

حسابداری دولتی در ایران،

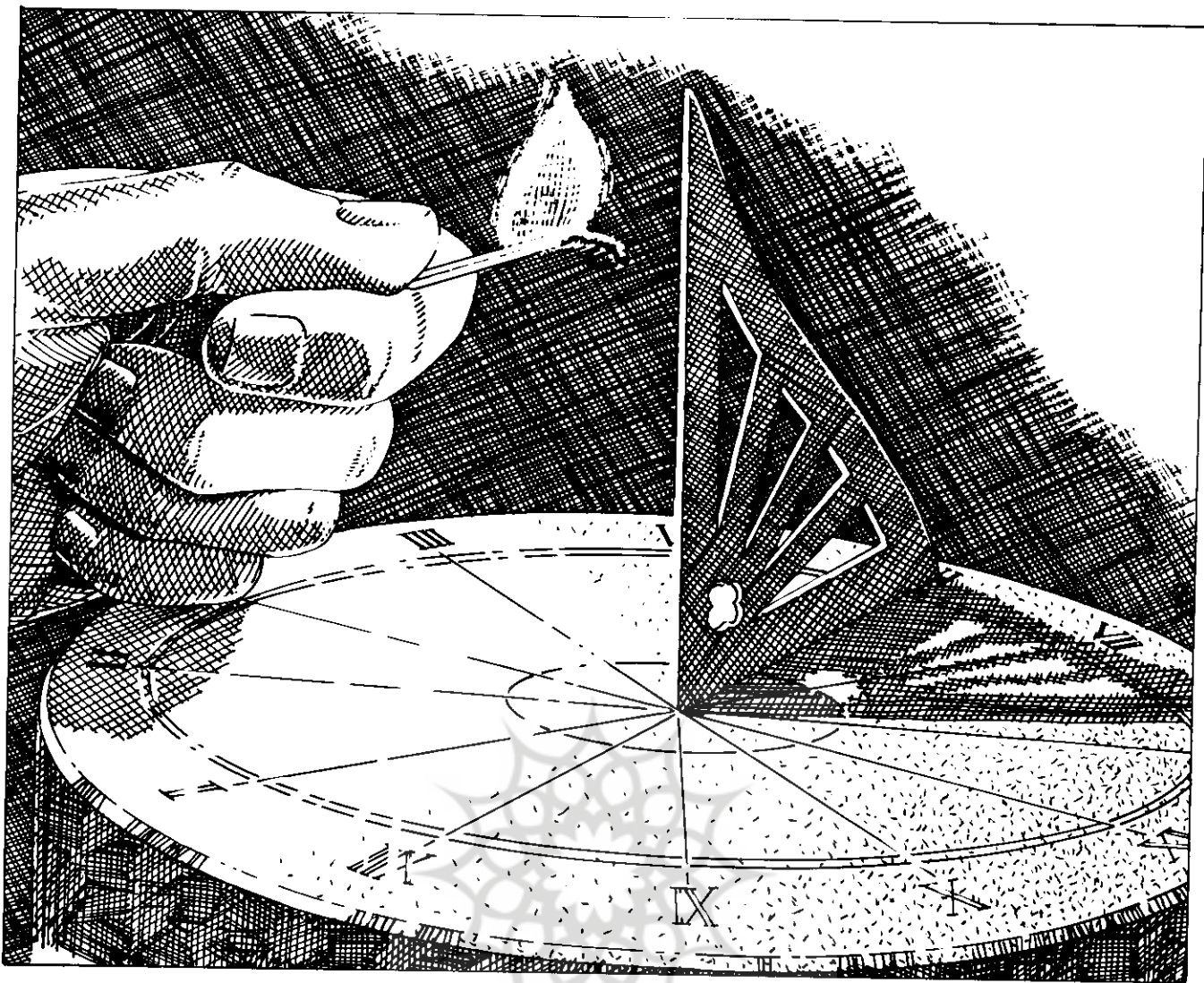
یک بررسی تطبیقی

نویسنده: جعفر باباجانی

○ یکی از راههای ارزیابی و تشخیص کارایی روشها، سیاستها و یا اثربخشی نهادهای اقتصادی و اجتماعی، انجام مطالعات تطبیقی است که به وسیله آن وضعیت و موقعیت یک پدیده در شرایط معین با وضعیت و موقعیت پدیده مشابه در شرایط دیگر و به طور معمول در جوامع دیگر و البته به طرز ژرف و دقیق سنجیده می شود.

متأسفانه این گونه بررسیها تا کنون در ایران رواج نداشته است و از میان دلایل متعددی که برای این نارسایی می توان برشمرد، نبودن سنت و سابقه تحقیق و پژوهش در ایران، بویژه با توجه به پیچیدگی این گونه مطالعات و ناآشنایی با موقعیت پدیده ها و نهادهای اجتماعی و اقتصادی در سایر کشورهاست و البته این نارسایی زمانی مشکل آفرین تر می شود که کارایی یک نهاد به حداقل می رسد و تحرک بخشیدن به آن برای جامعه جنبه حیاتی پیدا می کند. درست در چنین مواقعی است که پی می بریم تا چه اندازه کم کار و آسانگیریم.

نظام حسابداری دولتی در ایران نیز به رغم آنکه برخی از کارشناسان آن را دارای تواناییهای بالقوه می دانند، به دلایل بسیار از کارکرد و کارایی لازم برخوردار نیست؛ بعلاوه دستیابی به واقعیت آن نیز به دلیل گستردگی و درعین حال فرسودگی بنیانهای ارتباطی و اطلاعاتی آن ناممکن می نماید. به این دلیل ارزیابی آن اگر کاری مشکل نباشد، دست کم آسان نیست. با این حال شاید تنها کار ممکن برای دستیابی به نوعی ارزیابی مقدماتی از نظام حسابداری دولتی و بویژه در فرصت کوتاه، کوششی است که نویسنده مقاله حاضر به کار برده و با انجام بررسی مقدماتی به مقابله ساختهای بنیادین نظام حسابداری دولتی با اصول حسابداری دولتی، براساس بیانیه های رسمی مجامع حرفه ای ذریبط پرداخته است؛ تفاوتهای چشمگیر موجود رابه اجمال شناسانده و سرانجام چند پیشنهاد برای بالا بردن کارایی نظام حسابداری دولتی ایران ارائه کرده است. ○



اصل قابلیت‌های حسابداری و گزارشگری:

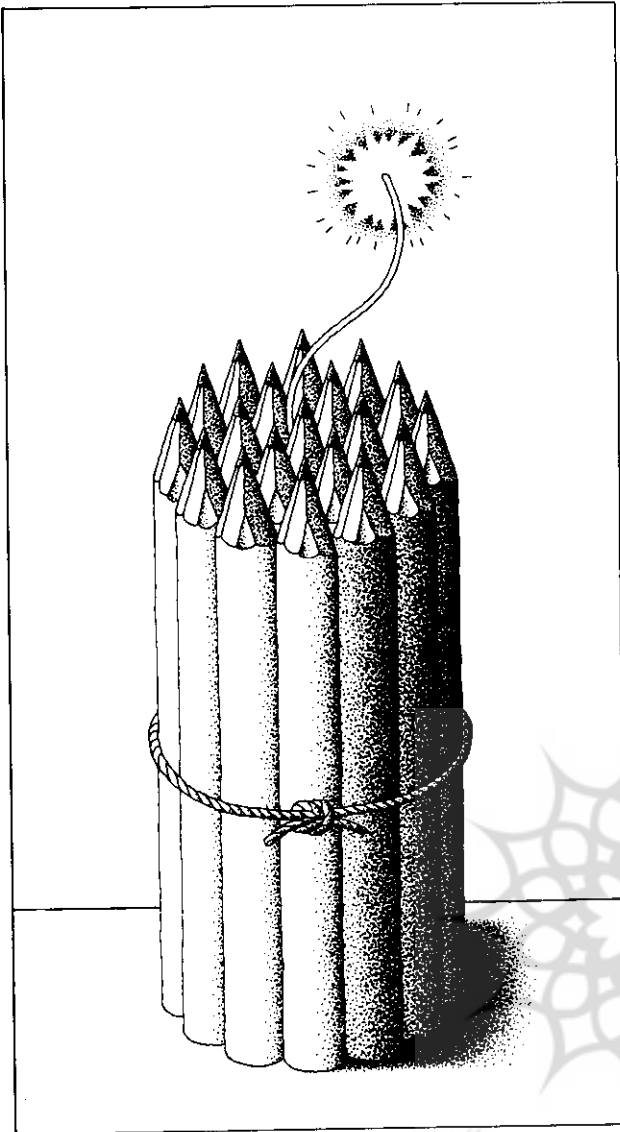
برطبق این اصل سیستم حسابداری دولتی باید به‌نحوی طراحی شود که ضمن افشای کامل حقایق، وضعیت مالی و نتیجه فعالیت‌های مالی حسابهای مستقل و گروه‌های حساب را منطبق با استانداردهای پذیرفته شده حسابداری ارائه کند و مطابقت آن را با قوانین و مقررات مالی مربوط و قراردادهای منعقد شده نمایش دهد.

در اجرای این اصل، درموردی که مقررات موضوعه کشور با موازین پذیرفته شده حسابداری منطبق نباشد، دولت و سازمانهای دولتی باید ترتیبی اتخاذ کنند که صورتهای مالی هم مطابق با اصول متداول حسابداری و هم مطابق با مقررات مالی و محاسباتی کشور تنظیم شود. به‌عنوان مثال در صورتی که مقررات کشور سیستم حسابداری نقدی را تجویز کند، چون سیستم مذکور با سیستم پذیرفته شده تعهدی تعدیل شده مغایرت دارد لذا سازمانهای دولتی باید دوسری صورتهای مالی تنظیم کنند؛ یک سری بر مبنای تعهدی تعدیل شده و در انطباق با استانداردهای پذیرفته شده حسابداری دولتی، و سری دیگر بر مبنای نقدی و منطبق با مقررات مالی و محاسباتی کشور. در چنین حالتی

ورق برزید

به منظور داوری بجایی در مورد نظام حسابداری دولتی ایران، اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری دولتی را به‌عنوان معیاری قابل قبول در نظر می‌گیریم و موازین مورد عمل در حسابداری دولتی ایران را با آن می‌سنجیم، با این امید که بتوانیم ارزیابی منصفانه‌ای از نظام حسابداری کشور به عمل آوریم و نقاط قوت و ضعف آن را مشخص کنیم.

هدفهای حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در بیانیه‌های رسمی هیئت استانداردهای حسابداری دولتی (GASB¹) در قالب ۱۲ اصل ارائه شده است که مادر اینچا ضمن ارائه خلاصه‌ای از این اصول توجه خوانندگان را به اهمیت هر یک از آنها ونحوه برخورد نظام حسابداری دولتی ایران با اصول مذکور جلب می‌کنیم.



فعالتهای مالی براساس یکی از مبنای پیشگفته ثبت و در پایان سال به مبنای دیگر تبدیل می شود.

در ایران اصل فوق مورد توجه قرار نمی گیرد و صورتهای مالی فقط براساس مبنای نقدی - در مورد درآمدها - و مبنای نقدی تعدیل شده - در مورد هزینه ها - که در قانون محاسبات عمومی کشور مورد تاکید قرار گرفته است تنظیم می شود.

اصل حسابهای مستقل:

همان طور که قبلاً گفته شد حسابداری دولتی باید براساس سیستم حسابداری حسابهای مستقل "Fund Accounting" طراحی شود. اصل دوم از اصول دوازده گانه به تعریف حساب مستقل اختصاص یافته و آن را به شرح زیر تعریف کرده است: «هر حساب مستقل (Fund) یک واحد مالی و حسابداری مستقل با مجموعه ای از حسابهای متوازن (Account) است که در آنها وجوه نقد و سایر داراییها، بدهیها، اندوخته ها، مازاد و به طور کلی منابع و مصارفی که طبق قوانین و مقررات به منظور اجرای فعالتهای عملیاتی خاصی یا نیل به هدفهای معینی تفکیک شده اند، ثبت می شود.»

سیستم حسابداری دولتی ایران نیز بر پایه حساب مستقل استوار است، لیکن به علت کم توجهی به اصول و موازین بنیادی حسابداری دولتی، اهمیت و استقلال حساب مستقل به عنوان یک شخصیت حسابداری جداگانه "Entity" از دیدگاه نظری برای حسابداران شاغل در بخش دولتی کاملاً روشن نشده است؛ هر چند که در سالهای اخیر به لحاظ انتشار برخی کتابها و معرفی حساب مستقل به عنوان منبع مالی و حسابداری جداگانه، موضوع تا حدودی از ابهام درآمده است.

اصل انواع حسابهای مستقل:

برطبق اصل سوم از استانداردهای اعلام شده GASB، حسابهای مستقل وجوه و گروههای حساب به شرح زیر طبقه بندی و ابلاغ شده است.

الف: حسابهای مستقل وجوه دولتی شامل حساب مستقل وجوه عمومی، حساب مستقل وجوه اختصاصی، حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای (عمرانی) و حساب مستقل وجوه باز پرداخت بدهیها.^۲

ب: حسابهای مستقل وجوه سرمایه ای^۳ شامل حساب مستقل وجوه خدمات و تدارکات داخلی^۱ و حساب مستقل وجوه انتفاعی.^۵

ج: حسابهای مستقل وجوه امانی^۴ شامل حساب مستقل وجوه امانی قابل مصرف^۶، حساب مستقل وجوه غیرقابل مصرف^۷، حساب مستقل وجوه بازنشستگی^۸

د: گروههای حساب، شامل گروه حساب داراییهای ثابت عمومی^۱ و گروه حساب بدهیهای بلندمدت عمومی^{۱۱}

مقایسه حسابهای مستقل استاندارد با حسابهای مستقلی که در نظام حسابداری دولتی ایران ایجاد و نگهداری می شود، در ارزیابی کارایی نظام حسابداری موضوع این مقاله مفید خواهد بود. چنانکه قبلاً نیز توضیح داده شد حسابهای مستقل وجوه دولتی در نظام حسابداری دولتی ایران عبارتند از حسابهای مستقل وجوه عمومی و اختصاصی. و چون حساب مستقل وجوه عمومی شامل اعتبارات جاری و عمرانی است، لذا حسابهای مستقل وجوه دولتی ایران به استثنای حساب مستقل باز پرداخت بدهیها، با استانداردهای اعلام شده مطابقت دارد.

یادآوری این نکته ضروری است که در بیشتر کشورها برای باز پرداخت بدهیهای عمومی و بلندمدت دولت، حساب مستقل جداگانه ای نگهداری می شود. مأموریت این حساب مستقل، منحصرأً باز پرداخت اصل و بهره وامهای بلندمدت دولت، نظیر دیون داخلی و خارجی و اوراق قرضه کوتاه مدت و بلندمدت است. منابع مالی مورد نیاز این حساب مستقل، از حساب مستقل وجوه عمومی تأمین و به این حساب واریز می شود تا به مصرف

بازپرداخت وامها برسد. در برخی کشورها از جمله ایران بازپرداخت اصل و بهره وامهای بلندمدت مستقیماً از طریق حساب مستقل وجوه عمومی صورت می‌گیرد، لذا حساب مستقل وجوه بازپرداخت بدهیها نگهداری نمی‌شود. در حال حاضر از دو حساب مستقل وجوه سرمایه‌ای استاندارد، فقط حساب مستقل وجوه انتفاعی که همان سازمانهای بازرگانی دولت یعنی شرکتهای دولتی هستند کاربرد دارد.

حساب مستقل وجوه انتفاعی:

«عملیات حسابداری مربوط به وجوه و منابعی که جهت ارائه کالا و خدمات به مردم در مقابل دریافت قیمت تمام شده خدمات به علاوه سود کافی برای جایگزین نمودن و نگهداری موجودیها و تأسیسات توسط سازمانهای دولتی مورد استفاده قرار می‌گیرند، در حساب مستقل وجوه انتفاعی ثبت می‌گردند.»^{۱۲}

عملیات مالی شرکتهای دولتی و سایر سازمانهای انتفاعی وابسته به دولت که به ارائه خدمات عمومی و عام‌المنفعه مانند آب و برق و تلفن و گاز و غیره اشتغال دارند از نمونه‌های فعالیتهای مالی حساب مستقل وجوه انتفاعی است که عملیات حسابداری آنها مشابه مؤسسات بازرگانی بخش خصوصی تابع اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری است. این نوع حساب مستقل در ایران معمول است و مجموع شرکتهای دولتی حسابهای مستقل وجوه انتفاعی دولت را تشکیل می‌دهند.

حساب مستقل وجوه خدمات و تدارکات داخلی:

این حساب مستقل که تحت عنوان حساب مستقل سرمایه‌گردان یا تنخواه‌گردان نیز فعالیت می‌کند، به منظور تدارک کالا و خدمات عمومی مورد نیاز کلیه مؤسسات دولتی در هر کشور ایجاد می‌شود و عملیات حسابداری و نحوه فعالیتهای آن مشابه مؤسسات بازرگانی است. در کشورهای پیشرفته این حساب مستقل فعال است و مأموریت دارد کالاها و خدمات مورد نیاز سازمانهای دولتی را با استفاده از منابعی که به‌عنوان تنخواه‌گردان در اختیار دارد، بموقع خریداری کند و در اختیارشان قرار دهد و مقداری سود جهت جبران هزینه‌های عمومی خود به بهای تمام شده کالا و خدمات اضافه کند. این حساب مستقل از اصل تداوم فعالیتهای مالی مؤسسات و مبنای تعهدی کامل و سایر اصول پذیرفته شده حسابداری پیروی می‌کند.

حساب مستقل خدمات و تدارکات داخلی در ایران نیز سابقه داشته است. در سال ۱۳۲۷ در اجرای ماده ۴ قانون متمم بودجه سال ۱۳۲۱ به موجب تصویب‌نامه شماره ۹۳۲۶ مورخ ۱۳۲۲/۴/۳۰ هیئت وزیران، بنگاهی تحت عنوان «سازمان بنگاه کارپردازی کل کشور» تشکیل شد. طبق ماده اول

مصوبه فوق، بنگاه مذکور برای انجام امور زیر تأسیس شده بود:

- الف: تهیه و خرید کلیه احتیاجات دولت به استثنای اجناس مورد نیازمندی عمومی، دارو و لوازم طبی و جراحی و اجناس و اشیاء مورد نیاز ارتش.
- ب: خرید و تهیه و ذخیره کردن کلیه کالاها و اجناس مورد نیازمندی دولت و ایجاد سرویس تهیه لوازم کارپردازی دوایر و ادارات دولتی.
- ج: تهیه و نگهداری دفاتر و حسابهای منظم از اموال منقول و بررسی مرتب آنها.

د: دایر کردن سرویس ساختمانی برای ترتیب و تکمیل نواقص ساختمانهای دولتی.

ه: انجام امور فنی و ساختمانی و نظارت و بازرسی کلیه ابنیه دولت، به استثنای جاده‌سازی، پل‌سازی و تأسیسات آبیاری و ساختمان راه‌آهن.

و: تأسیس سرویس انومبیل برای استفاده رؤساء و کارمندان دولتی در ساعات اداری.

ز: نظارت و رسیدگی به وضعیت کلیه اشیاء و اثاثیه ادارات دولتی و تشخیص اسقاطی آنها و فروش اشیاء فرسوده به طریق مزایده یا هر طریق دیگر. دولت تصویب‌نامه‌ای شامل ۲۳ ماده برای تنظیم امورات بنگاه گذراند که در ماده ۲۳ آن تصریح شده بود این بنگاه مانند یک شرکت بازرگانی معامله و انجام وظیفه می‌نماید، در مواد دیگر تصویب‌نامه موازین مربوط به این قبیل حسابهای مستقل پیشینی شده بود که بحث در مورد کلیه مواد آن از حوصله این مقاله خارج است و به این مختصر اکتفا می‌شود که بنگاه مذکور در سال ۱۳۳۷ به موجب قانون انحلال بنگاه کارپردازی کل کشور منحل شد و سازمان و تشکیلات آن در سازمانهای دیگر ادغام گردید. در حال حاضر حساب مستقل تدارکات داخلی در ایران کاربردی ندارد و هریک از وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی در تشکیلات خود واحد جداگانه‌ای تحت عنوان کارپردازی یا تدارکات پیشینی کرده‌اند که مسئولیت خرید مایحتاج را به عهده دارد.

حسابهای مستقل وجوه امانی قابل مصرف و غیرقابل مصرف، وجوه بازنشستگی و وجوه سپرده:

این حسابها نیز در ایران ایجاد و نگهداری می‌شود و کم و بیش با حسابهای مستقل استاندارد منطبق است، لذا از بحث پیرامون آن صرف‌نظر می‌کنیم.

در نظام حسابداری دولتی ایران از گروههای حساب برای انعکاس داراییهای ثابت عمومی خریداری شده از محل منابع مالی حسابهای مستقل وجوه دولتی، استفاده نمی‌شود. ضمناً برای انعکاس بدهیهای بلندمدتی که دولت برای تأمین مالی حسابهای وجوه دولتی دریافت می‌کند از گروه حساب بدهیهای بلندمدت عمومی استفاده نمی‌شود. در اصل مربوط به حسابداری

ورق بزند

داراییهای ثابت و بدهیهای بلندمدت در این مورد توضیح لازم داده خواهد شد.

اصل حسابداری داراییهای ثابت و بدهیهای بلندمدت:

اصل پنجم GASB به حسابداری داراییهای ثابت و بدهیهای بلندمدت عمومی اختصاص یافته است طبق این اصل، نحوه نگهداری حساب داراییهای ثابتی که از محل حسابهای مستقل و وجه دولتی خریداری می شود با داراییهای ثابتی که از محل حسابهای مستقل و وجه سرمایه ای خریداری می شوند و همچنین نحوه نگهداری حساب بدهیهای بلندمدتی که توسط حسابهای مستقل و وجه سرمایه ای دریافت می گردد با بدهیهای بلندمدتی که توسط حسابهای مستقل و وجه دولتی دریافت می شود، متفاوت است.

داراییهای ثابت خریداری شده از محل حسابهای مستقل و وجه انتفاعی و اهائی، مشابه حسابداری بازگشتی در دفاتر حسابهای مستقل مذکور ثبت و در صورتهای مالی مربوط منعکس می شود. داراییهای ثابتی که از محل حسابهای مستقل و وجه دولتی نظیر حسابهای مستقل و وجه عمومی، عمرانی و اختصاصی خریداری می شود، به جای آنکه در دفاتر حسابهای مستقل مربوط ثبت شود، در دفتر گروه حساب داراییهای ثابت عمومی ثبت و در صورتهای مالی آن منعکس می گردد.

بدهیهای بلندمدتی که از طریق حسابهای مستقل و وجه انتفاعی و تدارکات داخلی دریافت می شود در دفترهای روزنامه همان حسابهای مستقل نیز ثبت و در صورتهای مالی مربوط منعکس می گردد، لیکن وامهای بلندمدتی که برای تأمین مالی حسابهای مستقل و وجه دولتی دریافت می شود و باز پرداخت آنها از محل مالیاتها و سایر درآمدهای دولت صورت می گیرد، به جای آنکه در دفتر روزنامه حسابهای مستقل دریافت کننده وام ثبت شود، در دفتر روزنامه گروه حساب بدهیهای بلندمدت عمومی ثبت و در صورتهای مالی همان گروه حساب منعکس می گردد.

گروههای حساب "Account groups" برخلاف حسابهای مستقل که هم واحدهای حسابداری تلفی می شوند و هم واحدهای مالی مستقل فقط واحدهای حسابداری مستقل هستند که با استفاده از یک سری حسابهای متوازن، بهای تمام شده داراییهای ثابت خریداری شده از محل منابع سایر حسابهای مستقل و یا میزان وامهای بلندمدت دریافتی سایر حسابهای مستقل را ثبت و در صورتهای مالی منعکس می کنند.

نگاهی اجمالی به مختصات کلی «گروه حساب داراییهای ثابت عمومی» که مسئولیت کنترل و انعکاس وضعیت داراییهای ثابت عمومی را با استفاده از سیستم ثبت دوطرفه به عهده دارد و نیز «گروه حساب بدهیهای بلندمدت عمومی» که عهده دار وظیفه کنترل وامهای بلندمدت عمومی و انعکاس آن در

ترازنامه دولت است، و مقایسه تطبیقی با آنچه در نظام حسابداری دولتی ایران در این رابطه جریان دارد، مغایرتهای زیر را روشن می کند:

۱- نگهداری حساب اموال منقول و غیرمنقول (داراییهای ثابت) وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی، با استفاده از دفترهای آماری ساده و به روش ثبت یکطرفه صورت می گیرد. بدین ترتیب که بهای تمام شده داراییهای ثابت خریداری شده از محل منابع حسابهای مستقل و وجه اعتبارات جاری، عمرانی و اختصاصی، از یک طرف به حساب هزینه منظور و با استفاده از سیستم ثبت دوطرفه در دفتر روزنامه حساب مستقل تأمین کننده وجه ثبت می شود و از سوی دیگر مشخصات اموال منقول و غیرمنقول خریداری شده بدون ذکر بهای تمام شده خرید در دفاتر آماری اموال که براساس سیستم ثبت یکطرفه طراحی شده است منعکس می گردد.

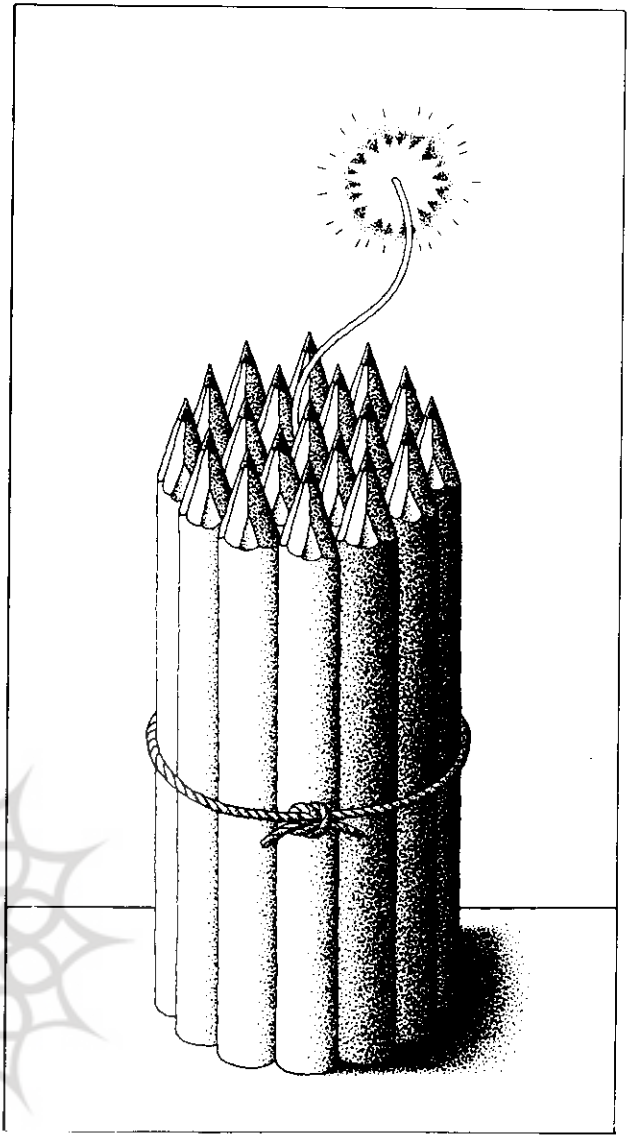
در کشورهایی که به اصول و استانداردهای اعلام شده GASB توجه دارند داراییهای ثابت خریداری شده یک بار در حساب مستقل تأمین کننده وجه به حساب هزینه منظور می شود و همزمان بایک ثبت دوطرفه بهای تمام شده دارایی ثابت را در دفتر روزنامه گروه حساب داراییهای ثابت عمومی به شرح زیر منعکس می کنند. مثال زیر موضوع را روشن می کند:

فرض می شود یک دستگاه وسیله نقلیه به بهای تمام شده ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال از محل حساب مستقل و وجه عمومی نقداً خریداری شود، در این صورت:

دفتر روزنامه حساب مستقل وجه عمومی	دفتر روزنامه گروه حساب داراییهای ثابت عمومی
هزینه ۵,۰۰۰,۰۰۰	وسایل نقلیه ۵,۰۰۰,۰۰۰
بانک ۵,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه گذاری در داراییهای ثابت ۵,۰۰۰,۰۰۰

در ایران از گروه حساب داراییهای ثابت عمومی استفاده نمی شود لذا استفاده نکردن از سیستم ثبت دوطرفه برای نگهداری حساب داراییهای ثابت عمومی، نظیر زمین، ساختمان، ماشین آلات و تجهیزات، اعیانی غیر ساختمان و داراییهای در جریان تکمیل، کیفیت کنترل اموال دولتی و نظارت بر آنها را کاهش می دهد. بنابراین با توجه به مزایای سیستم ثبت دوطرفه، به نظر می رسد سیستم حسابداری اموال دولتی در ایران از کفایت لازم برخوردار نیست.

۲- طبق استانداردهای پذیرفته شده حسابداری دولتی، دیون و تعهدات بلندمدت عمومی حسابهای مستقل و وجه دولتی در گروه حساب بدهیهای بلندمدت عمومی نشان داده می شود. به عبارت دیگر مطابق این استاندارد هنگامی که یک حساب مستقل دولتی، مانند حساب مستقل و وجه پروژه های سرمایه ای (طرحهای



می شود و به صورت مستقیم و یا از طریق حساب مستقل بازپرداخت بدهیهای عمومی نسبت به بازپرداخت آن اقدام می گردد. با این ترتیب هر مقدار که وجه بابت بازپرداخت اختصاص می یابد در دفتر روزنامه گروه حساب بدهیهای عمومی به حساب دیگری تحت عنوان «منابع موجود برای بازپرداخت بدهیهای عمومی» منظور و از حساب «منابع قابل وصول برای پرداخت بدهیهای عمومی» کسر می شود. در هنگام استهلاك کامل وام، حساب «اوراق قرضه پرداختنی یا وام» با حساب «منابع موجود برای بازپرداخت بدهیهای عمومی» با ثبت معکوس بسته می شود. البته انعکاس ثبتهای مربوط به بازپرداخت وجه مربوط به اصل و بهره وامها در دفتر روزنامه حساب مستقل وجوه عمومی یا هر حساب مستقلی که وظیفه تأمین وجه برای بازپرداخت را به عهده دارد به قوت خود باقی است و مشابه سایر هزینه ها عمل می شود.

در نظام مالی ایران به موجب قانون تشکیل وزارت امور اقتصادی و دارایی، امور مربوط به دریافت هرگونه وام خارجی به عهده سازمان سرمایه گذاری و کمکهای اقتصادی و فنی ایران وابسته به وزارت نامبرده است. وظایف سازمان مذکور در رابطه با وامهای خارجی بر طبق اساسنامه مربوط به شرح زیر است:

- الف - انجام امور مربوط به دریافت وام و اعتبار از خارج
- ب - بازپرداخت اصل وامها و اعتبارات و پرداخت بهره و کارمزد و سایر هزینه های مربوط به وامها و اعتبارات دریافتی از خارج
- ج - مشارکت و همکاری با مؤسسات مالی بین المللی در مورد اعطای وام و اعتبار به دولتها و مؤسسات خارجی.
- د - مراقبت بر حسن اجرای قراردادهای بسته شده مربوط به اعطای وام و اعتبار و کمکهای فنی و سرمایه گذاری.

