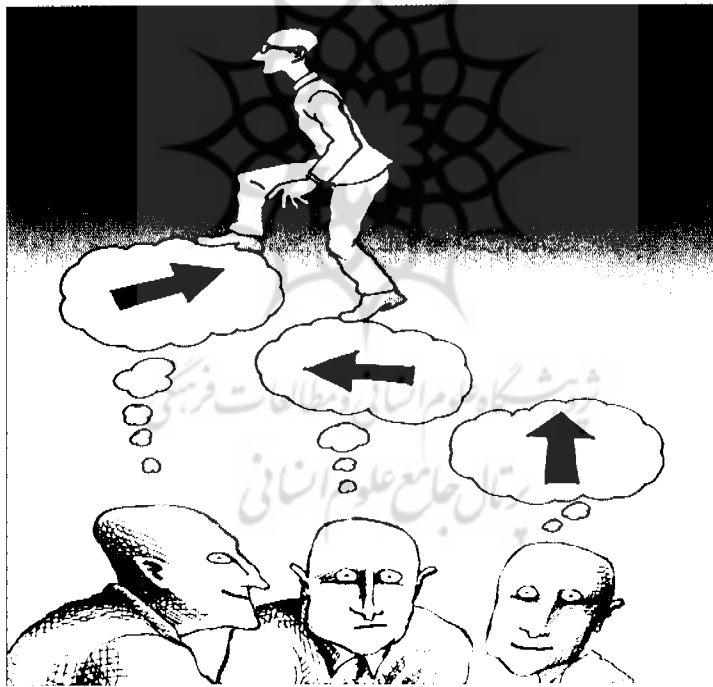


کنکاشی پیرامون چهارچوب مفهومی گزارشگری مالی

«قسمت اول»

نوشته: برایان کارسبرگ
ترجمه: دکتر محسن دستگیر و امیر پوریان‌سب

اول، مفاهیم نظری گزارشگری مالی، ترجمه‌ی مثله شده‌ای از پیش‌نویس نظرخواهی "بیانیه‌ی اصول" هیات استانداردهای حسابداری انگلستان است. بنا بر این الف) ترجمه‌ی یک پیش‌نویس نظرخواهی است که با متن نهایی تفاوت دارد و ب) فصلی از آن، که به زعم نگارندگان مهم‌ترین فصل پس از اهداف



اگر چه این نوشتار که به قلم سربرایان کارسبرگ، در نیمه‌ی اول دهه‌ی ۱۹۸۰ به رشته‌ی تحریر درآمده است تا اندازه‌ای از حال و هوای روزگار خود فاصله دارد با وجود این می‌تواند درس‌های آموزنده و سودمندی را برای ما در برداشته باشد. در این اثر، کارسبرگ با نگاهی موشکافانه و نقادانه به

به‌شمار می‌رود، بریده شده است.

دوم، استانداردهای حسابداری که قاعدتاً باید از این مفاهیم نظری گرفته شود عموماً ترجمه‌ای نه چندان دقیق از استانداردهای حسابداری بین‌المللی است که اندکی جرح و تعدیل و وصل و پینه را از استانداردهای حسابداری دیگر بر پیکره‌ی خود تحمل می‌کند. بنا بر این بین این استانداردها که اساس بین‌المللی دارند با آن

به آن به حل و فصل مسائل حسابداری بپردازند. با وجود این، در حال حاضر ما یک چهارچوب مفهومی برای استانداردگذاری نداریم و آنچه با عنوان مفاهیم نظری گزارشگری مالی به عنوان یک زائنده در انتهای مجموعه‌ی استانداردهای حسابداری کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی آمده است به دلایلی که از پی می‌آید یک چهارچوب مفهومی در خور و بایسته نیست:

چهارچوب مفهومی هیات استانداردهای حسابداری مالی آمریکا می‌کوشد تا آموزه‌هایی را برای چهارچوب مفهومی انگلستان به دست دهد.

امروزه هر کشور که داعیه‌ی استانداردگذاری دارد بی‌شک باید یک چهارچوب مفهومی صوری را صورت‌بندی نماید تا به هنگام ضرورت، استانداردها بر آن و استانداردها گزاران، هر دو، بتوانند با رجوع

چارچوب مفهومی (بخوانید مفاهیم نظری) همخوانی وجود ندارد.

سوم، به نظر می‌رسد که در عمل از "مفاهیم نظری" برای حل و فصل موضوعات حسابداری ایران استفاده نمی‌شود و این زائده تنها به عنوان "محصولی تزئینی" عرضه شده است.

البته ما می‌توانستیم صاحب یک چارچوب مفهومی باشیم. در ۱۳۷۶ هیات تدوین استانداردهای حسابداری برپایه‌ی تجربیات دیگران یک چارچوب مفهومی را با عنوان مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران منتشر ساخت. این اثر می‌توانست نقطه‌ی آغاز مناسبی برای داشتن یک چارچوب مفهومی باشد که متاسفانه به دلیل مناقشات داخلی سازمان حسابرسی با بی‌مهری روبه‌رو شد. به جای آن ابتدا ترجمه‌ی چارچوب مفهومی هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی توسط کمیته‌ی رهنمودهای حسابداری منتشر شد. سپس همین کمیته ترجمه‌ی "بیانیه‌ی اصول" را در انتهای مجموعه‌ی "رهنمودهای حسابداری" که بعدها به "استانداردهای حسابداری" تغییر نام داد آورد.

درباره‌ی کارسبرگ

برایان کارسبرگ در ۱۹۸۹ لقب افتخارآمیز سیر را از ملکه‌ی انگلستان دریافت کرد. این لقب به پاس عمری فعالیت‌های دانشگاهی و حرفه‌ای در عرصه‌ی حسابداری به وی اعطاء شد.

کارسبرگ دانشنامه‌ی کارشناسی ارشد خود را از مدرسه‌ی اقتصاد لندن در رشته‌ی اقتصاد دریافت کرد. وی در ۱۹۶۰ به عضویت انجمن حسابداران رسمی انگلستان و ولز درآمد. در فاصله‌ی ۱۹۶۹ تا ۱۹۸۱ سراستاد دپارتمان حسابداری و علوم مالی دانشگاه منچستر بود. وی در ۱۹۸۱ دوباره به مدرسه‌ی اقتصاد لندن بازگشت و از ۱۹۸۱ تا ۱۹۸۴ نیز سراستاد حسابداری آرتور

اندرسون بود. وی استاد مدعو دانشگاه کالیفرنیا در ۱۹۷۴ بود. هم چنین استاد مدعو مدرسه‌ی عالی بازرگانی دانشگاه شیکاگو در فاصله‌ی ۱۹۶۸ و ۱۹۶۹ بود.

کارسبرگ از ۱۹۷۸ تا ۱۹۸۱ دستیار هیات استانداردهای حسابداری مالی آمریکا بود و در فاصله‌ی ۱۹۹۰ تا ۱۹۹۴ عضو هیات استانداردهای حسابداری انگلستان بود که در این بین دو سال را به عنوان قائم‌مقام رئیس این هیات انجام وظیفه کرد. وی در ۱۹۹۵ به عنوان دبیرکل هیات استانداردهای حسابداری منصوب شد. هم اکنون کارسبرگ به فعالیت‌های دانشگاهی‌اش بازگشته است.

کارسبرگ تاکنون جوایز گوناگونی را از انجمن‌ها و دانشگاه‌ها دریافت کرده است اما مهم‌ترین آنها جایزه‌ی سمپایر است که در ۲۰۰۲ از سوی آیفک به وی اعطاء شد. روبرت سمپایر اولین رئیس آیفک بود که پس از پایان دوران ریاستش، آیفک تصمیم گرفت تا در هر دوره‌ی پنج ساله جایزه‌ای را به نام سمپایر به یکی از روسا یا رهبران انجمن‌ها و جوامع حرفه‌ای حسابداری که سهم عمده‌ای را در شرح و بسط و اعتلای حرفه‌ی حسابداری بین‌المللی داشته است اعطاء نماید.

مقدمه

حسابداران در گذر سال‌ها کوشیده‌اند تا یک چارچوب مفهومی^۱ را شرح و بسط دهند. البته، به تعبیری می‌توان گفت احتمالاً از زمان آغاز حسابداری به این کار مشغول بوده‌اند. هیچ کس از کشف این واقعیت که مردم از گذشته به این هدف علاقه‌مند بودند به وجد نمی‌آید. این کوششی طبیعی است. همان کوششی است که در اغلب حوزه‌هایی که داعیه‌ی علمیت دارند رخ داده است.

در حقیقت، یک چارچوب مفهومی مجموعه‌ای از اصول پایه است که از پشتیبانی عموم برخوردار است و به کمک آن می‌توان احتمال هم‌سانی تصمیمات

جزیی را افزایش داد و هزینه‌های تجزیه و تحلیل را فرو کاست. در عرصه‌ی گزارشگری مالی، از یک چارچوب مفهومی انتظار می‌رود که به تصمیم‌گیری استاندارداران و دیگران درباره‌ی چگونگی اندازه‌های حسابداری، چیستی اطلاعات قابل انتشار در صورت‌های مالی، و چگونگی نمایش اطلاعات کمک کند. در این نوشتار آراء کسانی که مطالبی را در باب نظریه‌ی حسابداری نوشته‌اند و نیز موضوعاتی را در مقام شرح و بسط چارچوب‌های مفهومی پدید آوردند، بررسی خواهد شد. بسیاری از آنان سهم درخور توجهی را در جهت پایداری آنها به عهده داشته‌اند: پیتون و لیتون مقالات زیادی را نوشتند که غالباً به عنوان مباحثی پیرامون چارچوب مفهومی بازشناسی می‌شوند.^۲ اگر چه آنان نوشته‌هایش را به این عنوان نمی‌نامیدند. پژوهش‌های اسپراوس و مونیتز که با حمایت مالی انجمن حسابداران رسمی آمریکا انجام شد شاید اولین کوشش برای شناسایی اجزاء چارچوب مفهومی بود.^۳

بعدتر در ۱۹۷۳ هیات استانداردهای حسابداری مالی ارگان استانداردارگذاری ایالات متحده، طرحی صوری را برای شرح و بسط یک چارچوب مفهومی پذیرفت. طرح چارچوب مفهومی بخش اصلی تلاش هیات استانداردهای حسابداری از زمان تاسیسش، ۱۹۷۳ به‌شمار می‌رود. به‌رحال، فرآیند شرح و بسط چارچوب مفهومی با مشکلاتی رو به‌رو شد که عمدتاً ناشی از اختلاف نظر در بین اعضای هیات بود؛ چارچوب مفهومی هنوز هم تکمیل نشده است و آینده‌اش نیز نامطمئن می‌نماید. هدف این نوشتار مرور دستاوردهای طرح هیات استانداردهای حسابداری مالی، به منظور ارزیابی دورنمای پیشرفت بیشتر و فایده‌مندی این دست‌آوردها برای حسابداری انگلستان است.

طرح چارچوب مفهومی اغلب موضوعی بحث‌انگیز است. هر وقت این

موضوع به میان آید گروهی از حسابداران بی‌درنگ به مخالفت برمی‌خیزند. در نگاه اول، این پدیده اعجاب‌انگیز است. مشکل می‌توان باور کرد که چرا افرادی منطقی به این مفهوم که باید پیش از تصمیم‌گیری درباره‌ی درونه‌ی گزارش‌های مالی درباره‌ی اهداف آنها به توافقی عمومی دست یافت به دیده‌ی تردید می‌نگرند؛ و توافق درباره‌ی اهداف از اولین وظایف یک چارچوب مفهومی است.

