دانشگاه‌های دولتی و آزاد سراسر کشور و نیز دانشجویان دوره‌های دکتری و کارشناسی ارشد برگزار شد.

همایش هفتم در ۲۲ مهر ۱۳۸۲ از ساعت ۸:۳۰ بامداد آغاز شد و پس از ۳ روز و ارائه‌ی ۱۷ مقاله و چند سخنرانی و برنامه‌ی جنبی از سوی استادان، پژوهشگران حسابداری و مقام‌های دانشگاه مازندران سرانجام در سات ۱۳ روز ۲۴ مهر ۱۳۸۲ پایان گرفت. این همایش یکی از پرکارترین همایش‌های سراسری حسابداری در دوده‌ی اخیر به‌شمار می‌رود. هم چنین به‌نظر می‌رسد تنوع مقاله‌های ارائه شده نیز بیش از همایش‌های پیشین بود.

در این همایش در روز نخست محمد نمازی، جعفر باباجانی، ویدا مجتهدزاده، احمد جعفر صمیمی و جعفر لاریمی، محمد عرب مازاریزدی، رضوان حجازی و غلامرضا سلیمانی مقالاتی را ارائه کردند. در روز دوم غلامرضا کیانی، علی ثقفی، محمدعلی آقایی، محسن خوش‌طینت، داریوش فروغی و حسین فخاری سخن گفتند و در روز سوم کامبیز فرقاندوست، اسفندیار ملکیان، رضا ملانظری و جمال برزگری خانقاه و زارع به ایراد سخن پرداختند از میان سخنرانی‌های جنبی این همایش می‌توان به سخنرانی غلامرضا انصاری، استاندار مازندران، ناصر پرتوی، دبیر انجمن حسابداری ایران، علی ثقفی، رئیس هیات مدیره‌ی انجمن حسابداری ایران، و محمدجواد صفار، دبیرکل جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران اشاره نمود. یکی از برنامه‌های جنبی و بدیع همایش که برای اولین بار شاهد آن بودیم حضور مدعوین در مراسم اجرای موسیقی در اقامتگاه ویلایی و سبز شرکت‌کنندگان در همایش بود.

گفتنی است که همایش هشتم در سال بعد (۱۳۸۳) در دانشگاه مشهد برگزار خواهد شد. هم چنین به‌زودی ویژه‌نامه مقالات همایش منتشر خواهد شد.

در ادامه فهرست سخنرانی‌های ارائه شده در هفتمین همایش سراسری ایران را می‌خوانیم:

- ۱- دکتر محمد نمازی، تکامل ارزیابی متوازن
- ۲- دکتر جعفر باباجانی، مسئولیت پاسخگویی و تحولات حسابداری دولتی با تاکید بر بیانیه شماره ۳۴
- ۳- دکتر ویدا مجتهدزاده، جایگاه حسابرسی از دیدگاه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی
- ۴- دکتر احمد جعفری صمیمی و جعفر لاریمی، نقش حسابداری در اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران
- ۵- دکتر محمد عرب مازاریزدی، تحول در آموزش حسابداری: ضرورت یک رویکرد استراتژیک
- ۶- دکتر رضوان حجازی، سنجش حساسیت مدیران شرکت‌های تولیدی به هزینه و انواع آن
- ۷- دکتر غلامرضا سلیمانی، تئوری ورشکستگی شرکت‌ها و ارائه‌ی یک تئوری جدید
- ۸- دکتر علی ثقفی، تحقیقات حسابداری در جستجوی قیمت سهام
- ۹- دکتر محمدعلی آقایی، توسعه نیافتگی سیستم‌های حسابداری سنجش مسئولیت در ایران
- ۱۰- دکتر احمد احمدپور و قدرت‌اله برزگر، نگرش و سیستم یکپارچه هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و ارزش افزوده اقتصادی
- ۱۱- دکتر محسن خوش‌طینت، عوامل موثر بر هزینه‌یابی کیفیت در صنایع غذایی
- ۱۲- دکتر داریوش فروغی، بررسی و تعیین عوامل موثر بر ارتقا سطح مسئولیت پاسخگویی اجتماعی واحدهای تجاری ایران
- ۱۳- حسین فخاری، تعیین نیازها و اولویت‌های تحقیقاتی حسابداری و ارائه الگویی جهت همسویی تحقیقات آموزش و عمل
- ۱۴- دکتر کامبیز فرقاندوست، آثار کامپیوتر بر حسابرسی
- ۱۵- دکتر اسفندیار ملکیان، بررسی مقایسه‌ای بورس اوراق بهادار تهران و بورس‌های کشورهای در حال توسعه از لحاظ رعایت افشای اطلاعات



۱۶- دکتر مهناز ملانظری، حسابداری مدیریت محیط زیست  
 ۱۷- جمال برزگری خانقاه و زارع، ارزیابی کارایی سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری

### گزارشی خلاصه از تشکیل انجمن حسابداری ایران

ناصر پرتوی، دبیر انجمن حسابداری ایران در جریان برپایی هشتمین همایش سراسری حسابداری ایران گزارشی مختصر را از شکل‌گیری و فعالیت‌های انجمن حسابداری ایران ارائه کرد.

در ادامه این گزارش را با هم می‌خوانیم: پرتوی گفت: انجمن حسابداری ایران در سال ۱۳۷۶ تأسیس شد و به علت پاره‌ای از مشکلات و موانع بیرونی نتوانست فعالیتش را تا ۱۳۸۲ آغاز کند. ضرورت وجود انجمن حسابداری ایران اجتناب‌ناپذیر بود زیرا اینک در بیش‌تر دانشگاه‌های ایران رشته‌ی حسابداری تدریس می‌شود و هیات‌های علمی شکل گرفته‌اند و بر تعداد دانش‌آموختگان کارشناسی ارشد و دکتری هر سال بیش از پیش افزوده می‌شود. به هر صورت انجمن در سال جاری تشکیل شد و از مردادماه فعالیت‌هایش را آغاز کرد.

وی افزود: در اولین مجمع عمومی انجمن حسابداران ایران اعضای هیات مدیره انتخاب شدند. اولین هیات مدیره متشکل از ویدا مجتهدزاده و علی ثقفی، محمد نمازی، غلامحسین اسدی و حمید حقیقت است. هیات مدیره در اولین نشست خود ناصر پرتوی را به عنوان دبیر انجمن برگزید.

در بخشی دیگر، سخنران گفت: انجمن‌های علمی به منزله‌ی ارگان‌های حیاتی جامعه‌ی علمی یک کشور می‌توانند نقش به‌سزایی در پیشبرد دانش و عمل یک رشته و نیز جلوگیری از آسیب‌های درون رشته‌ای و برون رشته‌ای داشته باشند. انجمن حسابداری ایران غیرسیاسی، غیردولتی و غیرانتفاعی است. انجمن صرفاً علمی است و همانند انجمن‌های علمی دیگر نظیر انجمن ریاضی یا فیزیک با مجوز وزارت علوم، تحقیقات و فناوری و هم چنین آیین‌نامه‌ی اجرایی مربوطه رسمیت پیدا کرده است و به لحاظ تشریفات قانونی نیز به ثبت رسیده است. اهم ماموریت‌های انجمن عبارت‌اند از:

- برگزاری همایش ملی و بین‌المللی در اساسنامه‌ی انجمن پیش‌بینی شده است و احتمالاً انجمن در اردیبهشت سال ۱۳۸۳ اولین همایش علمی حسابداری را برگزار خواهد کرد.

- انتشار خبرنامه‌ی حسابداری ایران که باید یک خبرنامه‌ی وزین و علمی باشد، از آذرماه ۱۳۸۲ این خبرنامه برای کلیه‌ی اعضا به صورت رایگان ارسال خواهد شد.

- انتشار یک مجله علمی حسابداری فراگیر و فرابخشی.  
 - تشکیل کار گروه‌های کاملاً علمی و تخصصی از اهداف انجمن

است، تا ۱۰ کارگروه تشکیل خواهد شد و اعضای آن از افراد حرفه‌ای، دانشگاهی و مدیران اجرایی خواهند بود.  
 این کارگروه‌ها در کلیه‌ی مواردی که مربوط به دانش حسابداری می‌شود کار و پژوهش خواهند کرد.

- برگزاری دوره‌های آموزشی نیز یکی دیگر از وظایف انجمن است که در اساسنامه پیش‌بینی شده است.

- رسیدن به وفاق علمی در بین دانشگاهیان پژوهشگران.

- و بالاخره یکی دیگر از رسالت‌های انجمن ترمیم گسیختگی میان دانشگاه و صنعت است.

- ارتقای دانش و عمل حسابداری ایران به سطح بین‌المللی و حذف فواصل و تفاوت‌ها

طرق مختلف عضویت در انجمن را چنین برشمرد:

۱- اعضای پیوسته (کارشناسان ارشد و دکتری) با سابقه کار و ترجیحاً سابقه‌ی تدریس دانشگاهی

۲- اعضای وابسته (کارشناسی) با حداقل ۵ سال سابقه‌ی کار

۳- اعضای حقوقی (موسسات حسابداری و حرفه‌ای مربوط)

۴- اعضای دانشجویی که از هر دانشگاه به‌صورت گروهی حداقل ۵۰ نفر می‌توانند به عضو انجمن درآیند.