ه - مراقبت بر حسن اجرای قراردادهای بسته شده مربوط به دریافت وام و اعتبار از خارج از طرف دولت.

ضمناً بازپرداخت اصل وامهای داخلی و پرداخت کارمزد و سود آنها نیز مستقیماً از طریق خزانه صورت می گیرد. با توجه به موارد فوق، با آنکه امور مربوط به بازپرداخت وام در وزارت امور اقتصادی و دارایی متمرکز شده و واحد مشخصی برای انجام امور آن تعیین گشته است، میزان وامهای بلندمدت دولت اعم از خارجی و داخلی با استفاده از «گروه حساب بدهیهای بلندمدت عمومی» همراه صورتهای مالی دولت نشان داده نمی شود. به عبارت ساده تر سیستم حسابداری دولتی در ایران کارایی لازم برای انعکاس وضعیت بدهیهای عمومی دولت را ندارد.

اصل تعداد حسابهای مستقل:

بر اساس این اصل واحدهای تابع دولت باید حسابهای مستقلی را ایجاد و نگهداری کنند که علاوه بر نیاز قانونی برای اداره امور مالی مطمئن نیز ضرورت ورق بزیند

عمرانی) برای اجرای پروژه های عمرانی دست به انتشار و فروش اوراق قرضه دولتی با وام گرفتن از سیستم بانکی می زند، وجه وام دریافتی در حساب مستقل دریافت کننده وام از یک طرف ثبت و میزان وام دریافتی بلافاصله در دفترهای گروه حساب بدهیهای بلندمدت عمومی به شرح زیر منعکس می شود:

دفتر روزنامه حساب مستقل وجوه پروژه های سرمایه ای	دفتر روزنامه گروه حساب بدهیهای عمومی
بانک xxx	منابع قابل وصول برای پرداخت بدهیهای عمومی xxx
مازاد xxx	اوراق قرضه پرداختنی xxx

چون بر طبق مقررات کشورها، درآمدهای دولت محل تأمین مالی و پشتوانه بازپرداخت بدهیهای بلندمدت عمومی است لذا همه ساله در بودجه حساب مستقل وجوه عمومی برای بازپرداخت اصل و بهره این گونه وامها پیشینی لازم

داشته باشد. باید تنها معدودی حسابهای مستقل که منطبق با نیازهای قانونی و عملیاتی است ایجاد شود و مورد استفاده قرار گیرد، زیرا حسابهای مستقل غیرضروری موجب انعطاف ناپذیری، پیچیدگی بی مورد و ناکارایی مدیریت مالی خواهد شد.

محدود بودن تعداد حسابهای مستقل مورد تأیید اصل پیشگفته است و در نظام حسابداری و قوانین و مقررات مالی و محاسباتی ایران نیز این موضوع کاملاً مورد توجه قرار گرفته است. لذا نظام حسابداری موجود ایران از این نظر منطبق با استانداردهای پذیرفته شده حسابداری دولتی است و حداکثر ۵ حساب مستقل در سیستم حسابداری خزانه و سیستم حسابداری وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

اصل تعیین ارزش داراییهای ثابت:

اصل ششم از اصول پذیرفته حسابداری دولتی به لزوم تعیین ارزش داراییهای ثابت دولت و واحدهای تابع دولت و ثبت آنها براساس ضوابط معین در حسابها اختصاص یافته است. این اصل مقرر می‌دارد: «داراییهای ثابت باید به قیمت تمام شده و در صورت عدم امکان تعیین قیمت تمام شده به ارزش برآورد شده در حسابها ثبت شود. داراییهای ثابت اهدایی براساس ارزش برآورد شده عادلانه در زمان اهدا در حسابها منعکس می‌گردند.»

چنانکه قبلاً گفته شد چون در نظام حسابداری دولتی ایران از گروه حساب داراییهای ثابت برای انعکاس داراییهای ثابت استفاده نمی‌شود لذا اصل تعیین ارزش داراییهای ثابت کاربردی ندارد.

اصل استهلاک داراییهای ثابت:

اصل هفتم به لزوم محاسبه یا عدم لزوم محاسبه استهلاک برای داراییهای ثابت عمومی اختصاص یافته است و مقرر می‌دارد:

«۱- استهلاک داراییهای ثابت در حسابهای مستقل وجوه دولتی نباید ثبت شود. استهلاک داراییهای ثابت ممکن است به منظور تعیین قیمت تمام شده و تجزیه و تحلیل آن در سیستمهای حسابداری قیمت تمام شده محاسبه شود. ذخیره استهلاک داراییهای ثابت را می‌توان در «گروه حساب داراییهای ثابت عمومی» ثبت کرد.

۲- استهلاک داراییهای ثابت خریداری شده از محل منابع مالی حسابهای مستقل وجوه سرمایه‌ای در حسابهای هزینه استهلاک و ذخیره استهلاک حسابهای مستقل مذکور ثبت می‌شود. استهلاک آن دسته از حسابهای مستقل وجوه امانی که در آنها درآمدها، هزینه‌ها و سود ویژه دوره مالی اندازه گیری می‌شود نیز در حسابهای مربوط قابل ثبت است.»

در نظام حسابداری دولتی ایران نیز قسمت اول بند یک اصل فوق رعایت می‌شود و هیچگونه استهلاکی برای داراییهای ثابت خریداری شده از محل حسابهای مستقل وجوه اعتبارات جاری، عمرانی و اختصاصی محاسبه و ثبت نمی‌شود. قسمت اخیر بند یک نیز بنا به دلایل پیشگفته در سیستم حسابداری ایران کاربردی ندارد.

در سیستم حسابداری شرکتهای دولتی ایران که حساب مستقل وجوه سرمایه‌ای محسوب می‌شود بند ۲ اصل فوق رعایت می‌گردد. توضیح اینکه بند یک اصل فوق بر پایه این استدلال مورد پذیرش قرار گرفته است که استهلاک عامل مهمی در مراحل تعیین میزان سود است. بنابراین در حسابهای مستقل وجوه سرمایه‌ای و دسته‌ای از حسابهای مستقل وجوه امانی کاربرد خواهد داشت.

در حسابداری حسابهای مستقل وجوه دولتی به جای اندازه گیری و ثبت هزینه "Expense" خرج "Expenditure" اندازه گیری و ثبت می‌شود. بنابراین ثبت هزینه استهلاک در حسابهای مستقل وجوه دولتی به صورت نامناسبی دو نوع اندازه گیری کاملاً متفاوت هزینه و خرج را با یکدیگر مخلوط می‌کند. تحصیل داراییهای ثابت عمومی مستلزم صرف منابع مالی است. لذا به حساب مخارج منظور و ثبت می‌شود. فروش داراییهای ثابت عمومی، منابع مالی ایجاد می‌کند. هزینه استهلاک نه منبع مالی است و نه از مصادیق مصرف منابع مالی، بنابراین در حسابهای مستقل وجوه دولتی منعکس نمی‌شود.

اصل مبنای تعهدی در حسابداری دولتی

متناسب با تفاوت حسابهای مستقل وجوه دولتی و حسابهای مستقل وجوه سرمایه‌ای، GASB اعمال روشهای متفاوتی از مبنای تعهدی را در حسابهای مستقل پیشگفته توصیه کرده است. اصل استفاده از مبنای حسابداری معین در هر یک از حسابهای مستقل مقرر می‌دارد:

«مبنای تعهدی تعدیل شده یا مبنای تعهدی، مبنای مناسبی برای ثبت درآمدها و هزینه‌ها و نشان دادن وضعیت مالی و نتایج فعالیت‌های مالی حسابهای مستقل است.

الف- درآمدها و هزینه‌های حسابهای مستقل وجوه دولتی باید با استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده^{۱۳} شناسایی و ثبت شوند. درآمدها در دوره‌ای شناسایی و ثبت می‌شوند که قابل اندازه گیری^{۱۴} و در دسترس^{۱۵} باشند. هزینه‌ها در دوره‌ای شناسایی و ثبت می‌شوند که بدهی حساب مستقل (ناشی از تحویل کالا یا خدمت) ایجاد شود مشروط بر آنکه قابل اندازه گیری باشد.

ب- درآمدها و هزینه‌ها در حسابهای مستقل وجوه سرمایه‌ای باید براساس مبنای تعهدی شناسایی و ثبت شوند. درآمدها باید در دوره مالی که تحقق می‌یابند و قابل اندازه گیری می‌شوند و هزینه‌ها در دوره مالی که ایجاد

می شوند شناسایی و ثبت شوند.

ج- درآمدها و هزینه های حسابهای مستقل وجوه امانی غیرقابل مصرف و وجوه بازنشستگی براساس مبنای تعهدی ثبت می شوند و حسابهای مستقل وجوه امانی قابل مصرف مبنای تعهدی تعدیل شده را به کار می برند.
د- پرداختهای انتقالی^{۱۶} حسابهای مستقل در زمانی که قابل دریافت و یا قابل پرداخت می شوند شناسایی و ثبت می گردند.»
در بحث مربوط به اصل استفاده از مبنای معین در حسابداری حسابهای

مستقل به ترتیب زیر بر عامل زمان در اندازه گیری تأکید شده است.

«مبنای حسابداری زمان شناسایی و ثبت درآمدها، مخارج، هزینه ها و پرداختهای انتقالی - و داراییها و بدهیهای مربوط - در حسابها و انعکاس آن در گزارشهای مالی را تعیین می کند. در حقیقت مبنای حسابداری به زمان اندازه گیری مربوط می شود، صرف نظر از ماهیت اندازه گیری که روش نقدی یا تعهدی باشد.»

سیستم حسابداری حسابهای مستقل وجوه دولتی و امانی در ایران عمدتاً بر مبنای نقدی یا نقدی تعدیل شده استوار است، لذا با بندهای (الف)، (ج) و (د) اصل فوق مغایرت دارد.

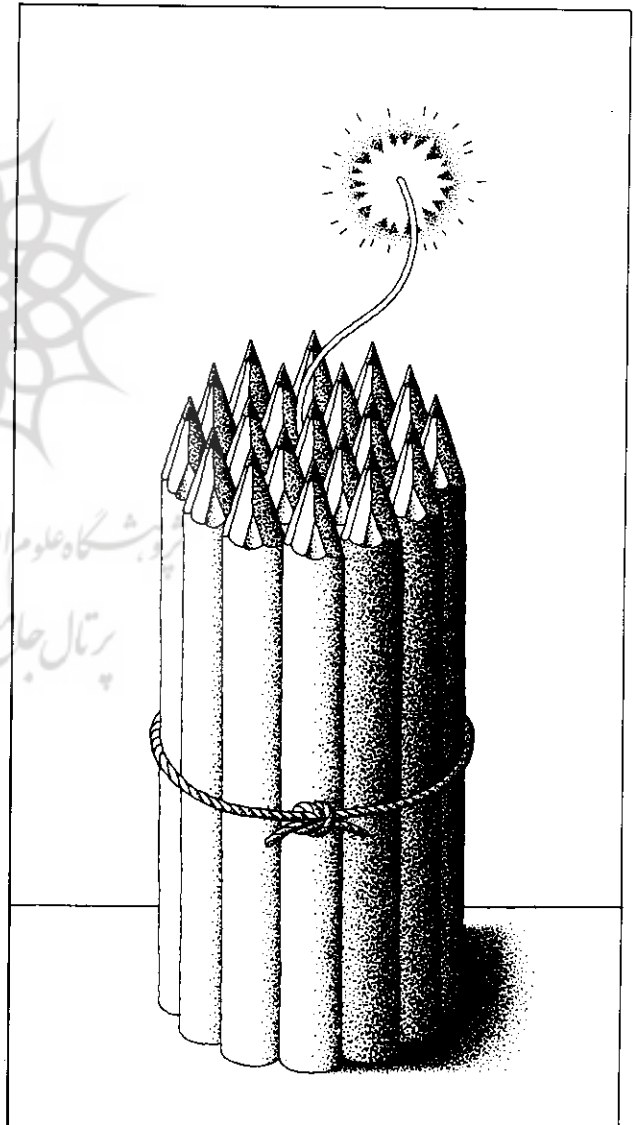
چون شرکتهای دولتی و سازمانهای انتفاعی وابسته به دولت به عنوان حسابهای مستقل وجوه سرمایه ای، از اصول و موازین حسابداری بازرگانی پیروی می کنند، لذا سیستم حسابداری تعهدی را به کار می برند و مبنای حسابداری این قبیل حسابهای مستقل با بند (ب) اصل فوق مطابقت دارد.
سیستم حسابداری تعهدی تعدیل شده دارای مزایا و محاسنی به شرح زیر است:

- ۱- کنترل دقیقتری در مورد درآمدها و هزینه ها به کار می برد.
- ۲- اطلاعات و گزارشهای صحیحتر و دقیقتری از هزینه ها و درآمدها جهت برنامه ریزی و تصمیمگیری و اجرای صحیحتر برنامه ها و عملیات در اختیار مدیران سطوح مختلف سازمانهای دولتی قرار می دهد.
- ۳- اطلاعات کاملتر و جامعتری جهت نظارت بر عملکرد سازمانهای دولتی و ارزیابی آنها در اختیار قوه مقننه، دولت و سایر مراجع قانونی و افراد کشور قرار می دهد.
- ۴- شناسایی دقیقتر هزینه ها و تعلق آنها به دوره مالی مربوط را امکانپذیر می سازد.
- ۵- بودجه سالانه دولت براساس اقلام واقعی و صحیحتری تنظیم می شود. با توجه به موارد پیشگفته، استفاده نکردن از سیستم حسابداری تعهدی تعدیل شده در حسابداری حسابهای مستقل وجوه دولتی ایران، یکی از نارساییهای نظام حسابداری دولتی ایران شمرده می شود.

اصل بودجه بندی، کنترل بودجه ای و گزارشهای بودجه ای:

در اصل نهم از اصول دوازده گانه، بر اهمیت بودجه بندی و کنترل بودجه و گزارشهای بودجه ای به شرح زیر تأکید خاص شده است:
«الف- هریک از سازمانهای دولتی باید دارای بودجه مصوب باشد.
ب- سیستم حسابداری باید امکان کنترل بودجه را فراهم کند.

بقیه در صفحه ۸۸



سیستم شماره شناسایی واحد و کاربرد آن در نظام مالیاتی



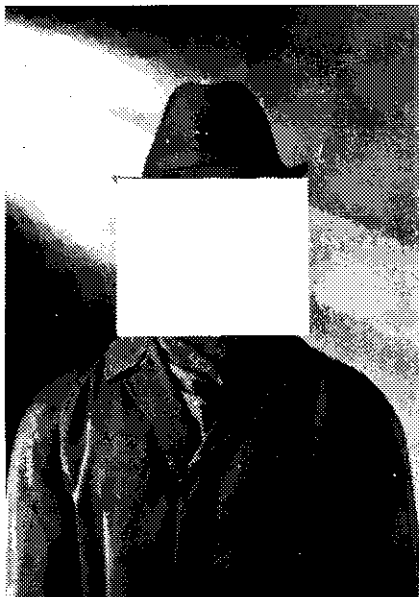
شناسائی

اطلاعات مربوط به یک انسان در عصر کامپیوتر در چندین سیستم از جمله ثبت احوال، آموزش و پرورش، آموزش عالی، تأمین اجتماعی، اداره گذرنامه، کارگزینی محل کار، سازمان مالیاتی و... نگهداری می شود.

آیا این سیستمها با یکدیگر مرتبطند و یا باید مرتبط باشند؟ و یا هر سیستم به طور مستقل از اطلاعات مربوط به خود استفاده می کند؟ نحوه شناسایی شخص به وسیله سیستم چگونه است؟ آیا از نام و نام خانوادگی، شماره شناسنامه، نام پدر، محل تولد، تاریخ تولد استفاده می شود یا مجموعه ای از اطلاعات فوق یا هر سیستم یک شماره شناسایی مخصوص دارد؟

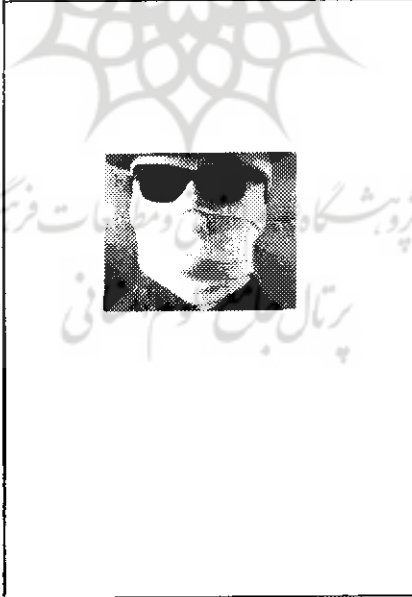
سیستم مالیاتی را مثال می زنیم آیا با داشتن تمام اطلاعات فوق قادر به تعقیب و جمع آوری اطلاعات مالیاتی اشخاص می باشد؟

یک فرد طی زندگی با چند شماره شناسایی سروکار دارد؟ شماره شناسنامه، شماره دانشجویی، شماره گذرنامه، شماره کارمندی، شماره تأمین



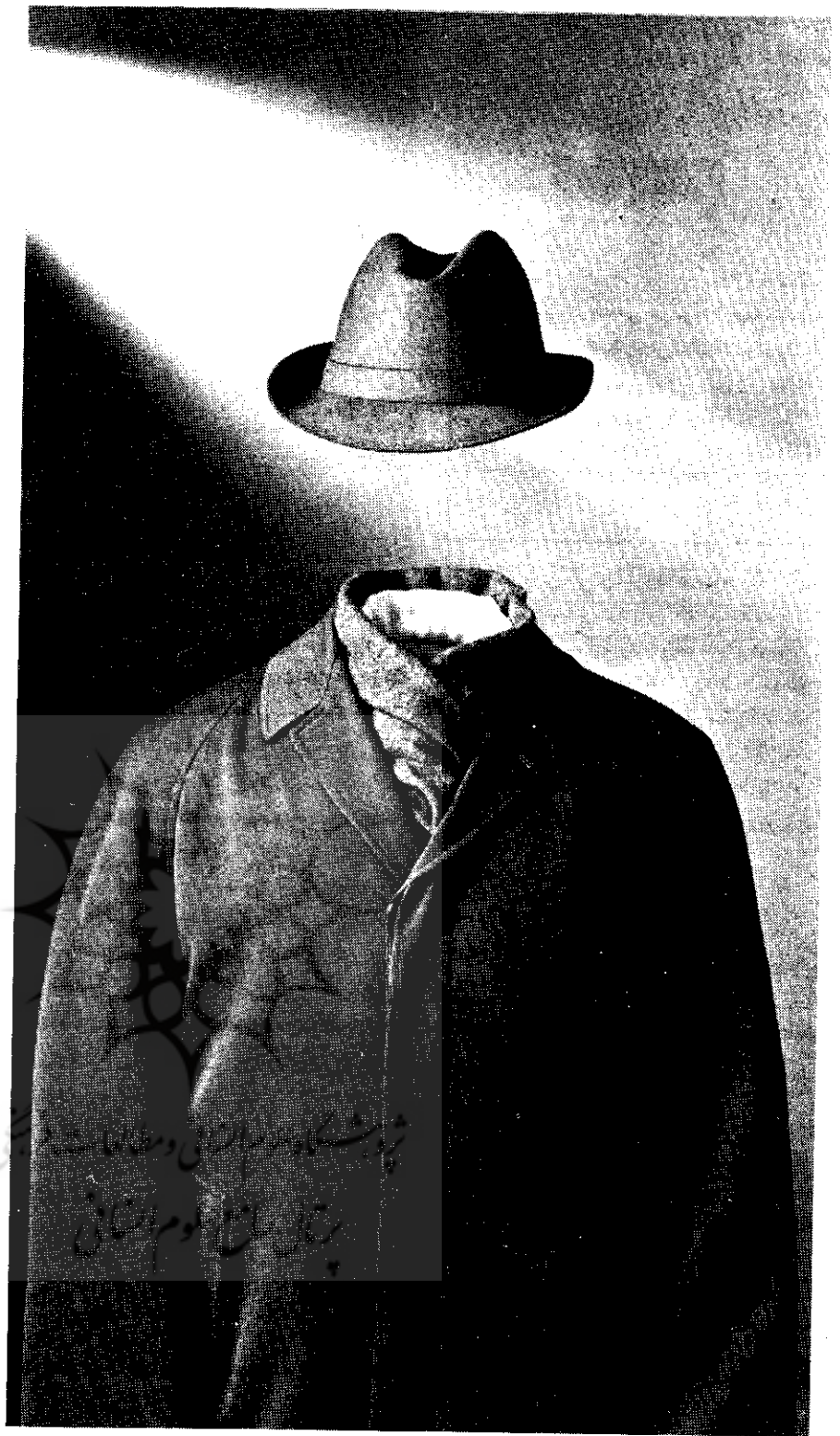
هدف فوق طرحی ابتدایی ارائه شود. سپس کاربرد آن در یک سیستم مالیاتی مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد.

مسلماً ایجاد چنین شماره شناسایی مزایای گوناگونی دارد که بر اهل فن پوشیده نیست و در



اجتماعی، شماره حساب بانکی در بانکهای مختلف، شماره شناسایی مالیاتی و شماره های دیگر. آیا امکان استفاده از یک شماره شناسایی واحد به جای تمام شماره های پیشگفته وجود دارد؟

در این نوشتار سعی شده است برای دستیابی به



تغییری نکرده است به اطلاعات قبلی او بیوند می خورد.

۳ - هم شخص و هم سازمان طرف او از حمایت‌های اطلاعاتی برخوردار خواهند بود. مثلاً چنانچه شخص مورد بحث دارای دو محل کار باشد و در هر دو محل از وی حق بیمه کسر شود می بایست از حقوق بازنشستگی بیشتری استفاده کند. بالعکس همین شخص از نظر مالیاتی نمی تواند از دو معافیت و از دو نرخ پایین استفاده کند.

۴ - مهمترین مزیت این است که سیستمهای گوناگون با تمهیدات قانونی بسادگی قادرند اطلاعات خود را در مورد شخص مورد نظر از طریق سیستمهای دیگر تکمیل کنند. حال باید دید بهترین شماره شناسایی که در طی مدت زندگی یک فرد و حتی پس از مرگ وی می تواند مورد استفاده سیستمهای گوناگون واقع شود چیست؟ مسلماً در کشور ما شماره شناسنامه می تواند جایگزین کلیه شماره های شناسایی دیگر قرار گیرد اما نه شماره شناسنامه ای که ما داریم، زیرا این شماره جز یک شماره سریال در یک حوزه ثبتی و در یک سال شمسی چیز دیگری نیست و بنابراین برای شناسایی کامل فرد، باید همواره تاریخ و محل صدور شناسنامه، علاوه بر شماره آن قید شود. حال چنانچه شماره ای ایجاد شود که کلیه اطلاعات فوق را دربرگیرد. امکان وجود تشابه در شماره شناسایی از بین می رود و یک فرد از ابتدای زندگی می تواند از این شماره واحد در تمام سیستمهای اطلاعاتی طرف خود استفاده کند و یا بالعکس تمام سیستمهای اطلاعاتی می توانند از یک شماره شناسایی واحد بدون هیچ گونه اشکالی استفاده کنند.

سیستم پیشنهادی

همانگونه که در فوق اشاره شد در یک سیستم مکانیزه برای شناسایی یک شخص کافی است که شماره شناسنامه و تاریخ و محل صدور شناسنامه وی ورق بزنا

تأمین اجتماعی منتقل می شود.

۲ - سوانق اطلاعاتی مشخص در یک سیستم هرگز مفقود نمی گردد. برای مثال اطلاعات کارگر استخدام شده پیشگفته، چنانچه دارای سابقه حق بیمه بوده باشد، به دلیل آنکه گد شناسایی وی

اینجا فقط به چند مورد عمده آن اشاره می شود.

۱ - ارتباط فرد با سیستم مورد نظر بدون مقدمات قبلی و با اولین برخورد ایجاد می شود. برای مثال اطلاعات مربوط به یک کارگر به محض استخدام و دریافت اولین دستمزد به سیستم مکانیزه سازمان

مشخص باشد (در مورد شخص حقوقی شماره ثبت و تاریخ و محل ثبت).

شماره شناسایی پیشنهادی از ۱۲ رقم تشکیل می شود که ۶ رقم آن مربوط به تاریخ تولد و ۴ رقم آن مربوط به محل تولد و ۲ رقم باقیمانده شماره ترتیب است بنابراین با توجه به اینکه هر شخص بالغ تاریخ تولد خود را در خاطر دارد لذا شماره شناسایی که باید حفظ کند از ۶ رقم تجاوز نخواهد کرد.

۱ - تاریخ تولد:

تاریخ تولد هر شخص (تاریخ ثبت در مورد اشخاص حقوقی) با روزه ماه و سال مشخص می شود مثلاً شخصی که در تاریخ پنجم دیماه یکهزار و سیصد و بیست و چهار متولد شده است، با شن رقم بدین شرح مشخص می شود:

۲	۴	۱	۰	۰	۵
سال		ماه		روز	

۲ - محل تولد:

برای شناسایی محل تولد هر شخص کافی است، که نام استان (یا شهر اصلی) و شهرستان (یا ناحیه شهری) وی مشخص باشد. در این صورت لازم است کلیه استانها، شهرها و شهرستانهای کشور دارای کدهای از پیش تعیین شده باشند.

از آنجا که برای استانها و شهرهای بزرگ دو رقم در نظر گرفته شده است بنابراین تا ۹۹ استان و شهر بزرگ قابل گدگاری است و در هراستان یا شهر بزرگ نیز تا ۹۹ شهرستان یا ناحیه شهری می توانند دارای شماره باشند که به نظر کافی می آید. برای مثال اگر فرض کنیم که شهر تهران ۰۱ باشد و شخص مورد نظر در منطقه (یا حوزه ثبتی) ۱۲ متولد شده باشد محل تولد وی چنین مشخص می شود.

حقوقی و رقم ۰۶ شماره ترتیب است، از آنجائیکه عمر شخصینهای حقوقی می تواند از یکصد سال تجاوز کند لذا در هر قرن می توان علامت فوق را تغییر داد تا علامت علاوه بر معرفی شخصیت حقوقی قرن ثبت آن را نیز نشان دهد.

۲	۱	۱	۰
---	---	---	---

۳ - شماره ترتیب

روش دوم

در این روش می توان از اطلاعات مربوط به روز و ماه تولد صرف نظر کرد (این اطلاعات مانند سایر اطلاعات پرسنلی نگهداری خواهد شد) و در عوض شماره ترتیب را تا ۵ رقم افزایش داد. حسن این روش در این است که لزومی به تغییر شماره شناسنامه سالهای قبل وجود نداشته و از ترکیب اطلاعات موجود در شناسنامه اشخاص می توان شماره شناسایی

با توجه به محدوده های کوچک زمانی و مکانی فوق به نظر می رسد میزان موالید در یک روز و در یک منطقه از یکصد نفر تجاوز نکند بنابراین برای شماره ترتیب متولدین دو رقم کافی است. مثلاً اگر شخص مورد بحث سی و هفتمین کسی باشد که در منطقه فوق برای وی شناسنامه صادر شده باشد. شماره شناسایی وی چنین خواهد بود.

۲	۴	۱	۰	۰	۵	۰	۱	۱	۲	۳	۷
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

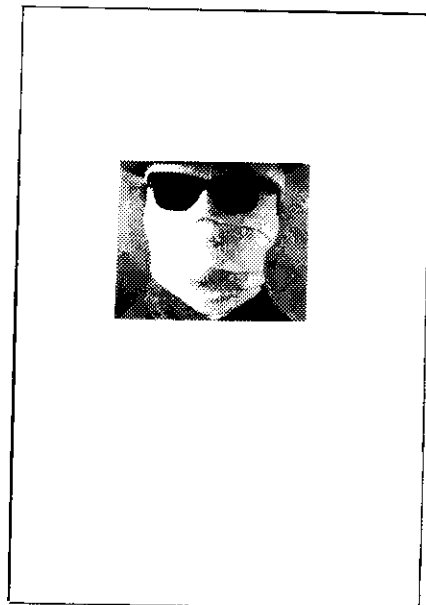
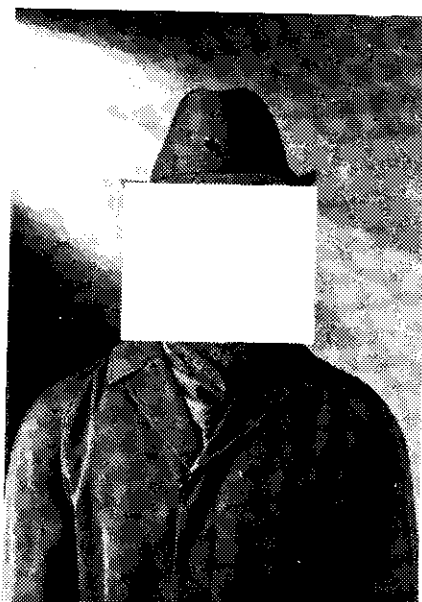
را تعیین کرد. مثلاً شخصی که متولد سال ۱۳۲۴ در بخش ۱۴ تهران با شماره شناسنامه شماره ۳۷۴۸ باشد دارای شماره شناسایی بشرح زیر خواهد بود



و شماره ای که وی باید بخاطر بسیاری عدد ۰۱۱۲۳۷ خواهد بود. در مورد اشخاص حقوقی با توجه به اینکه قاعدتاً تعداد تأسیس آنها در یک منطقه ثبتی در روز از ده شرکت تجاوز نخواهد کرد لذا کافی است یکی از ارقام شماره ترتیب به یک حرف یا علامت تبدیل گردد. مثلاً **۰۶** که در اینجا علامت - تعیین کننده شخصیت

۲	۴	۰	۱	۱	۴	۰	۳	۷	۴	۸
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

که در اینجا کد منطقه جدید بجای بخش قدیم ذکر شده است.



استفاده از شماره شناسنامه‌های جدید

شماره شناسنامه‌های جدید از ۱۰ رقم شامل یک جزء ۳ رقمی که احتمالاً شماره حوزه ثبتی و یک جزء ۶ رقمی که می‌تواند شماره ترتیب و بالاخره یک جزء یک رقمی که احتمالاً کد کنترل است، تشکیل شده است. چنانکه سیستم فعلی طوری طراحی شده باشد (وبهتر است چنین باشد) که هیچ دونفری حداقل در یک محدوده زمانی یکصدساله دارای یک شماره یکسان نباشند، در این صورت می‌توان این شماره شناسایی واحد را جایگزین کلیه شماره شناسایی‌های دیگر در سیستمهای متفاوت کرد. به هر صورت چه این روش پذیرفته شود و چه روش پیشنهادی مورد توجه قرار گیرد لازم است شماره شناسایی علاوه بر شماره شناسنامه بر روی اوراق هویت افراد متولد سالهای قبل به نحوی منعکس شود.

همانگونه که ذکر شد. استفاده از شماره شناسایی واحد در سیستمهای مختلف مزایای زیادی دربر دارد، اما در اینجا فقط به کاربرد آن در نظام مالیاتی پرداخته می‌شود.