این بگو مگو به نظر می‌آید که به دو دلیل برخاسته است. بعضی این طرح را بسیار جاه‌طلبانه می‌دانند و آن را محکوم به شکست می‌دانند زیرا به زعم آنها انتظار نمی‌رود بر سر آن توافق عمومی حاصل گردد. اگر این ادعا درست باشد تلویحاً انتقادی کوبنده از حرفه‌ی حسابداری است. اگر حسابداران واقعاً نتوانند به توافقی قابل قبول درباره‌ی اهداف کوشش‌هایشان دست یابند، آن‌گاه ما نیز اعتماد بسیار کمی می‌توانیم به فایده‌مندی برآمد کارشان داشته باشیم. تام واتس در این پژوهش را مانند جستجوی جیسون برای یافتن پشم زرین می‌داند. ما نباید از این تشبیه بهراسیم. جیسون سرانجام پس از یک سفر طولانی پرمخاطره و به پشم زرین دست یافت؛ هیات استانداردهای حسابداری مالی پس از کار بر روی طرح چارچوب مفهوم به مدت ده سال و تحمل هزینه‌ای بیش از یک میلیون دلار احساس می‌کند سفری را به پایان رسانده است که سزاوار جایزه‌ای مشابه است. ایراد دیگری که به چارچوب مفهومی گرفته می‌شود از سوی افرادی است که که اساساً توافق درباره‌ی مفاهیم پایه را ضروری می‌دانند، اما معتقدند شرح و بسط چارچوب مفهومی باید زیر نظر یک ارگان رسمی، مانند یک ارگان استانداردگذار صورت پذیرد. آنها بیم دارند که بیانیه‌های یک ارگان رسمی مانع از شرح و بسط بیشتر مفاهیم شود، زیرا بیانیه‌های اولیه بازنگری نخواهد شد و مردم آنها را بی‌نقد و

بررسی می‌پذیرند. مخالفین احساس می‌کنند که این بلورزدگی به زودی در این زمان (یا زمانی دیگر) رخ خواهد داد. اگر واقعاً بیانیه‌های استانداردها بلوریده شود و از این رو مانع از شرح و بسط اصول حسابداری در آینده شود آن‌گاه ما دلایل قوی برای تشکیک در ارزش آنها خواهیم داشت. به هر حال هیچ‌گونه شواهدی وجود ندارد تا نشان دهد که انتظار چنین برآمدی می‌رود. در گذشته نیز حسابداران هیچ نارضایتی را برای انتقاد از بیانیه‌های ارگان‌های استانداردگذار نشان نداده‌اند. حتی هیچ‌گونه نیرویی را برای تغییر این بیانیه‌ها وارد نساخته‌اند.

هیات اصول حسابداری، سلف هیات استانداردهای حسابداری مالی برای استانداردگذاری حسابداری بود. این هیات در ۱۹۵۹ در سایه‌ی حمایت انجمن حسابداران رسمی آمریکا تشکیل گردید. انحلال این هیات را به نارضایتی از عملکردش نسبت می‌دهند. این هیات با تصمیمات سختی روبه‌رو بود. تصمیمات هیات به‌ویژه در زمینه‌ی حسابداری ادغام‌ها این حس را برمی‌انگیخت که هیات آمادگی زیادی برای سازش و مصالحه دارد. حال آن که نقطه نظرهای مخالف و شدیدی در این زمینه وجود داشت. بنابراین از جانشینش هیات استانداردهای حسابداری مالی، انتظار می‌رفت که بهتر عمل کند. پس از شکست هیات اصول حسابداری حرفه‌ی حسابداری استقلال بیش‌تری را اعطاء کرد زیرا دریافته بودند که این استقلال توانایی‌اش را برای گرفتن تصمیمات قاطعانه تقویت می‌کند. با وجود این، بسیاری از مردم مشکلات هیات اصول حسابداری را به نبود یک چارچوب مفهومی صوری ربط می‌دادند. آنان دلیل می‌آورند که اگر هیات استانداردهای حسابداری مالی بتواند به توافقی روی

چارچوب مفهومی دست یابد، آن‌گاه تصمیماتش روشن‌تر خواهد بود و مردم با علایق‌گوناگون پی خواهند برد که مخالفت با این تصمیمات بسیار سخت است. بنابراین اولین هدف برای طرح چارچوب مفهومی آسان نمودن تصمیم‌گیری درباره‌ی موضوعات بحث‌انگیز است.

هدف دوم، اجتناب از تلاش‌های بیهوده در فرآیند استانداردگذاری است. اگر هیچ‌بسیانیه‌ی مفهومی توافقی شده‌ای صورت‌بندی نشده باشد، آن‌گاه استانداردها چاره‌ای ندارند جز آن که زمان طولانی را صرف مباحث مفهومی پیرامون هر طرح مفهومی کنند و این کار را بارها و بارها تکرار کنند. افزون بر این، این خطر وجود دارد که در نبود یک نقطه نظر مشترک و در عین حال مرجع، تصمیمات طرح‌های مفهومی با هم ناسازگار باشد.

هدف سوم چارچوب مفهومی فروکاستن نیاز به شمار زیادی از استانداردهای تفصیلی‌تر است. به‌خصوص، در ایالات متحد، نوشته‌های رسمی در زمینه‌ی استانداردهای حسابداری بسیار پرشمار است. فشار برای داشتن شمار زیادی از قواعد تفصیلی را کارورزان، به‌ویژه حساب‌برسان وارد آوردند. آنها دریافته‌اند که اگر صورت‌های مالی را تایید کنند و بعداً پی‌برده شود که گمراه‌کننده‌اند و بالتبع سرمایه‌گذاران زیان ببینند در آن صورت باید ریسک زیادی را به خاطر دعاوی قانونی بپذیرند. پیش‌بینی آن که دادگاه در زمینه‌های بحث‌انگیز چه چیز را گمراه‌کننده بدانند به شانس و ریسک بستگی دارد. به‌هرحال اگر حسابداران بتوانند بگویند که از یک استاندارد موضوعه پیروی کرده‌اند، در آن صورت دفاعیه‌ی خوب و محکمی خواهند داشت. به‌هرحال تکرر استانداردها به دو دلیل به حرفه هزینه تحمیل می‌کند، اول این که تهیه و اشاعه‌ی استانداردها هزینه بر است و دوم، حسابداران شاغل در حرفه‌ی حسابرسی باید وقت و کوشش

رشته‌ی جداگانه است: گزارشگری سود، گزارشگری جریان‌های وجوه و مکان اطلاعات مالی در صورت‌های مالی یا جایی دیگر در گزارش‌های مالی. بعدتر هیات دریافت که این طرح‌ها تا حدودی زیادی هم‌پوشی دارند و هم چنین دریافت که به ضرورت گزارشگری ترازنامه نیز باید پرداخته شود. در نتیجه، وقتی که در نوامبر ۱۹۸۱ پیش‌نویس نظرخواهی آماده شد، آن را گزارشگری سود، جریان‌های نقدی و وضعیت مالی نام نهادند. از یک جنبه، این پیش‌نویس فراتر از موضوعاتی رفت که صرفاً به افشاء می‌پرداخت: این پیش‌نویس کوشید تا تعریفی مبسوط از مفهوم سود ارائه دهد، که از آن در بیانیه‌ی عناصر صورت‌های مالی اجتناب شده بود. تا آنجا که به بلندپروازی و آرمان ترجمان پرشتاب این طرح به یک بیانیه‌ی نهایی توافق شده مربوط می‌شود، یک شکست محسوب می‌شد. مفهوم سود بحث‌انگیز بود، زیرا کاملاً به اندازه‌گیری دارایی‌ها وابسته شد. به دلیل نهایی کردن بیانیه‌ی گزارشگری به تاخیر افتاد تا پیشرفت‌های بیش‌تری درباره‌ی بخش‌های باقی‌مانده‌ی چارچوب مفهومی حاصل گردد.

دومین بخشی باقی‌مانده از طرح چارچوب مفهومی به بازشناسی و اندازه‌گیری عناصر صورت‌های مالی مربوط می‌شود. ابتدا هیات می‌خواست بازشناسی و اندازه‌گیری را به عنوان دو طرح جداگانه در نظر بگیرد اما ارتباط این دو باعث شد تا باهم ادغام شوند. برای مثال، هنگامی بازشناسی هزینه ضرورت می‌یابد که اندازه‌ی یک دارایی کاهش می‌یابد. بنابراین این دو طرح جداناپذیرند.

تاکنون، هیات صورت جلسه‌های مذاکرات و گزارش‌های پژوهشی بیش‌تری را درباره‌ی بازشناسی و اندازه‌گیری صادر کرده است. با وجود این، هنوز هیات نتوانسته است به نتیجه‌گیری موقت برسد. زیرا رسیدن به توافق درباره‌ی این

رسمی آمریکا مامور شده بود تا درباره‌ی اهداف صورت‌های مالی مطالعه کند، نهایتاً در سال ۱۹۷۳ گزارش خود را ارائه کرد.^۴ در غیر این صورت هیات استانداردهای حسابداری مالی قادر نبود بیانیه‌ی اهداف گزارشگری مالی شرکت‌های انتفاعی را تا نوامبر ۱۹۷۸ به پایان برساند.^۵ بیانیه‌ی بعدی که در دسامبر ۱۹۸۰ منتشر شد به اهداف گزارشگری مالی سازمان‌های غیرانتفاعی پرداخته است.^۶

بیانیه‌ی اهداف، ماهیتی کلی دارد. برای بالا بردن اهمیت اجرایی آن، باید ملازمات و مضامین آنها استنتاج می‌شد. در حقیقت مراحل بعدی طرح چارچوب مفهومی را می‌توان شرح و بسط تفصیلی مضامین و ملازمات بیانیه‌ی اهداف دانست. مرحله‌ی دوم چارچوب مفهومی به ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری می‌پردازد. این بخش کیفیت‌هایی را توصیف می‌کند که باید در ذات اطلاعات مالی باشد تا اهداف برآورده گردند. بیانیه‌ی ویژگی‌های کیفی در ماه می ۱۹۸۰ به پایان رسید.^۷

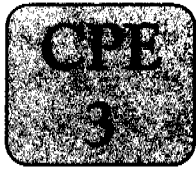
مرحله‌ی سوم طرح چارچوب مفهومی، و تنها بخشی از آن که در زمان نوشتن این مقاله در حال تکمیل بود، عناصر (یا بین‌پارهای) صورت‌های مالی بنگاه‌های انتفاعی را توصیف می‌کند. مرحله‌ی سوم بلوک‌های ساختمانی صورت‌های مالی شامل دارایی‌ها، بدهی‌ها درآمدها و هزینه‌ها و شش عنصر دیگر تعریف می‌کند.^۸ بیانیه‌های دوم و سوم طرح چارچوب مفهومی، همانند اولی، تنها به بنگاه‌های انتفاعی مربوط می‌شود. اما هیات استانداردهای حسابداری مالی، در جولای ۱۹۸۳ یک پیش‌نویس نظرخواهی را منتشر کرد که در بردارنده‌ی مفاهیم بنگاه‌های غیرانتفاعی بود.^۹

مراحل باقی‌مانده از طرح چارچوب مفهومی را می‌توان به دو گروه تقسیم کرد. یکی اساساً برافشاگری و ارائه‌ی اطلاعات مالی تمرکز دارد. این گروه اصولاً شامل سه

زیادی را صرف کنند تا خود را نسبت به بیانیه‌ها به روز نگه دارند. این اصول نسبت به قواعد تفصیلی‌تر ترجیح داده می‌شود. یک چارچوب مفهومی مورد توافق به کارورزان امکان می‌دهد تا تصمیماتی را درباره‌ی موضوعات بحث‌انگیز بگیرند، و هم چنین نیاز به انبوه استانداردهای تفصیلی‌تر را برطرف می‌کند. افرادی که عمیقاً به فایده‌مندی چارچوب مفهومی اندیشیده‌اند، مراقب هستند که در مورد آن مبالغه نکنند. نمی‌توان انتظار داشت که یک چارچوب مفهومی برای همه‌ی مسائل حسابداری به سادگی راه حل ارائه دهد. تصمیمات مربوط به موضوعات بحث‌انگیز حسابداری ناگزیر تا حد زیادی به قضاوت درباره‌ی عوامل کیفی اطلاعات مبتنی است. یک چارچوب مفهومی می‌تواند با توصیه‌ی این کیفیت‌ها به قضاوت کمک کند اما هیچ تضمینی نمی‌دهد که همه به نتایج یکسانی دست یابند. با وجود این، توافق درباره‌ی عوامل قضاوت - ایجاد چارچوبی برای قضاوت - دستاورد با ارزشی است. شاید این یک شکست باشد که اعتراف کنم تاکید براین نکته به برخی بگویم و اختلاف نظرها درباره‌ی ارزشمندی تلاش برای شرح و بسط یک چارچوب مفهومی انجامیده است. شاید منتقدین فکر کرده‌اند که مردم به دنبال چارچوبی هستند که تمام تصمیمات تفصیلی را به تصمیمات روزمره فروکاهد. به‌رحال بحث درباره‌ی این موضوع در حوصله‌ی این نوشتار نمی‌گنجد.