وی سپس به تشریح فرایند عضوگیری انجمن پرداخت و گفت: انجمن در اولین مرحله‌ی عضوگیری از شهریور ۱۳۸۲ اقدام به پذیرش تعدادی از حسابداران رسمی کرد. حدود ۴۰۰ نامه برای اعضای جامعه‌ی حسابداری رسمی ارسال و تاکنون بیش از ۲۵۰ درخواست عضویت همراه با مدارک و حق عضویت به انجمن رسیده است که با توجه به فرصت باقی مانده این تعداد به بیش از ۳۰۰ نفر خواهد رسید. در دومین مرحله از اعضای هیات‌های علمی دانشگاه‌ها (موظف و مدعو) دعوت به عمل می‌آید این دعوت تا زمان برگزاری سمینار هشتم و نیز بازگشایی دانشگاه‌ها به تاخیر افتاد در این مدت انجمن فرصت کافی داشت تا خود را به دانشگاهیان و پژوهشگران بشناساند. بعد از مرحله‌ی دوم عضوگیری از دانشجویان و دارندگان مدارک کارشناسی آغاز خواهد شد.

پرتوی در خاتمه افزود: گفتنی است که حدود ۴۰ هزار دانشجوی حسابداری در ایران مشغول به تحصیل هستند که با توجه به رشته‌های مدیریت (بازرگانی، صنعتی، دولتی)، اقتصاد (بازرگانی و نظری)، علوم اداری، علوم بانکی و بیمه و گمرک حدود ۱۵۰ هزار دانشجوی، حداقل ۴ درس حسابداری را در دانشگاه‌ها می‌گذرانند پس برپایی انجمن حسابداری ایران نیاز جامعه‌ی علمی و دانشگاهی و حرفه‌ای حسابداری بود تا بتواند پاسخگوی نیاز این عده‌ی پرشمار از دانشجویان باشد.

# نظام حسابداری و گزارشگری مالی در جمهوری خلق چین

دکتر محسن خوش طینت  
عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

مقدمه

خوانندگان گرامی، در این ستون تاکنون با نظام حسابداری و گزارشگری مالی در کشورهای فرانسه، هلند و ژاپن آشنا شده‌اند. نگارنده در نظر دارد تا در این شماره و شماره‌های بعدی نظام حسابداری و گزارشگری مالی کشورهای جمهوری خلق چین، جمهوری چک، تایوان و مکزیک را معرفی کند. اقتصاد جمهوری‌های چک و چین از نظام برنامه‌ریزی شده‌ی متمرکز در حال تبدیل به اقتصادی است که بیشتر معطوف به بازار است ولی حدودی که این دو کشور در حال پذیرش اصلاحات بازار هستند متفاوت است. جمهوری چک در حال حرکت به سوی اقتصاد بازار کامل است، در حالی که چین با برگزیدن جریان میانه‌رو در حال حرکت به سوی اقتصاد سوسیالیستی متمایل به بازار آزاد است، یعنی اقتصادی برنامه‌ریزی شده در انطباق با بازار. هر دو کشور به ضرورت تجدید نظر در نظام‌های حسابداری خود پی برده‌اند. از آنجا که جمهوری‌های چک و چین در حال برگزیدن رهیافت‌هایی برای بازسازی اقتصادشان هستند بالتبع آن تجدید ساختار نظام‌های حسابداری دو کشور به‌طور متفاوت در حال تغییر است. تلاش‌های هر دو کشور در ۱۹۹۰ آغاز شد و با یک حالت پایدار ادامه دارد.

تایوان و مکزیک کشورهای سرمایه‌داری هستند اما با مداخله‌ی سنتی دولت مرکزی و حفظ مالکیت صنایع کلیدی. از نظر تاریخی اقتصاد این دو کمی به روی سرمایه‌گذاری خارجی و رقابت بین‌المللی بسته بوده است. این انزوای نسبی اکنون تغییر کرده است، به‌طوری که هر دو دولت در حال خصوصی‌سازی دارایی‌هایشان در صنعت و تا حدودی گشودن در به روی اقتصاد جهانی هستند.

نظام‌های حسابداری مالی آن‌ها در اثر استانداردگذاری، پیشرفت بیش‌تری یافته است. طبیعتاً تکامل و تحول حسابداری در این دو کشور به‌خوبی روی می‌دهد اما نه به سرعت جمهوری‌های چک و چین.

دلایل انتخاب این چهار کشور

چرا به نظر نگارنده آشنایی با نظام حسابداری این چهار کشور در اولویت قرار دارد؟ دلایل انتخاب چین مشخص است زیرا چین پرجمعیت‌ترین کشور جهان است و صرف‌نظر کردن از آن مشکل است. شرکت‌هایی از سراسر جهان مشتاق تجارت با این کشورند. تجارت در چین بسیار مورد توجه است و پیشرفت حسابداری مهم‌ترین بخش از تغییرات ساختاری کشور است. هم چنین آشنایی با یکی از اعضای تشکیل‌دهنده اتحاد بلوک شرق می‌تواند جذابیت خاصی داشته باشد. جمهوری چک به‌این دلیل انتخاب شد که پیشرفت‌های حسابداری‌اش معرف نمونه‌ای از حسابداری دیگر کشورهای تشکیل‌دهنده نظام نروپائیده‌ی اتحادی سوسیالیستی بلوک شرق است.

تایوان که بیر آسیا نیز نامیده می‌شود یکی از چند کشور آسیایی است که در سال‌های اخیر رشد سریع در تولید ناخالص ملی را به‌واسطه‌ی رشد صادرات صنایع‌اش تجربه می‌کند و تشابهاتی با سایر کشورهای مشابه از جمله هنگ‌کنگ (که در سال ۱۹۹۷ توسط انگلیس به چین واگذار گردید)، کره جنوبی و سنگاپور دارد. هم چنین وابستگی‌های فرهنگی و تاریخی تایوان با چین بسیار زیاد است زیرا جنبه‌های متفاوت حسابداری در این دو کشور روی داده است. نهایتاً یک کشور آمریکای لاتین نیز به

لحاظ اهمیت حسابداری در این کشورها در اولویت بررسی قرار گرفته است. در سراسر آمریکای لاتین یک دهه اصلاحات بازار آزاد چارچوب اقتصاد سالم‌تری را برای آنها به ارمغان آورده است، مثل نرخ پایین‌تر تورم و نرخ بالاتر رشد اقتصادی. در آمریکای لاتین واردات صنایع خارجی دیگر مخالفین جدی ندارد، اقتصاد ملی از سرمایه‌گذاری خارجی استقبال می‌کند و شرکت‌های با مالکیت دولتی در حال خصوصی‌سازی هستند.

این اصلاحات از همه دیرتر در آرژانتین، مکزیک و پرو انجام شده است، در حالی که در برزیل، کلمبیا و ونزوئلا سرعت بیش‌تری می‌گیرد. مکزیک به این دلیل انتخاب شد که از ۱۹۹۴ با امضای موافقت‌نامه‌ی تجارت آزاد آمریکای شمالی علاقه جدید بیش‌تری در حسابداری مکزیک، کانادا، ایالات متحده و جاهای دیگر به‌وجود آمده است. حسابداری مکزیک بسیاری از جنبه‌های برجسته‌ی حسابداری دیگر کشورهای آمریکای لاتین را داراست.

نظام حسابداری چین

وسعت چین، جمعیت و تولید ناخالص ملی به‌طور آشکارا بسیار جالب توجه است. اطلاعات مربوط به واردات، صادرات و تولید ناخالص ملی آن نشان می‌دهد که در حال حاضر اقتصاد چین چگونه است. روی هم رفته اقتصاد چین بیشتر به کشاورزی وابسته است. اطلاعات مربوط به شرکای تجاری الگوی خوبی است که نشان می‌دهد اقتصاد بین‌المللی از نظر ماهیت بیشتر ناحیه‌ای است، یعنی بیشتر تجارت چین با کشورهای همسایه است. تا ۲۰۰۰ میلادی شرکت‌هایی که سهام آن‌ها در بورس لندن و

آشنایی با برخی اطلاعات اقتصادی ضروری در کشور جمهوری خلق چین<sup>۱</sup>

مساحت	۹/۵۶ میلیون کیلومتر مربع
جمعیت	۱۲۱۰ میلیون نفر
تولید ناخالص ملی	۲ تریلیون دلار
تولید ناخالص ملی سرانه	۲۵۰۰ دلار
تولید ناخالص ملی هر بخش	
کشاورزی	٪۱۹
صنعت	٪۴۸
خدمات	٪۳۳
واردات	۱۱۶ میلیارد دلار
صادرات	۱۲۱ میلیارد دلار
شرکای اصلی تجاری	ژاپن - هنگ کنگ - آمریکا - آلمان - تایوان

اصول مشخصه‌ی حسابداری چین امروز از زمان تاسیس جمهوری خلق چین در ۱۹۴۹ پایه‌ریزی شده است. چنین سیستمی اقتصاد برنامه‌ای فوق‌العاده متمرکزی را بنیان نهاد که از حکومت اتحاد شوروی که منعکس‌کننده‌ی اصول مارکسیست بود سرچشمه گرفته است. دولت بر مالکیت، حق استفاده از آن و بر توزیع تمام ابزارهای تولید کنترل داشت. دولت هم چنین کنترل و برنامه‌ریزی سخت و محکمی را بر اقتصاد داشت. دولت مالک تمام واحدهای تولیدی بود. فروش و قیمت‌گذاری آن‌ها به وسیله‌ی مقامات دولتی تعیین می‌شد و تامین مالی و هزینه‌یابی محصول به وسیله بخش واحد تامین مالی دولت انجام می‌گردید. تحت چنین سیستمی هدف از حسابداری تامین نیازهای دولت در کنترل و برنامه‌ریزی اقتصادی بود.