کاربرد در نظام مالیاتی

آنچه مسلم است مزیت چنین سیستمی برای نظام مالیاتی انکارناپذیر است زیرا طبیعت فعالیت‌های اقتصادی اقتضای می‌کند که شخص حقیقی یا حقوقی با تعداد زیادی حوزه مالیاتی (به دلیل

پرونده اصلی^۱ مرکز خدمات ماشینی ثبت شده و از این پس این شخص در سازمان مالیاتی دارای سابقه خواهد بود. در پرونده اصلی علاوه بر اطلاعات پرسنلی لازم، محلهایی برای بهنگام کردن درآمد مشمول مالیات منابع مختلف مودی نگهداری می‌شود. علاوه بر آن شماره شناسایی همسر و فرزندان و پدر و مادر هر مؤدی در پرونده اصلی وی نگهداری می‌شود. (در مورد اشخاص حقوقی شماره شناسایی مدیران و صاحبان سهام یا سهم‌الشرکه مثلاً بیش از ۵ درصد).

۲ - به محض اینکه منابع درآمد مودی از یک منبع تجاوز کرد یک پرونده تغییرات^۲ نیز برای وی ایجاد می‌شود.

۳ - فرض کنیم شخص مورد نظر علاوه بر استخدام در شرکت فوق، به کار واردات یا صادرات کالا می‌پردازد. بنابراین فقط کافی است که شماره شناسایی وی بر روی جواز گمرکی درج شود تا اطلاعات مربوط به این معامله بلافاصله به پرونده وی منتقل گردد. چنانچه فرض شود شخص مورد بحث خرید عمده داخلی نیز داشته است، فقط کافی است از طریق فروشنده در لیست خریداران عمده منظور و به حوزه مالیاتی (طبق قانون) اعلام گردد. در اینصورت این اطلاعات نیز بلافاصله در پرونده مالیاتی مودی ثبت خواهد شد. نکته مورد توجه در این جا این است که با این روش وبا تمهیدات قانونی می‌توان جلوی تقلبات متداول را گرفت، بدین نحو که اگر فروشنده شماره شناسایی

بیراکنندگی جغرافیایی و نوع منابع درآمد) سروکار داشته باشد. در این صورت اگر شماره شناسایی واحد وجود نداشته باشد، تبادل و گردآوری اطلاعات بین حوزه‌های مالیاتی و منابع از یک طرف و در بین خود حوزه‌ها، فقط از طریق مکاتبه امکان‌پذیر می‌شود، زیرا به فرض استفاده از شماره شناسایی در هر حوزه، این شماره‌ها الزاماً یکسان نیستند، لذا تنها طریق شناسایی، به کارگیری نام و نام خانوادگی (نام شرکت) و اطلاعات تکمیلی دیگری مانند شماره شناسنامه (شماره ثبت) و احیاناً تاریخ صدور (تاریخ ثبت) خواهد بود. البته امکان برقراری شماره شناسایی واحد مخصوص استفاده در نظام مالیاتی وجود دارد ولی در عمل اشکالات بسیاری پیش می‌آید که مهمترین آنها دشواری تخصیص شماره شناسایی واحد به چندین میلیون مؤدی بالقوه مالیاتی و هم چنین آگاه‌سازی مؤدیان و اشخاص ثالث از شماره شناسایی آنهاست. در حالی که شماره شناسایی واحد (شماره شناسنامه یا شماره ثبت سیستماتیک) احتیاجی به تخصیص ندارد (زیرا که بلافاصله پس از تولد خوبه خود ایجاد می‌شود) و آگاهی از آن نیز چه برای مودی و چه برای اشخاص ثالث خودبه‌خود پدید می‌آید.

به منظور بررسی کاربرد عملی شماره شناسایی واحد در یک نظام مالیاتی در زیر اکثر ارتباطات یک مودی فرضی را با سازمان مالیاتی در نظر می‌گیریم.

۱ - فرض شود شخص مورد نظر حقوق بگیر یک شرکت باشد. بنابراین با دریافت اولین حقوق شماره شناسایی او از طریق لیست حقوق به حوزه مالیاتی مربوط ارسال می‌شود. این اطلاعات بلافاصله در

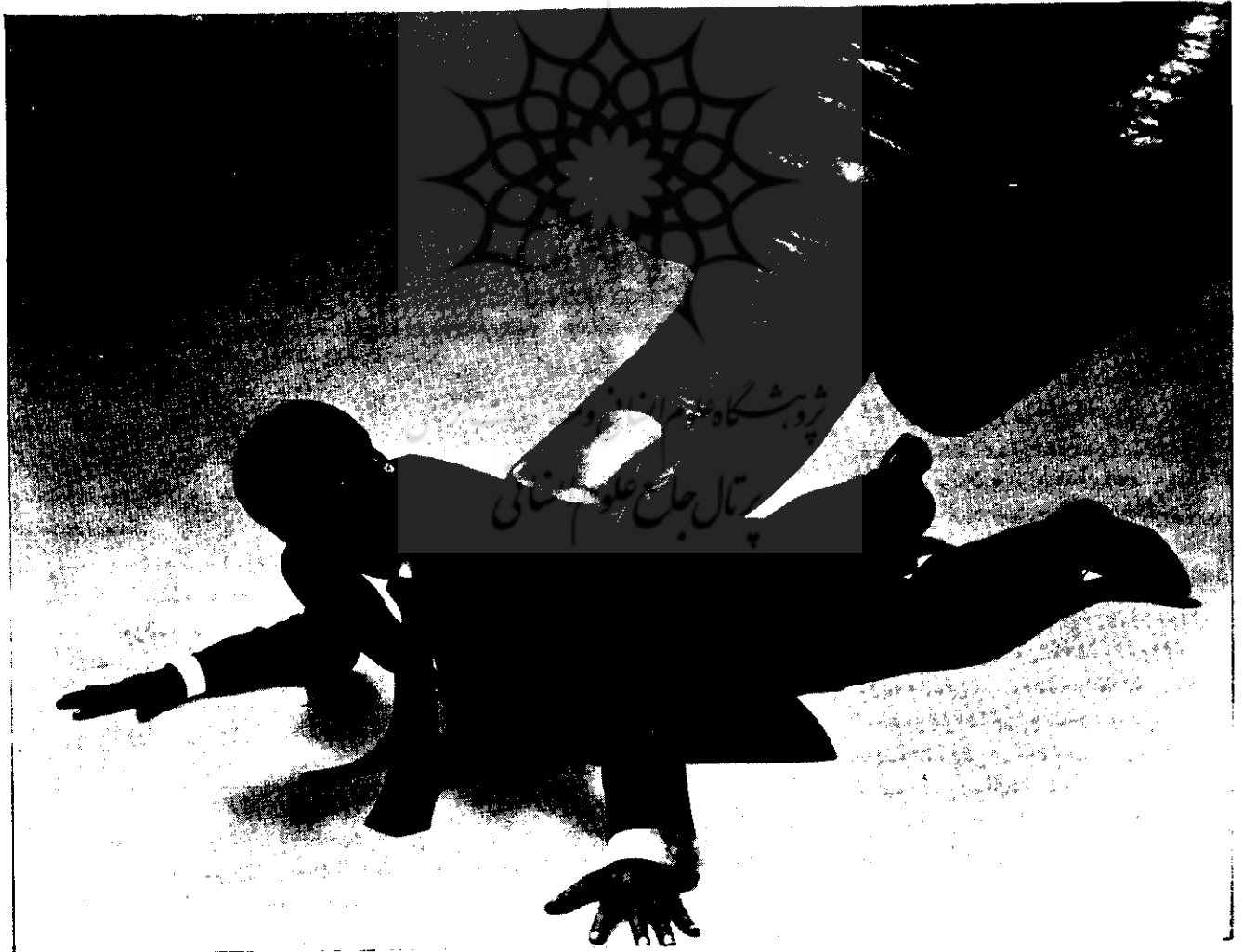
بقیه در صفحه ۶۸

1. Master File
2. Transaction File

راههای افزایش ضریب اطمینان
کنترل‌های حسابداری

* سیدحسین حسینی عراقی

دولتی



پیشگاه علم و فناوری
پتال جامع علوم و فناوری

بودجه کل کشور به عنوان برنامه مالی دولت بازناب سیاستهای اقتصادی و مالی دولت است که سیستم حسابداری دولتی اجرای آن را کنترل و ارزیابی کرده و نتایج به دست آمده را گزارش می‌کند. دستیابی به هدفهای بودجه بیش از هر چیز به نحوه اجرای آن بستگی دارد، زیرا هر اندازه که بودجه کل کشور به روش علمی، واقعیت‌ناه و با اتکا به آمار و اطلاعات دقیق تهیه شده باشد، چنانچه بخوبی اجرا نشود، نتایج مورد انتظار به دست نخواهد آمد و این خود مستلزم داشتن سیستم مناسب و کارآمد حسابداری است تا اولاً کلیه عملیات مالی اعم از نقدی و غیرنقدی در حسابها منعکس شود، ثانیاً کلیه کنترلهای لازم و مقرون به صرفه و دوراز ایجاد هرگونه کندی در جریان فعالیتها انجام شود و ثالثاً حسابها به نحوی طبقه بندی شوند که کاملاً با طبقه بندی بودجه منطبق باشند تا امر تجزیه و تحلیل و مقایسه عملکرد با بودجه بسادگی میسر شود. در عین حال باید در نظر داشت که سیستم حسابداری دولتی در دستگاههایی که به نحوی از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند، نباید از مجموعه سیستم اجرایی و عملیاتی دولت مستقل باشد تا بتوان با بهره گیری از جدیدترین و مناسبترین روشهای حسابداری یا تعبیه کنترلهای لازم برای کارآتر ساختن سیستم و رعایت قوانین و مقررات به همراه در نظر داشتن صرفه و صلاح در انجام هزینه‌ها، تنها به طرح و تنظیم سیستم مناسب اکتفا کرد. علاوه بر اجرای بودجه مرحله ای از فعالیت نظام بودجه است و از این نظر مراحل قبل از اجرا مانند تهیه و تنظیم و تصویب بودجه یا مراحل بعد از آن نیز به اندازه کافی در دستیابی به هدفهای بودجه اهمیت دارد همچنین نمی توان از تأثیر قوانین و مقررات بر اجرای بودجه غافل بود.

به هر حال کارایی نظام مالی دولت نیز در گرو

نظام بودجه بندی و ساختار نظام اداری کشور وجود کنترل و نظارت بر اجرای بودجه و مجموعه قوانین و مقررات حاکم و ناظر بر عملیات مالی دولت است. بنابراین تغییر بنیادی در نظام حسابداری دولتی ایران مستلزم تحول بخشیدن به مجموعه ساختار سازمانهای دولتی و از جمله تغییر بنیادی در روشها و مدلهای پیشینی بودجه است که نیاز به بررسیهای دامنه دار و زمان طولانی دارد.

یادآوری می‌شود که در زمانهای نزدیک وزارت امور اقتصادی و دارایی در زمینه تحول بخشیدن به نظام حسابداری دولتی اقدامات به نسبت مؤثری انجام داده است و الگوی پیشینی بودجه و نظام اداری و مالی کشور در سازمان برنامه و بودجه در دست تحقیق و بررسی است. آقا هدف از تنظیم این مقاله ارائه روشهای مؤثرتر برای افزایش کنترل در مصرف اعتبارات مصوب در شرایط موجود است، به نحوی که وحدت رویه در سازمانهای مختلف دولتی نیز حفظ شود. این کنترلها به طور معمول کنترل بر اعتبارات مصرفی، کنترل بر داراییهای غیرمصرفی (اموال دولتی) و کنترل حفظ وحدت رویه در ذیحسابهای مختلف را در بر می‌گیرد. که قسمت اول این مقاله به بحث درباره کنترل اعتبارات مصرفی اختصاص دارد.

لازم به توضیح است که این مقاله تنها به بخش مصارف بودجه سالانه کل کشور نظر دارد و روشهای کنترل و نظارت مؤثرتر منابع بودجه، بویژه درآمدهای مالیاتی، باید جداگانه بررسی شود.

در بیشتر دستگاههای اجرایی در مرحله اجرای بودجه، به دلایلی که از کنترل نکردن مصرف اعتبارات سرچشمه می‌گیرد، در تأمین اعتبار و مصرف اعتبارات تخصیصی اختلالهایی پدید می‌آید که در زیر بررسی می‌شود:

۱.۱. تخصیص اعتبار نابجا و نامناسب

بررسی این مشکل به نسبت رایج، مستلزم شناخت مکانیزم تخصیص اعتبار و اهمیت آن است

که ابتدا به توضیح آن می‌پردازیم. به استناد ماده ۳۰ قانون برنامه و بودجه مصوب اسفندماه ۵۱، کمیته تخصیص اعتبار، به منظور برقراری تعادل منطقی بین دریافتها و پرداختهای دولت و همچنین آگاهی از میزان پیشرفت عملیات اجرایی دستگاهها، معمولاً هر سه ماه یک بار، براساس گزارشی که سازمان برنامه و بودجه در این زمینه از چگونگی اجرای عملیات دستگاههای اجرایی و نیاز مالی دوره بعد آنها به کمیته مذکور ارائه می‌دهد و با توجه به میزان وجوهی که انتظار می‌رود خزانه برای آن دوره وصول کند، قسمتی از حجم اعتبار مصوب هر یک از دستگاههای اجرایی را، برای دوره مربوط به آنها اختصاص می‌دهد، به نحوی که سرجمع تخصیص اعتبار سالانه هر یک از آنان، از اعتبار مصوبشان تجاوز نکند.

شیوه گزارشگری بدین نحو است که ذیحسابی هر یک از دستگاههای اجرایی، اطلاعات مربوط به هزینه و تعهدات ایجاد شده از ابتدای سال تا تاریخ تنظیم گزارش را از دفتر معین اعتبارات، به تفکیک برنامه در قالب فصول استخراج می‌کند (دفتر معین اعتبارات، دفتر مستقل آماری است که ارقام آن از دفتر کل ذیحسابی نقل نمی‌شود در این مورد بموقع توضیح داده خواهد شد) و آن را به دفتر بودجه دستگاه متبوع ارائه می‌دهد، دفتر مزبور به منظور اخذ تخصیص اعتبار دوره بعد، براساس سیاهه مذکور گزارش توجیهی از پیشرفت عملیات و همچنین نیاز دوره بعد در رابطه با هر یک از طرحها و فعالیتها تهیه می‌کند و آن را به سازمان برنامه و بودجه می‌فرستد.

سازمان مزبور بنا بر قاعده، براساس گزارشهای رسیده، گزارش نهایی از نیازهای دستگاههای اجرایی دوره بعد را تهیه و به کمیته مذکور تسلیم می‌کند.

این کمیته با توجه به گزارش دریافت شده و وضعیت موجودی خزانه در رابطه با دوره مورد نظر، در مورد واگذاری تخصیص اعتبار، تصمیم لازم می‌گیرد و آن را کتباً از طریق وزارت امور اقتصادی و دارایی به دستگاههای اجرایی و خزانه ابلاغ می‌کند.

باید یادآوری شود که سیستم تخصیص اعتبار به شرطی می‌تواند در امر کنترل و نظارت بر اجرای

ورق بزنند

بودجه مؤثر باشد که سازمان برنامه و بودجه گزارشهای رسیده از پیشرفت عملیات هریک از دستگاههای اجرایی را با توجه به هدفها و سیاستهای پیشینی شده دقیقاً رسیدگی و تجزیه تحلیل کند. در واقع تخصیص اعتبار می باید تضمینی برای پیشرفت طرحها یا فعالیتهای براساس برنامهها و سیاستهای از پیش تعیین شده دستگاههای اجرایی باشد.

حال که به مکانیزم تخصیص اعتبار و اهمیت آن آشنا شدیم، به چگونگی ثبت عملیات حسابداری اعتبارات مصوب، تخصیص اعتبار، ایجاد تعهدات و انجام هزینه ذیحسابها در خلال سال مالی می پردازیم.

نحوه ثبت عملیات مالی در دفاتر و صورتحسابها:

به استناد ماده ۹۳ قانون محاسبات عمومی مصوب دیماه ۱۳۴۹ و ماده ۱۲۸ قانون مزبور، مصوب شهریورماه ۶۶، دستور عمل اجرایی مربوط به روش نگهداری حسابها و همچنین نمونه فرمها، اسناد و دفاتر مورد عمل ذیحسابهای مشمول این قانون، توسط وزارت اقتصاد و دارایی تهیه و تنظیم شده و به منظور اجرا به ذیحسابها ابلاغ می شود. در آخرین دستورعمل حسابداری که در اجرای قانون مذکور، تهیه و تصویب و ابلاغ شده، برای حسابهای اعتبار مصوب و تخصیص اعتبار، سرفصل لازم پیش بینی شده است (حساب اعتبار مصوب، بدهکار حساب دستگاه اجرایی، بستانکار حساب تخصیص اعتبار، بدهکار حساب اعتبار مصوب، بستانکار) ولی مراحل بعدی ثبت عملیات حسابداری براساس دریافتها و برداختهای نقدی در دفترها و حسابها انجام می شود. (حساب بانک پرداخت عمومی یا حساب بانک پرداخت طرح (حسب مورد)، بدهکار حساب دریافتی از خزانه بابت بودجه برنامه ای، بستانکار حساب هزینه بودجه برنامه ای یا علی الحساب یا پیش پرداخت (حسب مورد)، بدهکار بانک پرداخت عمومی یا بانک پرداخت طرح (حسب مورد)، بستانکار) یعنی

تأمین اعتبار که یکی از مراحل مهم انجام خرج است، به علت نداشتن مجوز قانونی در رابطه با روش نگهداری حسابها، در دفترهای روزنامه و کل و صورتحسابهای ذیحسابی انعکاسی ندارد. در حالی که به موجب ماده ۵۲ قانون محاسبات عمومی مصوب شهریورماه ۶۶، پرداخت هزینهها به ترتیب پس از طی مراحل تشخیص، تأمین اعتبار، تعهد، تسجیل و حواله، همراه با اعمال نظارت مالی به عمل می آید. همچنین به موجب ماده ۵۳ این قانون، مسئولیت تأمین اعتبار توأم با تطبیق پرداختها با قوانین و مقررات به عهده ذیحساب محول شده است. به طوریکه ملاحظه می شود، در مواد مذکور نه تنها توالی مراحل انجام خرج و مرحله تأمین اعتبار تصریح شده، بلکه مسئولیت تأمین اعتبار صراحتاً به عهده ذیحساب گذاشته شده است. در ضمن مهمترین اطلاعات لازم برای اخذ تخصیص اعتبار هر دوره و همچنین مانده تعهدات و برگشت اعتبار تخصیص یافته جذب نشده در پایان سال مالی هریک از دستگاههای اجرایی مشمول قانون محاسبات و اعلام آن به مراجع ذیربط، از این دفتر استخراج می شود. لذا برداشتی که ما در اصطلاح حسابداری از دفتر معین داریم در مورد دفتر معین اعتبارات صدق نمی کند.

با توجه به مطالبی که در این مورد گفته شد به دلایل زیر اطلاعات برگرفته از دفتر معین اعتبارات که در واقع راهگشای فعالیتهای مالی ذیحسابی است، درخور مطالعه و تأمل است.

۱- همان طور که گفته شد، به علت محدودیت قانونی، هر فقره از اعتبارات ذخیره شده به منظور ایجاد تعهد خاص، در دفترهای روزنامه، کل و صورتحسابها منعکس نمی شود تا مرجع رسیدگی کننده بعد از خرج موظف به بررسی آن باشد.

۲- سیاهه هایی که به منظور اخذ تخصیص اعتبار هر دوره، همچنین مانده تعهدات و برگشت اعتبارات تخصیص یافته جذب نشده در پایان دوره مالی به وسیله ذیحسابی تهیه می شود، در صورتی قابل اطمینان و اعتماد خواهند بود که توسط مرجع ثالثی مورد رسیدگی و اظهار نظر قرار گرفته باشد.

۳- ذیحسابهای دستگاههای اجرایی مشمول قانون محاسبات عمومی، در رابطه با فرم دفتر معین

اعتبار، نمونه سیاهه های مربوط به اخذ تخصیص اعتبار، اعلام مانده تعهدات و اعتبارات برگشتی در پایان دوره مالی، از روش متحد الشکلی پیروی نمی کنند.

۲.۱. ایجاد تعهدات زاید بر اعتبار:

ماده ۱۹- قانون محاسبات عمومی مصوب شهریورماه ۶۶ در مورد تعهد چنین مقرمی دارد: ماده ۱۹- «تعهد از نظر این قانون عبارت است از ایجاد دین بر ذمه دولت ناشی از: الف- تحویل کالا یا انجام دادن خدمت. ب- اجرای قراردادهایی که با رعایت مقررات منعقد شده باشد. ج- احکام صادر شده از مراجع قانونی و ذیصلاح.

د- پیوستن به قراردادهای بین المللی و عضویت در سازمانها یا مجامع بین المللی با اجازه قانون.» همان طور که گفته شد، مسئولان ذیصلاح هر یک از دستگاههای اجرایی، زمانی می توانند دینی بر ذمه دولت ایجاد کنند که آن دین قبلاً در ذیحسابی تأمین اعتبار شده باشد. به بیان دیگر پس از آنکه مقام تشخیص دهنده خرج، با انجام هزینه ای کتباً موافقت کرد، می باید سوابق امر جهت مسدود کردن اعتبار مربوط به ذیحسابی فرستاده شود. ذیحسابی ضمن تأیید کنسی دال بر وجود اعتبار در برنامه و فصول مربوط، (به شرط وجود اعتبار)، آن را در دفتر معین اعتبارات ثبت می کند. لیکن بیشتر مسئولان دستگاههای اجرایی بدون رعایت توالی مراحل انجام خرج، دست به ایجاد دین بر ذمه دستگاه اجرایی متبوع می زنند. گاه اتفاق می افتد که این نوع تعهدات فاقد اعتبار در برنامه و فصل مربوط است. با وجود اینکه در این مورد مواد ۹۲ و ۹۳ قانون مذکور مقرمی دارند:

ماده ۹۲- «در مواردی که بر اثر تعهد زائد بر اعتبار یا عدم رعایت مقررات این قانون خدمتی



در اکثر دستگاههای اجرایی وجود دارد.

بعضی از دستگاههای اجرایی بدون توجه به تبصره مذکور همچنان نسبت به استخدام پرسنل اقدام می‌شود.

۳.۱. مصرف اعتبار در موارد غیرمجاز:

۴.۱. انجام هزینه‌های غیرمعمول و نابجا:

مسئولان ذیصلاح دستگاههای اجرایی موظفند اعتبارات تخصیص یافته را در قالب قوانین و مقررات مربوط به مصرف برسانند. ولی بعضاً مشاهده می‌شود که مسئولان به صرف آگاهی از وجود اعتبار در برنامه و فصل مربوط، اقدام به صدور مجوز خرجهایی می‌کنند که اجرای آنها منع قانونی دارد.

این نوع مجوز خرجها معمولاً به منظور تأمین اعتبار از کانال ذیجانبی نمی‌گذرد و الاً ذیحساب موظف است که کتباً با ذکر دلیل قانونی موارد تخلف را به اطلاع مقام تشخیص دهنده خرج برساند. به عنوان مثال تبصره ۶۰ قانون بودجه سال ۶۴ هر نوع استخدام را به استثنای مشاغل فنی با حداقل مدرک تحصیلی دانشگاهی همراه با سایر شرایطی که در این تبصره مقرر گردیده ممنوع کرده است. لیکن در

انجام شود یا مالی به تصرف دولت درآید، دستگاه اجرایی ذیربط مکلف به رد معامله مربوط می‌باشد. و در صورتی که رد عین آن مبسر نبوده و یا فروشنده از قبول امتناع داشته باشد و همچنین در مورد خدمات انجام شده، مکلف به قبول وجه مورد معامله در حدود اعتبارات موجود یا اعتبارات سال بعد دستگاه اجرایی مربوط قابل پرداخت است و اقدامات فوق مانع تعقیب قانونی متخلف نخواهد بود.»

ماده ۹۳- «در صورتی که براساس گواهی خلاف واقع ذیحساب نسبت به تأمین اعتبار و یا اقدام یا دستور وزیر یا رئیس مؤسسه دولتی یا مقامات مجاز از طرف آنها، زائد بر اعتبار مصوب و یا برخلاف قانون وجهی پرداخت یا تعهدی علیه دولت امضاء شود هر یک از این تخلفات در حکم تصرف غیرقانونی در وجوه و اموال دولتی محسوب خواهد شد.»

به علاوه بند ب ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات مصوب بهمن ماه ۱۳۶۱، تعهد زائد بر اعتبار و یا عدم رعایت قوانین و مقررات مالی را نیز مورد توجه قرار داده است.

با این حال به دلیل عدم توجه مسئولان دستگاههای اجرایی به قوانین و مقررات، این معضل

مسئولان ذیصلاح هر یک از دستگاههای اجرایی مکلفند اعتبارات تخصیص یافته را دقیقاً منطبق با اهداف و برنامه‌های از پیش تعیین شده به مصرف برسانند. یعنی هزینه‌ها در جهت کارایی و بهره‌گیری هر چه بیشتر دستگاه اجرایی متبوع مصرف شود. لیکن بعضاً مشاهده می‌شود که بعضی از مسئولان به صرف وجود اعتبار و عدم منع قانونی دست به انجام هزینه می‌زنند. بدیهی است چنانچه این نوع مجوز از کانال ذیحسابی نیز بگذرد در صورت وجود اعتبار، ذیحسابی قادر به عدم تأمین اعتبار نخواهد بود این نکته درخور توجه است که این مجوز خرجها در اواخر سال مالی معمولاً در دستگاههای اجرایی بیشتر دیده می‌شود. به عنوان ورق برزند

نظرها و پیشنهادهای:

مثال مسئولان دستگاه اجرایی به صرف وجود اعتبار در ماده ۱۲ بدون آنکه نیاز به اتومبیل اضافی داشته باشند نسبت به خرید اتومبیل، مجوز صادر می‌کنند. حال که با مهمترین مشکلات و معضلات و نحوه عمل دستگاههای اجرایی در مراحل انجام خرج آشنا شدیم در زیر به شرح نظرها و پیشنهادهای می‌پردازیم:

۱- به منظور اعمال کنترل لازم و ایجاد وحدت رویه، وزارت امور اقتصادی و دارایی با هماهنگی سازمان برنامه و بودجه و تأیید دیوان محاسبات کشور، فرم دفتر اعتبارات و همچنین نمونه سبانه‌ای که منعکس کننده چگونگی وضعیت اعتباری در مقاطع زمانی خاص باشد، تهیه و تنظیم و ابلاغ کنند.

۲- به منظور اعمال کنترل و نظارت، هر نوع

سبانه‌ای که در رابطه با مراحل انجام خرج به وسیله ذیحسابی تهیه و تنظیم می‌شود که در دفترهای روزنامه و کل صورتحسابها منعکس نمی‌گردد، توسط مرجع رسیدگی کننده بعد از خرج، مورد رسیدگی و اظهار نظر قرار گیرد. یعنی سبانه‌های مذکور پس از اظهار نظر رسیدگی کننده به دفتر بودجه دستگاه اجرایی متبوع ارسال شود.

پس از آنکه دفتر مذکور نیز به منظور اخذ تخصیص اعتبار، برای سازمان برنامه و بودجه گزارش توجیهی تهیه کرد. این گزارش نیز از دیدگاه عملیاتی توسط نمایندگان سازمان برنامه و بودجه در محل، مورد رسیدگی و اظهار نظر قرار گیرد.

بدیهی است در جهت جلوگیری از هرگونه تعویق در امر تهیه و ارسال گزارش توجیهی به سازمان برنامه و بودجه، می‌توان مراحل پیشگفته را زمانبندی کرد تا هر یک از مراجع ذیربط بر اساس مهلت قانونی موظف به اقدام باشند.

۳- در پایان سال مالی، ذیحسابی سبانه تعهدات دستگاه اجرایی مربوط را به تفکیک هر برنامه در قالب مواد و یا فصول از دفتر معین اعتبارات استخراج کند و با استفاده از حساب انتظامی سند تنظیم و در دفترها و صورتحسابها منعکس نماید (حساب انتظامی تعهدات سال ۱۳۰۰، بدهکار - طرف حساب انتظامی تعهدات سال ۱۳۰۰، بستانکار). به هنگام بستن حسابها، حساب و طرف حساب مزبور معکوس می‌شود: در زمان افتتاح حساب در سال بعد، حساب انتظامی مذکور همراه با سایر حسابهایی که مانده آنها می‌باید به دفترهای سال بعد نقل شود، در دفترهای سال بعد ثبت می‌گردد. این سبانه به انضمام سایر صورتحسابهای نهایی ارائه می‌شود.

ذیحسابی هر یک از دستگاههای اجرایی، همچنین خزانه، به منظور اعمال کنترل لازم در مورد درخواست وجه از محل ردیف عمومی، می‌باید دفتر معین تعهدات سنواتی نگاهداری کنند و هرگونه دریافت (ذیحسابی) و پرداخت (خزانه) به تفکیک سال مربوط در این دفتر ثبت شود.

معادل تعهداتی که در سالهای بعد از محل ردیف عمومی به هزینه قطعی منظور می‌شود ثبت آن در دفترها عبارت است از، طرف حساب انتظامی سال ۱۳۰۰، بدهکار - حساب انتظامی سال ۱۳۰۰، بستانکار.



آشنایی با شرکت سهامی شیشه قزوین (عام)



پروژه آشنایی و مطالعات فرسایشی
مال باج عموم آشنایی

دفتر مرکزی: تهران - خیابان استاد

شماره ۱۲، صندوق پستی، ۱۶۶۵-۵

فاکس ۶۵۵۷۸۸

کارخانه قزوین - کیلومتر سه قزوین

صندوق پستی ۱۳۴۰-۳۴۱۸۵، تلک

گرافیک تهران - شماره ۱۶۴، تلفن، ۵

۶۲۸



شرکت سهامی شیشه قزوین (عام)

با بیش از ربع قرن تجربه در صنعت شیشه

● خلاصه ترازنامه های شرکت در سه سال اخیر: (میلیون ریال)

۱۳۶۸	۱۳۶۹	* ۱۳۷۰	
۵,۰۸۶	۱۰,۷۲۳	۱۵,۱۵۹	— اموال و ماشین آلات به قیمت تمام شده
۱,۶۵۳	۲,۰۲۹	۳,۸۹۲	پس از کسر استهلاک
۱,۳۴۵	۱,۶۳۴	۲,۸۷۲	— سرمایه گذار در سهام سایر شرکتها
۹,۷۵۴	۱۸,۱۵۵	۲۰,۰۰۵	— سایر سرمایه گذارها و اداری ها
۱۷,۸۳۸	۳۲,۵۴۱	۴۱,۹۲۸	— کالا، مطالبات و نقد
۷,۹۴۵	۲۰,۰۷۲	۱۴,۵۶۰	— بدهی جاری
۱,۴۹۷	۱,۸۸۱	۱,۷۸۰	— ذخیره مزایای پایان خدمت
۲,۵۰۰	۵,۰۰۰	۷,۰۰۰	— سرمایه
۵,۸۹۶	۵,۵۸۸	۱۸,۵۸۸	— اندوخته ها و سود انباشته
۱۷,۸۳۸	۳۲,۵۴۱	۴۱,۹۲۸	

* خلاصه ترازنامه سال ۱۳۷۰ قبل از تصویب مجمع عمومی عادی سالیانه صاحبان محترم سهام می باشد.