توسعه‌ی اجزای از چارچوب مفهومی
هیات استانداردهای حسابداری مالی چارچوب مفهومی را به بخش‌های مختلف تقسیم کرده است. اولین بخش به اهداف صورت‌های مالی می‌پردازد. بخشی از کار شرح و بسط اهداف صورت‌های مالی مرهون راه‌گشایی‌ها، کارگروه تروبلاد است. این کارگروه، که از سوی انجمن حسابداران

اطلاعیه مهم



جامعه حسابداران رسمی ایران درباره آموزش حرفه‌ای مستمر «احم»

همکاران و اعضای محترم

چنانچه مستحضرید آموزش حرفه‌ای مستمر «احم» از الزامات شکل‌های حرفه‌ای است. براساس ضوابط فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) آموزش حرفه‌ای مستمر جزء الزامات اجباری تشکل‌های عضو تلقی، و افزون بر این پیش‌بینی ضوابط انضباطی به منظور اطمینان یافتن از رعایت مفاد آن نیز الزامی شده است. اساس آموزش حرفه‌ای مستمر حفظ صلاحیت حرفه‌ای حسابداران رسمی در بلندمدت است. هدف‌های آموزش حرفه‌ای مستمر به قرار زیر است:

- دانش فنی و مهارت‌های حرفه‌ای اعضا را در سطحی قابل قبول حفظ کند و بهبود بخشد.
 - اعضای حرفه را در به‌کارگیری تکنیک‌های جدید، شناخت پیشرفت‌های اقتصادی و ارزیابی آثار آن بر صاحبکاران، کارفرمایان و کار اعضا و نیز برآورده کردن انتظارات گوناگون جامعه از حسابداران یاری کند.
 - نظام اقتصادی کشور، در کل اطمینان یابد، اعضای حرفه، از دانش فنی و مهارت‌های حرفه‌ای مورد نیاز برای ارائه خدمات خود برخوردارند.
- پیشنهاد فدراسیون بین‌المللی حسابداران آن است که هر عضو باید حداقل ۳۰ ساعت آموزش در سال یا ۹۰ ساعت آموزش در هر دوره سه‌ساله را بگذرانند. پیشنهاد اولیه در جامعه ۲۰۰ امتیاز برای اولین دوره دوساله (آزمایشی) است که این امتیاز برحسب مورد به ساعت تبدیل و اعلام خواهد شد. ۲۰۰ امتیاز مزبور حدود ۱۰۰ ساعت آموزش حرفه‌ای مستمر پیش‌بینی می‌شود.

سومین موضوع تعیین شده در مجله حسابدار، مطالعه مقاله "پاسخ‌گویی، شفافیت و درستکاری و کاهش فساد" (صفحه ۲۱) است که توسط آقایان علی اسماعیل‌زاده مقوی و قاسم بولو است. پاسخ درست و کامل به سوالات زیر، ۱۵ امتیاز آموزش حرفه‌ای مستمر خواهد داشت، ضمن سپاسگزاری از دست‌اندرکاران مجله "حسابدار" و نویسندگان مقاله، مجموعه پاسخ‌های سوال تشریحی در صورت امکان منتشر خواهد شد. ضمناً متن درست سوال ۴ مندرج در صفحه ۱۲ مجله حسابدار شماره ۱۵۷ (اسفندماه ۱۳۸۲)، «حسابرسان در کدام یک از وضعیت‌های زیر ملزم به تصمیم‌گیری و قضاوت نیستند؟» بوده است که بدین وسیله از کسانی که یادآوری نموده‌اند. سپاسگزاری می‌شود.

۱- الزامات اساسی برای امانت‌داری، اعتبار و اقتدار جوامع مردم سالار کدام است؟

- الف) درستکاری و شفافیت
ب) درستکاری، مسئولیت پاسخ‌گویی و شفافیت
ج) مسئولیت پاسخ‌گویی و شفافیت
د) درستکاری و جلوگیری از فساد

۲- کدام عبارت از تعاریف فساد نیست؟

- الف) عمل یا تصمیمی که موجب می‌شود تعداد افراد متأثر از نتایج منفی آن از تعداد افراد برخوردار از نتایج مثبت آن بیشتر شود.
ب) درخواست، پیشنهاد یا پذیرش مستقیم و غیرمستقیم رشوه یا هر امتیاز ناروایی که عملکرد یا رفتار مناسب، درست و الزامی را منحرف می‌کند.
ج) عدم پیروی از اصول و ارزش‌های اخلاقی و سایر اصول و ارزش‌ها و هنجارهای اجتماعی
د) نادیده گرفتن حقوق سیاسی و اجتماعی و پایمال شدن حقوق شهروندان

۳- کدام مورد از چالش‌های بزرگ کنترل فساد نیست؟

- الف) مراجع مورد نیاز برای نظارت بر تخلفات
ب) سامانه مورد نیاز برای ارزیابی هزینه‌های ناشی از تخلفات و تنبیه متخلفین
ج) وجود ناظرین مستقل
د) عدم توافق در تعریف فساد
- ### ۴- کنترل اثربخش و پایدار فساد مستلزم انواع مختلف پاسخ‌گویی است.

- الف) افقی و عمودی
ب) مردمی و دولتی
ج) قضایی و عمومی
د) شفاف و نظام‌مند

۵- مسئولیت پاسخ‌گویی دولت مبتنی بر چه باوری است؟

- الف) گزارش‌های مالی دولت حسابرسی شود
ب) شهروندان حق دارند بدانند و حق دارند حقایق به‌طور علنی و به طریق مطمئن به دست آنان و نمایندگان قانونی‌شان برسد
ج) به نمایندگان شروندان گزارش دهند
د) جلوگیری از فساد در سطح دولت و جامعه

۶- به نظر شما، حسابرسی و جوامع حرفه‌ای حسابداری در جلوگیری و کاهش فساد، می‌توانند چه نقشی ایفا کنند؟

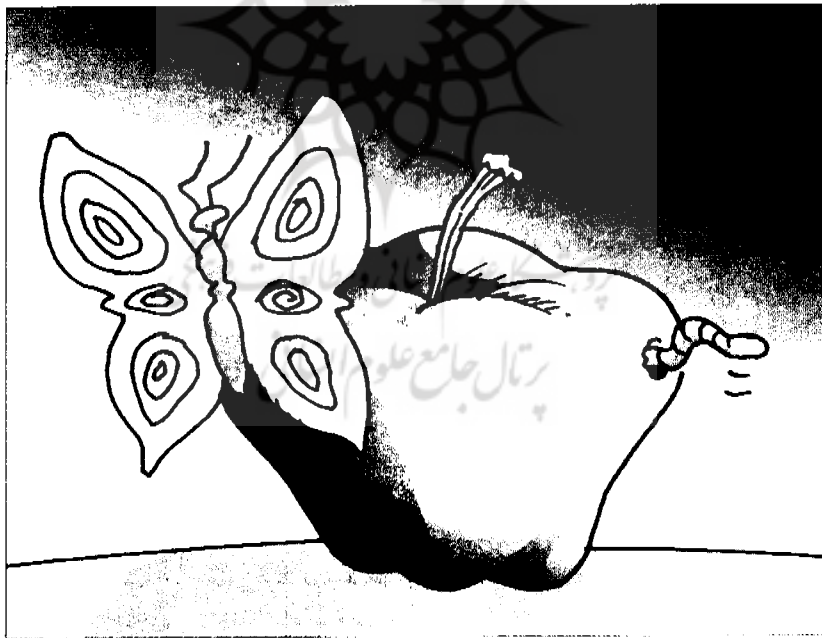
نقش پاسخ‌گویی، شفافیت و درستکاری در مبارزه با فساد

جامعه حسابداران رسمی ایران
آموزش حرفه‌ای مستمر (احم)
مطالعه این مقاله و پاسخ درست به سوال‌های طرح شده
در صفحه ۲۰ این مجله ۱۵ امتیاز دارد

قاسم بولو
علی اسماعیل‌زاده مقری

اصولاً فساد هر جا که رخ دهد، مضر است.

فساد تهدید جدی برای حاکمیت قانون، ثبات و امنیت جوامع است. چون موجب زائل شدن ارزش‌ها، هنجارها و اصول اساسی دموکراسی می‌شود، از توسعه سیاسی و اقتصادی و برخورداری از حقوق بشر جلوگیری می‌کند و بنابراین توزیع عادلانه منابع و ثروت را



اگر چه تاریخ بشر به‌طور با شکوهی به زیور پیشرفت و توسعه مزین شده است، اما متأسفانه همواره تاریخ فساد با تاریخ بشر همراه بوده است. به‌ویژه این که حتی شیخ فساد^۱ به عنوان پشتوانه‌ی بسیار نیرومندی برای منبع اصلی قدرت کنترل در هر دورانی بوده است.

با خطر مواجه می‌سازد. درستکاری^۲، مسئولیت پاسخ‌گویی^۳ و شفافیت^۴ از الزامات اساسی برای امانت‌داری، اعتبار و اقتدار جوامع نوین و مردم سالار محسوب می‌شود.

درستکاری، شفافیت و مسئولیت پاسخ‌گویی در هر بخش از دولت، تاثیر

کشورهای توسعه یافته هم در کشورهای در حال توسعه رخ می‌دهد و همواره در تمام زمان‌ها و تمام جوامع وجود داشته و دارد. اگر چه شدت آن در جوامع مختلف، متفاوت بوده است. هر چند که مظاهر فساد از کشوری به کشور دیگر و نگرش به فساد از فرهنگی به فرهنگ دیگر متفاوت است، اما

به عنوان مثال، در قرون وسطی که مذهب به عنوان ملاک اصلی وضع قوانین و مقررات اجتماعی جامعه اروپا محسوب می‌شد، تعدی و فساد واتیکان از جمله افراط‌هایی بود که نهایتاً به سقوط اصول و احکام مذهبی قرون وسطی انجامید. فساد پدیده‌ای جهانی است که هم در

مثبتی بر کاهش فساد دارد. اشتیاق به علنی ساختن فرایندها و تصمیمات جهت تفحص و بررسی عموم مردم و اجازة فعالیت دادن به نهادهای مدنی مانع مهمی برای افراط و سوءاستفاده از قدرت توسط دولت‌مردان است. برعکس، فقدان مسئولیت پاسخ‌گویی، شفافیت و درستکاری معمولاً به فساد می‌انجامد که اثر مخربی بر حقوق اقتصادی و اجتماعی دارد.

فساد نابسامانی‌های بسیاری را برای جامعه بشری به دنبال داشته و همواره جنگ‌ها، خشونت‌ها و قیام علیه تمدن‌های حاکم، فروپاشی سازمان‌ها و درهم ریختن جوامع ناشی از فساد بوده است. در مجموع، فساد در کنار بقیه‌ی عوامل، از علل مهم فروپاشی تمدن‌ها است. فساد موجب تضییع حقوق و منافع عمومی می‌شود و با خدشه وارد کردن به سیاست‌های دولت که در جهت نیل به منافع عمومی است، باعث اتلاف منابع می‌گردد. این عمل ناپسند مانع از رشد رقابتی و موجب خنثی شدن تلاش‌ها در جهت کاهش فقر و تبعیض اجتماعی است. هم چنین با تضعیف انگیزه‌ها موجب زیان‌های اجتماعی، با تضعیف نهادهای مدنی باعث زیان‌های سیاسی و با توزیع ناعادلانه‌ی منابع و ثروت موجب زیان‌های اقتصادی می‌شود. فساد موجب تضعیف اعتقاد مردم به توانایی و اراده‌ی سیاسی دولت برای جلوگیری از زیاده‌طلبی‌ها و نیز باعث قطع امید مردم به آینده‌ای بهتر می‌شود. فساد جلوی رشد مبتنی بر دموکراسی را می‌گیرد و عاملی برای سرکوب و پنهان‌کاری است. شواهد نشان می‌دهد چنانچه جلوی فساد گرفته نشود، به صورت نمایی رشد می‌کند. وقتی فساد در جامعه‌ای نهادینه شد مقامات نیز نسبت به ارتکاب فساد بیمی از خود نشان نمی‌دهند و به این ترتیب فرهنگ کارهای خلاف در جامعه رواج پیدا می‌کند که به نوبه‌ی خود سبب ناکارایی بازار می‌شود. با از بین رفتن مشروعیت اخلاقی

دولت‌مردان در اثر رواج فساد، آنها دیگر نخواهند توانست زیردستانشان را مهار کنند. اگر چه امحاء فساد به طور کلی بعید به نظر می‌رسد اما فساد قابل کنترل است. برای کنترل فساد و ایجاد اصلاحات ماندگار راهی نیست جز آن که فرهنگ مسئولیت پاسخ‌گویی، درستکاری و شفافیت در جامعه ترویج یابد.