مجموعه‌ی یکسانی از حساب‌های استاندارد شده به وجود آمدند که اطلاعات را در برنامه‌ی اقتصاد ملی با هم ترکیب کند. نظام حسابداری یکسان در بردارنده‌ی مقررات جامع‌روش‌های حسابداری بود که به طور سلسله‌گانه‌ای در تمام واحدهای تجاری تحت انقیاد دولت در تمام کشور به اجرا در می‌آمد. گزارشگری مالی به تناوب انجام می‌شد و مفصل بود. سیمای اصلی آن در جهت مدیریت حساب‌های مستقل بود. گزارشگری مالی بر ترازنامه تاکید داشت که منعکس‌کننده‌ی منابع و مصارف وجوه بود. گزارشگری مالی بر راهنمایی و مسئولیت پاسخ‌دهی متمرکز بود. با وجود آن که حسابداری بیشتر بر امور مدیریتی تاکید دارد تا اهداف مالی، ولی نقش آن در تصمیم‌گیری مدیران بنگاه‌های کوچک به نفع اهداف مقامات ارشد دولتی کاهش یافته است. اقتصاد امروز چین می‌تواند به نحو مطلوب یک اقتصاد نامتجانس توصیف شود که در آن دولت بر کالاهای راهبردی و صنایع کنترل دارد، در حالی که سایر صنایع و هم چنین بخش‌های تجاری و خصوصی به وسیله‌ی یک سیستم متعادل به بازار اداره می‌گردند. اصلاحات اقتصادی اخیر شامل خصوصی‌سازی است که در برگیرنده‌ی تبدیل شرکت‌های دولتی به شرکت‌های سهامی می‌باشد. الزامات حسابداری به شرکت‌هایی که به نازکی خصوصی شده‌اند و سایر شرکت‌های مستقل، شرکت‌های با مسئولیت محدود و هم چنین

در سال ۱۹۹۳ رهبران چین اصلاحات بلند مدتی را به تصویب رساندند که هدف آن ایجاد انعطاف‌پذیری بیشتر در جهت انطباق با بازار بود. نکات اصلی آن عبارت بودند از نظام مشارکت در مالکیت، خصوصی‌سازی، توسعه‌ی بازار سهام سازمان یافته و فهرست‌بندی و ورود سهام شرکت‌های چینی در بورس‌های غربی. علی‌رغم آن شرکت‌های دولتی هنوز بر صنایع کلیدی تسلط دارند و به همین دلیل آن را به نام اقتصاد سوسیالیستی بازار، یعنی یک اقتصاد برنامه‌ریزی شده با پذیرش بازار می‌نامند. حسابداری در چین یک تاریخ طولانی دارد. عملکرد نقش نظارتی حسابداری به ۲۲۰۰ سال قبل از میلاد در دوره‌ی حکمرانی سلسله‌ی هژلو، باز می‌گردد. اسناد تاریخی نشان می‌دهد که در دوره‌ی سلسله ژیا برای اندازه‌گیری ثروت و مقایسه‌ی عملکرد در میان دوک‌ها و شاهزاده‌ها از این سیستم حسابداری استفاده می‌شد، (۱۵۰۰ تا ۲۰۰۰ سال قبل از میلاد). کنفسیوس جوان (۴۷۹-۵۵۱ قبل از میلاد) مباشر انبار بود و نوشته‌هایش اشاره به این دارد که این شغل براساس یک دانش کامل حسابداری اجرا می‌شده است. نگهداری اسناد و رسید پرداخت‌ها تا به آن تاریخ، در میان تعالیم کنفسیوس که یکی از بزرگ‌ترین آموزگاران و فلاسفه‌ی چین باستان بود، گواهی بر سیستم حسابداری براساس ثبت وقایع تاریخی می‌باشد.

نیویورک مورد معامله قرار می‌گرفته به ترتیب ۲ و ۸ و شرکت‌هایی که استانداردهای حسابداری بین‌المللی را رعایت می‌کردند ۷ شرکت بود.<sup>۲</sup> بنابراین کشور چین استفاده از استانداردهای بین‌المللی را برای شرکت‌هایی که دارای سرمایه‌گذاری خارجی می‌باشند و یا تمایل به گزارشگری برون مرزی دارند مجاز دانسته است.

نارنجی‌چهی تحولات حسابداری چین  
چین به نظر خیلی از افراد به عنوان غول اقتصادی قرن ۲۱ دانسته می‌شود. این کشور یک چهارم جمعیت جهان را در خود جای داده است. اصلاحات بازار این کشور اخیراً باعث رشد سریع اقتصادی‌اش شده است. در اواخر دهه‌ی ۱۹۷۰ رهبران چین حرکت اقتصادی از صورت اقتصاد اشتراکی متمرکز برنامه‌ریزی شده را به سمت اقتصاد بازار آزاد آغاز نمودند، هرچند که هنوز کنترل حزب کمونیست بر سیطره‌ی اقتصادی و سیاسی چین نمایان بود. بدین منظور، مقامات مسئول، تغییرات و حرکت‌های اقتصادی را از سیستم مالکیت خانوادگی در امور کشاورزی آغاز نمودند و آن را جایگزین سیستم قدیمی اشتراکی کردند. افزایش قدرت مقامات محلی و مدیران کارخانه‌های صنعتی باعث به وجود آمدن یک طیف وسیعی از شرکت‌های کوچک در بخش خدمات و صنایع سبک شد و موجب گشودن درها جهت افزایش تجارت و سرمایه‌گذاری خارجی گردید.

برای شخصیت‌های تجاری خارجی نظیر شرکت‌های با سرمایه‌گذاری مشترک داخلی و خارجی تعمیم یافته است. نقش دولت از مدیریت هر دو بخش خرد و کلان اقتصاد کشور تنها به مدیریت بخش کلان اقتصاد جامعه تغییر یافته است. استانداردهای حسابداری این واقعیت جدید را بازتاب می‌دهند.

#### مقررات و قوانین حسابداری

قانون حسابداری در سال ۱۹۹۳ اصلاح شد و تمام شرکت‌ها و سازمان‌ها را به استثنای آن‌هایی که توسط دولت کنترل می‌شد، تحت پوشش قرار داد. این قوانین شامل اصول پذیرفته شده حسابداری بود و نقش دولت و اموری را که مستلزم استفاده از رویه‌های حسابداری بود تعریف می‌کرد. مسئولیت جمع‌بندی استانداردهای حسابداری و حسابرسی به عهده وزارت دارایی است که یک نهاد دولتی محسوب می‌شود و هم چنین تحت نظارت مجلس دولتی که یک عضو کارگزار اجرایی در کابینه دارد اداره می‌شود. علاوه بر امور حسابداری و حسابرسی، این نهاد در فبال طیف وسیعی از فعالیت‌های اقتصادی مسئول است. عموماً این فعالیت‌ها شامل جمع‌بندی راهبردهای بلندمدت اقتصادی و تعیین اولویت‌ها برای تسهیم منابع دولتی است. به‌طور مشخص‌تر مسئولیت این نهاد عبارت است از: اجرای امور اقتصادی، مالیاتی و سایر سیاست‌های مرتبط مالی، تهیه بودجه سالانه دولتی و گزارشگری دوره‌ای، مدیریت درآمدها و هزینه‌های دولتی، و گسترش مدیریت مالی و نظام مالیاتی. امور حسابداری و حسابرسی در مرتبه‌ی آخر قرار می‌گیرد.

در ۱۹۹۲ وزارت دارایی چین استانداردهای حسابداری شرکت‌های تجاری (ASBE)<sup>۳</sup> را انتشار داد که از اول جولای ۱۹۹۳ لازم‌الاجرا گردید. بدین صورت که یک چارچوب مفهومی جامع طراحی نمود و استانداردهای جدید حسابداری برآن اساس تدوین گردید. این استانداردها علاوه بر رعایت مقررات داخلی کشور و مقررات ملی چین با مقررات بین‌المللی هماهنگی دارد. ASBE ممکن است به عنوان علامت مشخصه‌ی یک رویداد در حمایت از حرکت چین به سوی اقتصاد بازار تلقی شود. قبل از ASBE بیش‌تر از ۴۰ سیستم متفاوت حسابداری وجود داشت که در صنایع مختلف و انواع مالکیت‌ها به‌کار گرفته می‌شد. هر چند که این سیستم‌ها ممکن بود به

تنهایی یکسان باشند ولی از یک مقررات ناپایدار سرچشمه می‌گرفت. بنابراین انگیزه‌ی اصلی برای انتشار ASBE هماهنگ کردن مقررات داخلی حسابداری بود. هم چنین مقررات قبلی با مقررات بین‌المللی سازگار نبودند و برای یک اقتصاد در جهت بازار نامناسب می‌نمود. هماهنگ کردن حسابداری چین با مقررات بین‌المللی موانع ارتباطات با سرمایه‌گذاران خارجی را از میان برمی‌دارد و موجب می‌شود تا الزامات اصلاحات اقتصادی که پیش از آن شروع شده بود برآورده گردد. **نمایشگر ۱** نشان دهنده‌ی ASBE است.

بعد از انتشار ASBE وزارت دارایی بیش از ۴۰ سیستم حسابداری متحدالشکل در مورد ۱۲ صفت را که قبلاً وجود داشت با دو سیستم بر مبنای مالکیت طبق فهرست **نمایشگر ۲** جایگزین نمود. این سیستم‌ها ماهیتاً به عنوان امور دوره‌ی انتقال تلقی می‌گردد و زمانی که به عنوان استانداردهای مشخص حسابداری اعلام گردد، آن‌گاه ابلاغ خواهد شد تا در عملیات تمام شرکت‌های چینی به‌کار گرفته شود.