وضعیت تولیدی		تولید		۱۳۷۰	
محصول	ظرفیت اسمی قابل تولید (تن)	تولید واقعی (تن)	ضریب کارایی (درصد)		
شیشه مشجر	۳۰,۳۰۰	۴۷,۵۴۰	۱۵۸		
شیشه ساده	۸۳,۴۰۰	۱۰,۰۰۵	۱۰۸		
جمع	۱۱۳,۷۰۰	۱۳۷,۵۴۰	۱۲۱/۳		

فروش، سود، سرمایه			
سال	فروش ریال	سودخالص ریال	سرمایه ریال
۱۳۶۸	۹,۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۲,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰
۱۳۶۹	۱۶,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۵,۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰
۱۳۷۰	۳۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۷,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰
سود هر سهم در سال ۱۳۷۰: بیش از ۲۰۰٪ قیمت اسمی و ۲۰٪ قیمت بازار			

● تاریخچه:

● شرکت سهامی شیشه قزوین (عام) در سال ۱۳۴۴ به منظور تولید، توزیع و فروش شیشه جام و فرآورده های شیشه ای با سرمایه یک میلیارد ریال تأسیس شد و کوره های تولید شیشه را در سالهای ۴۷، ۴۹، ۵۱ و ۵۸ برترتیب با ظرفیتهای ۱۸ و ۱۹ و ۳۰ و ۵۳/۴ هزار تن (جمعاً ۱۲۰/۴ هزار تن) راه اندازی کرد.

● محصولات شرکت شیشه های جام ساده و مشجر از ۲ تا ۱۰ میلیمتری باشد (امکان تولید محصولات رنگی نیز وجود دارد)

● سهام شرکت سهامی شیشه قزوین (عام) از سال ۱۳۴۹ جهت انجام معامله در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده و معاملات ۳ سال اخیر آن بشرح زیر بوده است:

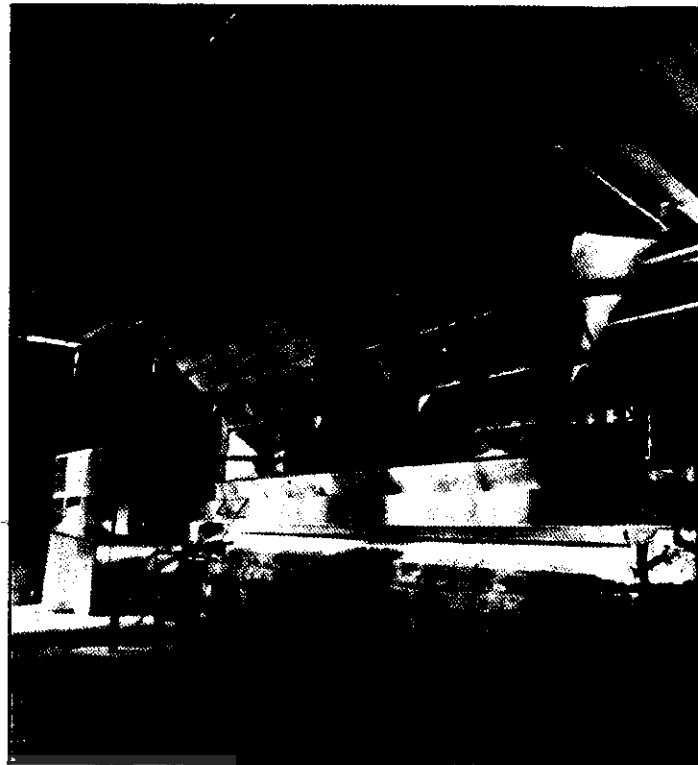
سال	تعداد سهام	مبلغ ریال	آخرین قیمت سهم (۵۰۰ ریالی) - ریال	شاخص سهم
۱۳۶۸	۱۸۹,۳۲۷	۴۲۲,۱۱۱,۸۵۳	۲,۸۲۱	۱۰۰
۱۳۶۹	۷۱,۶۵۸	۲۵۶,۹۸۵,۱۹۶	۳,۲۵۳	۱۳۶
۱۳۷۰	۳,۲۰۰,۳۱۹	۱۸,۵۷۴,۴۷۳,۴۶۶	۵,۶۰۰	۲۴۳/۰۲

● طرح توسعه:

بزرگترین طرح توسعه شرکت، ایجاد کارخانه تولید شیشه به روش جدید «فلوت» - FLOAT - با ظرفیت ۱۰۰ هزار تن در سال است. این طرح در قالب شرکت شیشه شناور انجام می شود که ۵۱٪ از سهام آن متعلق به شرکت شیشه قزوین است.

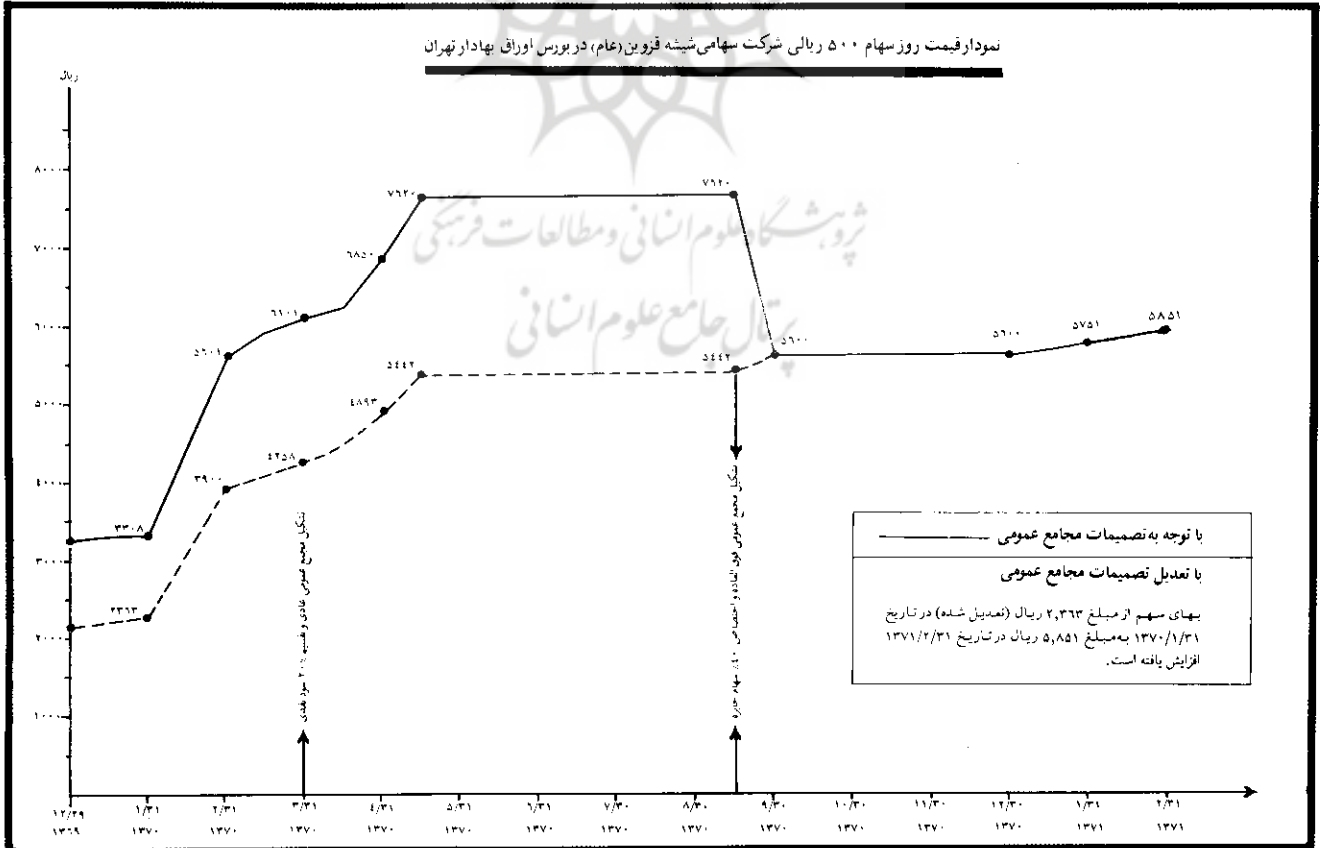
● سرمایه گذاری شرکت شیشه قزوین در سهام سایر شرکتها:

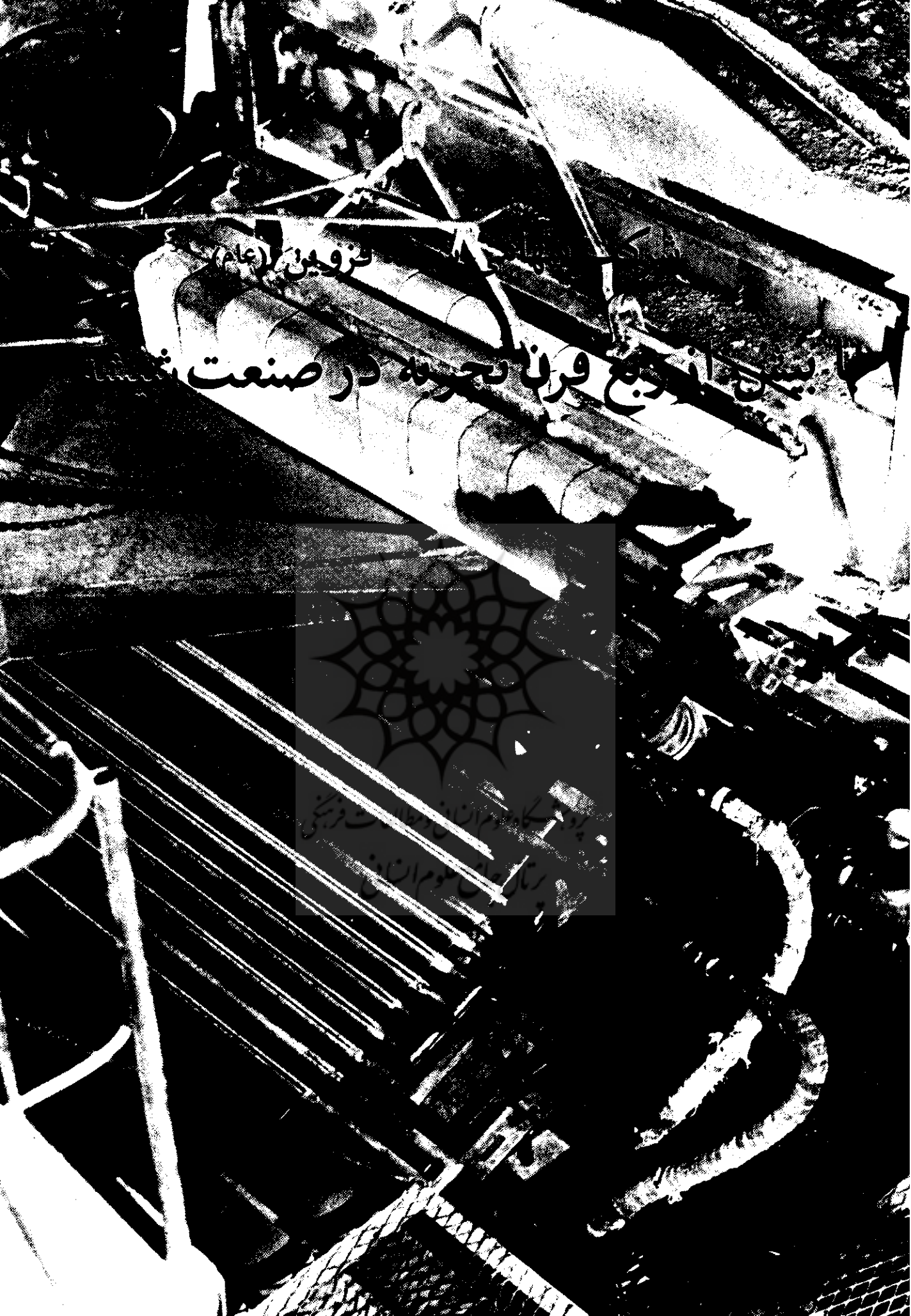
شرکت سرمایه پذیر	تعداد سهام	درصد سرمایه گذاری	بهای تمام شده سرمایه گذاری - ریال
شرکت فراورده های ساختمانی	۱۲۷,۵۰۰	۱۶/۵۱	۱,۲۷۵,۰۰۰,۰۰۰
شرکت استخراج مواد اولیه شیشه	۱۲۴,۰۳۸/۷۵	۳۰/۰۷	۱,۲۴۰,۳۸۷,۵۰۰
شرکت کشتیرانی	۱۳,۷۵۰	—	۱۳,۷۵۰,۰۰۰*
شرکت شیشه شناور ایران	۱۳۷,۷۰۰	۵۱/۰۰	۱,۳۷۷,۰۰۰,۰۰۰
* معادل ۱۰۰٪ سرمایه گذاری در کشتیرانی ذخیره در نظر گرفته شده است. ۳,۹۰۶,۱۳۷,۵۰۰			



بزرگترین تولید کننده شیشه ساختمانی کشور

نمودار قیمت روز سهام ۵۰۰ ربالی شرکت سهامی شیشه قزوین (عام) در بورس اوراق بهادار تهران





تزوین (عام)

بین انزوع فرن و حربه در صنعت نساجی

پروگرام از صنعت نساجی
تاریخ نساجی از نساجی

اخبار انجمن

اعضای جدید انجمن

اسامی اعضای جدید انجمن با سوابق تحصیلی و محل کار آنان به شرح زیر در اختیار «حسابدار» قرار گرفته است. طبق اعلام دبیرخانه، با محاسبه این تعداد شمار اعضای انجمن تا پایان اسفندماه ۱۳۷۰ به ۶۴۳ نفر افزایش یافته است.

شورای عالی انجمن

نگاهی به مهمترین تصمیمگیریها

تهیه و تنظیم: روابط عمومی انجمن

شورای عالی انجمن، در چهارماهه پایان سال ۱۳۷۰ در بیشتر هفته ها جلسه داشت. نخستین جلسه از جلسه های یاد شده که با شرکت اعضای شورا در دوره قبل تشکیل شد به قدردانی از اعضای شورا در دوره قبل و شنیدن دیدگاههای ایشان در مورد فعالیتهای انجمن اختصاص پیدا کرد. شرکت کنندگان در این جلسه همچنین تصمیم گرفتند برنامه ریزی فعالیتهای انجمن و جلب همکاریهای بیشتر اعضا و اصلاح اساسنامه مصوب مجمع آبان ماه سال ۷۰ را با در نظر گرفتن مصوبات مجمع یاد شده در اولویت نخست برنامه های انجمن قرار دهند. در این جلسه بویژه از خدمات آقای بهروز وقتی رئیس شورای عالی در دوره قبل و کوششهای پیگیرانه ایشان در دوره تصدی خود، که همزمان با سالهای پایانی جنگ تحمیلی و مشکلات دامنه دار آن و پس از آن بود تقدیر شد. شورای عالی انجمن، در نه جلسه که تا پایان سال ۱۳۷۰ تشکیل شد، بنابر تصمیمهای نخستین جلسه خود، ابتدا اساسنامه انجمن را موافق مصوبات آخرین مجمع عمومی فوق العاده اصلاح کرد که صورت اصلاح شده آن بزودی در اختیار اعضا و علاقه مندان قرار خواهد گرفت. با این حال بیشتر وقت جلسه های وری برد



— آقای شها مرز وحیدی

لیسانس

سازمان صنایع ملی ایران



— آقای رضا وزیری

فوق لیسانس

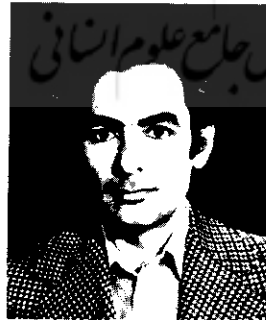
موسسه حسابرسی و خدمات مالی دنیای خیره



— آقای اردشیر شهیندیان

لیسانس

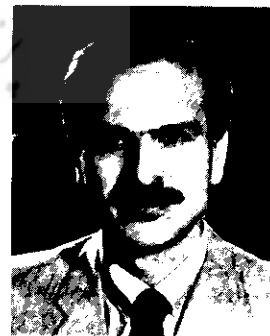
شرکت سرمایه گذاری البرز



— آقای محسن مام بیگی

فوق لیسانس

کانون زبان ایران



— آقای محمد جواد انصاری اشلقی

لیسانس

شرکت پتروشیمی بندرامام



— آقای محمد علی جهانبیده

لیسانس

شرکت کشت و صنعت کارون

دنباله حسابداری دولتی در ایران

این بود که تنها یک سازمان دارای سیستمی مدون بود که سازمان حسابرسی آن را به طور مدون عرضه می‌کرد؛ اما هنوز پیاده نشده بود. دو سال بعد از این نتیجه گیری، یعنی در سال ۱۳۶۵ مجدداً دانشجویی را به همین سازمان فرستادیم ویی بردیم که متأسفانه تا آن سال هم سیستم یاد شده در این سازمان اجرا نشده بود. یعنی آن که از ۳۵ مورد تحقیق - نمونه انتخابی - حتی یکی از آنها هم سیستم حسابداری مناسبی نداشته است. و به نظر من ۳۵ مورد برای مؤسسات غیرانتفاعی نمونه بسیار خوبی است. در زمان حاضر شهرداریهای ما همان سیستمهای حسابداری دولتی را دارند، در حالی که در دنیا شهرداریها حسابداری خاص خودشان را دارند، نهادهای خاص تدوین استانداردهای مربوط به شهرداریها را دارند، انجمن ذیحسابها دارند و به صورت دائمی در کار تکامل استانداردهای اجرایی مربوط هستند. و سرانجام من پیشنهاد می‌کنم که کارشناسان و صاحب نظران این رشته، توجه جدیتری به کل مؤسسات غیرانتفاعی داشته باشند.

شلیله:

من فکر می‌کنم ما در این میزگرد مروری بر بسیاری از مسائل و مشکلات حسابداری دولتی در ایران کردیم. اما واقعیت این است که حسابداری دولتی به عنوان یکی از سیستمهای اطلاعاتی مدیریت در نظام دولت، سخت به سیستمهای عملیاتی و مدیریت دولت مربوط است و ما تقریباً به رابطه متقابل این دو نپرداختیم. اما روشن است که خاتمه این میزگرد به مفهوم خاتمه بحث در زمینه حسابداری دولتی یا سایر مقوله‌های حسابداری، در محله حسابدار نیست. و تمام صاحب نظران و کارشناسان این رشته می‌توانند در هر زمان دیدگاهها و نظرهای خود یا نتایج تحقیقات انجام شده و همچنین دستاوردهای جهانی در این زمینه را برای مجله بفرستند؛ ما نیز همیشه آماده‌ایم که به انعکاس و انتشار مطالبی مانند این پردازیم. در پایان باریگر از همکاری صمیمانه شما برای شرکت در این میزگرد، سپاسگزاریم. ●

پیشنهاد من این است که با توجه به ارتباط نزدیک و مؤثرتر وزارت امور اقتصادی و دارایی با مسائل مالی سازمانهای دولتی از طریق ذیحسابهای خود در سازمانهای یاد شده، این وزارتخانه موجهترین مرجعی است که می‌تواند در زمینه تحول بخشیدن به سیستم حسابداری دولتی در ایران اقدام مؤثری انجام دهد و پیشنهادهای معتبری نیز به شورای عالی انقلاب فرهنگی برای اصلاح برنامه

شورای عالی انجمن

شورا به بحث، بررسی و تصمیمگیری در زمینه فعالیتهای آینده انجمن و برنامه ریزیهای مربوط انجامید که نتایج آن به صورت مدون در اختیار رؤسا و اعضای رابط شورا در کمیته‌های ده گانه جهت اجرا و پیگیری قرار گرفت.

رئیس شورای عالی انجمن همچنین به منظور آگاه کردن اعضای انجمن از تصمیمگیریهای یاد شده و دعوت آنان به همکاری بیشتر، نتایج بررسیهای شورا را از راه ارسال پیامی، به اطلاع همه اعضای انجمن رساند. در این پیام به دورافتادن حرفه حسابداری و حسابرسی از پیشرفتهای جهانی و نارساییهای بنیادی حرفه در زمان حاضر، که جامعه نیاز به کوششهای بیشتری برای پیشرفت و بهبود وضع اقتصاد کشور دارد، اشاره شده و بر ضرورت تلاش بیوقفه فرد فرد اعضای حرفه و انجمن حسابداران خیره ایران تأکید شده است. بخش دیگری از این پیام همچنین مهمترین پیشینیها برای فعالیتهای آینده انجمن و تقسیم کار اجرایی این فعالیتهای بین کمیته‌های ده گانه را در بر می‌گیرد، و در پایان آن ضمن ادای احترام به پیشکسوتان و بنیانگذاران انجمن و یکایک صاحب نظران حرفه، اعضای انجمن به همکاری نزدیک و جدیتر با انجمن دعوت شده اند. در این بخش از پیام می‌خوانیم:

«جامعه ما به حرفه ما و حرفه ما به تلاش و کوشش خستگی ناپذیر، آگاهانه و مؤمنانه فرد فرد ما، و انجمن برای کمک به دستیابی و تحقق هدفهای حرفه حسابداری در ایران به همکاری گسترده شما نیاز دارد.» ●

دنباله سرمقاله

و مناسب نیست. باز، در همین شماره آمده است که هنوز در ایران ترازنامه کشور و صورت گردش جریانات نقدی آن تهیه نمی‌شود و نتیجه آن که ما و فنلاند، در مقایسه، هر دو به تقریب یک میزان جنگل داریم. اما فنلاند سالانه ۱۲ میلیارد دلار صادرات کاغذ، چوب و ماشین آلات چوب و کاغذ دارد، حال آن که تمام تولید چوب و کاغذ ما ۹۰ هزار تن است و نزدیک به تمامی چوب و کاغذ مورد نیازمان را وارد می‌کنیم.

ما می‌گوئیم بیش از آن که به کامپیوتر نیاز داشته باشیم، به سیستمهای اطلاعاتی مناسب و کارآ، و بیشتر از آن به استراتژی تاریخی و اجتماعی واقع بینانه و اندیشیده و باز جلوتر از آن نیز به عزم و اراده‌ای مؤمنانه برای پیشرفت نیاز داریم. و سرانجام ما تنها در اولویت استفاده از کامپیوتر در میان زنجیره اقدامات لازم برای توسعه و پیشرفت حرف داریم. ●



مرحله دوم حسابداری

قسمت اول

• مبلغ صحیح موجودی نقدی که باید درترازنامه ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ شرکت رال منعکس شود چقدر است؟

وقت برآوردی ۴۵ تا ۵۵ دقیقه

الف) ۴,۸۰۰ دلار (ج) ۶,۵۰۰ دلار
ب) ۵,۳۰۰ دلار (د) ۶,۸۰۰ دلار

۲ - شرکت راس در اول ژانویه ۱۹۸۸ تأسیس شد. راس در ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸، بده سرمایه گذاری زیر را در اوراق بهادار قابل فروش داشت:

درداریهای جاری	درداریهای غیرجاری	درداریهای جاری	درداریهای غیرجاری
۳۰۰,۰۰۰ دلار	۴۵۰,۰۰۰ دلار	۲۴۰,۰۰۰ دلار	۸۰,۰۰۰ دلار
ارزش بازار	زبان خالص تحقق نیافته		
۲۴۰,۰۰۰	۳۷۰,۰۰۰		
۶۰,۰۰۰ دلار	۸۰,۰۰۰ دلار		

کاهش ارزش سرمایه گذاریها کلاً موقت توصیف شده است.

• ذخیره کاهش ارزش در ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸، باید در مقابل کدام یک از موارد زیر بهکار شود؟

الف) صفر دلار	ب) ۶۰,۰۰۰ دلار	ج) ۸۰,۰۰۰ دلار	د) ۱۴۰,۰۰۰ دلار
سود و زیان	حقوق صاحبان سهام		
۶۰,۰۰۰ دلار	۱۴۰,۰۰۰ دلار		
۸۰,۰۰۰ دلار	۶۰,۰۰۰ دلار		
صفر دلار	صفر دلار		

۱ - مانده حساب بانک شرکت رال، در ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸، طبق دفترهای آن شرکت مبلغ ۵,۰۰۰ دلار است. در آن تاریخ، بعلاوه اقلام زیر در صندوق شرکت نگهداری می شده است:

• چک قابل پرداخت در وجه شرکت رال، به تاریخ دوم ژانویه ۱۹۸۹، در مقابل فروش انجام شده در دسامبر ۱۹۸۸، که در مانده ۳۱ دسامبر حساب بانک منظور نشده است.
۲,۰۰۰ دلار

• چک صادر شده در وجه شرکت رال که در ۱۵ دسامبر برای وصول به بانک ارائه شده و در مانده ۳۱ دسامبر حساب بانک منظور گردیده است، لیکن در تاریخ ۳۰ دسامبر به علت عدم وصول، از طرف بانک برگشت شده است. چک مزبور در تاریخ ۲ ژانویه ۱۹۸۹ مجدداً به بانک ارائه گردیده و در ۹ ژانویه وصول شده است.

• چک صادر شده از حساب بانکی شرکت رال در وجه یکی از بستانکاران شرکت به تاریخ ۳۱ دسامبر که در همان تاریخ در دفتر شرکت ثبت شده لیکن تا تاریخ ۱۰ ژانویه ۱۹۸۹ تحویل نگردیده است.
۵۰۰ دلار
۳۰۰ دلار



۵ - ترازنامه شرکت لیا در تاریخ ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ شامل داراییهای جاری زیر بود:

موجودی نقد	۳۵,۰۰۰ دلار
حسابهای دریافتی	۶۰,۰۰۰
موجودی کالا	۳۰,۰۰۰
جمع	<u>۱۲۵,۰۰۰ دلار</u>

از تجزیه و تحلیل حسابها مشخص شد که حسابهای دریافتی از اقلام زیر تشکیل شده است.

حسابهای دریافتی تجاری	۴۸,۰۰۰ دلار
ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	(۱,۰۰۰)
قیمت فروش موجودی کالای فروش نرفته شرکت لیا که به صورت امانی به نرخ ۱۳۰٪ قیمت تمام شده به شرکت جکس فرستاده شده و در موجودی کالای پایان سال شرکت لیا منظور نشده است.	۱۳,۰۰۰
جمع	<u>۶۰,۰۰۰ دلار</u>

• جمع صحیح داراییهای جاری شرکت لیا در ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ چقدر است؟

الف) ۱۱۲,۰۰۰ دلار (ج) ۱۲۲,۰۰۰ دلار
ب) ۱۱۵,۰۰۰ دلار (د) ۱۳۵,۰۰۰ دلار

۶ - شرکت پار ۶۰٪ سهام شرکت ساب را در اختیار دارد. در اول ماه مه ۱۹۸۸ شرکت پار مبلغ ۷۰/۰۰۰ دلار نقد، به صورت علی الحساب

۳ - شرکت لی اوراق بهادار قابل فروش بلندمدت زیر را در ترازنامه مورخ ۳۱ دسامبر ۱۹۸۷ خود گزارش کرد:

سهام عادی شرکت نوبه قیمت تمام شده	۱۰۰/۰۰۰ دلار
کسرمی شود: ذخیره کاهش ارزش بازار	۲۰/۰۰۰ دلار
جمع	<u>۸۰/۰۰۰ دلار</u>

ارزش بازار سرمایه گذاری لی در شرکت نو در ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ به مبلغ ۸۵/۰۰۰ دلار بود.

• در صورت حساب سود و زیان سال ۱۹۸۸ شرکت لی باید چه مبلغی بابت افزایش ارزش بازار سرمایه گذاریها طی سال ۱۹۸۸ گزارش کند؟

الف) سود تحقق نیافته ای به مبلغ	۵,۰۰۰ دلار
ب) سود تحقق یافته ای به مبلغ	۵,۰۰۰ دلار
ج) زیان تحقق نیافته ای به مبلغ	۵,۰۰۰ دلار
د) هیچ گونه سود یا زبانی	

۴ - شرکت کی ۱/۰۰۰ سهم ممتاز بدون حق رأی خود را در مقابل کلیه سهام عادی شرکت لو صادر کرد. در تاریخ معامله، ارزش بازار هر سهم ممتاز بدون حق رأی شرکت کی مبلغ ۱۰۰ دلار و ارزش دفتری خالص داراییهای مشهور شرکت لوبه مبلغ ۶۰۰۰۰ دلار بود. به علاوه شرکت کی ۱۰۰ سهم ممتاز بدون حق رأی خود را بعنوان حق العمل جهت ارائه به شخصی که واسطه این معامله بود صادر کرد.

• مجموع خالص داراییهای شرکت کی در نتیجه این معامله به چه مبلغی افزایش خواهد یافت؟

الف) صفر دلار
ب) ۶۰,۰۰۰ دلار
ج) ۱۰۰,۰۰۰ دلار
د) ۱۱۰,۰۰۰ دلار



حسابهای دریافتی فروش اقساطی

به شرکت ساب پرداخت کرد که در تاریخ ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ تصفیه نشده بود.

در ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸	۴۰۰,۰۰۰ دلار
سود ناویژه تحقق نیافته، در ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ (قبل از شناخت سود ناویژه تحقق یافته سال ۱۹۸۸)	۲۸۰,۰۰۰ دلار
درصد سود ناویژه به فروش	۴۰٪

در ترازنامه تلفیقی به تاریخ ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ چه مبلغی از این پیش دریافت باید حذف شود؟

الف) ۷۰,۰۰۰ دلار (ج)	۲۸,۰۰۰ دلار
ب) ۴۲,۰۰۰ دلار (د)	صفر دلار

● اقساط وصول شده و سود ناویژه تحقق یافته فروش اقساطی برای سال منتهی به ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ چه مبلغی است؟

۷- درباره شرکت اورو این اطلاعات در دست است:

اقساط وصول شده	سود ناویژه تحقق یافته
الف) ۳۰۰,۰۰۰ دلار	۱۲۰,۰۰۰ دلار
ب) ۳۰۰,۰۰۰ دلار	۱۶۰,۰۰۰ دلار
ج) ۲۰۰,۰۰۰ دلار	۱۲۰,۰۰۰ دلار
د) ۲۰۰,۰۰۰ دلار	۱۶۰,۰۰۰ دلار

فروش نسبه سال منتهی به ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸	۴۵۰,۰۰۰ دلار
مانده بستانکار ذخیره حسابهای غیرقابل وصول در اول ژانویه ۱۹۸۸	۱۰,۸۰۰
حسابهای غیرقابل وصول حذف شده طی سال ۱۹۸۸	۱۸,۰۰۰

۹- اطلاعات زیر مربوط به مواد اولیه ه طی ماه مارس ۱۹۸۹ توسط شرکت کابا گزارش شده است:

بر اساس تجربیات گذشته، ۳٪ فروش نسبه شرکت اورو غیرقابل وصول بوده است.