تعاریف متعدد و متفاوتی از فساد هم توسط دانشمندان و فلاسفه، هم توسط سازمان‌های ملی، منطقه‌ای و بین‌المللی ارائه شده است. از بین فلاسفه می‌توان منتسکیو، روسو، ماکیاولی و ابن‌خلدون را نام برد که مسئله‌ی فساد را مورد توجه و تاکید قرار داده‌اند و تعاریفی را از زوایای مختلف برای آن ارائه کرده‌اند.

از دید منتسکیو، فساد سبب می‌شود که یک نظام سیاسی خوب و صحیح به یک نظام زشت و ناپسند تبدیل گردد. وی معتقد است که در حکومت مشروطه، شرافت به قدری مهم است که از هر تحفه‌ای بهتر است و احتیاجی به روی آوردن به فساد نیست، اما در حکومت استبدادی که نه شرافت وجود دارد نه تقوی، انجام هرکاری معمولاً با قصد سوء استفاده‌ی شخصی صاحب منصبان و کارگزاران دولتی از موقعیت و امتیاز شغلی خود به زیان عموم صورت می‌گیرد.

ابن‌خلدون نیز به فساد اداری توجه داشت و علت اصلی آن را علاقه‌ی شدید طبقات حاکم به زندگی تجملاتی عنوان می‌کرد. به نظر وی، هزینه‌ی بالای تجملات، طبقات حاکم را وادار می‌کند تا به فساد اداری روی آورند.

در گزارش کارگاه آموزشی یکپارچگی حکومت در آسیا فساد چنین تعریف می‌شود: "فساد عبارت است از عمل یا تصمیمی که موجب می‌شود تا تعداد افراد متأثر از نتایج منفی آن عمل یا تصمیم از تعداد افراد برخوردار از نتایج مثبتش بیش‌تر

شود." تعریف دیگری از فساد را شورای اروپا ارائه می‌کند. "فساد به معنی درخواست، پیشنهاد دادن یا پذیرش مستقیم یا غیرمستقیم رشوه یا هر امتیاز ناروای دیگر یا چشم داشت آن است که عملکرد یا رفتاری مناسب و درست و الزامی رشوه‌گیر یا امتیاز ناروا یا متوقع را منحرف می‌نمایند."

وجه مشترک تعاریف فوق این است که در محیط فساد اداری، حقوق سیاسی و اجتماعی شهروندان نادیده گرفته می‌شود و حقوق مسلم ارباب‌رجوع نیز به آسانی پای مال یا به ناحق به دیگری واگذار می‌شود. از تعاریف بالا چنین استنباط می‌شود که اولاً فساد امری نسبی است، و در حقیقت، مرتبط با نظام ارزشی هر جامعه است. ثانیاً فساد بیش‌تر در دستگاه دولت مطرح می‌گردد. گرچه فرض بر این است که کارمند دولت بیش از هر کارمند بخش خصوصی به صلاح و مصلحت می‌اندیشد. لیکن فساد در بخش دولتی گسترش بیش‌تری دارد و به همین سبب در این مقاله بر بخش دولتی تاکید شده است.

مسئولیت پاسخ‌گویی دولت را ملزم می‌کند در مورد اعمالی که انجام می‌دهد به شهروندان توضیح دهد. مسئولیت پاسخ‌گویی دولت برپایه‌ی این عقیده استوار است که شهروندان حق دارند بدانند و حق دارند حقایق را به صورت علنی و مطمئن به دست آنها و نمایندگان قانونی آنها برسانند. فرهنگ لغات مسئولیت پاسخ‌گویی را این گونه تعریف می‌کند: "الزام به توضیح در قبال اعمال شخص به منظور ارائه‌ی دلایل منطقی برای آنچه انجام داده است." برنامه‌ی توسعه‌ی سازمان ملل (UNDP) نیز مسئولیت پاسخ‌گویی را بدین سیاق تعریف می‌کند: "التزام مسئولین به ارائه پاسخ و ادای توضیح به شهروندان در مورد اعمال قدرت، انجام وظایف، عمل به انتقادات یا الزامات فراهم شده از جانب شهروندان و قبول مسئولیت برخی فریب‌کاری‌ها، قصور و بی‌کفایتی‌ها."

است. یک کشور چگونه می‌تواند از وضعیتی که در آن فساد یک پدیده‌ی عادی است به وضعیت دیگری که در آن فساد به لحاظ اخلاقی پدیده‌ای غیرقابل تحمل و به لحاظ رفتاری پدیده‌ای نادرست است، تغییر جهت دهد؟

برای کنترل فساد، باید مطلوبیت مورد انتظاری یا نسبت منابع به هزینه‌ی مورد انتظار پیروی از قوانین برای مسئولین و مقامات دولتی بیش‌تر از مطلوبیت مورد انتظار ناشی از رفتار مفسدانه باشد. به‌خصوص این‌که، هزینه‌های مورد انتظار درگیر شدن در فساد - که در جوامع دچار فساد حاد و فراگیر بسیار کم و نزدیک به صفر است - باید به شدت افزایش یابد. تنها راهی که هزینه‌های مورد انتظار درگیر شدن در فساد را افزایش می‌دهد این است که مسئولین نسبت به ارتکاب فساد احساس ناامنی کنند و این طرز فکر بر آنها حاکم شود که تهدیدهای جدید مبنی بر کشف فسادهای ارتكابی و تنبیه افراد فاسد وجود دارد.

بنابراین، اگر فساد کنترل شود مسئولین فاسد به‌طور مستمر و به شدت در معرض تهدید قرار می‌گیرند و تنبیه می‌شوند. کنترل فساد سازمان یافته مستلزم آن است که مسئولین و مقامات دولتی این خطر جدی را احساس کنند که اگر مرتکب فساد شوند، زیان خواهند دید، جریمه خواهند شد و حتی ممکن است به زندان نیز بروند.

اجرای این احکام، جهت مقابله با فساد مستلزم یک چارچوب نهادینه برای کنترل فساد است. اما سه چالش بزرگ در ارائه‌ی طرح نهادینه برای کنترل فساد وجود دارد: اول این‌که، به مراجعی نیاز است تا بر تخلفات نظارت کنند. دوم این‌که، به سامانه‌ای نیاز است تا هزینه‌های ناشی از تخلفات را ارزیابی کنند و در صورت محکومیت، متخلفین را تنبیه کند. و سوم این‌که، وجود چارچوبی برای تاسیس و استقلال موسسات ناظر (نگهبان) ضروری است به گونه‌ای که کارگزارانی که تحت کنترل این موسسات هستند نتوانند بر موسسات مذکور اعمال نفوذ کنند یا آنها را متلاشی نمایند.

مردم‌سالاری، به‌ویژه اعمال حق انتخاب و پاسخ‌خواهی از مقامات، به آزادی‌های دیگر از جمله آزادی بیان و آزادی احزاب بستگی دارد. شهروندان حق دارند بدانند و بنابراین حق شهروندان برای دانستن ایجاب می‌کند تا آنها از تصمیمات مقامات دولتی آگاه شوند و نسبت به فرایندهایی که مقامات و مسئولین دولتی از طریق آنها وظایفشان را ایفا می‌کنند، شناخت حاصل نمایند. لذا، عدم محدودیت در دسترسی عموم به اطلاعات رسمی و موثق سنگ بنای مردم‌سالاری است.

فساد برای توسعه مضر است. در رشوه‌گیری، اختلاس و دیگر سوء استفاده‌ها از قدرت برای کسب منافع شخصی، فساد موجب تشدید تنزل کیفیت و قانون شکنی می‌شود و مشروعیت حکومت‌های مردم‌سالار را تضعیف می‌کند. هر کشوری که خود را به سامان بخشیدن و ارتقای سطح زندگی شهروندان ملزم می‌داند، نمی‌تواند تا کارایی همزاد فساد را تحمل کند. به خصوص در کشورهای در حال‌گذار، یعنی مردم‌سالاری‌های نوپا، اگر جلوی فساد گرفته نشود، مخاطرات سیاسی حیات آنها را تهدید می‌کند زیرا فساد، اقتدار دولت‌های نوپای آنها را تضعیف می‌کند.

بهره‌گیری از قوانین و عرف

انسان ذاتاً و به‌طور غریزی همواره در پی منافع شخصی است. آنچه این رفتار را محدود می‌نماید و او را با اهداف اجتماعی هم‌سو می‌کند قوانین است که هسته‌ی مرکزی هنجارها و عرف را تشکیل می‌دهد. حتی اگر در قوانین تمام جوانب لحاظ شده باشد و قوانین به‌طور اثربخش نیز اجرا شود، باز هم فرصت‌های پیش‌آمده برای ارتکاب جرایم و ریسک‌پذیری، همواره افراد را به استفاده از موقعیت‌های پیش‌آمده برای کسب منافع شخصی تحریک می‌کند. بنابراین، فساد هرگز کاملاً برچیده نمی‌شود. لذا سوال این است که فساد را چگونه می‌توان کنترل کرد. در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، فساد مانع رشد اقتصادی، اعتماد سرمایه‌گذاران خارجی و ثبات مردم‌سالاری

شفافیت، فرایندی است که از طریق آن اطلاعات درباره‌ی اعمال، تصمیمات و وضعیت‌های موجود، دست‌یافتنی، قابل رویت و فهم‌پذیر می‌شود. شفافیت براساس جریان آزادانه اطلاعات شکل می‌گیرد. فرایندها، ساختارها و اطلاعات در دسترس افراد قرار می‌گیرد و اطلاعات کافی جهت درک و فهم و نظارت بر آنها فراهم می‌گردد. سازمان‌های پاسخ‌گو باید شفاف باشند و براساس ضوابط قانونی عمل کنند.

براساس فرهنگ لغت هریتاژ، شفافیت این چنین تعریف شده است: کیفیت یا حالت شفاف بودن یعنی قابلیت تاباندن نور به گونه‌ای که اشیا یا تصاویر به وضوح قابل رویت باشند. شفافیت در صورتی حاصل خواهد شد که محتوای اطلاعات ارائه شده از طرف سازمان‌ها و نهادهای دولتی یا عمومی به وضوح قابل رویت باشد.

در دستکاری

درستکاری یک مفهوم اخلاقی و ارزشی است که در فرهنگ لغات مختلف به گونه‌های متفاوتی تعریف شده است. به عنوان مثال فرهنگ لغت وبستر درستکاری را این سان تعریف می‌کند: "عدم پیروی از موارد مغایر با اصول اخلاقی، هنری و دیگر ارزش‌ها و هنجارها، ادای اخلاص و صداقت و پرهیز از فریب‌کاری، پرداختن به منافع شخصی و تنبانی" هم چنین طبق فرهنگ لغت هریتاژ درستکاری عبارت است از: "صحت، درستی و پیروی از اصول و هنجارهای اخلاقی و پرهیزگاری" تمام این تعاریف براین حقیقت استوارند که متابعت و پیروی از اصول و ارزش‌های اخلاقی و سایر اصول و ارزش‌ها و هنجارهای اجتماعی اساس درستکاری است.