**انجمن امور حسابداری (AAB)<sup>۴</sup>** از تشکیلات داخل وزارت دارایی است و مسئول تهیه‌ی استانداردهای حسابداری است. فرایند استانداردگذاری شامل انجام تحقیقات ضروری محول شده به نیروهای درگیر، انتشار پیش‌نویس استانداردها و اطلاع‌رسانی به جامعه است. AAB به‌وسیله‌ی یک کارگروه مرکزی متشکل از مدیران ارشد بخش‌های AAB اداره می‌شود. این کارگروه مرکزی مسئولیت برنامه‌ریزی کلی و تعیین استانداردهای اصلی مورد نیاز و اتخاذ تصمیمات لازم را به عهده دارد.

#### کمیسیون بورس اوراق بهادار چین

**(CSRC)<sup>۵</sup>** دو مرکز بورس سهام چین را نظارت می‌کند. بورس شانگهای<sup>۶</sup> که در ۱۹۹۰ و شن جن<sup>۷</sup> که در ۱۹۹۱ گشایش یافت. این کمیسیون استانداردهایی را وضع کرده است که به موجب آن مقررات بازار اجرا می‌شود. تصویب پیشنهاد فروش سهام از طریق عرضه‌ی عمومی با این کمیسیون است و هم چنین مقررات افشای اطلاعات مالی اضافی توسط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس را وضع می‌کند. بنابراین درخواست افشای اطلاعات مالی برای

شرکت‌های پذیرفته شده در بورس از دو مرکز دولتی صورت می‌گیرد: وزارت دارایی و کمیسیون بورس اوراق بهادار چین. **انجمن حسابداران رسمی چین (CICPA)<sup>۸</sup>** در ۱۹۹۸ تاسیس شد. این انجمن براساس ضوابط و مقررات وزارت دارایی، چارچوب وظایف حرفه‌ای حسابداران رسمی را تنظیم می‌کند. این انجمن مسئولیت حسابرسی شرکت‌های بخش خصوصی را به عهده دارد. در حالی که انجام امور حسابرسی شرکت‌های دولتی و بخش دولتی به عهده‌ی سازمان جداگانه‌ی دیگری است. تدرین استانداردهای حسابداری بخش خصوصی، تعیین آیین رفتار حرفه‌ای، برگزاری آزمون پذیرش حسابداران رسمی به عهده‌ی انجمن حسابداران رسمی است. به‌طور کلی شاید بتوان تنظیم ضوابط و مقررات حسابداری چین را به غیر از گزارش‌هایی که مربوط به سازمان‌های دولتی است با نظام ایالات متحد مقایسه نمود.

#### گزارشگری مالی

دوره‌ی مالی در کشور چین برابر یکسال تقویمی است و صورت‌های مالی الزامی عبارت‌اند از: ۱- ترازنامه، ۲- صورت سود و زیان، ۳- صورت تغییرات در وضعیت مالی (صورت جریان وجوه نقد)، ۴- یادداشت‌های پیوست، و ۵- جداول پشتیبان و مؤید یادداشت‌های پیوست شامل تغییرات در ساختار سرمایه، تخصیص سود و اصل مالیات پرداخت شده است. جداول پشتیبان و مؤید جزئیات اضافی مربوط به محتوای اقلام صورت‌های مالی را ارائه می‌کنند. صورت‌های مالی در چین باید همراه اطلاعات مقایسه‌ای و به پول ملی چین یعنی رنمینبی<sup>۹</sup> اظهار شود و سالانه و چهارماهه تهیه گردند، صورت‌های مالی سالانه را باید حسابداران رسمی چین حسابرسی کنند. صورت‌های مالی تلفیقی که چشم‌اندازی از وضعیت مالی گروه می‌باشد باید تهیه شود.

#### اندازه‌های حسابداری

روش خرید قاعدتاً باید برای گروه شرکت‌های تجاری به‌کار رود و سرفقلمی حاصل قبل از دوره‌ی انتفاع مستهلک گردد. روش ارزش ویژه وقتی که سرمایه‌گذاری در سهام سایر شرکت‌ها از ۲۵٪ تجاوز کند به‌کار می‌رود و برای

نمایشگر ۱- استانداردهای حسابداری برای شرکت های تجاری

جهت گیری اصلی استانداردها

- مطابقت نظام یکسان حسابداری با استانداردهای بین المللی به منظور رفع نیازهای اقتصادی سوسیالیستی در جهت بازار چین.
- این استانداردها با قانون ترکیب شده است.
- مبنای تعهدی، ثبات رویه، انطباق درآمد و هزینه و افشای حقایق تماماً مورد تاکید استانداردها هستند.

دارایی ها

- به کارگیری بهای تاریخی برای دارایی ها الزامی است و وجه تمایزی بین هزینه های جاری و هزینه های سرمایه ای وجود دارد.
- دارایی ها به دو طبقه جاری و غیرجاری طبقه بندی می شوند.
- موجودی ها ممکن است با به کارگیری قراردادی ترین روش ها مانند LIFO ارزش گذاری شوند.
- دارایی های ثابت ممکن است با به کارگیری روش خط مستقیم یا بر مبنای میزان کارکرد مستهلک گردند. شرکت ها در صورت دریافت مجوز خاص می توانند از روش استهلاک نزولی استفاده نمایند.
- دارایی های نامشهود مانند سرقتی، شناسایی می شوند و باید پیش از دوره انتفاع مستهلک گردند.

بدهی ها

- بدهی ها باید به عنوان بدهی جاری و بلندمدت طبقه بندی شوند.

حقوق صاحبان سهام

- حقوق صاحبان سهام به بخش های سرمایه - آورده شده، اندوخته های سرمایه ای اندوخته های مازاد و سود تقسیم نشده طبقه بندی می گردند. سرمایه ای - آورده شده نشان دهنده ارزش دفتری سهام صادره و سرمایه گذاری دولتی است. اندوخته های سرمایه ای نشان دهنده صرف سهام، مازاد تجدید ارزیابی دارایی ها، سرمایه ای اهدایی و غیره است. اندوخته های مازاد از محل سود انباشته شرکت کنار گذاشته می شود و سود تقسیم نشده همان سود انباشته است که به امور خاصی تخصیص نیافته است.

درآمد/ هزینه/ سود

- درآمد با به کارگیری مبنای تعهدی اندازه گیری می شود که شامل روش تکمیل کار و روش در صد تکمیل طرح های بلندمدت است.
- هزینه با به کارگیری مبنای تعهدی و به محض تحمل شناسایی می شود. شرکت هایی که از هزینه یابی استاندارد یا برآوردی استفاده می کنند باید مغایرات را در مقادیر واقعی پایان ماه جاری تعدیل کنند.
- برنامه تقسیم سود باید در صورت سود و زیان یا در یادداشت های پیوست صورت های مالی نشان داده شود.

گزارشگری مالی و افشا

- مستلزم گزارش هایی متشکل از ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت تغییر در وضعیت مالی (یا صورت جریان وجوه نقد)، جداول تاییدکننده، یادداشت ها و یادداشت های توضیحی است.
- صورت های مالی مقایسه ای مورد نیاز است.
- صورت های مالی تلفیقی در صورت ۵۰٪ مالکیت یا بیشتر مورد نیاز است به استثنای شرکت هایی که برای تلفیق مناسب نیستند.
- یادداشت های صورت های مالی، باید روش های حسابداری پذیرفته شده را افشا کنند، هم چنین تغییر در روش های حسابداری، شرح اقلام غیرعادی و سایر جزئیات و توضیحات به نحو مطلوب باید افشا شود.

مالکیت بیش از ۵۰٪ صورت های مالی تلفیقی  
تهیه می شود. در مورد صورت های مالی ارزی  
واحدهای خارجی، اقلام ترازنامه به نرخ پایان  
سال و اقلام صورت سود و زیان به نرخ متوسط  
۶۰ طی سال تسعیر می گردد و هرگونه تفاوت ناشی از  
تسعیر در حقوق صاحبان سهام نشان داده می شود.  
باوجود آن که مقیاس های حسابداری در  
چین عموماً مطابق با استانداردهای حسابداری  
بین المللی است ولی در بعضی نکات تفاوت  
دارند. عمده ترین تفاوت در زمینه مالیات است.  
مثلاً در کشور چین روش استهلاک خط مستقیم  
به کار می رود زیرا قوانین مالیاتی آن را تعیین  
می کند. (روش استهلاک نزولی در بعضی شرایط  
مجاز است ولی قبل از به کارگیری آن کسب اجازه  
از مقامات مالیاتی الزامی است. قانون مالیات

# سیستم اخبار و حسابداری اخبار آرک

آموزش نامحدود سه ماه پشتیبانی کاراجتی هادام العمر

ARCA

سازمان حسابداری اخبار آرک

تهران - خیابان ولیعصر - پلاک ۱۰۰

تلفن: ۰۲۱-۸۸۸۸۸۸۸۸

## نظام های مبتنی بر نوع صفت:

- \* نظام حسابداری شرکت های تولیدی
- \* نظام حسابداری شرکت های تجاری
- \* نظام حسابداری شرکت های ارتباطات و حمل و نقل زمینی
- \* نظام حسابداری شرکت های ارتباطات و حمل و نقل ریلی
- \* نظام حسابداری شرکت های ارتباطات و حمل و نقل هوایی
- \* نظام حسابداری شرکت های ارتباطات از راه دور و خدمات پستی
- \* نظام حسابداری واحدهای بیمارستانی
- \* نظام حسابداری شرکت های ساختمانی
- \* نظام حسابداری شرکت های سرمایه گذاری در اموال غیر منقول (زمین و مستغلات)
- \* نظام حسابداری شرکت های کشاورزی
- \* نظام حسابداری موسسات مالی
- \* نظام حسابداری شرکت های بیمه

## نظام های مبتنی بر نوع مالکیت:

- \* نظام حسابداری شرکت های همکاری اقتصادی خارجی (باسرمایه گذاری خارجی)
- \* نظام حسابداری شرکت های سهامی

مستهلك می گردند از آنجا که زمین و بیش تر اموال صنعتی در چین تحت مالکیت دولت است، شرکت هایی که حق استفاده از زمین و اموال صنعتی را به دست می آورند، آن ها را به عنوان دارایی های نامشهود نشان می دهند.