واحد	۱۹۸۹
وارده قیمت تمام شده صادره موجودی	موجودی اول مارس
۴۰۰	۱ دلار
۲۰۰ ۲۰۰	صادر ۶ مارس
۸۰۰	خرید ۳۰ مارس ۶۰۰ ۱/۲ دلار

● مانده ذخیره حسابهای غیرقابل وصول، پس از منظور کردن هزینه مطالبات مشکوک الوصول، در تاریخ ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ چه مبلغی است؟

الف) ۶,۳۰۰ دلار (ج)	۲۴,۳۰۰ دلار
ب) ۱۳,۵۰۰ دلار (د)	۳۱,۵۰۰ دلار

● قیمت واحد موجودی ه، بر اساس روش میانگین موزون در تاریخ ۳۱ مارس ۱۹۸۹ چه مبلغی است؟

۸- شرکت کال، که فعالیت خود را از اول ژانویه ۱۹۸۸ آغاز کرده است، به طور مناسب از روش حسابداری فروش اقساطی استفاده می کند. اطلاعات زیر مربوط به سال ۱۹۸۸ در دسترس است:

الف) ۱/۲۰ دلار (ج)	۱/۱۲ دلار
ب) ۱/۱۵ دلار (د)	۱/۱۰ دلار

ورق بزنید



۱۰- اطلاعات زیر مربوط به یک قلم موجودی کالا است:

قیمت تمام شده	۱۲ دلار
قیمت فروش برآوردی	۱۳/۶
هزینه برآوردی تکمیل	۰/۲۰
حاشیه سود عادی	۲/۲۰
بهای تمام شده جایگزینی	۱۰/۹۰

۱۲- شرکت رونا، در سال ۱۹۸۸، تعداد ۵۰۰۰ سهم عادی به ارزش اسمی هر سهم ۱۰ دلار را به مبلغ هر سهم ۱۰۰ دلار صادر کرد. رونا، در سال ۱۹۸۸، تعداد ۲۰۰۰ سهم از سهام خود را به قیمت هر سهم ۱۵۰ دلار از محل ماترک یکی از مدیران متوفای شرکت بازخرید و بلافاصله باطل کرد. شرکت رونا برای مبادلات سهام خزانه خود از روش حسابداری قیمت تمام شده استفاده می‌کند.

• شرکت رونا جهت ابطال این ۲۰۰۰ سهم چه حسابهایی را باید بدهکار کند؟

• موجودی کالای مزبور، براساس اقل بهای تمام شده و قیمت بازار، به چه مبلغی باید ارزیابی شود؟

سرمايه برداخت شده اضافی سود انباشته

(الف)	۲۰,۰۰۰ دلار	۲۸۰,۰۰۰ دلار
(ب)	۱۰۰,۰۰۰ دلار	۱۸۰,۰۰۰ دلار
(ج)	۱۸۰,۰۰۰ دلار	۱۰۰,۰۰۰ دلار
(د)	۲۸۰,۰۰۰ دلار	صفر دلار

(الف) ۱۰/۷۰ دلار	(ج) ۱۱/۲۰ دلار
(ب) ۱۰/۹۰ دلار	(د) ۱۲ دلار

۱۱- شرکت سکودر دوم ژانویه ۱۹۸۸ تأسیس شد. اطلاعات زیر مربوط به مبادلات سهام عادی آن شرکت است:

۱۳- شرکت اتلو، در اول ژوئیه ۱۹۸۸ که ارزش بازار هر سهم آن ۱۰۰ دلار بود، سهام عادی خود را پنج به یک تجزیه کرد. این شرکت قبل از تجزیه، ۱۰۰,۰۰۰ سهم عادی به ارزش اسمی ۱۰ دلار صادر و منتشر کرده بود.

• ارزش اسمی هر سهم پس از تجزیه چقدر است؟

- (الف) همان ۱۰ دلار است.
- (ب) به ۸ دلار کاهش یافته است.
- (ج) به ۵ دلار کاهش یافته است.
- (د) به ۲ دلار کاهش یافته است.

۱۹۸۸

تعداد سهام مجاز	۸۰/۰۰۰	دوم ژانویه
تعداد سهام صادر شده	۶۰/۰۰۰	اول فوریه
تعداد سهام بازخرید شده ولی باطل نشده	۵/۰۰۰	اول ژوئیه
تجزیه دو به یک سهام		اول دسامبر

• سهام عادی منتشر شده شرکت سکودر ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ چند عدد است؟

(الف) ۱۵۰,۰۰۰ دلار	(ج) ۱۱۵,۰۰۰ دلار
(ب) ۱۲۰,۰۰۰ دلار	(د) ۱۱۰,۰۰۰ دلار

۱۴- شرکت تری، در ۳۱ دسامبر ۱۹۸۷ و ۱۹۸۸، ۲۰۰۰ سهم ممتاز با نرخ ۶٪ به ارزش اسمی ۱۰۰ دلار با سود انباشته و ۱۰۰,۰۰۰



سهام عادی به مبلغ اسمی ۱۰ دلار صادر و منتشر کرده بود. سود سهام ممتاز عقب افتاده در ۳۱ دسامبر ۱۹۸۷ مبلغ ۶,۰۰۰ دلار بود. در سال ۱۹۸۸ سود سهام نقدی به مبلغ ۲۲,۰۰۰ دلار اعلام شد.

	۳۱ دسامبر	
	۱۹۸۸	۱۹۸۷
قیمت تمام شده	۱۰۰,۰۰۰ دلار	۱۰۰,۰۰۰ دلار
ارزش بازار	۱۲۰,۰۰۰	۹۰,۰۰۰

• برای هر گروه از سهام چه مبلغی قابل پرداخت خواهد بود؟

اختلاف بین قیمت تمام شده و ارزش بازار موقت توصیف شده است. کاهش ارزش بازار به نحو مناسب در ۳۱ دسامبر ۱۹۸۷ حسابها منظور شده بود.

سهام عادی	سهام ممتاز	
۱۰,۰۰۰ دلار	۱۲,۰۰۰ دلار	الف)
۶,۰۰۰ دلار	۱۶,۰۰۰ دلار	ب)
۴,۰۰۰ دلار	۱۸,۰۰۰ دلار	ج)
صفر دلار	۲۲,۰۰۰ دلار	د)

• طرف حساب مربوط به زیان تحقق نیافته اوراق بهادار قابل فروش بلندمدت از ۳۱ دسامبر ۱۹۸۷ تا ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ به چه مبلغی کاهش خواهد یافت؟

۱۵- صورتهای مالی شرکت رود برای اولین بار برای سال منتهی به ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ مورد رسیدگی قرار گرفت. حسابرس شرکت متوجه شد که شرکت رود در ژانویه ۱۹۸۶ شرکت دیگری را خریده و مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ دلار بابت سرقفلی این خرید در حسابهای خود ثبت کرده است. با توجه به شرایط تصمیم گرفته شد به علت ناپایب، عمر مفید برآوردی سرقفلی پنج سال در نظر گرفته شود. استهلاك سرقفلی تاکنون در حسابها ثبت نشده بود.

الف) صفر دلار	ج) ۲۰,۰۰۰ دلار
ب) ۱۰,۰۰۰ دلار	د) ۳۰,۰۰۰ دلار

۱۷- دو شرکت گو و کاب در اول مارس ۱۹۸۸ یک شرکت غیرسهامی تأسیس کرده و مبالغ زیر را سرمایه گذاری کردند:

کاب	گو	نقد
	۸۰,۰۰۰ دلار	
تجهیزات (ارزش بازار)		
۵۰,۰۰۰ دلار		

• شرکت رود در ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ چه حسابهایی را باید بدهکار کند؟

تجهیزات در مقابل ۱۰/۰۰۰ دلار که از طرف شرکت تقبل می شود در رهن است. شرکاء توافق کردند که سود و زیان به طور مساوی تقسیم شود.

سود انباشته	هزینه استهلاك	
۱۰۰,۰۰۰ دلار	صفر دلار	الف)
۴۰,۰۰۰ دلار	۲۰,۰۰۰ دلار	ب)
صفر دلار	۳۳,۳۳۳ دلار	ج)
صفر دلار	۶۰,۰۰۰ دلار	د)

• حساب سرمایه کاب در اول مارس ۱۹۸۸ چه مبلغی است؟

۱۶- اطلاعات زیر مربوط به بده اوراق بهادار قابل فروش بلندمدت شرکت پلات است:

الف) ۴۰,۰۰۰ دلار	ج) ۵۰,۰۰۰ دلار
ب) ۴۵,۰۰۰ دلار	د) ۶۰,۰۰۰ دلار

ورق بزنید



۱۸- ترازنامه خلاصه شده شرکت غیر سهامی میسون و گراس در ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ به شرح زیر است:

داراییهای جاری	۱۲۵,۰۰۰ دلار
تجهیزات (خالص)	۱۵,۰۰۰
جمع داراییها	<u>۱۴۰,۰۰۰ دلار</u>
بدهیها	۱۰,۰۰۰ دلار
سرمایه مسون	۸۰,۰۰۰
سرمایه در گردش	۵۰,۰۰۰
جمع بدهی و سرمایه	<u>۱۴۰,۰۰۰ دلار</u>

ارزشهای بازار در ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ به شرح زیر است:

داراییهای جاری	۹۰,۰۰۰ دلار
تجهیزات	۳۰,۰۰۰
بدهیها	۱۰,۰۰۰

شرکت غیر سهامی در دوم ژانویه ۱۹۸۹ به شرکت سهامی تبدیل شد و تعداد ۱۰۰۰ سهم عادی به مبلغ اسمی هر سهم ۵ دلار صادر کرد.

چه مبلغی به عنوان افزایش سرمایه باید بستانکار شود؟

الف) صفر دلار	ج) ۱۲۵,۰۰۰ دلار
ب) ۱۰۵,۰۰۰ دلار	د) ۱۳۵,۰۰۰ دلار

۱۹- بلو و رویی شرکایی هستند که سود و زیان را به ترتیب به نسبت ۶ و ۴ تقسیم می‌کنند. سرمایه هریک در اول مه، ۱۹۸۹ به شرح زیر است:

بلو	۶۰,۰۰۰ دلار
رویی	۵۰,۰۰۰

در آن تاریخ، لیند به عنوان شریک جدید با سرمایه ۴۰/۰۰۰ دلار و با

احتساب شراکت در یک سوم سرمایه و سود و زیان وارد شرکت شد و شراکت جدید با مجموع سرمایه ۱۵۰,۰۰۰ دلار آغاز به کار کرد.

سرمایه بلو، بلافاصله پس از ورود لیند به شرکت چه مبلغی است؟

الف) ۵۰,۰۰۰ دلار	ج) ۵۶,۶۶۷ دلار
ب) ۵۴,۰۰۰ دلار	د) ۶۰,۰۰۰ دلار

۲۰- بک، شریک فعال شرکت غیر سهامی بک و کرس، پاداش سالانه‌ای به میزان ۲۵٪ سود خالص مشارکت پس از کسر پاداش دریافت می‌دارد. سود خالص مشارکت، قبل از پاداش، برای سال منتهی به ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ بالغ بر ۳۰۰,۰۰۰ دلار است.

پاداش سال ۱۹۸۸ بک چه مبلغی است؟

الف) ۵۶۲۵۰ دلار	ج) ۶۲۵۰۰ دلار
ب) ۶۰۰۰۰ دلار	د) ۷۵۰۰۰ دلار

قسمت دوم

وقت برآوردی (۴۵ تا ۵۵ دقیقه)
حسابداری مدیریت

۲۱- اطلاعات زیر مربوط به سه ترمینال حمل کالای شرکت کراگ است:



• قیمت فروش باید چه مبلغی باشد؟

الف) ۱۶/۸۰ دلار (ج) ۲۰ دلار
ب) ۱۹/۲۰ دلار (د) ۳۰ دلار

۲۴ - شرکت پالوکالایی را تولید می‌کند که هزینه دستمزد استاندارد آن ۲ ساعت با نرخ هر ساعت ۶ دلار می‌باشد. طی ماه مارس تعداد ۵۰۰ واحد با صرف ۱۰۵۰ ساعت و با نرخ هر ساعت ۶/۱۰ دلار تولید شد.

• انحراف نامساعد کارایی دستمزد چقدر است؟

الف) ۱۰۰ دلار (ج) ۳۰۰ دلار
ب) ۱۰۵ دلار (د) ۳۰۵ دلار

۲۵ - اطلاعات زیر مربوط به یک خرده‌فروشی برای سال منتهی به ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ است:

فروش	۳۰۰,۰۰۰ دلار
خرید	۱۴۰,۰۰۰
موجودی کالا	
اول‌زانه	۷۰,۰۰۰
۳۱ دسامبر	۱۰۰,۰۰۰
حق‌العمل فروش	۱۰,۰۰۰

• سود ناویژه چقدر است؟

الف) ۱۹۰,۰۰۰ دلار (ج) ۱۶۰,۰۰۰ دلار
ب) ۱۸۰,۰۰۰ دلار (د) ۱۵۰,۰۰۰ دلار

ورق بزنید

ترمینال	درصد کالای تحویل شده	درصد اشتباه
زمینی	۵۰	۲
هوایی	۴۰	۴
دریایی	۱۰	۱۴

حسابرس داخلی شرکت کراگ با این نظر که هر دسته از فرمهای برگ خروج دارای یک اشتباه است یک دسته را به‌طور تصادفی انتخاب می‌کند.

• احتمال وقوع اشتباه در ترمینال زمینی چقدر است؟

الف) ۲٪ (ج) ۲۵٪
ب) ۱۰٪ (د) ۵۰٪

۲۲ - شرکت میلی تصمیم به توقف عملیات قسمتی دارد که ۲۰,۰۰۰ دلار از هزینه‌های سربار را پوشش می‌دهد. هزینه‌های سربار تسهیم یافته به قسمت ۵۰,۰۰۰ دلار است که ۵,۰۰۰ دلار آن غیرقابل حذف می‌باشد.

• تأثیر این توقف عملیات بر افزایش سود قبل از کسر مالیات شرکت میلی چقدر است؟

الف) ۵,۰۰۰ دلار (ج) ۲۵,۰۰۰ دلار
ب) ۲۰,۰۰۰ دلار (د) ۳۰,۰۰۰ دلار

۲۳ - شرکت دیوا در نظر دارد قیمت فروش محصولی را که قیمت تمام‌شده هر واحد آن ۱۲ دلار است براساس حاشیه سود ۴۰٪ روی قیمت فروش تعیین کند.



فروش	۴۰۰,۰۰۰ دلار
هزینه های متغیر	۸۰,۰۰۰
هزینه های ثابت	۲۰,۰۰۰

• نقطه سر به سر شرکت مت براساس مبلغ دلاری فروش چقدر است؟

الف) ۲۰,۰۰۰ دلار (ج)	۸۰,۰۰۰ دلار
ب) ۲۵,۰۰۰ دلار (د)	۱۰۰,۰۰۰ دلار

۲۹ - هزینه های تولید شرکت وست در سال ۱۹۸۸ به شرح زیر است:

مواد اولیه و دستمزد مستقیم	۷۰۰,۰۰۰ دلار
سایر هزینه های متغیر تولید	۱۰۰,۰۰۰
هزینه استهلاک ساختمان و تجهیزات	۸۰,۰۰۰
سایر هزینه های سربار ثابت	۱۸,۰۰۰

۲۶ - شرکت دال از روش حسابداری قیمت تمام شده استاندارد برای محاسبه قیمت تمام شده یک نوع پوشاک استفاده می کند. هر واحد از محصول ساخته شده دارای دومتر مواد اولیه مستقیم است. لیکن ۲۰٪ ضایعات مواد اولیه مستقیم براساس مقادیر داده ها طی مراحل تولید محاسبه شده است. قیمت مواد اولیه مستقیم ۳ دلار برای هر متر است.

• هزینه استاندارد مواد اولیه مستقیم هر واحد کالای ساخته شده چقدر است؟

• قیمت تمام شده کالا برای گزارشدهی به خارج از شرکت چه مبلغی است؟

الف) ۴/۸۰ دلار (ج)	۷/۲۰ دلار
ب) ۶ دلار (د)	۷/۵۰ دلار

۲۷ - اطلاعات زیر مربوط به شرکت سیک است:

الف) ۷۰۰,۰۰۰ دلار (ج)	۸۸۰,۰۰۰ دلار
ب) ۸۰۰,۰۰۰ دلار (د)	۸۹۸,۰۰۰ دلار

۳ - شرکت وین طی ماه آوریل تعداد ۱۰/۰۰۰ واحد کالا تولید کرد و به فروش رساند. هزینه های تولید و فروش طی ماه آوریل به شرح زیر است:

فروش (۲۵۰۰۰ واحد)	۵۰۰,۰۰۰ دلار
موالداولیه و دستمزد مستقیم	۱۵۰,۰۰۰
هزینه های سربار کارخانه:	
متغیر	۲۰,۰۰۰
ثابت	۳۵,۰۰۰
هزینه های اداری و فروش	
متغیر	۵,۰۰۰
ثابت	۳۰,۰۰۰

مواد اولیه و دستمزد مستقیم	۴۰۰,۰۰۰ دلار
هزینه های سربار متغیر	۹۰,۰۰۰
هزینه های سربار ثابت	۲۰,۰۰۰
هزینه های متغیر فروش	۱۰,۰۰۰

• تعداد تولید در نقطه سر به سر چند واحد است؟

• قیمت تمام شده هر واحد براساس روش هزینه یابی مستقیم (متغیر) چه مبلغی است؟

الف) ۹۲۴ (ج)	۶۰۲۵۰
ب) ۵۰,۰۰۰ (د)	۹۲۸۶

۲۸ - اطلاعات زیر مربوط به شرکت مت است:

الف) ۴۹ دلار (ج)	۵۱ دلار
ب) ۵۰ دلار (د)	۵۲ دلار

«بایان»



سپاسنامه همکاران

حسابدار

حسابدار پس از پشت سر گذاشتن هفت سال از دوران فعالیت خود، در دوره جدید با انتشار این شماره که اینک در دست شماست، هشتمین سال فعالیت خود را آغاز می‌کند. حسابدار در این هفت سال کوشید تا نقشی در حد امکان خود، در ترویج و توسعه دانش حسابداری و کاربرد آن ایفا کند و صمیمانه اعتقاد دارد که اگر در این کار اندک پیشرفتی داشته است، این پیشرفت را از سویی مدیون جامعه دوستی پژوهشگران، استادان و صاحب‌نظران و دانش‌پژوهانی است که برای حسابدار تحقیق می‌کنند، مقاله می‌نویسند، ترجمه می‌کنند و از آن انتقاد یا به آن پیشنهاد ارائه می‌کنند؛ و از سوی دیگر مرهون علاقه‌مندی، صمیمیت و صراحت استادان، کارگزاران و کارشناسانی است که در میزگردها و مصاحبه‌های حسابدار شرکت می‌جویند.

ما در آغاز هشتمین سال فعالیت حسابدار، فرصت را غنیمت می‌شمیریم و از فرد فرد همکاران حسابدار و همچنین خوانندگان و دوستداران آن سپاسگزاری می‌کنیم.

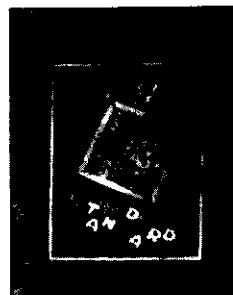
حسابدار

برای آشنایی بیشتر با حاصل کوششهای همکاران محترم حسابدار در سال هفتم، فهرست مقاله‌های چاپ شده در سال یاد شده از نظر شما می‌گذرد:



فهرست مقاله‌های ۱۲ شماره سال هفتم

شماره ۷۳-۷۴

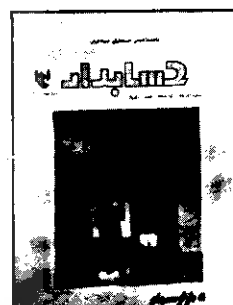


ساختار نظریه حسابداری مالی
همزیستی مالی آمریکا و شوروی
مزایا و محدودیت‌های چارچوب نظری

جایگاه استانداردهای حسابداری
بینش‌های گوناگون در تدوین استانداردهای
حسابداری و حسابرسی ایران
گزارشگری مالی در شرایط فوق‌تورمی

ترجمه: مهدی تقوی - محمد شلیله
ترجمه: غلامحسین دوانی - محمد شلیله
ترجمه: حسین عبده تبریزی -
مجید میراسکندری
نریمان ایلخانی
رضا مستاجران
ترجمه: همایون مشیرزاده

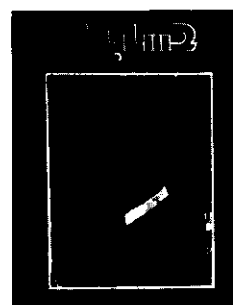
شماره ۷۵-۷۶



تأمین منابع مالی شرکتها
مدیر مالی و قیمت سهام
حسابداری مدیریت در آمریکا، کره و ژاپن
شاخص کل قیمت سهام در بورس تهران
نگینهای بورس اوراق بهادار تهران
شاخص قیمت سهام در بورس توکیو
گزارش کنترل‌های داخلی - مجموعه مقررات
پیشنهادی کمیسیون بورس اوراق بهادار
شرکتهای شخصی
سرمایه‌گذاری در صندوقهای امانی
سوءاستفاده از کامپیوتر

ترجمه: مهدی تقوی
حسین عبده تبریزی
ترجمه: حمید احمدی
محمدعلی اکباتانی
علی جهانخانی
ترجمه: مهدی تقوی
ترجمه: غلامحسین دوانی
ترجمه: غلامحسین دوانی
نریمان ایلخانی
ترجمه: کامران مظاهری

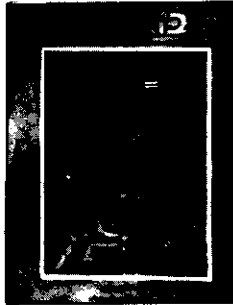
شماره ۷۷-۷۸



جایزه نوبل مالی
حسابداری در شرق
حسابداری در غرب
نقدی و نظری بر مباحث تقسیم سود در شرکتهای
غیرسهامی
حسابداری اجازه به شرط تملیک
آثار ترکیبی ارقام غیر واقعی صورتهای مالی دوره
جاری و دوره قبل بر ارزیابی یافته‌های حسابرسی
زیان حسابداری
مطالعات حسابداری در کشورهای در حال توسعه
واژه‌های حسابداری و مالی

حسین عبده تبریزی
ترجمه: مسعود دادگر
ترجمه: حیدر مستخدمین حسینی
احمد پدری
ترجمه: مسعود دادگر
ترجمه: امیرحسین ابطی نائینی
پرویز شمس
ترجمه: مهدی تقوی
حسین عبده تبریزی

شماره ۷۹-۸۰



غلامرضا سلامی

مصطفی علی مدد

نریمان ایلخانی

غلامعلی آریایی

ترجمه: غلامحسین دوانی

ترجمه: زاهدی راغی

علی مقدس زاده

غلامعلی آریایی

ترجمه: حمید موسی رضوانی

ترجمه: غلامحسین دوانی

تقی قدس

مالیات و قضیه مالیات

حسابداری و قانون در ایران

قوانین مالیاتی- ابزاری در جهت رشد اقتصادی

نسبت مالیاتها به تولید ناخالص داخلی

با آثار مالیاتی بلایای آسمانی چگونه برخورد کنیم

روش جدید حسابداری- درست بموقع

مالیات \neq صادرات

بررسی مقایسه‌ای سیستمهای مالیاتی

موردنگاری واقعبینانه در حسابداری

امکانات پیمانکاران برای پرداخت حداقل مالیات

مالیات، سرمایه گذاری و سهام

شماره ۸۱-۸۲



ناصر غلامی

غلامرضا سلامی

ترجمه: مهدی تقوی

ترجمه: مهدی تقوی

هوشینگ خستویی

علی جهانخانی

مسعود دادگر

ناهیده راغی

ترجمه: نریمان ایلخانی

نریمان ایلخانی

زمینه پیدایش بانکداری در ایران

بانکداری بدون ربا، بررسی تجربی، راهیابیها

ورشکستگی بانک اعتبارات و تجارت بین المللی

بی سی سی آی- شرکت سهامی جنایت

حسابداری عقد مشارکت مدنی

کاربرد مدیریت مالی در بانکها

حسابداری تسهیلات بانکی

بحرانهای بانکی: خطری برای اقتصاد آزاد

افشا در صورتهای مالی بانکها

ارزیابی نظام بانکداری در ایران

شماره ۸۳-۸۴



محمد شلیه

مصطفی علی مدد

ترجمه: همایون مشیرزاده

مجید میراسکندری

محسن رفعت

ترجمه: تالانه- نخجوانی

ترجمه: غلامرضا فروزنده

نظام الدین ملک آریایی

ترجمه: محمد محبی نژاد

یداله مکرمی

جامعه تندرست و انسانهای

در تعریف سیستمی، سیستم حسابداری

کنترلهای داخلی، هدفهای جدید

مالیات بر درآمد سرمایه گذاری در سهام

روشنگری دشواریهای طرح واستقرار سیستمهای

اطلاعات مدیریت

فرایند تصمیم گیری افراد با استفاده از اطلاعات

حسابداری

سیستمهای اطلاعات حسابداری، مسایل رهبری،

نیازهای علمی و فنی

اطلاعاتی درباره سیستم حسابداری

سیستمهای جدید هزینه یابی استاندارد

فنون و فرایند ایجاد سیستمهای حسابداری

افزایش سرمایه به قیمت اسمی یا قیمت روز

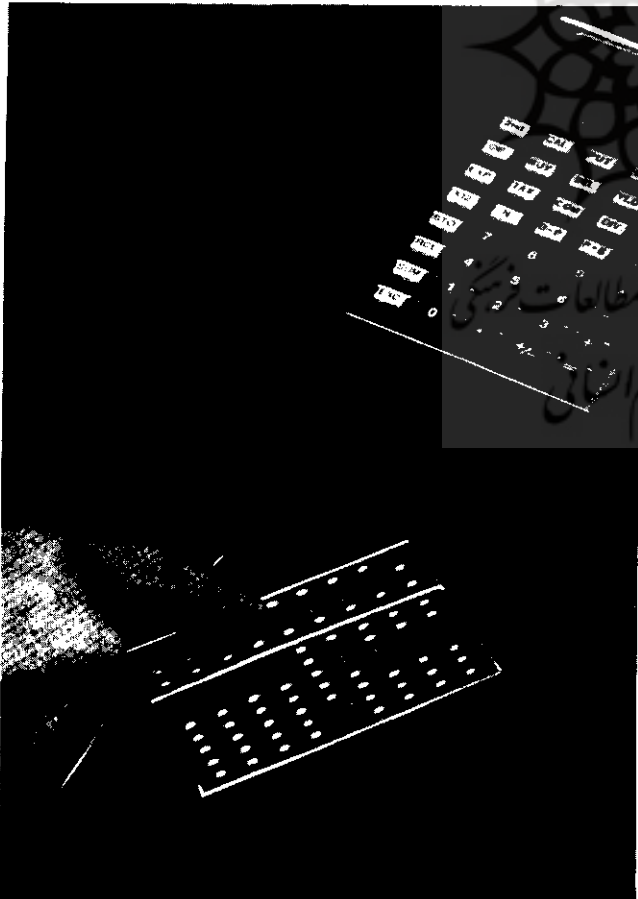
۱- سهام جایزه



اعطای سهام جایزه یکی از روشهای افزایش سرمایه است و تعیین قیمت سهام جایزه درحالتی که سهم اولیه قیمت معینی، مثلاً در تابلوی معاملات بورس داشته باشد، عملی ریاضی یا در قلمرو حسابداری است. سهام جایزه، چنانکه از نام آن برمی آید باید از قسمتی از سود تقسیم نشده یا اندوخته ها به دست آید و در این حالت محاسبه قیمت آن کار آسانی است. برای مثال وضعیت قسمت حقوق صاحبان سهام در شرکتی را در نظر می گیریم:

ریال	
۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه (یکصد هزار سهم یک هزار ریالی)
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته قانونی
۸۰,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته احتیاطی
۳۰,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته توسعه و تکمیل
۳۰,۰۰۰,۰۰۰	مانده سود تقسیم نشده
<u>۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰</u>	(ارزش ویژه هر سهم ۲,۵۰۰ ریال)

فرض دیگر این است که قیمت معاملاتی روز سهام در بورس مبلغ



۵,۰۰۰ ریال برای هر سهم باشد. اگر قرار باشد سرمایه از محل مانده بود و اندوخته احتیاطی معادل صد درصد اضافه شود می خواهیم قیمت هم را بعد از اختصاص این به اصطلاح جایزه حساب کنیم. طبعاً پس از این تصمیم، حقوق صاحبان سهام وضع زیر را خواهد داشت:

ریال	
۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه (دویست هزار سهم یک هزار ریالی)
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته قانونی
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته احتیاطی
۳۰,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته توسعه و تکمیل
۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰	ارزش ویژه هر سهم (۱,۲۵۰ ریال)

نظر به اینکه هیچ اتفاقی غیر از اینکه سهام به اجزای کوچکتری تقسیم شده، روی نداده است قیمت هر سهم فعلی حداکثر می تواند معادل نصف مبلغ قبل، یعنی $\frac{۲۵۰}{۲} = ۱۲۵$ ریال باشد، مگر اینکه علت مطلوبیت قیمت جدید بتوان قیمت را مثلاً ۵٪ بیشتر محاسبه کرد. این حالت که دست کم در ایران و تاکنون مورد عمل بوده است، برای ایرادات زیادی است از جمله:

- ۱- در بسیاری از موارد اصلاً قیمت سهام کاهش نیافته است، یا گر کاهش داشته در حد متناسب نبوده است.
- ۲- مردم به علت آشنا نبودن با مفاهیم حسابداری، سهم جایزه را نوعی حق جدید و نشانه وضعیت بسیار مطلوب شرکت تلقی کرده اند و قیمت سهام بعد از اختصاص جایزه گاه بیشتر از قبل نیز شده است.
- ۳- افزایش سرمایه به این صورت نرخ بازده سهام را در سالهای بعد شدت کاهش می دهد. اگر سودآوری شرکت مورد نظر معادل ۵۰ میلیون ریال در سال باشد، قبل از افزایش سرمایه به هر سهم مبلغ ۵۰۰ ریال، معادل ۵۰٪ قیمت اسمی و ۱۰٪ قیمت روز، سود تعلق می گرفت ولی بعد از افزایش سرمایه (که تأثیری در سودآوری شرکت ندارد) به هر سهم مبلغ ۲۵۰ ریال، معادل ۲۵٪ قیمت اسمی سود تعلق می گیرد. اگر قیمت روز به ۲۵۰ ریال کاهش یافته باشد، بازده قیمت روز همان ۱۰٪ باقی می ماند. البته اگر همه سهامداران سهام خود را نگه دارند، کسی ضرر نمی کند ولی وقتی سرمایه گذار جدیدی دست به خرید سهم (بعد از چنین افزایشی در سرمایه) بزند، بویژه با این توهم که شرکت مثلاً در سال قبل ۵٪ سود داشته و معادل صد درصد هم سهم جایزه پرداخته، آنگاه سال بعد بسیار دچار سرخوردگی خواهد شد، زیرا اولاً از سهم جایزه خبری نیست و ثانیاً بازده، حتی روی سرمایه ثبت شده، بشدت کاهش یافته، حال آنکه سودآوری شرکت فرقی هم نکرده است. وضع این سرمایه گذار

درحالتی که شرکت در سال بعد سود کمتری ببرد یا حتی زیان داشته باشد، تأسف بار خواهد بود.