فساد و تأثیر آن بر مردم‌سالاری

مردم‌سالاری به حقوق شهروندان جهت مشارکت در عرصه‌های سیاسی، اجتماعی و اقتصادی جامعه تاکید دارد. توانایی شهروندان به اعمال حقوق

هزینه‌یابی هدف و مدیریت زنجیره‌ی عرضه

نوشته: ای لاکامی و
دبلیو آی. اسمیت

ترجمه: دکتر حسین اعتمادی
کامران حسن آقایی



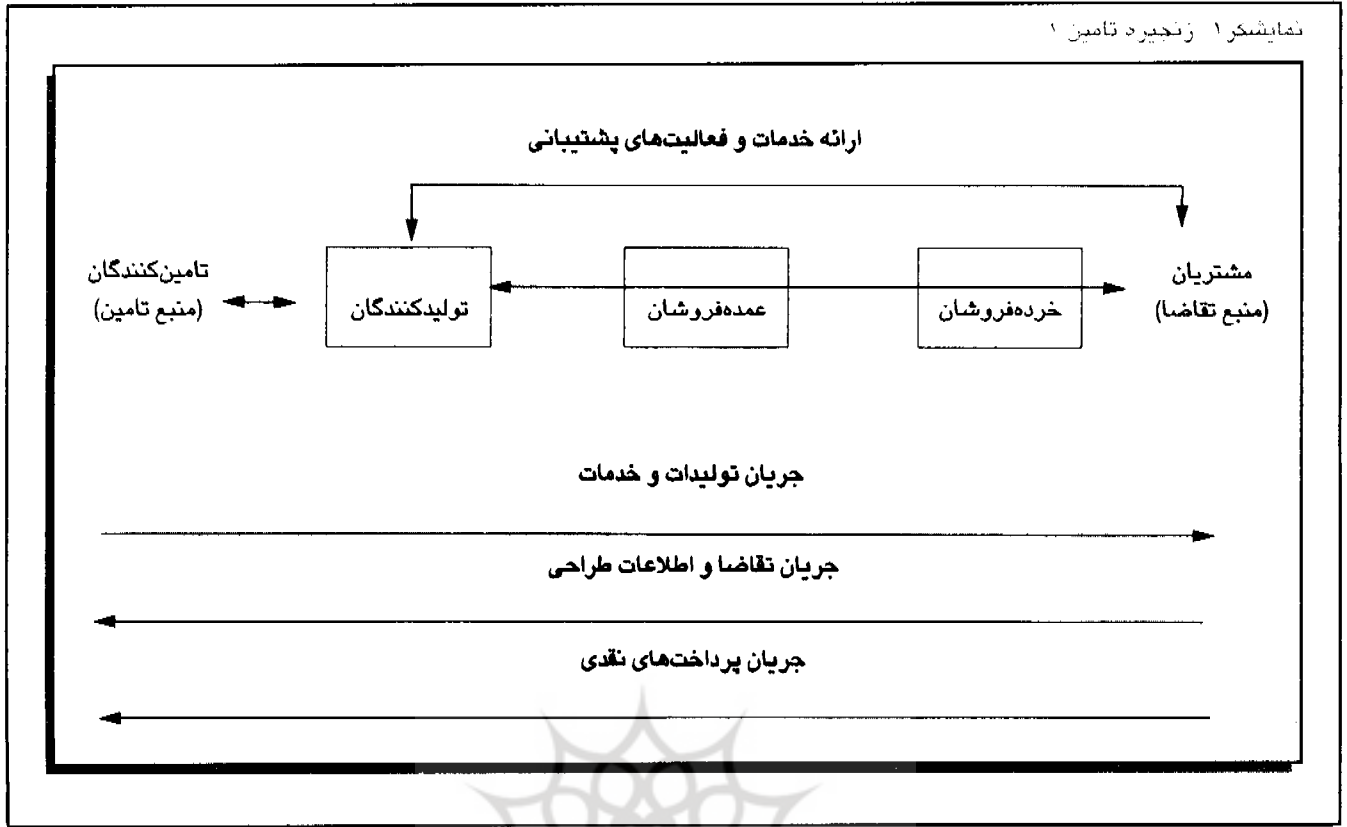
این نوشتار هزینه‌یابی هدف^۱ را به‌عنوان یکی از سامانه‌های مدیریت هزینه تشریح می‌کند و استفاده از این شیوه را به‌عنوان یک ابزار برای بهبود مدیریت زنجیره‌ی عرضه^۲ بررسی می‌کند. سپس ضعف‌های استفاده از رویکرد

مدیریت بهای تمام شده^۳ و مدیریت مبتنی بر فعالیت^۴ در مدیریت زنجیره‌ی عرضه بررسی می‌شود و مبنایی برای جستجو جهت استفاده از هزینه‌یابی هدف در زنجیره‌ی عرضه قرار می‌گیرد. آن‌گاه سه رویکرد هزینه‌یابی هدف مبتنی بر قیمت^۵، مبتنی بر ارزش^۶، و مبتنی بر مدیریت هزینه‌ی فعالیت‌ها^۷ برای به‌کارگیری فنون

هزینه‌یابی هدف در زنجیره‌ی عرضه ارائه می‌شود و نیازهای مشتریان و روابط زنجیره‌ی عرضه به‌عنوان معیارهایی جهت انتخاب مناسب‌ترین رویکرد هزینه‌یابی هدف برای زنجیره‌ی عرضه معرفی می‌شود. نهایتاً، استفاده از هزینه‌یابی هدف در

زنجیره‌ی عرضه به‌عنوان ابزاری برای بالا بردن رضایت مشتریان معرفی می‌گردد.

امروزه شرکت‌ها برای بقا، باید در تولید محصولاتی با کیفیت و کارکرد مطلوب مهارت داشته باشند که مشتریان



جریان ورود مواد اولیه و عملیات تولید و توزیع طوری تنظیم می‌شود که بدون ایجاد موجودی اضافی، به تقاضای متغیر مشتریان پاسخ داده می‌شود. زنجیره‌های عرضه، شبکه‌ای هماهنگ از امور داخلی شرکت‌ها را به منظور عرضی محصول یا ارائه خدمت به مشتری نهایی، ایجاد می‌کنند.^{۱۰} در رویکرد سنتی زنجیره عرضه، هر بخش از این زنجیره به‌عنوان واحدی مستقل اداره می‌شد و تنها به تحقق اهداف داخلی^{۱۱} بدون توجه به تاثیرش بر عناصر دیگر زنجیره می‌پرداخت. این رویکرد به افزایش تضاد بین عملکرد بخش‌ها و برآورده نشدن اهداف می‌انجامید و سطح رضایت مشتریان را کاهش می‌داد. بالاخره ناتوانی شرکت در رضایت کردن مشتریان به کاهش سودآوری و قیمت سهام بازارش منجر می‌شد. این رویکرد سنتی زنجیره عرضه به سامانه‌ی مدیریت سنتی هزینه بر می‌گردد که به جای افزایش رضایت مشتریان بر کاهش هزینه محلی متمرکز می‌شود. در حالی که هدف مدیریت زنجیره عرضه افزایش رضایت مشتریان و در کنار آن کاهش هزینه است. بنابراین برای اثربخشی مدیریت زنجیره عرضه، شرکت‌ها باید یک رویکرد مدیریتی جدید اتخاذ کنند. بعضی شرکت‌ها برای

تقاضا می‌کنند و در عین حال سود مورد نظر را ایجاد می‌کنند. بسیاری از شرکت‌ها برای حصول اطمینان از این که محصولات تولیدی، با ویژگی‌ها و قیمتی که دارند، مورد رضایت مشتریان قرار خواهند گرفت و گرفت و در بازار موفق خواهند بود و نهایتاً سود مورد نظر را ایجاد خواهند کرد از هزینه‌یابی هدف استفاده می‌کنند. هزینه‌یابی هدف، به‌عنوان ابزاری مهم برای افزایش قدرت رقابت، ایجاد شده است. یکی از مقالات مجله‌ی فورچون^۸ صراحتاً هزینه‌یابی هدف را به‌عنوان سلاح محرمانه باهوش ژاپنی معرفی کرده است. هزینه‌یابی هدف یک فن است که ابتدا به‌وسیله‌ی آن قیمت بازار تعیین می‌شود و سپس سود مورد نظر از این قیمت، کم می‌شود. مبلغ باقی‌مانده، هزینه‌ی محصول خواهد بود.^۹

هم چنین موفقیت بسیاری از شرکت‌ها بستگی به توانایی‌هایشان در متعادل کردن جریان تولید و تغییر فرایند تولید متناسب با تقاضای مشتریان در خصوص بهبود هزینه، کیفیت، کارکرد، تحویل به موقع کالا، انعطاف‌پذیری و قیمت دارد. در پاسخ به این موارد، بسیاری از شرکت‌ها به پذیرش اصول مدیریت زنجیره‌ی تامین روی آورده‌اند. با این اصول

در جهت برآورده کردن نیازهای تولیدکنندگان، سرمایه‌گذاری کنند. عمده فروشان، خرده‌فروشان و تولیدکنندگان باید اطلاعات سطح فروش محصولات، نمودارهای موجودی‌های انبار و سفارش‌های تولید را بین یکدیگر رد و بدل کنند تا شرکت قادر به تولید محصولات در سطح تقاضای واقعی باشد.

شرکت‌ها از اطلاعات مالی سامانه‌های مدیریت هزینه برای برنامه‌ریزی و کنترل عملیات زنجیره‌های عرضه و تعیین هزینه‌های تولید و خدمات زنجیره‌ی عرضه، استفاده می‌کنند. متداول‌ترین سامانه‌های مدیریت هزینه سنتی هستند. اما حالا بعضی شرکت‌ها از سامانه‌های مدیریت مبتنی بر فعالیت استفاده می‌کنند که اخیراً پیشرفت زیادی کرده است. حال به موانع استفاده از اطلاعات این سامانه‌ها برای مدیریت زنجیره‌ی عرضه می‌پردازیم و این بحث را مبنایی برای یافتن راه‌های استفاده از هزینه‌یابی هدف در زنجیره‌ی عرضه قرار می‌دهیم.

رویکرد سنتی هزینه، چارچوبی کافی برای مدیریت زنجیره‌ی عرضه نیست. آشکارترین ضعفش در نحوه‌ی رفتار آن با مشتریان است که به نیازها و سطح رضایت مشتریان توجه نمی‌کند و فقط به هزینه می‌پردازد. مدیران طبق اصول مدیریت سنتی هزینه باید عمدتاً به حداقل کردن هزینه‌ی زنجیره‌ی عرضه پردازد و همه‌ی عناصر زنجیره‌ی عرضه (تامین‌کنندگان، روش‌های تولید و نحوه‌ی توزیع) باید بر مبنای تأثیرشان بر هزینه‌ی تولید هر واحد، بدون توجه به دیگر زمینه‌های راهبردی زنجیره‌ی عرضه، انتخاب شوند.

با وجود آن که مدیریت مبتنی بر فعالیت نسبت به مدیریت سنتی برتر است، اما یک چارچوبی کافی برای مدیریت زنجیره‌ی عرضه نمی‌باشد. چرا که هیچ تضمینی وجود ندارد که ارزش یک فعالیت ایجاد شده به وسیله تلاش مدیریت مبتنی بر هدف، نیازهای واقعی مشتریان را منعکس سازد و به افزایش رضایت مشتریان منجر شود. مشکل دیگر در ارزیابی فعالیت‌های مدیریت مبتنی بر هدف این است که این فعالیت‌ها به منظور محاسبه‌ی هزینه‌ی بدون ارزش افزوده^{۱۴} وارد عمل می‌شوند. مدیران انتظار دارند که از ارقام هزینه برای شناسایی فرصت‌ها استفاده کنند. این استفاده‌ی

حل مشکلات مدیریت سنتی زنجیره‌ی عرضه به مدیریت مبتنی بر فعالیت روی آورده‌اند اما مدیریت مبتنی بر فعالیت به هزینه‌های فعالیت‌ها می‌پردازد و از نشان دادن راهی که به ما بگوید چگونه از زنجیره‌ی عرضه می‌توان برای افزایش رضایت مشتریان استفاده کرد عاجز است. هزینه‌یابی هدف یک انتخاب بهتر برای مدیریت زنجیره‌ی عرضه است. به رغم نام‌گذاری هزینه‌یابی هدف، این فن به نیازهای مشتریان بیش از هزینه می‌پردازد و هزینه به عنوان نتیجه‌ی چرخه‌ی اقتصادی مدنظر قرار می‌گیرد. به عبارت دیگر، نیازهای مشتریان به عنوان قیده‌های اجباری (برگ برنده) رقابت مدنظر قرار می‌گیرند. زنجیره‌ی عرضه در هزینه‌یابی هدف همه‌ی عرضه‌هایی را که برای برآورده کردن انتظارات مشتریان از کیفیت، کارکرد و قیمت لازم است، متحمل می‌شود. هدف معقول کردن نه حداقل کردن^{۱۲} هزینه‌ی تولید است.

این مقاله دو هدف اصلی را دنبال می‌کند که عبارت از: (۱) بررسی هزینه‌یابی هدف، (۲) ارائه مبنایی برای انتخاب یکی از رویکردهای هزینه‌یابی هدف، برای بهبود عملکرد زنجیره‌ی عرضه.