۶- هزینه های تحقیق و توسعه در بعضی شرایط می توانند سرمایه ای تلقی شوند. طبق مقررات حسابداری کلیه قراردادهای اجاره، عملیاتی محسوب می شوند و هیچ ضابطه ای برای مالیات های انتقالی به آینده وجود ندارد.

۷- بدهی های احتمالی شناسایی نمی شود و هرگونه ذخیره ی توسعه نیز ممکن است خارج از سود انباشته و در حسابی جداگانه نگهداری شود.

عمر مفید دارایی ها و ارزش اسقاط آن ها را تعیین می کند. در مقایسه با مقررات بین المللی، ارزش های تاریخی صریح تر مورد حمایت هستند و محافظه کاری به طور محدود تر استفاده می شود. مثلاً: ۱- روش ارزیابی اقل بها یا قیمت بازار برای موجودی ها پذیرفته نیست.

۲- ذخیره ی مطالبات مشکوک الوصول تنها تا ۳ درصد مانده ی حساب های دریافتی پذیرفتنی است.

۳- سرمایه گذاری های بلندمدت به علت کاهش دائمی در ارزش آن ها تقلیل نمی یابد.

۴- ارزش های تاریخی مبنای ارزش گذاری دارایی های مشهود است. ارزش دفتری به خاطر نوسان های قیمت های بازار تعدیل نمی گردد.

بنابراین موجودی های راکد به بهای تمام شده ارزیابی می شوند (باوجود آن که زیان های احتمالی آن در یادداشت های

پیوست افشا می شود). روش های اولین صادره از اولین وارده، میانگین موزون و اولین صادره از آخرین وارده جزء روش های ارزش گذاری قابل قبول برای موجودی ها محسوب می شوند.

۵- دارایی های نامشهود تحصیل شده به قیمت تمام شده ثبت می گردند و در پیش از دوره انتفاع

- 1- Choi, Frost, Meek "International Accounting", Prentice Hall, 2000
- 2- Ibid
- 3- Accounting Standards for Business Enterprises (ASBE)
- 4- The Accounting Affairs Board (AAB)
- 5- The China Securities Regulatory Commission (CSRC)
- 6- Shanghai
- 7- Shenzhen
- 8- The Chinese Institute of Certified Public Accountants (CICPA)
- 9- Renminbi

## مدیریت مبتنی بر ارزش

کیفیت مانند هزینه‌های قراضه کردن کالا، دوباره کاری و تولید مجدد و فرایند مهندسی مورد نیاز جهت رفع عیب است. همان‌طور که در روش درست به هنگام ملاحظه شد، هدف مدیریت کیفیت جامع<sup>۱۲</sup> آن است که هزینه‌های داخلی کالاهای رد شده کاملاً حذف شود و در زمینه رسیدن به هدف تولید کالاهای بی‌عیب تلاش می‌شود.

۲- هزینه‌های ارزیابی به مقایسه‌ی کیفیت کالاهای ساخته شده با استانداردهای وضع شده مربوط می‌شود و شامل هزینه‌های بازرینی و هزینه‌های تحصیل و سایر کنترل‌ها می‌باشد. اگر فروشندگان کالاها سیستم مدیریت کیفیت جامع داشته باشند در آن صورت هزینه‌های بازرینی کالاهای خریداری شده حذف می‌گردد.

۳- هزینه‌های پیش‌گیری به هزینه‌هایی می‌گویند که برای اطمینان از این که معایب اساساً از همان ابتدا واقع نشوند، انجام می‌شود. این‌گونه هزینه‌ها شامل هزینه‌ی تعمیرات پیش‌گیرانه و نگهداری تجهیزات آموزشی کیفیت به کارکنان خط تولید و همچنین ایجاد کیفیت در فرایندهای طراحی و تولید است.

هدف شرکت‌ها بدون توجه به این که در چه محیطی فعالیت می‌کنند مشابه است و آن عبارت از کسب حداکثر بازدهی ممکن روی وجوه فراهم آورندگان سرمایه است. این بازده باید به اندازه‌ای باشد تا ریسکی را که فراهم‌کنندگان سرمایه می‌پذیرند جبران کند. به همین قیاس، هدف حسابداری مدیریت بدون توجه به شرایط محیطی، ارزیابی روش‌هایی است که برای ارزیابی شرایط و ارزیابی راه‌حل‌های مناسب به مدیران جهت تصمیم‌گیری به منظور دستیابی به اهداف شرکت یاری دهد.

"شرکت‌های جهانی" اهدافشان را با دنبال کردن بهبود مستمر در عواملی می‌دانند که ثابت شده است برای مشتریان

اهمیت دارد. این عوامل عبارتند از:

۱- نوآوری، ۲- انعطاف‌پذیری، ۳- زمان‌های انتظار کوتاه، ۴- کیفیت و، ۵- بهای تمام شده.

ارزش افزوده‌ی اقتصادی<sup>۱۳</sup> معبری برای اجرای سیستم مدیریت مبتنی بر ارزش<sup>۱۴</sup> در این بخش نگاهی خواهیم داشت به مفاهیم مدیریت مالی ارزش آفرینی و مدیریت مبتنی بر ارزش. موسسات مشاوره‌ی مالی و مدیریت، سیستم مدیریت مبتنی بر ارزش را به‌عنوان راه‌حلی بنیادی برای بهبود اساسی در عملکرد شرکت‌ها در رویارویی با چالش‌های جدید پیشنهاد می‌نمایند. اما بین مفاهیم مدیریت مبتنی بر ارزش و ارزش افزوده‌ی اقتصادی همپوشی وجود دارد و باعث ابهاماتی شده است. معمولاً مفهوم مدیریت مبتنی بر ارزش خیلی فراگیرتر و جامع‌تر از مفهوم ارزش افزوده‌ی اقتصادی است. با این حال ملاحظه می‌شود بعضی افراد حرفه‌ای این اصطلاحات را به‌جای یکدیگر استفاده می‌کنند. آن‌سان که یکی از صاحب‌نظران<sup>۱۵</sup> مدیریت مبتنی بر ارزش می‌گوید که:

"سیستم مدیریت مبتنی بر ارزش یعنی در یک واحد تجاری سیستم‌ها، فرایندهای کلیدی و افراد به سمت ارزش آفرینی سوق داده شوند و جهت‌گیری این سیستم‌ها به سمت ارزش آفرینی باشد. به عبارتی به کلیه‌ی افراد در رده‌های مختلف سازمان این تفکر القاء شود که چرا و چگونه بایستی در بین تصمیمات خود تقدم قائل شوند و تصمیماتی را مقدم بدانند که در ایجاد ارزش و ثروت آفرینی موثرند"

یک برنامه‌ی جامع مدیریت مبتنی بر ارزش اجزای زیر را در برمی‌گیرد:

۱- برنامه‌ریزی راهبردی، ۲- تخصیص سرمایه (مدیریت سرمایه‌گذاری‌ها)، ۳- بودجه‌های عملیاتی، ۴- اندازه‌گیری عملکرد، ۵- طرح‌های پاداش مدیریت و کارکنان، ۶- تنظیم ارتباطات داخلی سازمان، ۷- تنظیم ارتباطات خارجی سازمان.

ارزش افزوده‌ی اقتصادی که به آن سود باقی‌مانده هم می‌گویند بر مبنای نظریه‌ی سود اقتصادی<sup>۱۶</sup> است. بر این اساس ثروت زمانی ایجاد می‌شود که یک واحد تجاری بتواند تمامی هزینه‌های عملیاتی و همچنین هزینه‌های سرمایه‌اش را پوشش دهد. ارزش افزوده‌ی اقتصادی به عنوان یک راه‌حل بدیل برای نگاه به عملکرد واحد تجاری است و اندازه‌ای است که می‌توان بر مبنای آن به ارزیابی عملکرد پرداخت. اما صرف این نگرش به ارزش افزوده‌ی اقتصادی، برداشت محدود و تنگ‌نظرانه‌ای است. زیرا به این مطلب که ارزش افزوده‌ی اقتصادی سهم درخور توجهی در مدیریت ارزش آفرینی دارد توجه نمی‌شود حال آن که ارزش افزوده‌ی اقتصادی معبری برای پیاده نمودن نظریه‌ی مدیریت مبتنی بر ارزش است. ارزش افزوده‌ی اقتصادی بازوی مساعدی در خدمت مدیریت خلق ارزش است. درست است که یکی از کاربردهای اولیه‌ی ارزش افزوده اقتصادی ارزیابی عملکرد است اما اگر نقش آن را به این حد محدود بدانیم به خطا رفته‌ایم. ارزش افزوده‌ی اقتصادی را می‌توان به عنوان اندازه‌ای برای صورت‌بندی و اجرای راهبردها دانست و با هر یک از وظایف مذکور (اجزای سیستم مدیریت مبتنی بر ارزش) مرتبط کرد.