پیشنهاد - برای رفع بخشی از مشکلات ناشی از ایرادات فوق، شاید بهتر باشد سهم جایزه براساس قیمت روز و البته به قیمت اسمی صادر شود. مثلاً در مورد مثالی که آورده شد، محاسبات به قرار زیر خواهد بود.

میزان افزایش سرمایه مورد نظر ۱۰۰٪ - قیمت روز سهام ۵۰۰۰
 $۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۵ = ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰$
 لذا به دارنده هر پنج سهم فعلی، یک سهم جایزه تعلق می گیرد و سرمایه تنها معادل ۲۰٪ افزایش می یابد. بدیهی است مابقی اندوخته تخصیص یافته به افزایش سرمایه، به حساب اندوخته صرف سهام منتقل خواهد شد. وضعیت قسمت حقوق صاحبان سهام در این حالت به شرح زیر خواهد بود.

ریال	
۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه (یکصد و بیست هزار سهم ۱۰۰۰ ریالی)
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته قانونی
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته احتیاطی
۳۰,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته توسعه و تکمیل
۸۰,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته صرف سهام
۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰	ارزش ویژه هر سهم (۲۰۸۳ ریال)

در این حالت قیمت روز سهم از ۵۰۰۰ ریال به ۴۱۶۶ ریال کاهش می یابد.

در صورتی که سود شرکت در مبلغ ۵۰ میلیون ریال ثابت باشد، سود هر سهم مبلغ ۴۱۶/۶ ریال، معادل $\frac{۴۱۶}{۶}$ ٪ قیمت اسمی و ۱۰٪ قیمت روز خواهد بود.

نتیجه: دلیل اصلی افزایش سرمایه از محل صدور سهام جایزه، نپرداختن سود و اندوخته های آزاد به صورت نقدی و نگهداری منابع مالی در خود شرکت است و فرض این است که سهامدار با گرفتن سهم جایزه می تواند آن را در بازار بفروشد و سود نقدی مورد انتظار خود را دریافت کند. بدین ترتیب، قیمت سهام در بازار به دلیل محدودیت تعداد سهام صادر شده سقوط نمی کند و بازده سهم در آینده نیز خیلی کم نخواهد شد و با توجه به انتقال قسمتی از اندوخته های آزاد به اندوخته صرف سهام (که معمولاً تقسیم نمی شود) عملاً از خروج منابع مالی از شرکت نیز جلوگیری خواهد شد. در ضمن سرمایه گذاران غیر حسابداری نیز به این ترتیب حساب جداگانه ای برای سودهای افسانه ای باز نخواهند کرد.

ورق بزنید

۲- افزایش سرمایه از محل آورده نقدی یا مطالبات صاحبان سهام

روش فوق در شرایط افزایش سرمایه از محل مطالبات صاحبان سهام یا آورده نقدی آنان نیز انجام شدنی است. در این حالتها فرض می شود که سهامداران فعلی به همان نسبتی که در شرکت سهمند، حق دارند به قیمت روز از سهام جدید خریداری کنند و طبیعی است تفاوت قیمت اسمی و روز سهام نیز به حساب اندوخته صرف سهام منتقل می شود. اتفاقاً در این مورد با توجه به اینکه یا وجه نقد به حساب شرکت واریز می شود (آورده نقدی) و یا مطالبات حال شده به صاحبان سهام پرداخت نمی شود (مطالبات) و مبلغ واریزی یا پرداخت نشدنی بسیار بیشتر از مبلغی است که به سرمایه اضافه می شود، بازده سهم عملاً افزایش خواهد یافت (گردش وجوه بیشتر معمولاً سودآوری را بیشتر می کند). در این حالت وضعیت قسمت حقوق صاحبان سهام به شرح زیر خواهد بود.

ریال	
۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه (۱۲۰ هزار سهم ۱۰۰۰ ریالی)
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته قانونی
۸۰,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته احتیاطی
۳۰,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته توسعه و تکمیل
۸۰,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته صرف سهام
۳۰,۰۰۰,۰۰۰	مانده سود تقسیم نشده
۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰	(ارزش ویژه هر سهم ۲/۹۱۶ ریال)

از لحاظ محاسباتی دلیلی برای پایین آمدن قیمت سهام از ۵۰۰۰ ریال سابق وجود ندارد. از لحاظ سودآوری نیز چون سرمایه در گردش افزایش می یابد (معادل ۱۰۰٪ سرمایه سابق و ۴۰٪ کل حقوق سابق صاحبان سهام) احتمال اینکه سودآوری نیز به مراتب افزایش یابد وجود دارد. در عین حال وضع ارزش ویژه، حقوق صاحبان سهام و نسبت حقوق صاحبان سهام به جمع داراییها نیز به مراتب بهتر خواهد شد. ●

دنباله سیستم شماره شناسایی واحد و کاربرد آن در نظام مالیاتی

نادرست ارائه کند، حوزه مالیاتی خیلی زود متوجه می شود و فروشنده باید پاسخگو باشد. برای جلوگیری از فرار فروشندگان از اعلام لیست خریداران عمده به سازمان مالیاتی می توان در قانون پیشینی کرد که علاوه بر اعلام فروشهای عمده هرگاه تعداد صورتحسابهای یک خریدار معین از چند فقره تجاوز کرد حتی اگر هر یک از آنها کمتر از حد نصاب تعیین شده باشد، باز هم فروشنده ملزم به ارسال لیست به وزارت دارایی باشد. چنانکه ملاحظه می شود با استفاده از شماره شناسایی واحد امکان فرار مودیان مالیاتی بخصوص در بخش مشاغل به حداقل ممکن خواهد رسید.

۴- باز هم فرض کنیم که شخص مورد بحث دارای تعدادی سهم یا مقداری سهم شرکت در یک یا چند شرکت باشد. در این صورت با ارسال لیست صاحبان سهام یا شرکای شرکت و سود متعلق به هر یک در پایان سال اطلاعات مربوط به این درآمد مودی نیز به برنده وی در مرکز خدمات ماشینی منتقل می شود.

۵- به همین ترتیب اگر فرض شود مودی مورد بحث ملکی را به اجاره دهد یا سرفعلی یا ملکی را معامله قطعی کند از طریق دفتر اسناد رسمی

بلافاصله موضوع معامله وی به مرکز خدمات ماشینی فرستاده می شود.

به همین ترتیب می توان سایر معاملات یا درآمدهای مودی را بلافاصله پس از وقوع یا ایجاد به پرونده وی در مرکز خدمات ماشینی منتقل کرد.

اطلاع رسانی

نکته درخور توجه اینکه در بسیاری از موارد، به جای حوزه مالیاتی مرکز خدمات ماشینی اولین دریافت کننده اطلاعات است و اصولاً ترتیب دریافت اطلاعات و نحوه آن با توجه به پیشرفتهای تکنولوژی یک در زمینه اطلاع رسانی اهمیت چندانی ندارد؛ زیرا به هر حال حوزه مالیاتی محل اقامت اصلی مودی از طریق مرکز خدمات ماشینی در فواصل زمانی معین از جریان معامله یا ایجاد درآمد آگاه خواهد شد. نکته با اهمیت دیگر اینکه لزومی ندارد برای ارسال اطلاعات از منابع مختلف فرمهای پیچیده و وقتگیر تهیه شود. تنها کافی است محلی برای درج شماره شناسایی و مبلغ معامله یا درآمد پیشینی شود زیرا اولاً نوع معامله یا درآمد از شماره یا نوع فرمها مشخص خواهد شد ثانیاً اطلاعات دیگر مودی، بقاعده با توجه به سابقه او در پرونده اصلی

تکمیل اطلاعات

وی در مرکز خدمات ماشینی وجود دارد و ثانیاً این نوع اطلاع رسانی صرفاً جهت کنترل اظهارنامه مودی به کار گرفته می شود و اطلاعات اصلی از طریق خود مودی ارائه خواهد شد.

با استفاده از این روش، سیستم مالیات مجموع که عملاً در ایران هرگز به اجرا گذاشته نشده بسادگی عملی خواهد بود.

با توجه به اینکه ممکن است با وجود ارسال اطلاعات مربوط به معاملات یا درآمدهای مودی از طرف منابع مختلف، اطلاعات کافی از قبیل نشانی محل اقامت اصلی مودی در سوابق کامپیوتری وی موجود نباشد، به طوری که نتوان حوزه مالیاتی مودی را تعیین کرد در این صورت کافی است که با ارسال فرم مخصوص از طرف مرکز خدمات ماشینی، با یکی از منابع عمده مکاتبه کرد و کسری اطلاعات را دریافت نمود.

هم چنین لازم است واحد پیگیری در مرکز خدمات ماشینی جهت تعقیب شماره شناسایی های بدون اطلاعات تشکیل شود. ●



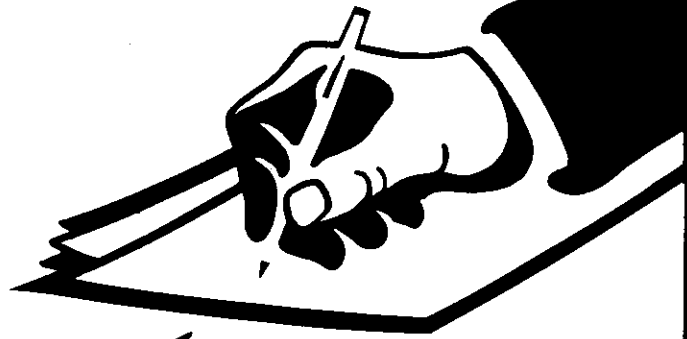
اخبار مالیاتی

مهمترین خبر مالیاتی، بررسی اصلاحیه قانون مالیاتها در ماههای آخرا سال ۱۳۷۰ بود. اصلاحات انجام شده نسبتاً مفصل بوده است. ابتدا برآن بودیم که تحلیل جامعی از تغییرات ارائه کنیم. ولی چون شورای نگهبان قانون اساسی تعدادی از مواد اصلاح شده را مغایر با قانون اساسی یا شرع مقدس، اعلام کرد و تا زمان آماده شدن ماهنامه این شماره نیز تکلیف کار روشن نشد، از اظهار نظر در این مورد خودداری می‌کنیم.

بدیهی است پس از تعیین تکلیف اصلاحات، متن نهایی اصلاح شده مورد تحلیل قرار خواهد گرفت.

در باره بخشنامه‌های مالیاتی، یادآوری این نکته لازم است که متأسفانه با وجود تأکید مقامات مسئول مالیاتی (حتی به صورت کتبی)، در مورد تحویل بخشنامه‌ها به دفتر مجله، این همکاری به طور مرتب صورت نمی‌پذیرد.

نظر به اینکه خوانندگان ماهنامه به بخشنامه‌های مالیاتی نیاز دارند، بدین وسیله بار دیگر از مأموران ارسال بخشنامه‌ها به دفتر مجله درخواست می‌کنیم در این مورد همکاری لازم را بنمایند. ●



چند کلام با نویسندگانی که برای حسابدار مقاله می‌نویسند.

۱. از زمانی که حسابدار هر شماره خود را به موضوع ویژه‌ای اختصاص می‌دهد، صاحب‌نظران و کارشناسانی که برای حسابدار مقاله می‌نویسند بارها از ما پرسیده‌اند که آیا موضوع مقاله‌های ارسالی لزوماً باید در چارچوب موضوع ویژه‌نامه‌ها باشد؟ در پاسخ به اطلاع می‌رسانیم؛ ضمن آن که از نوشته‌ها، ترجمه‌ها یا پژوهشهای همکاران عزیز در زمینه هر موضوع کانونی ماهنامه استقبال می‌کنیم، نظر به اینکه تنها بخشی از صفحه‌های هر شماره به موضوع کانونی آن شماره اختصاص داده می‌شود و نه تمام صفحه‌ها، همواره امکان چاپ مقاله‌های خارج از چارچوب موضوع ویژه نیز وجود دارد. بعلاوه از آنرو که سعی ما در انتقال یافته‌های نوپیشرفتهای جدید رشته حسابداری و حسابرسی است، هیچ محدودیتی برای چاپ مقاله‌هایی که به این هدف حسابدار کمک کند، قائل نیستیم.

۲. بعضی از نویسندگان محترمی که برای ما مقاله می‌نویسند، نشانی و تلفن خود را ذکر نمی‌کنند و این کوتاهی سبب می‌شود که ما از امکان هرگونه تماس با آنها در موارد مختلف، و از جمله برای مذاکره احتمالی در خصوص دریافت نظرشان در زمینه انجام برخی تغییرها در مقاله ارسالی محروم بمانیم. به علاوه امکان ارسال شماره‌ای از ماهنامه را که مقاله‌شان در آن چاپ شده است از دست می‌دهیم. ارائه اطلاعاتی مانند نام و نام خانوادگی کامل، نشانی و شماره تلفن نویسنده برای ما بسیار ضروری است. البته ارسال یک قطعه آخرین عکس و شمه‌ای از پیشینه تحصیلی و شغلی نیز موجب سپاسگزاری بیشتر خواهد شد.

۳. سرعت بخشیدن به کار انتشار مجله و در نظر داشتن دقت کافی در چاپ مقاله‌ها ایجاب می‌کند که نویسندگان محترم مطالب خود را تنها بر یک روی صفحه کاغذ و با فاصله کافی بین خطها بنویسند.

۴. برای اطلاع بیشتر شما، موضوعهای کانونی شماره‌های آینده ماهنامه عبارت است از: «حرفه»، «مدیریت مالی»، «کتابهای حسابداری»، «حسابداری مدیریت»، «بیمه و حسابداری»، «حسابرسی در ایران»، «کنترل‌های داخلی»، «قوانین تجاری و مالی» و «بودجه». ●

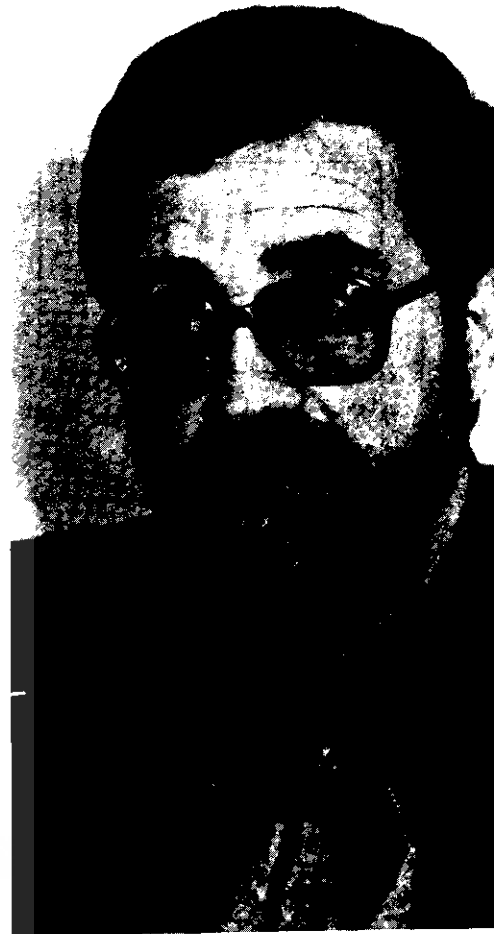
دشواریهای ایجاد تحول در حسابرسی دولتی ایران

گفتگو با:

آقای غلامرضا اسلامی بیدگلی

رئیس هیئت اول مستشاری دیوان محاسبات

و عضو هیئت عالی نظارت سازمان حسابرسی



معرفینامه

در سال ۱۳۲۵ در کاشان متولد شدم. تحصیلات متوسطه را در دبیرستان امیرکبیر تهران در رشته ریاضی به پایان رساندم. در رشته های مدیریت، مدیریت مالی و کنترل در انگلستان به تحصیلاتم ادامه دادم. پیشینه کاری من به زمان بازگشتم از انگلستان در سال ۱۳۵۴ برمیگردد که ابتدا در سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران شروع به کار کردم و مدتی با شرکتهای تحت پوشش سازمان یادشده همکاری داشتم. پس از انقلاب اسلامی مدتی سرپرست شرکت چوب و کاغذ ایران بودم. بعد به سمت رئیس دفتر حسابرسی سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران و عضویت هیئت عامل سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران منصوب شدم. همزمان با مشاغل موظفی که داشتم، عضو غیرموظف هیئت مدیره تعدادی از شرکتهای دولتی و وابسته به دولت بودم. حدود سال ۱۳۶۳ همکاری خود را با دیوان محاسبات آغاز کردم و در زمان حاضر رئیس هیئت اول مستشاری این دیوان و عضو هیئت عالی نظارت سازمان حسابرسی هستم. در کنار تمام مشاغل و فعالیتهایی که داشته ام همواره مدرس دانشگاههای مختلف بودم و در دانشگاههای تهران، شهید بهشتی، شیراز و آزاد و دوره های سازمان مدیریت صنعتی تدریس کرده ام.

* - هنوز در ایران دو صورت مالی اساسی برای کشور تهیه نمی شود، یکی ترازنامه کشور و دیگری صورت گردش جریانات نقدی و خسارتی که مملکت از بابت تهیه نکردن این دو صورت تحمل کرده است، شاید بتوان گفت باورکردنی نیست.

تهیه و تنظیم: محمد شلیله

هدف ما از اختصاص این شماره از مجله حسابداری به موضوع حسابداری سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی کمک به طرح و بررسی گسترده‌تر این مهمترین ابزار کنترل و گزارشگری فعالیتهای مالی دولت و دعوت کارشناسان و صاحب‌نظران به توجه جدیتر در این باره است. اکنون با توجه به ارتباط وسیع شما با زمینه بحث به دلیل همکاری به نسبت طولانی با دیوان محاسبات و نیز عضویتان در هیئت عالی نظارت سازمان حسابرسی ترجیح می‌دهم پیش از اینکه من پرسشهای خودم را مطرح کنم، ابتدا خود جناب‌عالی کلماتی را که در این باره در نظر دارید، مطرح فرمایید.

اسلامی:

من ابتدا فرصت را غنیمت می‌شمردم تا از گردانندگان مجله حسابداری به خاطر تحمل و استقامتی که در سالهای گذشته برای ادامه انتشار مجله به خرج داده‌اند و زحماتی که در سالهای نزدیک برای بالا بردن سطح علمی آن یا به عبارت دیگر برای بهبود بخشیدن به شکل و محتوای آن تقبل کرده‌اند تشکر کنم. سپس، پیش از گفتگو یادآور می‌شوم که نقطه نظرهای من در این مصاحبه، دیدگاههای شخصی من است و ضرورتاً بر نظرگاههای سازمانهایی که در آنها کار می‌کنم، منطبق نیست. همچنین باید اشاره کنم که به نظر می‌رسد فرض ما در بحث امروز این است که هر جا که از حسابداری سازمانهای دولتی صحبت می‌کنیم در واقع کلیه سازمانهایی را که مشمول قانون محاسبات هستند، در نظر داریم. قانون محاسبات نیز می‌دانیم که به چهار گروه سازمان نظر دارد؛ وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شرکتهای دولتی و نهادهای عمومی. اما برای طرح سخن ترجیح می‌دهم صحبتیم را با ارائه کلیت‌ترین و ساده‌شده‌ترین صورت‌دوره عمل حسابداری

دولتی آغاز کنم، زیرا، چنانکه می‌دانید تمام سازمانهای دولتی و وزارتخانه‌ها از سیستم حسابداری واحدی استفاده می‌کنند که شاید بتوان گفت یکنواخت یا استاندارد است. دستور عمل این سیستم و حتی سرفصل حسابها را نیز وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه می‌کند و ذیحسابان هر وزارتخانه یا سازمان دولتی نیز که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی به هر یک از وزارتخانه‌ها یا سازمانهای دولتی مأمور می‌شوند، حسابهای سازمان مربوط را بر اساس دستورعملهای پیشگفته تهیه و تنظیم می‌کنند. سال مالی سازمانهای یادشده نیز از اول هر سال شمسی شروع می‌شود و تا پایان همان سال ادامه دارد. ذیحسابان همچنین وظیفه دارند که صورت حسابهای نهایی سازمان محل مأموریت خود را پس از انجام اصلاحات و تعدیلات لازم تا پایان خردادماه سال بعد به وزارت امور اقتصادی و دارایی بدهند و وزارت امور اقتصادی و دارایی بر اساس مجموعه صورت‌حسابهای نهایی، صورت حساب عملکرد بودجه کل کشور را تهیه می‌کند و به هیئت دولت می‌دهد که پس از تصویب هیئت دولت در اختیار دیوان محاسبات قرار می‌گیرد. دیوان محاسبات با توجه به حسابرسی عملکرد هر سال، گزارش تفریغ بودجه را تهیه و به مجلس تقدیم می‌کند. دیوان محاسبات بر اساس قانون اساسی مشروطیت از همان زمان به وجود آمده است، اما تا سال ۱۳۵۷ تنها دوازده لایحه تفریغ بودجه تهیه کرده که آخرین آنها هم به تصویب نرسیده است. البته پس از انقلاب هم پانزده تغییرات و تحولاتی که پیش آمد، اولین صورت‌حساب عملکرد بودجه دولت برای سال ۱۳۶۱ تهیه شده که به دیوان محاسبات فرستاده شده و دیوان محاسبات نیز در حال تهیه لایحه تفریغ بودجه سال یاد شده است و امیدواریم که تا پایان سال جاری این کار تمام شود و گزارش تفریغ بودجه سال ۱۳۶۱ را به مجلس شورای اسلامی تقدیم کنیم. البته وزارت امور اقتصادی و دارایی صورت‌حسابهای عملکرد سالهای بعد، یعنی تا سال ۱۳۶۹ را هم به دیوان محاسبات فرستاده است و باید یادآور شوم که برای اولین بار در تاریخ حسابداری دولتی ایران، صورت‌حساب عملکرد سال ۱۳۶۹ بموقع تهیه شده و به دیوان محاسبات رسیده است. دیوان محاسبات نیز علاوه بر سعی در تهیه سریعتر گزارش

تفریغ بودجه سال ۱۳۶۱ مقدمات کار تهیه گزارش تفریغ بودجه سال ۱۳۶۹ و ارائه بموقع آن به مجلس شورای اسلامی را با استفاده از کامپیوتر فراهم کرده است که البته حاوی گزارشی تحلیلی از وضعیت مالی کشور در سال یاد شده خواهد بود و به هر حال کوشش شده است که عقب افتادگیهای گذشته جبران شود. البته مسئولان وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات بخوبی بر نارساییهای سیستم فعلی حسابداری دولتی واقفند. مبنای حسابداری ما در سیستم فعلی نقدی است؛ حتی تعهدی تعدیل شده هم نیست یا به عبارت دیگر در بیشتر موارد برای شناسایی و ثبت هزینه‌ها و درآمدها از سیستم نقدی استفاده می‌کنیم که این روش خود محدودیتهای درخور توجهی را برای تهیه اطلاعات مناسب و مربوط ایجاد می‌کند. با این حال در زمان حاضر همکاری بسیار مؤثر وزارت امور اقتصادی و دارایی این امکان را فراهم کرده است که بتوانیم به سیستم پیشگفته تکامل ببخشیم و من فکر می‌کنم در آینده نزدیک که کمتر از پنج سال طول خواهد کشید سیستم حسابداری دولتی در ایران بتواند کاملتر شود و به جای استفاده از مبنای نقدی، براحتی از مبنای تعهدی تا تعهدی تعدیل شده استفاده کنیم.

شلیله:

البته چنانکه اشاره کردید دیوان محاسبات در زمان حاضر مشغول تهیه گزارش تفریغ بودجه سال ۱۳۶۱ است، ضمن اینکه صحنه‌های شما، خبر از تغییراتی در زمان حاضر و تحولات پیشبینی‌پذیری در آینده به نسبت نزدیک می‌دهد. پرسش من این است که چه تحولاتی در نظام بوروکراسی ایران که ما خیلی به کارایی آن اعتماد نداریم روی داده است که تغییرات یادشده امکانپذیر شده با تحولات آینده را ممکن خواهد ساخت.

اسلامی:

این تحولات به طور خلاصه عبارت است از تحول اجتماعی و تحول در ساختار فرهنگی کشور؛ کارمند دیوان محاسبات یا وزارت امور اقتصادی و دارایی در زمان حاضر احساس می‌کند برای مملکت خودش کار می‌کند، اعتقاد بیشتر مسئولان کشور

ورق بزید

به حساب و کتاب، که از جمله نموده‌های آن کاهش تخلفها نسبت به گذشته است، استقلال دیوان محاسبات از قوه مجریه و تفویض اختیارات کافی برای انجام وظایفش و داشتن مقررات قانونی کافی برای روبرو شدن با تخلفها و حتی کوتاهی در تهیه باموقع حسابها و محفوظ بودن استقلال دیوان محاسبات به رغم آن که زیر نظر مجلس شورای اسلامی انجام وظیفه می‌کند، و سرانجام درک مشکلات و مسائل برخوردی‌هایی که در اصطلاح متداول از آن به برخوردهای خطی یاد می‌شود و تعدیل یا انجام برخوردهای مناسبتر با این پدیده.

شلیله:

به نظر می‌رسد که برای بررسی بیشتر موضوع بحث ناگزیریم که به زمینه‌های دیگر مربوط به بحثمان بپردازیم. شما افزایش انگیزه کارکنان را به گونه‌ای به عنوان یکی از زمینه‌های تحول نظام حسابداری دولتی شمردید. با توجه به اینکه تورم بالا، تناسب معقول بین درآمد کارکنان دولت و هزینه زندگی آنان را برهم زده است، چگونه ممکن است با چه عامل تعیین کننده‌ای توانسته است موجب افزایش درخور توجه انگیزه کارکنان باشد. مضافاً آنکه شواهد عینی به صورت روزمره، از خلال برخوردهای مردم با سازمانهای دولتی، نشان می‌دهد که سازمانهای دولتی کارایی مطلوبی ندارند.

اسلامی:

عوامل متعددی در پایین بودن کارایی یا بهتر بگویم نارساییهای سیستم حسابداری دولتی نقش دارند که مایلم در این گفتگو فهرست وار از آنها یاد کنم. روشن است که سیستم حسابداری دولتی ما سیستم کامل و پیشرفته‌ای نیست و مسئولان از مشکلات آن آگاهند و به بهبود بخشیدن به آن بسیار علاقه‌مندند. منتها اقدام برای رفع مشکلات آن نیز با برخی محدودیتها و موانع روبرو می‌شود که مشکل کمبود نیروی انسانی متخصص از آن جمله است. چه اصولاً در جامعه ما گرایش به طرف تحصیل در رشته‌های مالی به نسبت پایین است. مشکل بارز دیگر در این زمینه این است که کارکرد و کاربرد گزارشهای مالی برای مدیران سازمانهای دولتی کاملاً شناخته شده نیست؛ یعنی بیشتر مدیران

سازمانهای دولتی هنوز بدرستی نمی‌دانند که چگونه باید از اطلاعات مالی استفاده کنند و حتی بسیاری از آنان فکر می‌کنند که مقررات قانون محاسبات عمومی یا ذیحسابان سازمانها و حسابران در مجموع حتی بر روند کار روزانه سازمانهای تحت سرپرستی آنها، تأثیر نامطلوب دارند و آن را کند می‌کنند. بارها ذیحسابان دلایل تأخیر در تهیه صورتحسابی را که باید طبق قانون مربوط در موعد مقرر ارائه کنند، همکاری نکردن سازمانها در تأمین نیروی انسانی کافی برای ذیحسابیها ذکر می‌کنند. بعلاوه تا زمان نزدیک، کار دیوان محاسبات ممیزی اسناد بوده و نه حسابرسی، و تبدیل یک سیستم ممیزی به سیستم حسابرسی نیز زمان زیادی می‌خواهد. ترجیح می‌دهم برای آشکارتر شدن واقعیت مشکلات، از

کشور، دیوان عدالت اداری، تعزیرات حکومتی و سایر دستگاههای مانند اینها به ۲۰ میلیارد ریال نمی‌رسد. یعنی نزدیک به یک چهارم بودجه لازم را برای یک حسابرسی معمولی در اختیار داریم، و آشکار است که در چنین شرایطی نمی‌توان حقوق و مزایای کافی یا حداقل را به کارکنان سازمانهای یاد شده پرداخت. وزارت امور اقتصادی و دارایی یک درصد از محل مالیاتهای وصولی در اختیار دارد که بتواند به کارکنانش پرداخت کند، اما دیوان محاسبات حتی از چنین امکاناتی هم بی‌بهره است و به طور کلی حقوق و مزایای دیوان محاسبات به نسبت از سایر سازمانها کمتر است. من متعجب و متأسفم که نزدیک به ۵ سال طول کشید تا آیین نامه حقوق و مزایای کارکنان دیوان محاسبات به تصویب رسید و البته اجرای آن بازمه تکافوی هزینه زندگی

— کارکرد و کاربرد گزارشهای مالی برای مدیران سازمانهای دولتی کاملاً شناخته شده نیست؛ یعنی بیشتر مدیران سازمانهای دولتی هنوز بدرستی نمی‌دانند که چگونه باید از اطلاعات مالی استفاده کنند.

— تا زمان نزدیک، کار دیوان محاسبات ممیزی اسناد بوده و نه حسابرسی، و تبدیل یک سیستم ممیزی به سیستم حسابرسی نیز زمان زیادی می‌خواهد.

— ما جزو کشورهایی هستیم که یکی از بهترین قوانین کنترل مالی را داریم، و با این حال به دلایلی نتوانسته‌ایم این قوانین را بدرستی اجرا کنیم.

کارکنان این سازمان را نخواهد کرد.

شلیله:

من این طور برداشت می‌کنم که دیوان محاسبات دست کم در زمان حاضر نه امکانات نرم افزاری و سخت افزاری کافی و مناسب برای انجام وظایفش دارد، نه از سیستم کارایی برای پردازش اطلاعات مربوط برخوردار است و نه نیروی انسانی متخصص مورد نیاز، مجرب و با انگیزه کافی دارد، و بویژه پس

اعداد و ارقام کمک بگیرم. می‌دانید که بودجه سال ۱۳۷۱ کل کشور که بودجه عمومی دولت و شرکتهای دولتی و مؤسسات وابسته به دولت و بانکها را در بر می‌گیرد، بالغ بر ۲۸ هزار میلیارد ریال است و چنانچه بپذیریم که سه در هزار این مبلغ را باید صرف کنترل درآمدها و هزینه‌های بودجه یاد شده بکنیم، در این صورت بودجه مربوط بالغ بر ۸۴ میلیارد ریال می‌شود. در حالی که مجموع بودجه سازمان حسابرسی، دیوان محاسبات، بازرسی کل



ز گذشت ۸۲ سال از تاریخ پیدایش هنوز به هدفهای اصلی خود دست نیافته است، بخصوص به رغم این که به نظر کارشناسان ضوابط قانونی به نسبت کافی نیز برای انجام وظایف خود دارد، باز هم موفق به ایفای نقش پیشینی شده خود نشده است. از این رو به نظر می رسد مشخصترین دلیل موفق نبودن آن این باشد که دیوان محاسبات یا سیستم حسابداری دولتی و حسابرسی دولتی به هر حال جزئی از نظام بوروکراسی ایران است که هیچ گاه کارآیی مناسبی نداشته و نتوانسته از عهده وظایفش برآید. حل مفصل بوروکراسی ایران هم کار پیچیده‌ای است و وضع مقررات و دستورعمل‌ها نیز برای رفع مشکلات آن راه به جایی نمی برد. به علاوه مقدم‌بر هر کوششی در این باره، باید با بینش صحیحی با این مسئله روبرو شد. شما چه نظری دارید.