نمایشگر ۱ عناصر اساسی زنجیره‌ی عرضه را نشان می‌دهد. همان‌طور که در نمایشگر دیده می‌شود همه‌ی زنجیره‌های عرضه سه عنصر اساسی دارند: تامین‌کنندگان، تولیدکنندگان و مشتریان. زنجیره‌های عرضه اغلب شامل عمده‌فروشان و خرده‌فروشان، و خدمات‌رسانی و فعالیت‌های پشتیبانی می‌باشند. هر عنصر زنجیره‌ی عرضه باید به صورت هماهنگ و متناسب، در جهت دست‌یابی به هدف نهایی (تحويل کالا و ارائه خدمات برای جلب رضایت مشتریان) موثر باشد. تولیدات و خدمات از منابع تامین به منابع تقاضا جریان دارند. در حالی که اطلاعات و پرداخت‌های نقدی معمولاً در جهت عکس جریان دارند. در زنجیره‌ی عرضه، تولیدکنندگان باید عرضه‌کنندگانشان را به عنوان اعضای (شرکاء) کاری^{۱۳} بدانند. بنابراین تولیدکنندگان باید ارتباط پایا با عرضه‌کنندگان داشته باشند. ۲۶ در حالی که عرضه‌کنندگان باید در قابلیت‌ها و استعدادشان

هزینه‌یابی هدف خیلی کند و در سطح محدود رشد کرده است.^{۱۹}

تعریف هزینه‌یابی هدف

هزینه‌یابی هدف یک رویکرد ساختار یافته و منظم برای تعیین هزینه‌ی تولید می‌باشد که در آن یک محصول باید با سطح مشخصی از کیفیت و کارکرد و با قیمت فروش پیش‌بینی شده، به منظور ایجاد یک سطح مشخصی از سودآوری تولید شود. به عبارت دیگر، هزینه‌یابی هدف فرایندی است برای حصول اطمینان از این که آیا یک محصول با ویژگی‌های مشخص از لحاظ کیفیت، کارکرد و قیمت می‌تواند سطح رضایت بخشی از سودآوری ایجاد کند یا خیر. هزینه‌یابی هدف یک ابزار راهبردی قوی است که سازمان‌ها را هم‌زمان قادر به یافتن سه بعد کیفیت، هزینه و زمان می‌کند و هزینه‌ها را قبل از وقوع کنترل می‌کند. هم‌چنین هزینه‌یابی هدف، فرهنگی را مقرر می‌کند که به مشتری ارزش می‌دهد، کارکردهای هم‌عرض را هماهنگ می‌سازد و اطلاعات را شفاف می‌کند. و بالاخره این که، همه‌ی فعالیت‌های هزینه‌یابی هدف را نیازهای مشتریان هدایت می‌کند.^{۲۰}

عناصر هزینه‌یابی هدف

عناصر با اهمیت هزینه‌یابی هدف عبارت‌اند از: برنامه‌ریزی و توسعه‌ی تولیدات - تعیین هزینه‌ی تولید - تعیین قیمت خرده‌فروشی - تعیین هزینه‌ی هدف - تعمیم هدف کاهش هزینه - مدیریت روابط با عرضه‌کنندگان - رسیدن به هزینه‌ی هدف یا مهندسی ارزش.^{۲۱}

برنامه‌ریزی و توسعه تولیدات، مهم‌ترین عنصر است. زیرا ۸۰ درصد هزینه‌ی تولید در این مرحله نهفته است. کارهایی که در این مرحله انجام می‌شود عبارتند از: ایجاد مشخصات مدل جدید که به انتظارات و نیازهای مشتریان بستگی دارد، ایجاد جدول توسعه (شامل: تصویب مدل، طراحی مجدد، احداث تجهیزات و امکانات، تهیه اجزاء و قطعات مدل، و تولید انبوه)، و محاسبه‌ی هزینه‌ی تولید برآوردی مدل جدید (هزینه‌ی مدل فعلی + هزینه‌ی طراحی مجدد).^{۲۲}

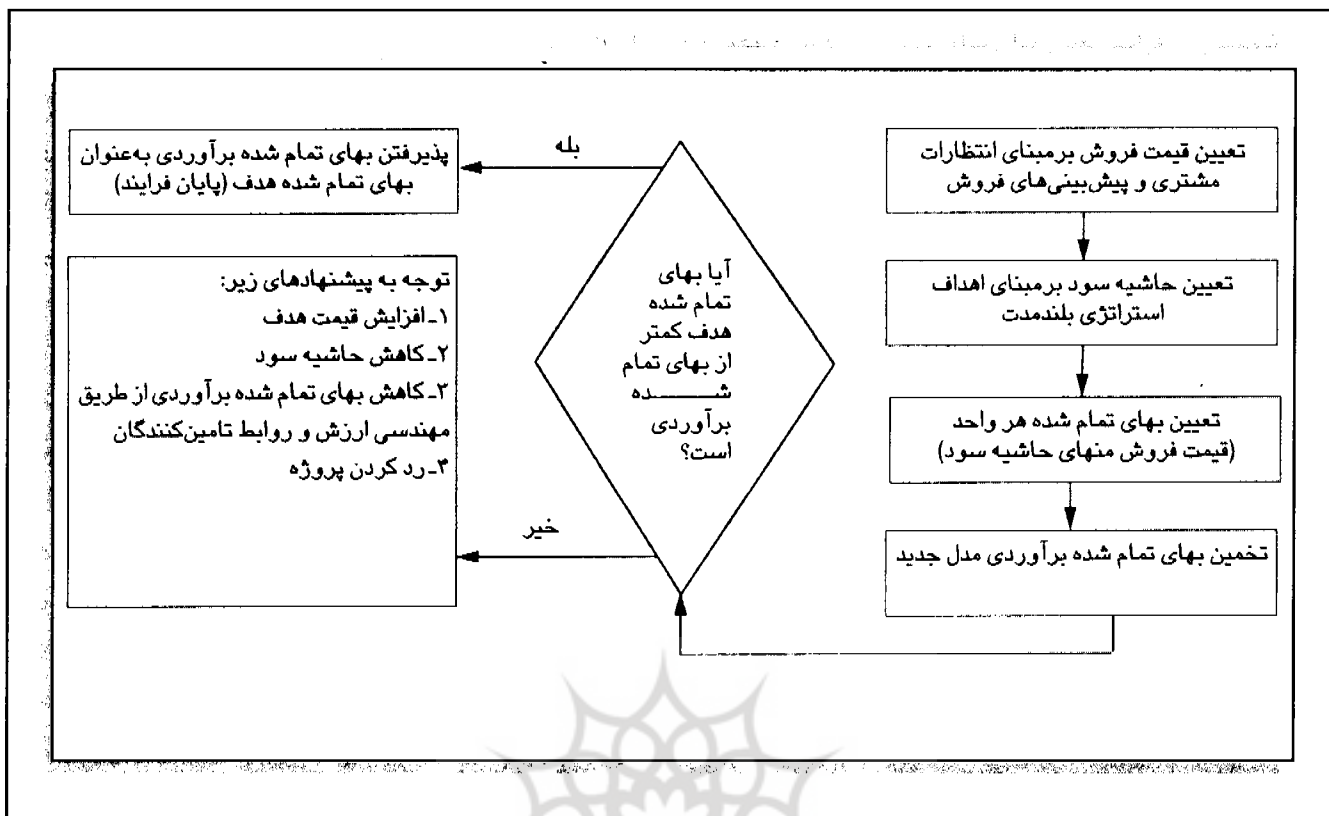
اطلاعاتی از مدیریت مبتنی بر فعالیت، مدیران را در بالا بردن کارایی و اثربخشی فعالیت‌های موجود یاری می‌دهد ولی آنها را در یافتن فرصت‌های جدید برای ایجاد ارزش برای مشتری کمک نمی‌کند. به این دلیل مدیریت مبتنی بر فعالیت ممکن است مدیران را با وجود کاهش سودآوری و تهدید بقا در بلندمدت، به بهینه‌سازی کارایی زنجیره‌ی عرضه در کوتاه‌مدت سوق دهد.^{۱۵}

هزینه‌یابی هدف

تاریخچه‌ی هزینه‌یابی هدف

نوشته‌های هزینه‌یابی هدف به اواخر ۱۹۸۰ برمی‌گردد. بنابراین مدت زیادی نیست که این مبحث مطرح شده است. ولی باز شناسی مفاهیم آن به گذشته‌های دورتر برمی‌گردد به طوری که، در ۱۹۴۷ در شرکت جنرال‌الکترونیک به کار گرفته شد. در ۱۹۶۳ شرکت تویوتا آن را به کار گرفت. تویوتا، هزینه‌یابی هدف را به عنوان ابزاری برای برنامه‌ریزی هزینه‌ی تولید یک خودرو به مبلغ ۱۰۰۰ دلار به کار گرفت. در واقع هزینه‌یابی هدف را شرکت تویوتا در طول دهه‌ی ۱۹۶۰ شرح و بسط داد. مجله بررسی‌های تجاری هاروارد^{۱۶} از توشیرو هیروموتو^{۱۷} مقاله‌ی "دیگر زمین‌های پنهان حسابداری مدیریت ژاپنی" را به چاپ رساند که اولین مقاله انگلیسی زبان در زمینه‌ی مدیریت هزینه است. جالب است که نگاه او به این مفاهیم تحت عنوان "هزینه‌یابی هدف" بوده است. متأسفانه این عنوان که امروزه نیز مستعمل شده است کمی نامناسب است چرا که هزینه‌یابی هدف گسترده‌تر از یک سامانه‌ی هزینه‌یابی محض است و در واقع یک فرایند جامع کنترل و برنامه‌ریزی تولید است که شامل عناصر هزینه‌یابی نیز می‌شود.^{۱۸}

از زمان معرفی هزینه‌یابی هدف، استفاده از آن در سراسر ژاپن رایج شده است. بیش از ۸۰ درصد شرکت‌های قطعه‌سازی ژاپنی استفاده از این فن را پیش از ۱۹۹۰ آغاز کردند. زمانی که هیچ شرکتی در صنعت کاغذسازی از هزینه‌یابی هدف استفاده نمی‌کرد همه‌ی شرکت‌های صنعت تجهیزات حمل و نقل ژاپن به ارزش آن پی برده بودند. تجربیات شرکت‌های آمریکایی در مقایسه با شرکت‌های ژاپنی فرق دارد. شرکت‌های آمریکایی بیش از حد طرفدار استفاده از مدیریت سنتی هزینه هستند و در آنها سامانه‌های