زمانی که مدیران به صورت‌بندی راهبردها می‌پردازند این راهبردها بایستی در راستای حداکثرسازی جریان ارزش افزوده‌ی اقتصادی آینده‌ی واحد تجاری باشد. تخصیص سرمایه و مدیریت سرمایه‌گذاری‌ها هم می‌تواند با استفاده از ضابطه‌ی ارزش افزوده‌ی اقتصادی صورت گیرد. ارزش افزوده‌ی اقتصادی فراهم‌کننده‌ی انگیزه‌ی لازم برای مدیران است که به دنبال اجرای سرمایه‌گذاری‌های ارزش آفرین هستند. تهیه و تنظیم طرح‌های انگیزشی مدیران و کارکنان می‌تواند حول محور ارزش افزوده‌ی اقتصادی صورت گیرد. یکی از مزیت‌های ارزش افزوده‌ی

# سیستم حسابداری مالی آرک

آموزش نامحدود سه ماه پیشتیبانی کاراخرتی مادام العمر

Ark

شرکت آرک

تهران، خیابان ولیعصر، پلاک ۱۱۱  
 تهران، خیابان ولیعصر، پلاک ۱۱۱  
 تهران، خیابان ولیعصر، پلاک ۱۱۱

صورت‌بندی برنامه‌ی راهبردی، تخصیص سرمایه، تنظیم بودجه‌های عملیاتی، ارزیابی عملکرد بخش‌های تابعه، تهیه و تنظیم طرح‌های انگیزشی مدیران و کارکنان و تنظیم ارتباطات داخلی و خارجی سازمان می‌تواند حول ضابطه‌ی ایجاد ارزش افزوده اقتصادی صورت گیرد. بی‌مناسبت نیست که مدل محاسبه‌ی ارزش افزوده‌ی اقتصادی نیز به اختصار معرفی گردد:

$$EVA = NOPAT - CAPITAL CHARGES$$

$$NOPAT = (RONA)(CAPITAL)$$

$$CAPITAL CHARGES = (CAPITAL)(WACC)$$

$$EVA = (RONA)(CAPITAL) - (CAPITAL)(WACC)$$

$$EVA = (CAPITAL)(RONA - WACC)$$

حداکثرسازی ارزش ثروت سهامداران با منافع سایر گروه‌های ذی‌نفع در تضاد نیست. بیان توانایی مدیران در جهت ارزش آفرینی نیازمند ابزارهای تشخیصی لازم است. بایستی ابزارها و زبانی فراهم باشد که تامین‌کنندگان سرمایه را متقاعد سازد و جوه سرمایه‌گذاری شده‌ی آنان با بهره‌وری و سودآوری لازم به کار گرفته شده است.

شواهد زیادی وجود دارد که شرکت‌هایی که دارای شهرت و اعتبار درزمینه‌ی تولید محصولات و خدمات کیفی، توانایی در جذابیت و نوآوری در محصولات جدید، حفظ مشتریان معتبر و ایفای مسئولیت‌های همگانی هستند از دیدگاه بازار سرمایه هم موفق و جذاب می‌نمایند. این شواهد بیانگر آن است که یک واحد تجاری زمانی می‌تواند برای سهامدارانش ارزش بیافریند که قادر باشد ارزش‌هایی را به سایر گروه‌های بنیانگذار و پدید آورنده‌ی واحد تجاری منتقل سازد. فرضاً اگر مشتریان راضی نباشند از رقبا خرید می‌کنند. اگر کارکنان احساس کنند از تسواناسایی‌ها و استعدادهایشان استفاده نمی‌شود و عملکردشان هماهنگ نیست به جاهای دیگر خواهند رفت.

در سال ۱۹۹۵ شرکت کوکاکولا، که یکی از بزرگ‌ترین ارزش آفرین‌ها در سطح جهانی است ادعا کرد که: "کوکاکولا برای هر کسی که آن را لمس کند ارزش می‌آفریند." ۱۷

اقتصادی آن است که اجرای اهداف می‌تواند به بخش‌های زیر مجموعه‌ی واحد تجاری محول شود و سهم هر بخش در ارزش افزوده‌ی اقتصادی مشخص شود یعنی به جای نگرش به کل ارزش افزوده‌ی اقتصاد به ارزش افزوده‌ی اقتصادی هر بخش نگاه کرد. بدین ترتیب اهداف بخش‌ها که افزایش ارزش افزوده‌ی اقتصادی است با نیازهای بازار سرمایه که ثروت آفرینی است پیوند می‌خورد و هم‌سو می‌شود.

همان‌گونه که در بالا گفته شد تنظیم ارتباطات داخلی و خارجی از عناصر اصلی سیستم مدیریت مبتنی بر ارزش است. ارزش افزوده‌ی اقتصادی یک ابزار بسیار موثر ارتباطی است که بین مدیران عملیاتی و مدیران بالایی ارتباط برقرار می‌کند و نهایتاً اهداف بازار سرمایه را با اهداف بخش‌های مختلف مرتبط و هم‌سو می‌کند. این مفهوم هدف ارزش آفرینی را با عملکرد مدیران و بالتبع پاداش‌هایشان مرتبط می‌کند. به‌طور خلاصه می‌توان گفت ارزش افزوده‌ی اقتصادی یاور واحدهای تجاری برای اجرای سیستم جامع مدیریت مبتنی بر ارزش است. وقتی که به ارزش افزوده‌ی اقتصادی به این حالت جامع و فراگیر نگریسته شود در این صورت با مفهوم مدیریت مبتنی بر ارزش هم‌گرایی پیدا می‌کند.

به‌طور خلاصه پیاده نمودن سیستم مدیریت مبتنی بر ارزش نیازمند اندازه‌هایی برای بررسی و ارزیابی عملکرد واحد تجاری است. سیستم مدیریت مبتنی بر ارزش باید بداند عملکرد جاری واحد تجاری به چه میزان ارزش می‌آفریند. از دیدگاه سهامداران نیز مهم است بدانند چه اندازه‌ای بهترین شاخص اندازه‌گیری عملکرد است و ارزش‌ها تا چه میزان افزایش یافته است. ارزش افزوده‌ی اقتصادی اندازه‌ای پیشنهادی برای ارزیابی عملکرد واحد تجاری و شاخصی برای ارزش آفرینی ناشی از عملکرد است. ارزش افزوده‌ی اقتصادی معبری است که با اجرای آن عناصر و اجزای سیستم مدیریت مبتنی بر ارزش اجراء می‌شود.



جدول ۱ فهرست برخی از کشورهای کهنه به ارزش افزوده‌ی اقتصادی توجه کرده‌اند

Coca-Cola	Lafarge	SPX
Quaker Oats	Siemens	Herman Miler
Boise Cascade	Tate & Lile	The U.S.Postal Service
Briggs & Stratton	Telecom Newzealand	Telstra

فعلی خارج است. اسامی تعداد محدودی از این شرکت‌ها در جدول ۱ آورده می‌شود. در سیستم مدیریت مبتنی بر ارزش از آنجا که نخستین هدف بنگاه‌ها ثروت آفرینی برای سهامداران است لذا اندازه‌ی مهمی که به عنوان شاخص ارزش آفرینی واحدهای تجاری برای سهامداران در نظر گرفته می‌شود اندازه‌ی ارزش افزوده‌ی بازار<sup>۲۰</sup> است. این اندازه یک اندازه‌ی خارجی از ارزیابی عملکرد است و تبلور دیدگاه بازار سرمایه نسبت به ارزش‌های شرکت است. افراد حرفه‌ای ارزش افزوده‌ی بازار را بهترین اندازه‌ی عملکرد مبتنی بر ارزش می‌دانند.

ارزش افزوده‌ی بازار از تفاوت بین ارزش بازار شرکت (شامل سهام و بدهی) و جمع سرمایه‌ی سرمایه‌گذاری شده در شرکت به دست می‌آید:

$$MVA = \text{Market Value} - \text{Invested Capital}$$

در این معادله ارزش بازار معادل با ارزش تجاری<sup>۲۱</sup> واحد تجاری است. به عبارتی حاصل جمع ارزش بازار بازگو کننده‌ی تمامی ادعاهایی است که در یک تاریخ معین نسبت به شرکت وجود دارد. مجموع ارزش بازار بدهی‌ها (VD) و ارزش بازار حقوق مالکان (VE) تعیین‌کننده‌ی ارزش شرکت (VF) است:

$$VF = VE + VD$$

چگونه می‌توان تشخیص داد یک واحد تجاری ارزش آفرین است و در ثروت آفرینی برای سهامدارانش موفق است. در پاسخ بایستی به ارزش بازار آن اشاره نمود.

می‌شود و کتاب‌های متعددی در زمینه‌ی سیستم مدیریت مبتنی بر ارزش و راه‌کار اجرایی آن یعنی ارزش افزوده‌ی اقتصادی به رشته‌ی تحریر درآمده است. مجله‌ی فورچون، مفهوم ارزش افزوده‌ی اقتصادی را کلید واقعی ثروت آفرینی معرفی می‌کند.<sup>۱۸</sup> یا در نوشته‌ای دیگر از آن با عنوان "یک راه جدید برای سوداگری"<sup>۱۹</sup> نام می‌برد. شرکت استرون استوارت نیز یک بانک اطلاعاتی دایر نموده است و شرکت‌ها را برحسب ارزش افزوده‌ی اقتصادی‌شان رتبه‌بندی کرده است.

هم‌چنین در محافل حرفه‌ای و سیاستگذاران رشته‌ی حسابداری نیز آثاری ملاحظه می‌شود. کارگروه ویژه‌ی بهبود گزارشگری مالی انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) به نام کارگروه جنکینز در سال ۱۹۹۴ برای بهبود گزارشگری مالی پیشنهاد می‌کند شرکت‌هایی که برای مقاصد تصمیم‌گیری داخلی‌شان از ارزش افزوده‌ی اقتصادی استفاده می‌کنند از این مفهوم برای گزارشگری خارجی‌شان نیز استفاده کنند.