اسلامی:

به عبارت دیگر نیازمند تحول فرهنگی است. من مخالفی با نظر شما ندارم. ما جزو کشورهایی هستیم که یکی از بهترین قوانین کنترل مالی را دارد، و با این حال به دلایلی نتوانسته‌ایم این قوانین را بدرستی اجرا کنیم. البته باید بگویم که ما به دیوان محاسبات کشور تا سالهای ۱۳۶۰ نباید تکیه

کنیم. وظایفی که در اوایل انقلاب مشروطیت برای دیوان محاسبات در نظر گرفته شده بود، به مرور زمان در حکومت رضاخانی نادیده گرفته شد و سرانجام فعالیت آن در حد ممیزی اسناد متوقف شد. قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱/۱۱/۱۱ که براساس قانون اساسی تنظیم شده است، از سال ۱۳۶۲ اجرا شده است. و در این قانون است که ممیزی اسناد جای خود را به حسابرسی می دهد، در نتیجه آشکار است که تنها آموزش حسابرسی به کارکنانی که کارممیزی انجام می داده‌اند و دستنیابسی آنان به تجربه و مهارت کافی، مدت زمان زیادی طول خواهد کشید و همان طور که شما نیز اشاره کردید ما تا همین اواخر هم تجهیزات سخت افزاری کافی نداشتیم. البته در زمان حاضر تجهیزات و امکانات مرکز کامپیوتر دیوان محاسبات دارد تکمیل می شود، از بعضی از سیستمها حتی بهره برداری هم شده است، طراحی سیستم کامپیوتری تفریح بوده در شرف انجام است، دستگاههای میکروفیلیم خریداری شده در حال نصب است. در مقررات قانونی پشتیبانی جدی از فعالینها و اقدامات دیوان محاسبات پیشینی شده است. بند ه ماده ۲۳ قانون محاسبات این امکان را برای دیوان محاسبات فراهم

کرده است که ما بتوانیم در سازمانهای دولتی حسابرسی مدیریت و حسابرسی جامع انجام بدهیم. نگفته نگذارم که مقررات بند ه ماده یاد شده می گوید... سوء استفاده و غفلت و تسامح در حفظ اموال و اسناد و وجوه دولتی و یا هر خرج یا تصمیم نادرست که باعث اتلاف و تضییع بیت المال بشود قابل رسیدگی و انشاء رای در هیئتهای مستشاری است... معهداً در انجام این کار با محدودیتی درخور توجه روبرو هستیم و آن اینکه ما تجربه حسابرسی مدیریت و حسابرسی جامع نداریم. در حالی که کشورهایی مانند سوئد، انگلستان و کانادا از ۱۹۷۰ در این زمینه‌ها فعالیت می کنند؛ آقا در ایران حتی حسابرسی را در دانشگاهها هم به عنوان یک رشته درسی مستقل نمی شناسند، تنها در دوره لیسانس حسابداری شش واحد درسی از ۱۴۶ واحد درسی را به حسابرسی اختصاص داده‌اند. ما حتماً باید در سطح فوق لیسانس، رشته حسابرسی دایر کنیم، که البته خوشبختانه دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی مدتهاست که در این زمینه اقداماتی انجام داده است.

شلیله:

به نظر می رسد تصور اینکه اصلاح دیوان

ورق بزید

دشواریهای ایجاد تحول در حسابرسی دولتی ایران



— براساس برآوردی که من کرده‌ام، مجموع شرکتهای دولتی و وابسته به دولت و نهادهای انقلاب باید سالانه حدود ۲۴۰ میلیارد تومان به دولت بابت سود بپردازند در صورتی که اگر شما بوجه کل کشور را بررسی کنید خواهید دید پیشبینی درآمد دولت از محل سود شرکتهای یاد شده دست بالا یکصد میلیارد تومان است.

— مملکت ما از نداشتن اطلاعات مناسب و بموقع بسیار زیان دیده است.

— ما و فنلاند، در مقایسه هر دو به تقریب، یک میزان جنگل داریم، اما فنلاند سالانه ۱۲ میلیارد دلار صادرات کاغذ، چوب و ماشین آلات چوب و کاغذ دارد، حال آنکه تمام تولید چوب و کاغذ ما ۹۰ هزارتن است و نزدیک به تمامی چوب و کاغذ مورد نیازمان را وارد می‌کنیم.

— **فضاوت و تصمیمگیری در مورد عملکرد و آینده هر مؤسسه مستلزم انجام حسابرسی اثربخشی (Effectiveness Auditing)، حسابرسی کارایی (Efficiency Auditing) و حسابرسی صرفه‌های اقتصادی (Economy Auditing) است.**

محاسبات در مجموعه ساختار نظام بوروکراسی ایران عملی یا تعیین کننده باشد، فرضی خوشبینانه است. این نظام خود عابقی است که از تبادل اطلاعات با محیط آن جلوگیری می‌کند در حالی که همین بوروکراسی اداره بودجه ای ۲۸ هزار میلیاردی را به عهده دارد.

اسلامی:

حرف شما کاملاً صحیح است. مملکت ما از نداشتن اطلاعات مناسب و بموقع بسیار زیان دیده است. مسئله دیگری که شما به آن توجه دارید این است که مدیریت جامعه در جنبه بوروکراسی بیماری گرفتار آمده است. جالب است که به شما بگویم چهار سال طول کشید تا ما توانستیم در سازمان حسابرسی پی ببریم که چند شرکت دولتی و وابسته به دولت و نهادهای انقلاب داریم. و تازه هنوز هم اگر از من به عنوان یکی از مسئولان سازمان حسابرسی پرسید که چند شرکت دولتی و وابسته به دولت و نهادهای انقلاب داریم، من تنها می‌توانم بگویم حدود ۲۵۰۰ شرکت. چرا که بسیاری از مدیران سازمانهای دولتی از اینکه تأسیس شرکتهای تحت سرپرستی خود را به ما اطلاع بدهند، خودداری می‌کنند. براساس برآوردی که من کرده‌ام دارایی شرکتهای غیراستراتژیک در میان ۲۵۰۰ شرکت یاد شده در حدود چهل هزار میلیارد ریال است که

باید بازدهی معادل شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، یعنی حدود ۶ درصد داشته باشند؛ یعنی اینکه باید سالانه حدود ۲۴۰ میلیارد تومان به دولت بابت سود بپردازند که معادل ۸۰ درصد مالیات پیشبینی شده سال ۱۳۷۱ است، در صورتی که اگر شما بودجه کل کشور را بررسی کنید خواهید دید پیشبینی درآمد دولت از محل سود شرکتهای یاد شده دست بالا یکصد میلیارد تومان است و در واقع یکصد و چهل میلیارد تومان از درآمد دولت نادیده گرفته می‌شود، چرا؟ چون سیستمهای اطلاعاتی کارآمدی نداریم. تحمل چنین زیانهایی علاوه بر آثار اجتماعی که دارد، از جنبه پیشینه کردن ارزش حال منافع آینده نیز زیانهای چشمگیری به بار می‌آورد. زیرا ما هریک ریالی را که امروز از دست می‌دهیم، در واقع با بازده ۱۲ درصد، در ده سال آینده ۲/۵۷ ریال از دست داده‌ایم، که اگر به این واقعیت توجه داشته باشیم، خواهیم دید که ۱۴۰ میلیارد تومان امسال در ده سال بعد چه مبلغی خواهد بود. این مثال تا اندازه‌ای می‌تواند تأثیر بی‌توجهی به ضرورت داشتن اطلاعات را نشان دهد. هنوز در ایران دو صورت مالی اساسی برای کشور تهیه نمی‌شود، یکی ترازنامه کشور است و دیگری صورت گردش جریانات نقدی. و خسارتی که مملکت از بابت تهیه نکردن این دو صورت تحمل کرده است، شاید بتوان گفت

باورکردنی نیست. ترازنامه کشوری تواند به ما بگوید که ما چند میلیون هکتار زمین قابل کشت داریم، چند میلیون هکتار جنگل داریم، چقدر دارایی ارزی در خارج از کشور داریم. چقدر نیروی انسانی کارآمد داریم، یا همچنین می تواند به ما بگوید که بازدهی هریک از منابع نامبرده چقدر است. در این صورت مدیران و مسئولان کشوری می برند که از ۳۰ میلیون هکتار جنگل دست بالا تنها از ۱۱ میلیون آن بهره برداری می شود، آن هم با بازدهی نصف؛ یا این که درخواهند بافت که ۲۵ میلیون هکتار زمین قابل کشت کشور را بلااستفاده گذاشته ایم. ما و فنلاند، در مقایسه هر دو به تقریب، یک میزان جنگل داریم، اما فنلاند سالانه ۱۲ میلیارد دلار صادرات کاغذ، چوب و ماشین آلات چوب و کاغذ دارد، حال آنکه تمام تولید چوب و کاغذ ما ۹۰ هزارتن است و نزدیک به تمامی چوب و کاغذ مورد نیازمان را وارد می کنیم. این اطلاعات نشاندهنده آن است که جنگلها، زمینهای کشاورزی و حتی داراییهای ارزی ما بازدهی ندارد و طبیعی است که وقتی از منابع کشور استفاده نمی شود، درآمد کافی هم برای مملکت ایجاد نمی شود و در نتیجه سطح زندگی مردم، و بخصوص در زمینه موضوع بحث امروز ما، سطح زندگی کارمندان دولت، هم پایین خواهد بود و تمام این مشکلات چنانکه شما بدرستی به آن اشاره کردید، از عوارض بیمار بودن بوروکراسی ماست.

شلیله:

مایلم درخواست کنم که اگر طرح مسائلی را ضروری می دانید که در جریان گفتگو به آن نپرداختیم، مطرح بفرمایید.

اسلامی:

من می خواهم به دلیل شغلی که دارم، باردیگر بر ضرورت تحول روشها و هدفهای حسابرسی، از حسابرسی مالی به حسابرسی جامع، تأکید کنم. ارزیابی عملکرد یک مؤسسه به هیچ روی با ارزیابی عملکرد مالی آن ممکن نیست. قضاوت و تصمیمگیری در مورد عملکرد و آینده هر مؤسسه مستلزم انجام حسابرسی اثربخشی (Effectiveness Auditing)، حسابرسی کارایی



(Efficiency Auditing) و حسابرسی صرفه های اقتصادی (Economy Auditing) است. که متأسفانه هنوز در ایران متداول نیست. تنها ارزیابی عملکرد سازمانها از هر سه جنبه نامبرده است، که قضاوت یا تصمیمگیری در مورد آنها را ممکن می کند. چه بسا تصمیمات مالی در سازمانها گرفته می شود که ممکن است بررسی آن جدا از سایر واقعتهای سازمان، آن تصمیم را نادرست جلوه دهد و بر بنیاد نتیجه گیریهای حسابرسی مالی سبب شود که تمام عملکرد سازمان نامطلوب نمایانده شود و در عین حال چه بسا تصمیمگیریهای کاملاً غلط و بیرانگری که چون در حوزه حسابرسی مالی بررسی

نمی شود نادیده گرفته شود و حتی قضاوت مطلوبی نیز نسبت به آن سازمان ارائه شود. چرا که حسابرسی مالی کارکرد محدودی دارد. به علاوه می خواهم یادآور شوم که آثار مالی و اقتصادی بهبود مدیریت سازمانها و ارزیابی و بررسی عملکرد آنها داشتن اطلاعات مالی، اقتصادی و مدیریتی از فعالیت سازمانها، مستلزم این است که سرمایه گذاری کافی در زمینه آموزش حسابداری و حسابرسی در مملکت باشد. همچنین من اعتقاد دارم که حسابرسی در کشور نباید انحصاری باشد. از نظر من ما به سازمان حسابرسی نیاز نداریم بلکه تنها

بقیه در صفحه ۹۱

شرکت دولتی:

چرا شرکت؟

چرا سهامی؟

چرا خاص؟

مقدمه:

همه ما تقریباً هر روز با یکی از شرکتهای دولتی، دست کم به صورت غیرمستقیم سر و کار داریم، نفت، گاز، آب، برق، تلفن، سیگار و بسیاری دیگر از محصولات که مرتباً استفاده می‌کنیم به وسیله شرکتهای دولتی تهیه و توزیع می‌شود. شرکت، مفهومی خصوصی را به یاد می‌آورد و دولت مفهومی عمومی و غیرانتفاعی را. شرکت دولتی اما حداقل در ظاهر، جمع اضداد است.

این مقاله به بررسی این موضوع می‌پردازد، درباره هدفهای تشکیل، سابقه امر و تعریف رسمی شرکتهای دولتی بحث می‌کند و سرانجام وضعیت حقوقی شرکتهای تحت پوشش سازمانهای دولتی را با مقایسه قانون تجارت و قانون محاسبات عمومی شرح می‌دهد.

برای جلوگیری از اطاله کلام، مقاله در مختصرترین صورت ممکن تنظیم شده است.

برای بررسی و ارزیابی کارکرد مؤسسات اقتصادی-انفعالی که سرمایه آنها به طور مستقیم یا غیرمستقیم به وسیله دولت تأمین شده یا اکثریت سهام آنها متعلق به دولت است، یا آنکه تصمیمگیریهای دولت در اجرای مقررات قانونی یا حکمهای صادر شده از سوی دادگاهها، یا به دلیل بی سرپرست بودن مؤسسه‌های یاد شده تأثیر عمده بر سیاستهای عملیاتی آنها دارد و به تسامح تمامی آنها شرکت دولتی یا دست کم شرکت وابسته به دولت نامیده می‌شود، باید ابتدا هدفهای پیشینی پذیر برای ایجاد، تشکیل یا اداره آنها را برشماریم. بعلاوه چون تاکنون و تا آنجا که نگارنده اطلاع دارد، خط مشی‌ها یا هدفهای تشکیل شرکتهای دولتی به طور مدون تنظیم نشده یا در دسترس نیست، بنابراین با سود جستن از تجربه‌ای که از عملکرد آنها نتیجه می‌شود به برشمردن هدفهای مؤسسات یاد شده می‌پردازیم:

۱. تأمین کالاهای اساسی که مصرف آنها برای مردم جنبه حیاتی دارد و نارسایی در تأمین به اندازه و بموقع یا کمبود ناگهانی آنها گذشته از این که مردم را با مشکل اساسی روبرو می‌کند، می‌تواند حاکمیت دولت را نیز متزلزل کند.

۲. تأمین تسهیلات و خدمات مورد نیاز زندگی مردم مانند آب، برق، پست، تلفن و مانند اینها که به دلیل نیاز به سرمایه‌گذارهای کلان سایر بخشهای اقتصادی در جوامعی مانند جامعه ما، قادر به تأمین منابع مالی در این زمینه‌ها نیستند.

۳. اعمال حاکمیت اقتصادی از راه بهره‌برداری از منابع استراتژیکی که در شمار اموال عمومی به حساب می‌آیند.

۴. ایجاد زیر ساختهای اقتصادی و از جمله راهسازی و تأمین امکانات حمل و نقل داخلی و بین‌المللی.

۵. اداره فعالیتهای اقتصادی که برای حفظ مصالح اجتماعی در انحصار دولت قرار دارد.

۶. تأمین نیازهای مالی، خدماتی مؤسسات دولتی از راه ایجاد مؤسسات مالی و خدماتی مانند مؤسسات بانکی و شرکتهای بیمه که علاوه بر دستیابی به هدفهای اصلی تأسیس آنها، به خارج نشدن

سرمایه در گردش مؤسسات دولتی از گردش عملیات مالی دولت می‌انجامد.

۷. تصدی نهادهای عام‌المنفعه، صندوقهای بازنشستگی و بیمه‌های اجتماعی به قائم مقامی ذینفعان.

۸. ایجاد صنایع مادر و زیربنایی که بخش خصوصی توانایی مالی برای ایجاد آنها ندارد یا حاضر به قبول مخاطرات احتمالی این گونه سرمایه‌گذارها نیست.

۹. سرمایه‌گذاری در زمینه‌هایی که دلایل مشخصی برای آنها نمی‌توان یافت و می‌تواند موجب رقابت با سایر بخشهای اقتصاد و بویژه بخش خصوصی شود.

اگرچه دلایل و انگیزه‌های دولت برای سرمایه‌گذاری در بیشتر زمینه‌های پیشگفته توجیه‌پذیر است، اما سرمایه‌گذاری دولت در زمینه‌هایی که بخش خصوصی توانایی، تجربه و تمایل به سرمایه‌گذاری در آن را دارد، نه تنها توجیه‌پذیر نیست بلکه اینگونه سرمایه‌گذارهای دولتی به دلیل محدودیتهایی که از مقررات مربوط به شرکتهای دولتی یا عملکرد بوروکراسی کشور سرچشمه می‌گیرد، کارایی مالی و اقتصادی ندارد، بعلاوه به حکم تجربه برای جامعه نیز سودمند نیست.

پیشینه

تا نیمه اول دهه ۴۰ تعداد شرکتهای دولتی بسیار محدود بود و تنها به فعالیت در زمینه تولید منسوجات، قند، سیمان، محصولات پنبه‌ای و نوغان منحصر می‌شد، که تا آن زمان بخش خصوصی در این زمینه‌ها سرمایه‌گذاری درخور توجهی نکرده بود و چنانکه سوابق و شواهد موجود نشان می‌دهد، بیشتر این سرمایه‌گذارها نیز از نظر سیستمهای مدیریت و عملیاتی با کارایی، وضعیت مطلوبی نداشتند. تا آنکه در سال ۱۳۴۴ با تصویب قانون تأسیس شرکت سهامی کارخانه‌های ایران، نزدیک به تمامی سهام شرکتهای یاد شده به این شرکت (شرکت سهامی کارخانه‌های ایران) فروخته شد. اما این تصمیمگیری و اقدام نیز در جهت بهبود وضع

شرکتهای پیشگفته موفقیت آمیز نبود. از جمله مهمترین دلایل ناکامی آن، استفاده از روشهای مدیریت دیوانی (دولتی) در اداره مؤسساتی بود که به دلیل ارتباط آنها با سیستم اقتصاد بازار، می‌باید از مدیریتی فعالتر و پرتحرکتر برخوردار می‌بودند.

پس از این، در سال ۱۳۴۶ قانون تأسیس سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران به تصویب رسید که طبق ماده ۲ این قانون مقرر شد سازمانها و شرکتهای تابع آن از هر نظر دارای استقلال کامل باشند و فقط از مقررات اساسنامه خود و در موارد پیشینی نشده از قانون تجارت پیروی کنند. روشن است که بنابر همین پیشبینیها، از نظر مالیاتی نیز مشمول مقررات مربوط به شرکتهای خصوصی می‌شدند. بر طبق ماده ۶ این قانون برای انتقال واحدهای صنعتی و معدنی متعلق به دولت به سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران، این مؤسسات می‌باید ابتدا به طریقی که مورد تصویب شورای عالی سازمان باشد بر اساس سودآوری ارزیابی می‌شدند و قیمت واقعی روز آنها تعیین می‌شد، و پس از آن به صورت شرکت سهامی مستقل که اساسنامه آن منطبق بر مقررات قانون تجارت تنظیم شده باشد به ثبت می‌رسیدند و سهام آنها به سازمان گسترش و... انتقال داده می‌شد. همچنین برابر بند ب همین ماده در مورد مؤسساتی که دولت بنابه دلایلی، به رغم زیانده بودن آنها نگهدارشان را مصلحت می‌دانست متعهد به جبران زیانهای وارد به سازمان می‌شد. بعلاوه در سایر موارد، این قانون، برخلاف مقررات شرکتهای دولتی اختیارات وسیعی برای اداره سازمان یادشده پیشینی کرده بود.

هرچند که شرکتهای تابع سازمان گسترش در مقایسه با سایر شرکتهای دولتی که دارای چنین استقلال و اختیاراتی نبودند، موفقیت بیشتری داشتند، باز بنابر شواهد موجود، نسبت به شرکتهای مشابه متعلق به بخش خصوصی کارایی کمتری داشتند. هرچند که شرکتهای تابع سازمان گسترش در بسیاری از موارد از پشتیبانیهای دولت نیز برخوردار بودند.

بعدها دولت با تصویب قانون گسترش مالکیت واحدهای تولیدی مصوب سال ۱۳۵۴ بر آن شد که ورق بزند

تا پایان مهر ماه ۱۳۵۷، ۹۹ درصد سهام شرکتها، به استثنای صنایع مادر و بعضی دیگر (به تشخیص دولت) را به مردم عرضه کند و البته در این قانون پیشبینی شده بود که حاکمیت دولت همچنان به وسیله مدیران دولتی بر این مؤسسات اعمال شود و البته پیشبینی پذیر نبود که در صورت اجرای این قانون آیا نابسامانیهای گذشته از بین خواهد رفت یا نه. اما به هر حال تدوین و تصویب قانونهای پی در پی در این زمینه و حذف هر چه بیشتر روشهای مدیریت دولتی از آنها، نشاندهنده آن بود که دولت در اداره مؤسسات یاد شده به ناتوانی روشهای اداره دولتی واقف بوده و نمیخواست است بیش از این زیانهای وارد به خود از این طریق را تحمل کند.

اجرای قانون گسترش مالکیت واحدهای تولیدی پس از انقلاب اسلامی به نسبت متوقف شد و تا زمان حاضر، به رغم آنکه ۱۴ سال از مهلت قانونی اجرای تمامی مقررات آن میگذرد، بدون آنکه لغو شده باشد، همچنان اجرای آن متوقف است.

چند ماه پس از پیروزی انقلاب اسلامی، قانون حفاظت و توسعه صنایع ایران از تصویب شورای انقلاب گذشت و بیشتر شرکتها بزرگ تولیدی، صنعتی و معدنی را در اختیار دولت گذاشت و طبق تبصره ماده ۱ همین قانون مقرر شد که بهای سهام متعلق به بنیاد مستضعفان نیز در صورتی که مازاد بر دیون دولت باشد، از طرف دولت به این بنیاد پرداخت شود و در نتیجه این گونه سهامها نیز به تملک دولت درآید.^۱

موضوع مهم و درخور توجه، در قانون یاد شده این است که در هیچ یک از هدفهای پنجگانه آن به دولتی کردن شرکتها اشاره نشده است و حتی در بند آخر از هدفهای پنجگانه با آوردن عبارت: «... احتراز از دولت سالاری و تشویق و حمایت از فعالیتهای غیردولتی و ابتکار در بخش خصوصی...» بر این نظر تأکید شده است.

هر چند قانون حفاظت و توسعه صنایع ایران، صنایع مشمول بند الف این قانون را ملی شده اعلام

کرد، اما قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران در اصل چهل و چهارم تکلیف صنایع و خدمات اقتصادی متعلق به دولت را مشخص کرده است، که به موجب آن بخش دولتی، کلیه صنایع بزرگ، صنایع مادر، بازرگانی خارجی، معادن بزرگ، بانکداری، بیمه، تأمین نیرو، سدها و شبکه های بزرگ آبرسانی، رادیو و تلویزیون، پست و تلگراف و تلفن، هواپیمایی، کشتیرانی، راه و راه آهن و مانند اینها را در برمیگیرد که به صورت مالکیت عمومی و در اختیار دولت قرار دارد. بنابراین حتی قانون اساسی نیز بسیاری از شرکتهایی را که به وسیله قانون حفاظت و توسعه صنایع ایران ملی شده بود، مشمول مقررات مالکیت عمومی ندانست. با این حال گرایش به دولتی کردن شرکتها و ایجاد شرکتها جدید با عنوان مالکیت مستقیم یا غیرمستقیم دولت روز به روز افزایش یافت، به نحوی که شرکتهایی که به دلیل متعلق نبودن به بخش خصوصی و تعاونی به طور الزامی طبق اصل چهل و چهارم قانون اساسی به بخش دولتی تعلق میگیرند تعداد چشمگیری را به خود اختصاص می دهد.

تعریف شرکت دولتی

اولین قانونی که شرکت دولتی را تعریف کرد قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۴۹ بود، سپس در قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶ به تبع شرایط جدید تعریف به ظاهر جامعتری از شرکت دولتی به عمل آمد.

طبق ماده ۴ این قانون: «شرکت دولتی واحد سازمانی مشخصی است که با اجازه قانون ایجاد شود و یا به حکم قانون و یا دادگاه صالح ملی شده و یا مصادره شده و به عنوان شرکت دولتی شناخته شده باشد و بیش از ۵۰ درصد سرمایه آن متعلق به دولت باشد. هر شرکت تجاری که از طریق سرمایه گذاری شرکتهای دولتی ایجاد شود، مادام که بیش از ۵۰ درصد سهام آن متعلق به شرکتهای دولتی است، شرکت دولتی تلقی می شود.» و در تبصره همین ماده آمده است: «شرکتهایی که از طریق مضاربه و مزارعه و امثال اینها به منظور به کار انداختن سپرده های اشخاص نزد بانکها و موسسات اعتباری و شرکتهای بیمه ایجاد شده یا می شوند از نظر این قانون شرکت دولتی شناخته نمی شوند.»

با دقیق شدن در تعریف فوق مشخص می شود که تعریف شرکتهای دولتی در این قانون جامع نیست و تصویب کنندگان آن به نارساییهای آن توجه نداشته اند و در نتیجه این تعریف نه تنها مشکلی را حل نکرده بلکه ابهامات بسیاری در شناخت شرکت دولتی به وجود آورده است که در اینجا به برخی از مهمترین آنها اشاره می کنیم:

طبق تعریف شرکتهای دولتی در ماده ۴ قانون محاسبات عمومی، شرکتی دولتی شمرده می شود که در یکی از حالتها زیر قرار داشته باشد:

حالت اول:

اولاً: با اجازه قانون به صورت شرکت ایجاد شود. ثانیاً: بیش از ۵۰ درصد سرمایه آن متعلق به دولت باشد.

حالت دوم:

اولاً: به حکم قانون و یا دادگاه صالح ملی شده و یا مصادره شده باشد. ثانیاً: در همان حکم شرکت دولتی شناخته شده باشد. ثالثاً: بیش از ۵۰ درصد سرمایه آن متعلق به دولت باشد.

حالت سوم:

اولاً: با سرمایه گذاری شرکتهای دولتی ایجاد شده باشد. ثانیاً: بیش از ۵۰ درصد از سهام آن متعلق به شرکتهای دولتی باشد. در تحلیل حالت اول به این نتیجه می رسیم که اگر مثلاً صد درصد سرمایه یک شرکت متعلق به دولت باشد ولی با اجازه قانون ایجاد نشده باشد این شرکت دولتی نیست. هر چند خود جمله «با اجازه قانون» نیز ابهام ایجاد می کند که واقعاً منظور چیست؟ می توان گفت که کلیه شرکتها با اجازه قانون ایجاد می شوند ولی در اینجا فرض این است

۱- قانون حفاظت و توسعه صنایع ایران که در اصطلاح قانون ملی کردن صنایع نیز نامیده می شود، در تیر ماه ۱۳۵۸ از تصویب شورای انقلاب گذشت. این قانون صنایع را در چهار گروه طبقه بندی کرد: برای آگاهی بیشتر نگاه کنید به: «مجموعه قوانین و مقررات بازرگانی و تجاری»: غلامرضا حجتی اشرفی، انتشارات کتابخانه گنج دانش، ۱۳۶۳، تهران، ص ۶۶۸.

«با اجازه قانون» یعنی تشکیل شرکت مورد نظر به سوب مراجع قانونگذاری رسیده باشد.

ابهام دومی که بلافاصله به نظر می‌رسد این است حتی اگر شرکت موجودی به موجب قانون به تملک دولت درآید (غیر از طریق ملی شدن یا مصادره) آن شرکت دولتی محسوب نمی‌شود زیرا قانون فقط ایجاد شدن را در نظر داشته است.

در حالت دوم به نظر می‌رسد قسمتی از ابهام مذکور در حالت اول رفع شده باشد، یعنی اگر شرکتی به موجب قانون ایجاد نشده باشد ولی طبق قانون ملی شده یا مصادره شده و به عنوان شرکت دولتی شناخته شده باشد، شرکت دولتی محسوب می‌شود.

۱- اگر به زمان صرف افعال در جملات دقت نمود (ماضی نقلی) در مورد شرکتهایی که در آینده بعد از تصویب قانون ملی یا مصادره می‌شوند بهیچ وجه وجود می‌آید که آیا واقعاً این شرکتها دولتی هستند یا خیر.

۲- شرط جالبی که در این قسمت تعریف به چشم می‌خورد این است که شرکت به عنوان شرکت دولتی شناخته شده باشد. در این صورت اگر شرکتی قبلاً شرکت دولتی شناخته شده باشد تحصیل حاصل است و دیگر احتیاج به شرط دیگری ندارد. علاوه بر هیچ یک از قوانین ملی شدن بانکها و شرکتهای بیمه و قانون حفاظت و توسعه صنایع ایران شرکتهای مضمون، دولتی شناخته نشده‌اند و لذا به موجب تعریف فوق نباید شرکت دولتی محسوب شوند. از طرف دیگر هیچ دادگاهی صلاحیت دولتی شناختن شرکتی را ندارد مگر به موجب قوانین، یعنی اگر قانونی وجود نداشته باشد که تعریف شرکت دولتی را کرده باشد، دادگاه نمی‌تواند شرکتی را دولتی تشخیص دهد و فقط می‌تواند شرکت را به تملک دولت درآورد.

با استناد به برداشت فوق علاوه بر بانکها و شرکتهای بیمه، هیچ یک از شرکتهای بند الف و ب قانون حفاظت و توسعه صنایع ایران شرکت دولتی محسوب نمی‌شوند، درحالی که مشاهده می‌شود در عمل، حتی به شرکتهای بند ج قانون فوق نیز شرکت دولتی اطلاق می‌شود. این موضوع در مورد شرکتهای تحت پوشش بنیاد جانبازان و مستضعفان و بنیاد شهید و غیره، مصداق بیشتری دارد.

از بررسی حالت سوم به این نتیجه می‌رسیم که:

اولاً فقط شرکتهای سهامی مضمون این حالت می‌شوند. ثانیاً اول باید دولتی بودن شرکتهای مادر محقق شود و پس از آن شرکتهای تابعه، «دولتی» تلقی شوند.

با قبول برداشت فوق هیچ یک از شرکتهای متعلق به بانکها و شرکتهای بیمه و همچنین شرکتهای ملی و مصادره شده شرکت دولتی تلقی نمی‌شوند. بنابراین تبصره ماده ۴ کاربردی ندارد، ضمن اینکه وجود جمله «امثال اینها» در این تبصره خود از موارد ابهام آور است.

ولی نکته درخور توجه در این تبصره وجود جمله «از نظر این قانون» است، یعنی قانون دیگری می‌تواند وجود داشته باشد که شرکت دولتی را تعریف کرده باشد مسلماً حداقل از نظر منطقی وجود تعریفهای متعدد در قوانین عام برای موضوع واحد صحیح به نظر نمی‌رسد.