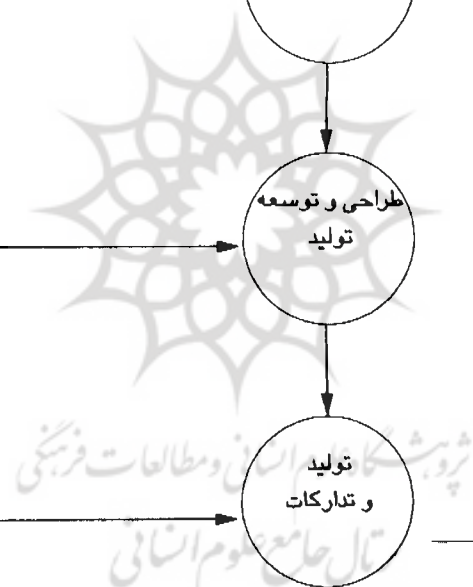
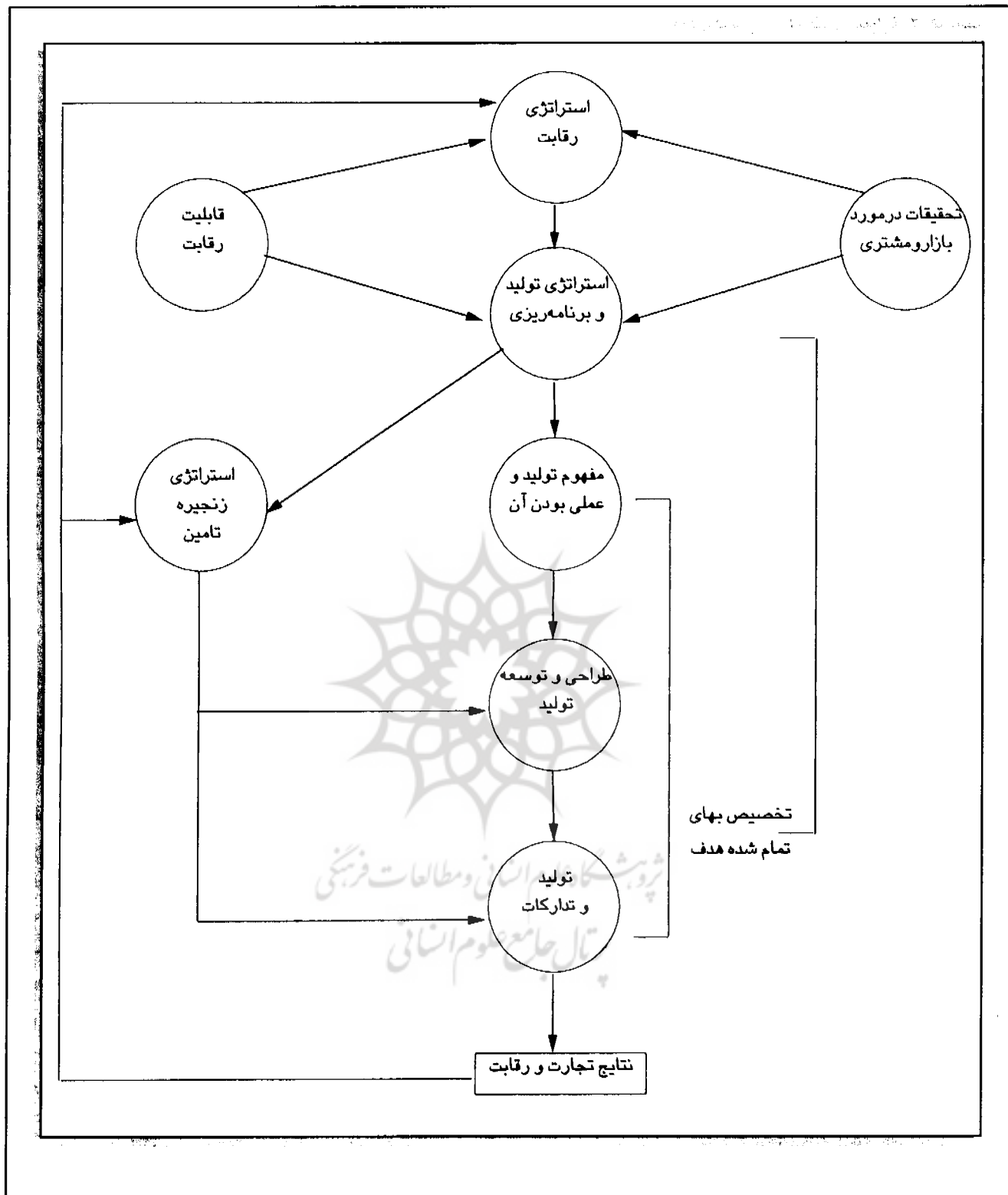
اعضای کاری برای مشارکت در ایجاد اهداف کیفیت، زمان و هزینه‌ی تولید، (۹) ورود به رقابت جهانی، و (۱۰) تغییر تصور پاسبانی به تصویری که یک عضو ارزشمند و حیاتی به‌خاطر عضو دیگر کار می‌کند.^{۲۳}

در هزینه‌یابی هدف به‌منظور دستیابی به اهداف همیشه به دنبال توسعه‌ی مدل جدید از طریق طراحی مجدد هستیم. حال برای تعیین قیمت و هزینه‌ی مدل جدید به‌صورتی که در ادامه می‌آید عمل می‌کنیم. برای تعیین قیمت مدل جدید باید به چند مبنای توجه کنیم: (۱) قیمت مدل فعلی، (۲) کیفیت و عملکرد مدل، (۳) قیمت تولیدات رقیب، و (۴) شرایط اقتصادی.

برای تعیین هزینه‌ی هدف از فرمول زیر استفاده می‌شود: حاشیه‌ی سود هدف = قیمت فروش = هزینه‌ی هدف که در آن قیمت فروش به‌صورت فوق‌الذکر تعیین می‌شود و حاشیه سود با در نظر داشتن فاکتورهایی مانند سهام بازار مطلوب، حجم فروش انتظاری، طول و مرحله‌ی چرخه‌ی عمر مدل و اهداف راهبردی کل شرکت تعیین می‌شود.

به‌طور کلی سامانه‌ی هزینه‌یابی هدف، دو هدف زیر را دنبال می‌کند. (۱) کاهش هزینه‌های محصولات جدید، به طوری که این محصولات اهداف سود را در کنار رسیدن به اهداف کیفیت، تحویل به موقع و قیمت مورد نظر بازار، تضمین کنند، (۲) ایجاد انگیزه در تمام کارکنان شرکت برای رسیدن به هدف سود در فرایند توسعه‌ی محصولات جدید، با تبدیل سیستم هزینه‌یابی هدف به هزینه‌یابی فعالیتی، سراسر شرکتی در مدیریت سود.

اگر در اجراء و حفظ یک سامانه‌ی هزینه‌یابی هدف موثر، موفق باشیم قادر به انجام مواردی هستیم که از پی می‌آید: (۱) تعیین هزینه‌ی انتظاری تولید محصول یا ارائه‌ی خدمات، (۲) دستیابی به هزینه‌ی کارا تر، (۳) خرج کردن پول در جایی که بیش‌ترین اثر خواهد داشت، (۴) شناسایی نیازهای مشتریان، (۵) تطابق فعالیت‌های شرکت با نیازهای مشتریان، (۶) افزایش رضایت مشتریان، (۷) آگاه ساختن اعضای کاری (همکاران) از اهداف هزینه، (۸) اجازه دادن به



نمایشگر ۳ ساختار کلی فرایند هزینه‌یابی هدف را نشان می‌دهد. همان‌طور که مشاهده می‌شود، برخلاف رویه‌های دیگر هزینه‌یابی، برابردار و توسعه تولیدات شرکت

هزینه‌ی هدف یا هزینه‌ی مجاز به دست آمده، عبارت از حداکثر هزینه‌ای است که شرکت باید در تولید، توزیع، ارائه خدمات، و اگذاری محصول متحمل شود. به صورت خلاصه فرایند تعیین هزینه‌ی هدف در نمایشگر ۲ آمده است.

کنکاشی پیرامون چهارچوب مفهومی گزارشگری مالی

موضوعات بسیار سخت است. همان طور که به تفصیل در ادامه خواهد آمد موضوع مشکل تر برقراری شرایطی است که استفاده از اندازه‌های جاری برای دارایی‌ها در ترازنامه پذیرفته شود.

بسیاری از مردم بیانیه‌ی اهداف هیات استانداردهای حسابداری مالی را به عنوان سندی بسیار با اهمیت تلقی می‌کنند. نتیجه‌گیری‌های این اثر با اصطلاحات کلی بازگو شده‌اند و حتی به نظر می‌رسد بدیهی هستند. با وجود این اولین بیانیه‌ی یک ارگان رسمی است که به ویژگی‌های فراگستری می‌پردازد که حسابداری را فایده‌مند می‌سازد.

نقطه‌ی شروع بیانیه، گزاره‌ای محکم است که می‌گوید گزارش‌های مالی هدف نیست بلکه بر آن است تا اطلاعاتی به دست دهد که برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و تجاری فایده‌مند باشد. اگر شمار کوچکی از مردم با این گزاره مخالف‌اند اما در اینجا بیانیه در مرحله‌ای از شرح و بسط اهداف قرار دارد که بسیار ناروشن می‌نماید. این موضوع توجه ما را به پرسش‌های بعدی معطوف می‌کند. چه کسانی از گزارش‌های مالی برای تصمیم‌گیری استفاده می‌کنند؟ آنها چه نوع تصمیماتی را می‌گیرند؟ آنها به چه نوع اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری نیاز دارند؟

این بیانیه شمار زیادی از استفاده‌کنندگان و تصمیماتشان را فهرست می‌کند. سپس به چگونگی استفاده‌ی سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان از گزارش‌های مالی برای تصمیمات سرمایه‌گذاری، اعتباری و مشابه می‌پردازد.

در گام بعدی، یک نتیجه‌گیری مهم آمده است. و این مهم‌ترین نتیجه‌گیری بود که ارگانی استانداردگذار می‌توانست به آن دست یابد. سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان به پیش‌بینی جریان‌های نقدی آینده از سوی

شرکت به سوی خودشان علاقه‌مندند. اعتباردهندگان می‌خواهند شانس دریافت‌های آینده‌اشان را برآورد کنند. سرمایه‌گذاران می‌خواهند سودهای تقسیمی آینده را برآورد کنند تا بتوانند براساس آن ارزش شرکت را پیش‌ارزیابی کنند. توانایی شرکت برای پرداخت به سرمایه‌گذاران و بستنکاران به دریافت‌ها و پرداخت‌های خودش بستگی دارد. بنابراین سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان می‌خواهند جریان‌های نقدی و روزی آینده‌ی شرکت را پیش‌ارزیابی کنند. آنها به مبالغ، زمان‌بندی و عدم قطعیت جریان‌های نقدی، (که تا به اندازه‌ای ارزش آنها را تعیین می‌کند) علاقه‌مندند. از این رو بیانیه به هدف اصلی گزارش‌های مالی می‌رسد: هدف، فرآوردن اطلاعاتی برای سرمایه‌گذاران و بستنکاران است که به هنگام پیش‌ارزیابی مبالغ، زمان‌بندی و عدم قطعیت جریان‌های ورودی آینده‌ی شرکت فایده‌مند باشد.

هیات در این نقطه نیز نماند. هیات ادامه می‌دهد و ملازمات هدف اصلی را طرح می‌کند و از آن اهداف جزئی‌تر و فرعی را استنتاج می‌کند. گزارش‌های مالی باید اطلاعات منابع اقتصادی تحت تملک بنگاه و حق مطالبه از این منابع را فراهم آورد. این اطلاعات برای پیش‌ارزیابی جریان‌های نقدی آینده با اهمیت خواهد بود. هم چنین انتظار می‌رود که گزارش‌های مالی اطلاعاتی را در رابطه با عملکرد مالی یک بنگاه در طی یک دوره به دست دهد. عملکرد مالی خوب شامل تولید جریان‌های نقدی جاری یا ایجاد وضعیت برای بهبود جریان‌های نقدی آینده است. نتیجتاً ضرورت اطلاعاتی درباره‌ی عملکرد مالی راه دیگر بیان نیاز به اطلاعات جریان‌های نقدی است. هیات استانداردهای حسابداری مالی با صدور بیانیه‌ی اهداف به استقبال این ریسک رفت که مردم از قبول بیانیه‌های مفاهیم امتناع ورزند چرا که به نظر می‌رسید را به سوی

تصمیمات پیرامون مسائل جزئی هدایت می‌کند که مردم پسند نیستند. این تاکید بر پیش‌ارزیابی جریان‌های نقدی آینده می‌توانست این بدگمانی را ایجاد کند که هیات بعداً شرکت‌ها را ملزم خواهد ساخت تا جریان‌های نقدی آینده را در کنار جریان‌های نقدی واقعی منتشر کنند. و انتظار می‌رفت چنین الزامی برای مدیرانی که می‌دیدند با این کار در معرض ریسک فردی غیرقابل قبولی قرار می‌گیرند مطلوب نباشد. هیات استانداردهای حسابداری مالی این مسئله را برطرف کرد. هیات اظهار کرد، در بیانیه‌ی مفاهیم تمرکز اصلی گزارشگری مالی بر اطلاعات سود خالص و اجزایش است؛ و هم چنین افزود که اطلاعات مربوط به سودهای خالص بنگاه‌ها مبتنی بر حسابداری تعهدی است که عموماً نمای بهتری از توانایی کنونی و آینده‌ی شرکت را در تولید جریان‌های نقدی مساعد نشان می‌دهد تا اطلاعاتی که صرفاً به اثر مالی دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی محدود است. اطلاعات مالی باید نتایج رویدادها و معاملات گذشته را گزارش کند. و راه‌های گزینه‌ی گزارشگری این خبرها برطبق فایده‌مندی‌شان به عنوان درون داده‌هایی برای فرایند پیش‌بینی جریان‌های نقدی ارزیابی می‌شود. پیش‌بینی‌هایی که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به عمل می‌آورند و نه تهیه‌کنندگان اطلاعات؛ اما اطلاعات برگزیده باید فایده‌مندترین اطلاعات برای فرایند پیش‌بینی است.