در بخش حرفه‌ای و اجرایی نیز شرکت‌های متعددی در سطح جهان به ارزش افزوده‌ی اقتصادی توجه نموده‌اند و برای مقاصد ارزیابی عملکرد داخلی، مقایسه‌ی عملکرد بخش‌های داخلی، تهیه و تنظیم طرح‌های پاداشی و انگیزشی مدیران به این مفهوم توجه نموده‌اند. ذکر اسامی کامل این شرکت‌ها و دیدگاه آنها نسبت به ارزش افزوده‌ی اقتصادی از حوصله‌ی بحث

این سخن بدان معنی است هر ذی‌نفعی با این شرکت ارتباط برقرار کند برای این تجربه پشیمان نخواهد شد و ارزش‌هایی را کسب می‌کند. گرچه به نظر می‌رسد سخن فوق تا حدودی شعارگونه و غلوآمیز باشد اما این شعار یک گرایش و طرز تفکری را در میان مدیران کوکاکولا ایجاد می‌کند و آن این که اولین وظیفه‌شان ارزش آفرینی برای سهامداران است. این وظیفه صرفاً زمانی دست یافتنی است که سایر گروه‌های ذی‌نفع هم راضی باشند و ارزش‌هایی هم به آنها انتقال یابد. به عنوان مثال زمانی که در سال ۱۹۹۹ در کشور بلژیک در محصولات کوکاکولا آلودگی‌هایی مشاهده شد. به‌رغم آن که فروش شرکت در این کشور درصد ناچیزی از کل فروش جهانی است با این حال قیمت سهام تحت تاثیر قرار گرفت یا هنگامی که کوکاکولا به عدم رعایت الزامات قانونی در کشورهای فرانسه و ایتالیا متهم گردید پیامدهای نامساعدی برای سهامداران به بار آمد.

استوارت در یک سخنرانی تحقیقی که در سال ۱۹۹۴ ایراد کرد و بعداً در شماره‌ی نوامبر و دسامبر ۱۹۹۵ مجله‌ی هاروارد بیزینس ریویو چاپ شد بیان می‌کند:

"ارزش افزوده‌ی اقتصادی بهترین اندازه از ثروت آفرینی است و بهتر از سایر اندازه‌های حسابداری تغییرات ارزش در ثروت سهامداران را تبیین می‌کند".

امروزه در محافل علمی و دانشگاهی نیز توجه زیادی به ارزش افزوده‌ی اقتصادی

سرمایه‌گذارانی که در تامین سرمایه مشارکت نموده‌اند انتظار دارند مدیران واحد تجاری با بهره‌وری کامل این سرمایه‌ها را سرمایه‌گذاری کنند. ارزش بازار انعکاسی از قضاوت بازار نسبت به کارایی و موفقیت مدیران است. هر چقدر ارزش بازار بیشتر باشد سرمایه‌گذاران نیز انتظار دارند مدیران سرمایه‌های آنها را با کارایی و بهره‌وری بیشتری به کار گیرند و مبالغ بیشتری به آنها منتقل سازند. اگر در یک تاریخ معین مبلغ سرمایه‌های سرمایه‌گذاری شده را از ارزش بازار یک واحد تجاری کسر نماییم ارزش افزوده‌ی بازار محاسبه می‌شود.

چنانچه ارزش افزوده‌ی بازار منفی باشد تعبیرش از دیدگاه بازار سرمایه این است که ارزش دارایی‌ها و سرمایه‌گذاری‌های انجام شده توسط مدیران کم‌تر از ارزش سرمایه‌ای است که از بازار سرمایه در اختیار آنها قرار داده است. به زبان دیگر ارزش تجاری (قابل دادوستد) واحد تجاری کم‌تر از ارزش سرمایه‌ای است که در آن سرمایه‌گذاری شده است یعنی مدیران ثروت‌ها را تباه و ضایع نموده‌اند.

هدف واحدهای تجاری در وهله‌ی نخست باید خلق ارزش افزوده‌ی بازار بیشتر باشد. به این نکته توجه نماییم که دستیابی به ارزش افزوده‌ی بازار بالاتر بدان معنی نیست که چون ارزش بازار شرکت در بازار سرمایه افزایش یافته است به همان میزان نیز سرمایه‌ی در اختیار واحد تجاری هم افزایش یافته باشد. هدف بزرگ‌تر کردن اندازه‌ی شرکت نیست، هدف قدرتمندتر کردن آن است. به عنوان مثال اگر یک واحد تجاری اقدام به تامین مالی از بازار سرمایه‌ی به مبلغ ۲۰ میلیون واحد پولی بنماید و سپس این مبلغ را در طرح‌هایی سرمایه‌گذاری کند که نرخ بازدهی آنها معادل هزینه‌ی سرمایه‌شان است در این صورت ارزش بازار شرکت ۲۰ میلیون واحد پولی افزایش می‌یابد و هم‌زمان سرمایه‌ی به کار گرفته شده نیز ۲۰ میلیون واحد پولی افزایش می‌یابد به‌رغم آن که ارزش بازار شرکت ۲۰ میلیون واحد پولی افزایش یافته

است. اما چون هیچ‌گونه ارزش افزوده‌ی اقتصادی ایجاد نشده است لذا تغییری نیز در ارزش افزوده‌ی بازار به وجود نمی‌آید.

ارزش افزوده‌ی اقتصادی صرفاً زمانی افزایش می‌یابد که نرخ بازدهی ناشی از سرمایه‌گذاری بیشتر از نرخ هزینه‌ی سرمایه است. هرگاه سرمایه‌های جدید تامین شده از بازار سرمایه در طرح‌های ارزش‌آفرین سرمایه‌گذاری شود (آنهایی که ارزش فعلی خالص مثبت دارند)، آنگاه ارزش افزوده‌ی بازار افزایش می‌یابد، و بالعکس هرگاه سرمایه‌های جدید در طرح‌هایی سرمایه‌گذاری شود که نرخ بازدهی آنها کم‌تر از هزینه‌ی سرمایه‌شان است (آنهایی که ارزش فعلی خالص منفی دارند) ارزش افزوده‌ی بازار کاهش می‌یابد.

ارزش افزوده اقتصادی مبتنی بر نظریه‌ی سود اقتصادی است. برخی از اقتصاددانان معتقدند که واحد تجاری بایستی آن‌قدر درآمد داشته باشد که نه تنها هزینه‌های عملیاتی‌اش را پوشش دهد بلکه تمامی هزینه‌های سرمایه‌اش را نیز پوشاند. بدون توجه به سود اقتصادی نمی‌توان ادعا کرد ثروتی برای سهامداران ایجاد شده است. نظریه‌ی سود اقتصادی مرید ارتباط ارزش افزوده‌ی اقتصادی با ثروت سهامداران است.

از لحاظ نظری، ارزش بازار در مدل ارزش افزوده‌ی اقتصادی دارای دو بخش است: ۱- ارزش عملیات جاری و ۲- ارزش رشدهای آینده. بدین ترتیب ارزش یک واحد تجاری از دو بخش تشکیل می‌شود: ارزش رشدهای آینده + ارزش عملیات جاری = ارزش بازار

$$\text{Market Value} = \text{Current Operating Value} + \text{Future Growth Value}$$

$$MV = COV + FGV$$

ارزش عملیات جاری تحت تاثیر سرمایه به کار گرفته شده در واحد تجاری و همچنین ارزش افزوده‌ی اقتصادی ناشی از عملکرد و تصمیمات گذشته‌ی واحد تجاری است. وقتی که سرمایه‌ی سرمایه‌گذاری شده در زمان حال را با ارزش سرمایه‌ای ارزش افزوده‌های اقتصادی ناشی

آموزش محدود سه ماه پیشینمایی کارافزای مادام العمر  
 سیستم مدیریت خانه . جایگانی . چاپ ارک

تجاری بیش از ارزش سرمایه‌ی به‌کار گرفته شده باشد، آن‌گاه ارزش افزوده‌ی بازار ایجاد شده است و در واقع ثروت سهامداران افزایش یافته است یعنی:

$$MVA = MV - IC$$

با جایگزین نمودن معادله‌ی نظری ارزش شرکت در معادله‌ی با ارزش افزوده‌ی بازار می‌توان نوشت:

$$MVA = IC + PV \text{ of All Future EVA} - IC$$

$$MVA = PV \text{ of All Future EVA}$$

پس می‌توان نتیجه گرفت ارزش افزوده‌ی بازار تابعی از انتظارات بازار سرمایه نسبت به ارزش افزوده‌ی اقتصادی آینده است و هر قدر ارزش افزوده‌ی بازار بزرگ‌تر باشد بازار سرمایه انتظار دارد ارزش افزوده‌ی اقتصادی بیشتری در آینده ایجاد شود. به زبان دیگر ارزش افزوده‌ی اقتصادی منبع و سرچشمه‌ی ارزش افزوده‌ی بازار و نهایتاً ثروت آفرینی برای سهامداران است.

در این نوشتار تلاش گردید تا ضمن معرفی نظریه‌ی نسبتاً جدید مدیریت مبتنی بر ارزش نقش حسابداری مدیریت و روش‌ها و نگرش‌های جدیدی که در حسابداری مدیریت طی سال‌های اخیر در ایجاد ارزش آرایه گردیده است بررسی شود. براین اساس می‌توان نتیجه گرفت که مدیریت تولید با آرایه‌ی راه‌کارهایش، در جهت اجرای مدیریت مبتنی بر ارزش گام برمی‌دارد. این راه‌کارها شامل استفاده از رایسانه در طراحی فرایندهای تولیدی، برنامه‌ریزی مواد اولیه، برنامه‌ریزی منابع تولید و فناوری تولید بهینه می‌باشد. هم‌چنین استفاده از روش‌های مدیریت مبتنی بر فعالیت، روش‌های به‌هنگام و مدیریت کیفیت جامع نیز از جمله راه‌کارهای حسابداری مدیریت در اجرای مدیریت مبتنی بر ارزش است.