تاکید اولیه‌ی بیانیه‌ی اهداف بر پیش‌ارزیابی جریان‌های نقدی آینده به نظر می‌رسد در ایالات متحده، انگلستان و اغلب کشورهای دیگر جهان یکسان باشد. هنوز امکان طرح این دلیل درباره‌ی تاکید نسبی که باید بر نیازهای سرمایه‌گذاران و بستنکاران از یک طرف و دیگر استفاده‌کنندگان مانند کارکنان و مقامات دولتی از طرف دیگر داده شود، وجود دارد. با وجود این، پیش

پیش‌بینی متضمن برکناری موضوع مهمی از بیانی‌های اهداف است. در صورتی اطلاعات صورت‌های مالی فایده‌مندند که به استفاده‌کنندگان در پیش‌ارزیابی جریان‌های نقدی آینده کمک کنند. ارزش باز خورد به ارزش پیش‌بینی مربوط است. استفاده‌کنندگان به اطلاعاتی از نتیجه‌ی واقعی چیزهایی که قبلاً پیش‌بینی کردند نیاز دارند - یعنی اطلاعاتی با ارزش باز خورد. چرا که بدین ترتیب می‌توانند کارایی فرایندهای پیش‌بینی‌شان را در بازبینی کنند و در صورت ناکارایی آنها را بهبود بخشند. ویژگی به هنگامی به ما یادآور می‌شود که اگر اطلاعات به موقع در دسترس نباشد فایده‌مند نخواهد بود. اطلاعاتی که با تاخیر قابل ملاحظه در دسترس قرار می‌گیرد و در عین حال فایده‌مندند ممکن است به نفع اطلاعاتی کنار گذاشته شوند که فایده‌مندی کم‌تری دارند ولی به‌هنگام در دسترس قرار می‌گیرد.

اتکاپذیری نیز دارای سه ویژگی فرعی است: تساییدپذیری، بازنمایی دقیق، و بی‌طرفی. تساییدپذیری حاکی از آن است که ارقام باید اثبات‌پذیری مستقل از سوی دیگران را که از روش توافق شده‌ای استفاده می‌کنند داشته باشد. بازنمایی دقیق به این معناست که اطلاعات حسابداری باید همان چیزی را بازنمایی کنند که قصد دارند بازنمایی کنند. به عبارت دیگر باید حقیقی باشند. بی‌طرفی متضمن اجتناب از سوگیری است. در عمل ممکن است کشف سوگیری مشکل باشد. با وجود این اطلاعات دست‌کم نباید برای پشتیبانی از گروهی خاص به ضرر گروه دیگر ارائه شود. ریسک‌پذیری و اتکاپذیری هر دو کیفیت‌های مطلوبی هستند. اگر اطلاعات کاملاً نامربوط باشد بی‌فایده است. اگر اطلاعات کاملاً اتکاناپذیر باشد آن هم بی‌فایده است. به شرط آن که بپذیریم باید حداقل شرایطی برای هر یک از ویژگی‌های ریسک‌پذیری و اتکاپذیری برآورد شود آن‌گاه

در چارچوب مفهومی آورده شده است. این مفهوم که تصمیمات حسابداری به پیش‌ارزیابی بها و مزیت بستگی دارد ممکن است در ایالات متحد به آسانی قابل قبول باشد. زیرا آن جا حساب‌برسان باید گزارش کنند که آیا صورت‌های مالی برطبق اصول پذیرفته شده‌ی همگانی حسابداری منصفانه ارائه شده‌اند. در انگلستان حسابداران ممکن است دلیل بیاورند که آنها نمی‌توانند آزمون بها و مزیت را به کار بندند زیرا این جا حساب‌برسان تعهد قانونی دارند که گزارش بدهند آیا حساب‌نامه‌ها منظری درست و عادلانه را نمایش می‌دهند. بنابراین اطلاعات را نمی‌توان نادیده گرفت. اما آنها می‌توانند حجت بیاورند که اگر ضروری است تا منظری درست و منصفانه نمایش داده شود آن گاه بهای اطلاعات بسیار گزاف خواهد بود. با این وجود به نظر می‌رسد این استدلال به نظر می‌رسد با عمل واقعی حسابداران به سختی مطابقت دارد. گزارش یک دارایی به بهای تمام شده‌ی پنجاه سال پیش از این شاید به دلیل هزینه‌های بالای تحدید ارزیابی یا دیگر ملاحظات توجیه داشته باشد، اما مشکل می‌توان پذیرفت که به منظری درست و منصفانه، به مفهوم واقعی کلمه، بینجامد. به نظر می‌رسد این اصطلاح یک اصطلاح ذوقی (هنری) باشد، و شاید با اصطلاح آمریکایی اصول حسابداری پذیرفته شده‌ی همگانی حسابداری تفاوت ندارد. در انگلستان، عمل حسابداری به وضوح تحت تاثیر ملاحظات بها - مزایای قرار دارد و ماهیت منظر درست و منصفانه تحت همان تاثیر قرار می‌گیرد (به عنوان مثال، اتکاء به آزمون اهمیت نیز با آزمون بها - مزایا نیز توجیه‌پذیر است).

تمرکز اصلی بیانی‌های ویژگی‌های کیفی مبتنی بر دو مفهوم همزاد ریسک‌پذیری و اتکاپذیری است. ریسک‌پذیری سه ویژگی فرعی را پوشش می‌دهد: ارزش پیش‌بینی، ارزش بازخورد و به هنگامی. ارزش

ارزیابی جریان‌های نقدی آینده احتمالاً برای تمام استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی مهم است و بالتبع گزینش‌های دقیق استفاده‌کنندگان برای تمرکز بر احتمالات چندان اهمیت ندارد (اگر چه علایق دولت ممکن است فراگیرتر باشد). توافق بر بیانی‌های از اهداف به‌ویژه می‌تواند در حل و فصل موضوعات بحث‌انگیز در حسابداری مفید باشد. مثلاً استانداردهای انگلستان درباره‌ی حسابداری بهای جاری، مردم را به آنجا رساند که فایده‌مندی‌شان را زیر سوال ببرند. یک بیانی‌های مستقل درباره‌ی اهداف، نقطه‌ی مرجع سودمندی برای پاسخ به این سوالات است.

ویژگی‌های کیفی

دو واژه به عنوان نشانگرهای پیام اصلی بیانی‌های ویژگی‌های کیفی شناخته می‌شود: ربط‌پذیری و اتکاء‌پذیری. اهمیت این دو اصطلاح در ادامه تبیین می‌شود. با وجود این، اول، این که ایده‌ای در خور بحث فراهم می‌کند. این ایده عبارت است از این که تصمیمات حسابداری باید متضمن تحلیل بها و مزیت باشد. تدارک اطلاعات مالی، بها در بردارد. اطلاعات سودمند بدون بها فراهم نمی‌شود. بعضی اوقات اطلاعاتی که به‌طور بالقوه از مزیت برخوردار است باید نادیده گرفته شود زیرا تهیه‌ی آنها بهای گزافی دارد. اطلاعات باید تنها زمانی تهیه شود که مزایای آن بیش از بهاگانش است. بنابراین حالا چرا هیات استانداردهای حسابداری مالی قابل درک است که این ایده را بسیار محتاطانه بیان کرده است. قضاوت‌های ذهنی در آزمون‌های بها و مزیت، نقشی مسلط ایفاء می‌کنند. بهای تهیه‌ی اطلاعات را اغلب می‌توان برحسب پول برآورد کرد، اما مزایا را نمی‌توان به همین شیوه برآورد کرد. این خطر وجود دارد که این دوراندیشی بهانه‌ای برای اجتناب از الزامات بحث‌انگیز است. به‌هرحال به نظر می‌رسد این مفهوم اعتبار دارد و به درستی

"Qualitative Characteristics of Accounting Information", Statement of Financial Accounting Concepts No.2, (FASB, 1980).

8- Financial Accounting Standards Board, "Elements of Financial Statements of Business Enterprise", Statement of Financial Accounting Concepts No 3, (FASB, 1980).

9- Financial Accounting Standards Board, "Proposed amendments to FASB Concepts statements 2 and 3 to Apply them to nonbusiness Organizations", Proposed Amendment to Statements of Financial Accounting Concepts (FASB, 1983).

10- Accounting Standards Committee, "Disclosure of Accounting Policies", Statement of Standard Accounting Practice No.2, (Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1971).

11- Op. cit.p.38.

12- Op. cit.p.40.

باشند آن‌گاه محافظه‌کاری به ما دیکته می‌کند که برآوردی را بپذیریم که خوشبینی کم‌تری دارد. با وجود این، اگر دو مبلغ دارای احتمال مساوی نباشند محافظه‌کاری ضرورتاً به ما دیکته نمی‌کند که از مبالغی که بدبینی بیش‌تر دارد به جای مبلغی که احتمال وقوع بیش‌تری دارد استفاده کنیم.^{۱۲}

* Carsberg, V.Bryan., "The Quest for a Conceptual Framework for Financial Reporting" in Carsberg, B.V. and Dev,S, "External Financial Reporting", Prentice Hall (1984)

1- conceptual framwork

2- W.A.Paton and A.C.Littleton. "An Introduction to Corporate Accounting Standards", Monograph No 3 (American Accounting Association, (1940).

3- M. Moonitz, "The Basic Postualtes of Accounting", Accounting Research Study No.1 (AICPA, 1961) and R.T. Sprouse and M. Moonitz, "A Tentative set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises (New york: AICPA, 1962).

4- American Institute of Certified Public Accountants, Study Group on the Objectives of Financial Statements, Objectives of Financial Statement, (A.I.C.P.A.,1973).

5- Financial Accounting Standards Board, "Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises", Statement of Financial Accounting Concepts No 1, (F.A.S.B., 1978).

6- Financial Accounting Standards Board, "Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations", Statement of Financial Accounting Concepts No.4 (FASB, 1980).

7- Financial Accounting Standards Board,

خودمان را در وضعیتی خواهیم یافت که باید بین این دو توازن برقرار کنیم. برخی اوقات برای رسیدن به ربط‌پذیری باید اتکاپذیری قربانی شود و برعکس. به‌طور مثال ارزش‌های جاری ممکن است مربوط‌تر از اندازه‌های بهای تاریخی باشد اما اتکاپذیری کم‌تری دارند. اطلاعات در این شرایط متضمن قضاوت ذهنی درباره‌ی چگونگی برقراری توازن بین این ویژگی‌ها است. دو کیفیتی که به‌طورسستی در مباحث پیرامون اطلاعات حسابداری اهمیت بالایی یافته‌اند عبارت‌اند از مقایسه‌پذیری و همسانی. این دو در بیانیه‌ی هیات استانداردهای حسابداری آمده‌اند اما نقش فرعی دارند. این‌ها به عنوان کیفیات فایده‌مند تلقی می‌شوند اما کیفیت‌هایی هستند که اگر توجه کافی به کیفیت‌های دیگر مبذول گردد به‌طور خودکار حاصل خواهند شد.

یکی از بخش‌های بسیار جالب بیانیه‌ی ویژگی‌های کیفی به کیفیت محافظه‌کاری می‌پردازد. محافظه‌کاری مدت‌ها است که یکی از مهم‌ترین رهنمودهای در دسترس حسابداران است. دومین بیانیه‌ی ارگان استانداردهای انگلستان به محافظه‌کاری جایگاه ویژه‌ای می‌دهد.^{۱۰} هیات استانداردهای حسابداری مالی با احتیاط کوشیده است تا تاکید براین ویژگی را محدود کند. هیات می‌گوید: "از این پس در گزارشگری مالی نباید به عمد از محافظه‌کاری برای کم‌نمایی دارایی‌ها و سود خالص استفاده شود."^{۱۱} تعمد در کم‌نمایی دارایی‌ها در حال حاضر ممکن است در ستنیز با ویژگی بی‌طرفی باشد. زیرا به موجب آن ارزش شرکت کم برآورد می‌شود و در نتیجه به ضرر سرمایه‌گذاران جاری و نفع سرمایه‌گذار آینده است. با وجود این، محافظه‌کاری کاملاً خارج از چارچوب حسابداری نیست. اگر دو برآورد از مبلغی که باید در آینده دریافت یا پرداخت گردد احتمال نسبتاً مساوی داشته

پوش

مقاله "مالیات مبتنی بر ارزش افزوده" به قلم آقای غلامرضا سلامی که در "حسابدار" شماره (۱۵۸) به چاپ رسید اعلام شده که این مقاله در همایش حسابداری و توسعه‌ی بانکداری که در ۱۵ و ۱۶ دی ۱۳۸۲ برگزار شد ارائه گردیده است. لازم به یادآوری است که این مقاله برای اولین بار در "حسابدار" شماره (۱۵۸) درج گردیده و توضیح ذکر شده در همایش مقاله اشتباه می‌باشد زیرا مقاله یاد شده اساساً در همایش مورد بحث ارائه نگردیده بود.