از جنبه‌ای دیگر این نوشتار تاکید بر استفاده از ارزش افزوده‌ی اقتصادی به عنوان معیری برای اجرای مستقیم مدیریت

شرکت متأثر از بهبود در ارزش افزوده‌ی اقتصادی سال‌های آینده نیز خواهد بود. لذا ارزش افزوده‌ی اقتصادی سال‌های آینده از دو منبع ایجاد می‌شود یکی تداوم سطح عملکرد فعلی و تکرار ارزش افزوده‌ی فعلی و دیگری بهبود و رشد در عملیات آینده که باعث بهبود در ارزش افزوده‌ی اقتصادی می‌شود. ارزش فعلی رشد در ارزش افزوده‌ی اقتصادی مورد انتظار به عنوان ارزش رشدهای آیسنده شناخته می‌شود. بنابراین می‌توان نوشت:

$$FGV = \text{Present Value of Expected Improvement in EVA}$$

بدین ترتیب ارزش بازار شرکت طبق مدل نظری عبارت است از:

$$MV = COV + FGV$$

$$MV = \left[ IC + \frac{EVA}{WACC} \right] + (PV \text{ of Expected Improvement in EVA})$$

$$MV = IC + PV \text{ of All Future EVA}$$

از این رو از لحاظ نظری ارزش یک شرکت در یک تاریخ معین تابعی از انتظارات بازار سرمایه نسبت به ارزش افزوده‌ی اقتصادی سال‌های آینده است. افزایش این انتظارات باعث افزایش ارزش شرکت در زمان حال در بازار می‌شود. بنابراین ارزش افزوده‌ی اقتصادی سال‌های آینده از دو منبع ایجاد می‌شود یکی تداوم سطحی از عملکرد که قبلاً بدان دست یافته‌ایم یعنی تکرار ارزش افزوده‌ی اقتصادی فعلی و دیگری بهبود در ارزش افزوده‌ی اقتصادی آینده که به دلیل رشد سرمایه‌گذاری‌ها و افزایش کارایی‌ها می‌باشد. آنچه این معادلات بیان می‌کنند آن است که قیمت بازار سهام تحت تاثیر انتظارات نسبت به آینده است و عامل اصلی شکل‌دهنده‌ی انتظارات نگاه به ارزش افزوده‌ی اقتصادی سال‌های آینده است.

ارزش بازار یک واحد تجاری تعیین کننده‌ی توانایی آن در خلق ارزش است. زیرا ارزش بازار تابعی از انتظارات بازار نسبت به ارزش افزوده‌ی اقتصادی آینده است که با یک نرخ تنزیل مناسب به ارزش حال تبدیل شده است.

قبلاً اشاره گردید اگر ارزش بازار واحد

از عملکرد فعلی جمع می‌زنیم در واقع ارزش عملیات جاری واحد تجاری را محاسبه می‌کنیم. به عبارت دیگر تصمیمات گذشته‌ی واحد تجاری باعث ایجاد ارزش افزوده‌ی فعلی می‌گردد و در ارزش حال شرکت موثر است. به عبارتی می‌توان نوشت:

$$COV = \text{Invested Capital} + \text{Capitalized Value of Current EVA}$$

اگر فرض نساییم ارزش افزوده‌ی اقتصادی سال جاری به‌طور دائمی در سال‌های آینده تکرار شود در این صورت ارزش افزوده‌ی اقتصادی سال جاری بر متوسط هزینه‌ی سرمایه<sup>۲۲</sup> تقسیم می‌شود تا ارزش فعلی ارزش افزوده‌ی اقتصادی به دست آید همان ارزش سرمایه‌ای ارزش افزوده‌ی اقتصادی ناشی از عملکرد فعلی است:

$$COV = IC + \frac{EVA}{WACC}$$

این رابطه بدان معنی است که اگر بازار سرمایه انتظار داشته باشد همان ارزش افزوده‌ی اقتصادی سال جاری بدون رشد و به حالت دائمی در سال‌های آینده تکرار شود در این صورت ارزش بازار شرکت برابر است با سرمایه‌ی سرمایه‌گذاری شده در زمان حال به اضافه‌ی ارزش فعلی ارزش افزوده‌ی اقتصادی جاری که با نرخ متوسط هزینه‌ی سرمایه تنزیل شده است. به عبارت دیگر ارزش شرکت که تحت تاثیر تصمیمات گذشته است در ارزش افزوده‌ی اقتصادی سال جاری انعکاس می‌یابد.

$$\text{Market Value} = COV$$

یعنی: اما بازار ممکن است به دلیل توان بالقوه‌ی سرمایه‌گذاری شرکت‌ها انتظار رشد و بهبود در ارزش افزوده‌ی اقتصادی سال‌های آینده را هم داشته باشد و برای رشد آیسنده‌ی ارزش افزوده‌ی اقتصادی ارزشی را قائل باشد که به آن ارزش رشدهای آینده می‌گوییم.

اگر بازار انتظار داشته باشد به‌دنبال تصمیمات آیسنده‌ی مدیریت ارزش افزوده‌ی اقتصادی رشد یابد در این صورت ارزش

# سیستم پرسیل و حقوق دستمزد آرک

آموزش نامحدود سه ماه پشتیبانی کاراقتی مادام العمر

Press.

- 4- Bromvich, M. and Bhimani, A. (1994), "Management Accounting Pathways to Progress", Chartered Institute of Management Accountants.
- 5- Ckins, Gray. (1999) "Learning to Love ABC", Journal of Accountancy. August.
- 6- Cobb, I. (1993) "JIT and the management accountant: A case study of current UK practice" chartered institute of management accountants.
- 7- Degamo, E.P., Black, J.T. and Khoshehr, R.A. (1984), "Materials and Processing in Manufacturing", Macmillan, Chapter 38.
- 8- Drucker, P.F. (1990), "The Emerging Theory of Manufacturing", Harvard Business Review, May/ June, 94-102.
- 9- Dury, C. (1996) "Management and Cost Accounting", 4th Edition, Thomson.
- 10- Fabozzi, J. Frank and James L. Grant, "Value Based Metrics foundation and practice" FJF, 2000.
- 11- Freher, E.W. "Designing the Annual Management Incentive Plan. A guide to Compensation Management" John Wiley & Sons, 1997, pp.161-175.
- 12- Howell, R.A., Brown, J.D., Soucy, G.R. and Seed, A.H. (1987), "Management Accounting in the New Manufacturing Environment", National Association of Accountants.
- 13- Mackey, J. and Thomas, M. (1995), "Costing and the New Operations Management", in issues in management accounting (Editors, D. Ashton, T. Hopper and R.W. Scapens), Prentice Hall.
- 14- Scarlett, R.C. and Wilks, C. (2001), "Management Accounting-Performance Management", The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA).
- 15- Stern, M. Joel and John, S. Shiely "The EVA Challenge" Wiley & sons, Inc, 2001.
- 16- Tully, S. "The Real Key to Creating Wealth" Fortune, September 20, 1993, pp.38-50.
- 17- Wallace, J.S. "Adopting Residual Income-Based Compensation Plans: Do you get what you pay for? Journal of accounting of economics, 1997, pp.275-300.
- 18- Young, S. David, and Stephen, F.O'Byrne, A practical guide to implementation EVA and value based management, McGraw Hill, 2001.

مببتنی بر ارزش و هم‌سویی معیارهای ارزیابی عملکرد مدیران و ارزش آفرینی از دیدگاه بازار سرمایه است.

از دیدگاه ارزش افزوده‌ی بازار، ارزش شرکت شامل ارزش عملیات و ارزش رشد‌های آینده است. در این نوشتار نشان دادیم که ارزش افزوده‌ی بازار نیز نهایتاً چیزی جز ارزش فعلی ارزش افزوده‌های اقتصادی آینده‌ی شرکت نیست. بنابراین ارزش شرکت با ارزش افزوده‌ی اقتصادی گره خورده است.

- 1- world Class manufacturing
  - 2- computer-aided design
  - 3- advanced manufacturing technologies
  - 4- computer- aided manufacturing
  - 5- computer numerical control
  - 6- robots
  - 7- computer-integrated manufacturing
  - 8- flexible manufacturing system
  - 9- material requirements planning
  - 10- manufacturing resources planning
- از آنجایی که برنامه‌ریزی مواد اولیه مورد نیاز به اختصار MRP شناسایی می‌شود لذا برنامه‌ریزی منابع تولید را MRP<sub>2</sub> می‌شناسیم.
- 11- optimised production technology
  - 12- total quality management
  - 13- economic value added
  - 14- value based management
  - 15- Jame A. Knight, Value-Based Management McGraw Hill, 1977.
  - 16- economic profit theory
  - 17- Coca-Cola provides value to everyone who touches it
  - 18- The real key to creating wealth, fortune, (Dec,30,1993)
  - 19- A new way to find Bargains, fortune (December 1996)
  - 20- market value added
  - 21- enterprise value
  - 22- weighted average cost of capital
- 1- Aknight, James "Value Based Management. A systematic Approach to Creating shareholders value" MC Graw-Hill, 1997.
  - 2- Bennett, G. Stewart, "The Quest for Value" Harper Collins publisher, 1991.
  - 3- Berliner, C. and Brimson, J.A. (1988) "Cost Accounting for Today's Advanced Manufacturing", Harvard Business School