مالکیت شرکتهای غیرخصوصی و غیرتعاونی

طبق اصل چهل و چهارم قانون اساسی، نظام اقتصادی جمهوری اسلامی ایران برپایه سه بخش دولتی، تعاونی، و خصوصی استوار است و طبق اصل چهل و پنجم قانون اساسی «انفال و ثروتهای عمومی از قبیل... و اموال مجهول‌المالک و اموال عمومی که از غاصبین مسترد می‌شود، در اختیار حکومت اسلامی است تا برطبق مصالح عامه نسبت به آنها عمل نماید.» حال با توجه به اینکه شرکتهای ملی شده و مصادره شده براساس اصل چهل و پنجم قانون اساسی در مالکیت حکومت اسلامی است و بنابراین به تبع شرکت بودن و متعلق به دولت بودن، شرکت دولتی شناخته می‌شود، با استناد به اصل چهل و چهارم قانون اساسی به صرف متعلق نبودن مالکیت یک شرکت به بخش تعاونی و یا بخش خصوصی، آن شرکت متعلق به بخش دولتی خواهد بود و باید دولتی محسوب شود حتی اگر متعلق به دولت (به معنی قوه مجریه) نباشد. مثلاً اگر شرکتی

۲- شرکتهایی که از طریق مضاربه و مزارعه و مانند اینها به منظور به کار انداختن سپرده‌های اشخاص نزد بانکها و مؤسسات اعتباری و شرکتهای بیمه ایجاد شده با می‌شوند، از نظر این قانون (محاسبات عمومی سال ۱۳۶۶) شرکت دولتی شناخته نمی‌شوند.

متعلق به بنیاد جانبازان و مستضعفان (که طبق اساسنامه آن از نظر مالی از دولت مستقل است) باشد، این شرکت به دلیل اینکه شرکت تعاونی یا شرکت خصوصی نیست، شرکت دولتی محسوب می‌شود. همچنین است شرکتهایی که مالکیت آنها متعلق به قوه قضائیه یا مقننه است.

با قبول استدلال فوق و با توجه به حاکمیت قانون اساسی بر سایر قوانین، به نظر می‌رسد لازم است، ماده ۴ قانون محاسبات عمومی مورد بازنگری قرار گیرد و طبق اصول قانون اساسی اصلاح شود.

شمول قانون تجارت

وجود ابهامات یادشده سبب شده است که شرکتهای مورد بحث بتوانند در یک زمان خود را مشمول قوانین متعدد بدانند؛ یعنی در جاییکه مصلحت است دولتی و در جایی که ایجاب کند غیردولتی باشند. البته اگر این استفاده در مجموع به نفع منافع عمومی باشد می‌توان آن را حسن استفاده قلمداد کرد، لکن به دلیل نبود ضوابط واحد آنها نه از قوانین ناظر بر شرکتهای دولتی تبعیت می‌کنند و نه از قانون تجارت. برای مثال طبق مقررات قانون محاسبات عمومی درآمدها و سپرده‌های نزد شرکتهای دولتی باید در حسابهای خزانه متمرکز شود و همچنین این شرکتها باید دارای ذی‌حساب باشند از طرف دیگر مقررات قانون تجارت در بسیاری از موارد قابل اعمال بر این شرکتها نیست. برای مثال به موجب قانون تجارت شرکت سهامی باید حداقل دارای سه شریک باشد و اعضای هیئت مدیره نیز از بین سهامداران انتخاب شوند و به منظور جبران خسارت احتمالی، سهام وثیقه نزد شرکت تودیع کنند. البته در عمل فرمولهایی برای حل این گونه مشکلات ابداع نشده است ولی بعضی از مشکلات قابل حل نیستند، مثلاً رعایت ماده ۱۲۹

بقیه در صفحه ۸۶

«سیستم جدید

حسابداری

دانشگاهها و

مؤسسات آموزش

عالی»

تحویلی مثبت

در ارتقای

حسابداری

دولتی

فانون نحوه انجام امور مالی و معاملاتی دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی کشور در تاریخ ۱۳۶۹/۱۰/۲۶ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. طبق ماده یک این قانون، امور مالی و معاملاتی دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی، که براساس مجوز رسمی وزارتخانه‌های فرهنگ و آموزش عالی و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی تأسیس شده یا می‌شود، صرفاً تابع این قانون و آیین‌نامه‌های اجرایی آن است. در ماده ۱۰ قانون پیشگفته، زمان اجرای قانون از اول سال ۱۳۷۰ تعیین و تصریح شده است که مؤسسات فوق از تاریخ تصویب قانون مورد بحث از شمول قانون محاسبات عمومی کشور (به استثنای ماده ۳۱ در مورد انتصاب ذیحساب از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی) و آیین‌نامه معاملات دولتی مستثنی می‌باشند.

فصل هفتم آیین‌نامه اجرایی قانون جدید به امور حسابداری و حسابرسی اختصاص یافته و مواد ۵۱ تا ۵۶ آن ضمن تأکید بر نگهداری حسابهای مؤسسه براساس اصول، موازین و استانداردهای حسابداری مؤسسات آموزشی و پژوهشی، نکات مهم زیر را در نظام حسابداری مورد توجه قرار داده است.

۱- تصریح در مورد سیستم حسابداری حسابهای مستقل.

۲- تعیین حسابهای مستقل مورد نیاز مؤسسات آموزشی و پژوهشی.

۳- تأکید بر استفاده از سیستم حسابداری نیمه تعهدی (هزینه‌ها بر مبنای تعهدی و درآمدها بر مبنای نقدی).

۴- تنظیم صورتهای مالی اساسی نظیر ترازنامه، صورتحساب درآمد و هزینه، صورتحساب تغییرات در حساب مازاد و صورتحساب عملکرد سالانه بودجه در ماده ۵۶ قانون مذکور مقرر شده است که نحوه نگهداری حساب حسابهای مستقل و نمونه، سند و

بقیه در صفحه ۸۵

که رستم یلی بود در سیستان

مطلبی که با عنوان «استادان ایرانی
مباداری در دانشگاههای امریکا» در شماره
۸۲، حسابدار، دی ماه ۷۰ چاپ شده بود؛ و
بتر به یک رپرتاژ آگهی می مانست و درخور
به برگزار کنندگان سمینارها و کنفرانسها بود
ندم. دردم آمد، و دریغ دیدم که این درد را
گو نکتم.

اسامی مندرج در مقاله حکایت از این
ست که از بین ۲۷ نفری که به گفته نویسنده،
امریکا دکترای حسابداری گرفته اند ۲۳ نفر
امریکا و سه نفر در ایران اشتغال دارند که
مع یک نفر هم ناروشن است. آیا این دردآور
ست که حدود ۹۰ درصد از ایرانیانی که از
کانات مالی بهره مند بوده اند و توانسته اند در
سته حسابداری از امریکا دکترا بگیرند در
مانجا مشغول به کار شده اند؟

جای پرسش نیست که چرا نظام دانشگاهی
ما، جامعه ما و کشور ما نتوانسته است حداقل
می از این تحصیلکردگان را جذب کند؟ مگر
نشگاههای ما با مشکل کمبود مدرس مواجه
ستند؟ مگر جای خالی برای استاد حسابداری
م داریم؟ فقط نگوییم چون در آنجا نان و آب
شتری نصیبشان می شده همانجا مانده اند، چرا
به من شخصاً شاهد این بودم که دو نفر از
باحیان اسامی مندرج در فهرست مزبور، مدتی
اینجا کار کردند تا به قول معروف سرشان به
گ خورد و رفتند.

فقط نگوییم عطایشان را به لقایشان
شیدیم، که بیرسیم چه کردیم که رفتند. و چه
کردیم که نیامدند. و بیرسیم برای آنهایی که
ده اند و مانده اند چه کرده ایم و چه می کنیم.
گر مشت نمونه خروار باشد که نیست، کدام
امعه ای می تواند با از دست دادن ۹۰ درصد
ترین تحصیلکرده هایش به حیات و پیشرفت

علمی خود امیدوار باشد؟ چشم اندازمان
چیست؟

● درمقابل. آیا جاندار از این عده و
گروههای تحصیلکرده مشابه که عناوینی چون
رئیس بخش، استاد و دانشیار را یدک می کشند
بیرسیم، شما که چه بخواهید و چه نخواهید
ایرانی تبار بودن را به ارث برده اید، شما که چه
بخواهید و چه نخواهید جزئی از روشنفکران
جهان هستید، در برابر مسئولیت و رسالتی که
به عنوان یک روشنفکر ایرانی، ذاتاً و الزاماً
به عهده دارید، چه کرده اید؟ چه می کنید؟ آیا
فرزندان این آب و خاک؛ پسرعموهایتان را
می گویم دختر خاله هایتان را، خواهرزاده ها و
برادرزاده هایتان را و در مجموع، برادران، و
خواهران و فرزندانتان را، حق ندارند از شما
بپرسند، چرا به ما درس نمی دهید؟ و در ولایت
ایالت به بیچه هایی درس می دهید که صدالبته
استعدادشان از ما بیشتر نیست، مایی که در
مسابقه ۸۰۰ هزار نفری شرکت می کنیم و قبول
می شویم... درمقابل این پرسش که پشتوانه آن
حقی طبیعی و انسانی است چه پاسخی دارید؟
چه توجیهی؟ اگر شما خود به جای آنها بودید،
که زمانی نه چندان دور بودید، آیا حرفهایی
قالبی از قبیل نبودن امکانات تحقیقی و تفریحی
را بسادگی می پذیرفتید؟

● آیامن معلم حسابداری حق ندارم از شما
بپرسم که سهم شما در فرهنگ این ملک
چیست؟ کدام یک از شما کتابی یا مقاله ای و
یا حتی ترجمه ای در زمینه تخصصیتان به زبان
فارسی تهیه کرده اید؟ من معلم حسابداری حق
ندارم از شما بپرسم که چرا زبان مادریتان را
نمی دانید و حتی مطالب روزمره و ساده را

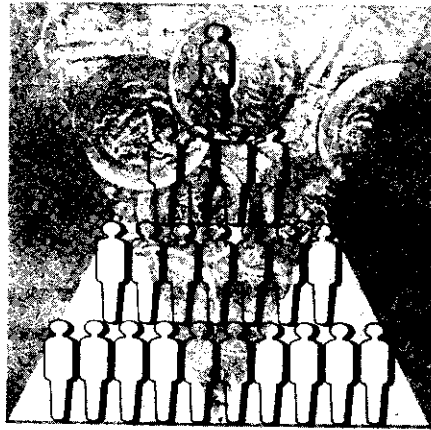
بدشواری و با لهجه ای غلیظ بیان می کنید؟ آیا
هرگز به استوارقامتانی چون حسن سجادی نژاد و
اسمعیل عرفانی اندیشیده اید؟ چه کسی باید
جای خالی آنها را پر کند؟ راست است، اما
دردآور، که مسلماً شما نیستید.

● متأسفانه فهرست اسامی کمبودهایی دارد
که شاید از منبع تهیه فهرست باشد و اسامی
استادانی چون دکتر فضل اله اکبری و دکتر عزیز
نبوی را در بر ندارد. و جای تعجب. چرا که
می دانیم این دو استاد بر آموزش حسابداری در
ایران حقی بزرگ دارند و هنوز هم کتابهایشان
جزء منابع درسی است این استادان دکتر ایشان
را از امریکا گرفته اند و استاد دکتر فضل اله
اکبری در سال تحصیلی ۹۰-۹۱ به روایت
تقویم دانشکده تحصیلات تکمیلی بازرگانی
دانشگاه استانفورد، استاد میهمان آن دانشکده
بوده اند.

● وسؤال آخرم از مجله حسابداری است به عنوان
یک رسانه همگانی و یک مجله حرفه ای. آیا با
درج مقالاتی از این دست، به دانشجویان فعلی
حسابداری در دانشگاهها، راه فلاح و رستگاری
را چنین نشان نمی دهید که «خوب درس
بخوانید، بروید امریکا ادامه تحصیل بدهید،
آنجا استاد شوید و در همانجا بمانید» تا ما
اسامی شما را با تفاخر در مجله مان چاپ کنیم
که رستم یلی بود در سیستان. ○

والسلام

بهمن ۷۰



نویسنده: احمد بدری

مدیر گروه آموزش حسابداری دانشگاه
آزاد اسلامی — واحد مشهد

نقد و نظری بر مباحث تقسیم سود در شرکتهای غیرسهامی

«تغییرات در شرکتهای غیرسهامی»
(تغییر در نسبتهای تقسیم سود و زیان یا ساختار سرمایه)

قسمت دوم

این نوشتار، بخش دوم مقاله‌ای است که با همین عنوان در ماهنامه حسابدار ویژه‌نامه آموزش حسابداری^{*} به چاپ رسیده است و قسمت سوم آن نیز در شماره‌های آینده از نظر خوانندگان خواهد گذشت.

لازم به یادآوری است که با چاپ قسمت اول این مقاله تعدادی از خوانندگان ما در تماس با دفتر ماهنامه و همکاران آن اظهارنظرهای متفاوتی در مورد محتوای آن ابراز داشته‌اند. اما متأسفانه تاکنون اظهارنظر مکتوبی در این باره به دفتر مجله نرسیده است. حسابدار وظیفه خود می‌داند که نظرگاههای صاحب‌نظران را در هر زمینه انتشار دهد و وظیفه خود می‌داند که اظهارنظرهای متفاوت نسبت به هر دیدگاهی را نیز متقابلاً در ماهنامه منعکس کند.

* ماهنامه حسابدار، شماره ۷۸-۷۷، تیرماه ۱۳۷۰، صفحه ۴۶.

هریک از رویدادهای زیر می‌تواند به تغییر در نسبت‌های سود و زیان با ساختار سرمایه در شرکت‌های غیرسهامی منجر شود.

۱ - توافق شرکا به تغییر در نسبت‌های سود و زیان

۲ - ورود شریک جدید

۳ - خروج یا فوت شریک

مسئله حسابداری مشترکی که در تمامی موارد فوق وجود دارد عبارت است از وجود سود (زیان) های مخفی (شناسایی نشده) در شرکت که در واقع با نسبت‌های قدیمی سود و زیان، متعلق به شرکای قدیمی است^۱ و زمانی که بناست در نسبت‌های سود و زیان با ساختار سرمایه تغییر حاصل شود، ضروری می‌نماید به منظور برهیز از تخصیص حقوق عده‌ای از شرکا به نفع عده دیگر، تعدیلهای لازم در ارتباط با شناسایی این سود و زیانها قبل از ایجاد تغییر انجام پذیرد. به منظور تشریح ماهیت سود و زیان‌های مورد اشاره ضروری است به عوامل ایجاد کننده آن پرداخته شود.

الف - سرقفلی^۲ - به معنای عامل ایجاد کننده سود (بازدهی) مازاد برحد متعارف، که خود می‌تواند از عوامل مختلفی نظیر، حسن شهرت تجاری، مرغوبیت کالا، موقعیت تجاری برتر و... ایجاد شده باشد. بدیهی است زمانی که شرکت سرقفلی را در یک مبادله تجاری به دست آورده باشد آن را به بهای تمام شده ثبت خواهد کرد. لیکن سرقفلی ایجاد شده توسط خود واحد در شرایط عادی و بر مبنای اصول تحقق و احتیاط و محافظه کاری قابل شناسایی و ثبت نیست. لذا به عنوان سود شناسایی نشده با مخفی در شرکت وجود خواهد داشت و یکی از شرایطی که شناسایی آن را ضروری می‌سازد شرایط مورد بحث ما یعنی ایجاد تغییرات در شرکت است. به عنوان مثال منصفانه نخواهد بود که در زمان ورود شریک جدیدی به شرکت وی را در سودی پنهانی سهم کنند که خود، هیچ نقشی در ایجاد آن نداشته است، و یا مالک دارایی بشناسد که به نوعی بهایی برای آن نپرداخته است.

ب - تفاوت ارزش بازار^۳ داراییهای شرکت نسبت به قیمت تمام شده:

بدیهی است که در شرایط عادی فعالیت واحد تجاری و نظر به رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری سود حاصل از افزایش ارزش داراییها به عنوان

سود کسب نشده قابل شناسایی نیست و زیان احتمالی در این رابطه نیز اگرچه در ارتباط با داراییهای تجاری از قبیل مطالبات و موجودی کالا معمولاً در هر دوره مالی شناسایی می‌شود، لیکن در مورد سایر داراییها که ماهیت تجاری ندارند اغلب مورد توجه قرار نمی‌گیرد. لذا تغییر در نسبت‌های سود و زیان و ساختار سرمایه شرایطی را فراهم می‌سازد که شناسایی این قبیل سود (زیان)ها را ضروری می‌سازد.

با توجه به توضیحاتی که گذشت به بحث اصلی بازمی‌گردیم. مسئله اساسی در هر یک از حالت‌های سه گانه فوق (حالت‌های ایجاد تغییر نحوه انجام تعدیلهای حسابداری است. صفحات ۴۰ تا ۴۵) کتاب حسابداری مالی (جلد دوم) به نحوه انجام این عملیات می‌پردازد.

تعدیلهای عنوان شده اجماً بر اساس سه روش به شرح زیر بیان شده است:

۱ - تخصیص پاداش به شرکای قدیم

۲ - تخصیص سرقفلی به شرکای قدیم

۳ - تخصیص پاداش به شریک جدید

در توضیح و توجیه مبانی اتخاذ روشهای فوق در صفحات ۴۱ و ۴۲ کتاب این گونه آمده است.

«ریک شریک جدید ممکن است که یک شرکت غیرسهامی موجود را جالب توجه بداند و حاضر باشد برای ملحق شدن به آن مبلغی صرف بپردازد یا برعکس ممکن است شرکای قدیم یک شرکت، ورود یک شریک جدید را جالب توجه بدانند و برای ورود وی به شرکت حقوقی را با کسریه نامبرده واگذار کنند. برای حسابداری ورود شریکی که مبلغ سرمایه گذاری وی با مبلغی که به بستانکار حساب سرمایه نامبرده منظور می‌شود مساوی نیست راههای گوناگونی وجود دارد» (سه روشی که فوقاً به آن اشاره شد) و نیز در صفحه ۴۴ کتاب در ارتباط با خروج شریک از شرکت به استفاده از دوروش تخصیص پاداش به شریک برکنار شده و تخصیص پاداش به شرکای باقی مانده اشاره شده است. ابتدا به ایرادات وارد به روشهای مورد بحث مؤلف اشاره خواهیم کرد و سپس به شیوه صحیح استنتاج و روش اصولی به دست آمده برای انجام تعدیلهای لازم در این ارتباط خواهیم پرداخت.

۱ - همان گونه که اشاره شد علت اصلی تفاوت مبلغ پرداختی شریک جدید با رقم ثبت شده به عنوان سرمایه وی، به سود و زیانهای ثبت نشده موجود در شرکت مربوط است و استفاده از اصطلاحات و روشهای نامناسب چون «تخصیص پاداش به شرکاء» در عین اینکه در ذهن خواننده ایجاد ابهام می‌نماید، نه مناسب دارد و نه ضرورت.

ورق برزید

۵ - ابهام به این معنی که حداقل دوسوال بدون پاسخ در ذهن ایجاد می‌کند. اول اینکه به چه دلیلی فردی سرمایه گذاری در شرکتی را جالب توجه می‌یابد و دوم اینکه ردوبدل کردن پاداش بین شرکای قدیم و جدید بر چه اساس و منطقی استوار است.

۱ - برای این نوع سود و زیان، تعبیر سود و زیان سرمایه‌ای نیز شده است. اصطلاح سرمایه‌ای معمولاً به جهت تمکیک این نوع سود و زیان از سود و زیان جاری به کار برده می‌شود.

۲ - به منظور سهولت در درک مطالب در این بحث خاص، منظور از شرکای قدیم یا جدید شامل تغییر در ترکیب سهم سود و زیان شرکا نیز می‌باشد و صرفاً تغییر در شخصیت شرکا مورد نظر نیست. به عنوان مثال اگر فرض کنیم الف و ب در یک شرکت به نسبت مساوی سهمند و از تاریخ معینی توافق می‌شود که نسبت سود و زیان آنان ۲ به ۱ باشد، آنگاه الف و ب با نسبت‌های قدیم (مساوی) در سود و زیان را شرکای قدیم و الف و ب با نسبت‌های جدید (۲ به ۱) را شرکای جدید می‌نامیم.

۳ - Good Will - لازم به توضیح است (Key Money) نیز که در برگردان فارسی به سرقفلی ترجمه می‌شود، ماهیت کاملاً متفاوتی با آنچه در این بحث خاص مورد نظر است، دارد.

۴ - منظور از ارزش بازار، ارزش متعارف یا منصفانه دارایی در زمان ایجاد تغییرات است.

نقدی و نظری بر مباحث تقسیم سود در شرکت‌های غیر سهامی

۲ - در موافقی که همزمان با ورود و یا خروج شریک در نسبت‌های سود و زیان سایر شرکا نیز تغییر حاصل شود، استفاده از روش‌های فوق به طور کامل عملیات حسابداری لازم را پوشش نمی‌دهد.

۳ - در مواردی که به تعبیر مؤلف، شرکای قدیم ورود شریک جدیدی را جالب توجه بدانند قاعدتاً وی را با اعطای سهم بیشتری از سود ترغیب به مشارکت می‌کنند و تخصیص پاداش به وی در بدو ورود از دید شرکای قدیم غیرمحافظة کارانه است و از نگاه شرکای جدید چندان جالب توجه نخواهد بود.

۴ - در ارتباط با خروج شریک از شرکت نیز همان گونه که اشاره شد بحث تخصیص سود و زیان ثبت نشده به شرکا مطرح است و نه پرداخت پاداش.

۵ - هیچ یک از روش‌های ارائه شده پاسخگوی عملیات حسابداری لازم برای حالت تغییر توافقی در نسبت‌های سود و زیان (بدون ورود یا خروج شریک) نیست.

۶ - اولاً «روش تخصیص سرفقلی به شرکای قدیم» آن گونه که مؤلف اشاره کرده است جزء روش‌هایی نیست که برای حسابداری ورود شریکی که مبلغ سرمایه گذاری وی با مبلغی که به بستانکار حساب سرمایه اش منظور می‌شود مساوی نیست. زیرا در روش تخصیص سرفقلی (همان گونه که در مثال کتاب نیز نشان داده شده) رقم پرداختی شریک جدید دقیقاً مساوی با مبلغی است که به بستانکار سرمایه او منظور می‌شود. و ثانیاً نتیجه‌ای نیز که مؤلف در عبارت ذیل مثال (به شرح زیر) به آن دست یافته همان گونه که خود بیان کرده جداً قابل توجه است.

«تفاوت ما بین روش‌های «تخصیص پاداش» و «تخصیص سرفقلی» قابل توجه است. هنگامی که پاداش به بستانکار حساب سرمایه شرکای قدیم منظور

۶ - متعارف به نظر نمی‌رسد که فرض کنیم برای جذب شریکی به شرکت، ابتدا به او جایزه یا پاداش داده شود. در حقیقت تخصیص هر نوع پاداش به این شریک، به نوعی می‌باید به سودهای آینده ارتباط یابد. همچنین برای شریک جدید نیز که فرض است دارای خصوصیات ویژه‌ای است که وی را مستوجب دریافت پاداش می‌سازد، مسلماً استمرار این پاداش (سهم بیشتر از سود) مطلوبتر خواهد بود، لذا در عمل برای ایجاد انگیزه و نیز تداوم همکاری شریک با شرکت، غالباً آن گونه که مؤلف توضیح داده رفتار نمی‌شود.

می‌شود مبلغ سرمایه شریک جدید کمتر از مبلغ سرمایه گذاری مشارالیه می‌باشد. در مواردی که «روش تخصیص سرفقلی» مورد استفاده قرار می‌گیرد مبلغ سرمایه شریک جدید با مبلغ سرمایه گذاری وی مساوی است.»

بهرتر بود مؤلف به جای این همه طبقه‌بندی و نتیجه‌گیری‌های جالب توجه، حداقل به علت اختلاف نتیجه این دوروش اشاره می‌کرد. کاملاً روشن است که علت کاهش رقم سرمایه شریک جدید در روش اول در حقیقت بابت سهم وی از سرفقلی ثبت نشده است که به حساب شرکای قدیم منظور شده است حال با توجه به مجموع مطالب عنوان شده به نتیجه‌گیری می‌پردازیم:

در یک نگرش ساده درمی‌یابیم که در کلیه حالت‌های مورد بحث که تغییری در شرکت ایجاد می‌شود مشکل اساسی دستیابی به نحوه عمل مناسب برای انجام تعدیلهای لازم در ارتباط با سود (زیان)‌های ثبت نشده موجود در شرکت است و از سوی دیگر کاملاً روشن است که سود (زیان) مورد اشاره متعلق به شرکای قدیم^۶ است با نسبت‌های قدیم، بنابراین بسادگی می‌توان نتیجه گرفت که سود و زیان مورد بحث می‌باید به حساب شرکای قدیم منظور شود. حال بسته به اینکه شرکا تمایل داشته باشند این سود و زیان در دفاتر به ثبت برسد یا اینکه همچنان پنهان بماند، و در کلیه حالت‌های تغییر، دوروش مشخص حسابداری وجود خواهد داشت.

روش اول: توافقی می‌شود سود و زیان مورد بحث در دفاتر ثبت شود؛ در این حالت کافی است داراییهای مربوطه، بسته به مورد، بدهکار یا بستانکار شده^۷ و متقابلاً حساب شرکای قدیم با نسبت‌های قدیم، طرف حساب واقع شود.

روش دوم: شرکا مایلند سود و زیان محاسبه شده همچنان ثبت نشده باقی بماند:

در این صورت لازم است در حالت سود حساب شرکای جدید^۸ (معادل سود محاسبه شده) با نسبت‌های جدید بدهکار و متقابلاً حساب شرکای قدیم^۹ بستانکار شود و در حالت زیان دقیقاً معکوس این ثبت انجام گیرد. چه این سود و زیان با نسبت‌های قدیم متعلق است به شرکای قدیم که پس از انجام تغییر در شرکت و در صورت عدم ثبت آن با نسبت‌های جدید به شرکای جدید منتقل خواهد شد. مثال: الف و ب به نسبت مساوی در سود و زیان یک شرکت تضامنی سهمینند؛ شرکا توافق می‌کنند، ج، با پرداخت مبلغ یک میلیون ریال (۱,۰۰۰,۰۰۰) به شرکت وارد شود و نسبت‌های جدید سود و زیان از این پس الف (۳)، ب (۲) و ج (۲) باشد. همچنین در زمان ورود ج سرفقلی معادل ۳۵۰,۰۰۰ ریال برای شرکت ارزیابی می‌شود.

حل به روش اول - شرکا مایل به ثبت سرفقلی شناسایی شده در دفاتر هستند.

۷ - به همان مفهوم که در پانویشت شماره (۲) توضیح داده شد.

۸ - تنها استثنای ورود شریک جدید از طریق خرید سهم الشرکه سایر شرکاست که عملیات حسابداری آن به مراتب ساده‌تر است؛ چه معمولاً مبادله سهم الشرکه بین شرکا به ارزشهای روز و به عنوان مبادله‌ای شخصی و خارج از شرکت انجام می‌پذیرد.

۹ - بدهکار برای ثبت افزایش ارزش و بستانکار به منظور ثبت کاهش ارزش دارایی.

۱۰ - همان گونه که در یادداشت شماره (۲) نیز توضیح داده شده است، منظور کلیه شرکا در موقعیت جدید هستند.

۱۱ - اصولاً از آنجا که این قبیل سود (زیان)‌ها ماهیت جاری ندارد معمولاً بهتر است به حساب سرمایه شرکا منظور شود تا حساب جاری آنان، خصوصاً در حالت سود، منظور کردن آن به حساب جاری شرکا و خروج آن از شرکت اصولی به نظر نمی‌رسد. اما گاه به دلایل مختلفی ممکن است شرکا اصرار داشته باشند که این تعدیلهای از طریق حساب‌های جاری آنان اعمال شود.

۱ - سرفقلى ۳۵۰,۰۰۰ ريال

سرمایه الف

سرمایه ب

تعديل بابت سرفقلى

۱ - بانک ۱,۰۰۰,۰۰۰

سرمایه ج

بابت ورود ج به شرکت

حل به روش دوم - شرکا مایل به ثبت سرفقلى در دفترها نیستند.

۱ -

سرمایه الف (۳/۷) ۱۵۰,۰۰۰

سرمایه ب (۲/۷) ۱۰۰,۰۰۰

سرمایه ج (۲/۷) ۱۰۰,۰۰۰

سرمایه الف (۱/۲) ۱۷۵,۰۰۰

سرمایه ب (۱/۲) ۱۷۵,۰۰۰

تعديل بابت سرفقلى

۱۷۵,۰۰۰ ريال

۱۷۵,۰۰۰ ريال

۱,۰۰۰,۰۰۰

باصورت ساده تر

سرمایه ج ۱,۰۰۰,۰۰۰

سرمایه الف ۲۵۰,۰۰۰

سرمایه ب ۷۵,۰۰۰

۲ - بانک ۱,۰۰۰,۰۰۰

سرمایه ج ۱,۰۰۰,۰۰۰

بابت ورود ج به شرکت

سرمایه ج

(۱) ۱,۰۰۰,۰۰۰ | (۲) ۱,۰۰۰,۰۰۰

۹۰۰,۰۰۰ مانده

کاملاً روشن است که در روش اول مانده سرمایه شریک جدید (ج) ۱,۰۰۰,۰۰۰ ريال و در روش دوم مانده سرمایه وی ۹۰۰,۰۰۰ ريال خواهد بود که این تفاوت دقیقاً معادل سهم ج از سرفقلى ثبت نشده است.

همان گونه که ملاحظه می شود در کلیه موارد تغییر در شرکتهای غیرسهامی براحتی می توان با استفاده از مبنای فوق که براساس یک تحلیل اصولی و در عین حال ساده حاصل شده است تعدیلهای لازم را در حسابها اعمال کرد و نیاز به ابداع روش و استفاده از اصطلاحات نامناسب احساس نمی شود. بخصوص استفاده وسیع از این شیوه ها در آموزش حسابداری دانشجویان را به جای واداشتن به تعمق و استدلال، به یادگیری چندین حالت و روش وامی دارد که به نظر می رسد حداکثر بازدهی آن موفقیت در حل مسائل امتحانی باشد و نهایتاً شاید فقدان برخی خلاقیتهاى مورد انتظار در جامعه حرفه حسابداری، ریشه در همین شیوه های آموزشی داشته باشد. ●

دنباله سیستم جدید حسابداری

دفترها و مدارک حسابداری، مطابق دستورعمل یکسانی خواهد بود که به وسیله وزارت فرهنگ و آموزش عالی تصویب و ابلاغ خواهد شد.

تحقیق در مورد نظام جدید حسابداری و طراحی یک سیستم حسابداری مناسب برای دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی تابع وزارت فرهنگ و آموزش عالی از سوی وزارت مذکور به آقای جعفر باباجانی محول شد.

سیستم جدید حسابداری دانشگاهها پس از یک سال مطالعه و تحقیق، طراحی شد و دستورعمل آن تنظیم و در پایان سال ۱۳۷۰ به کلیه دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی ابلاغ گردید تا از اول سال ۱۳۷۱ به اجرا گذاشته شود.

در سیستم جدید حسابداری دانشگاهها که به صورت کامپیوتری تهیه شده کوشش شده است بیشتر نارساییهای موجود در نظام حسابداری موجود وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی که در سیستمهای حسابداری دانشگاهها نیز وجود داشت رفع شود. نکات کلیدی سیستم جدید حسابداری دانشگاهها

به شرح زیر است.

- ۱ - بهره گیری کامل از سیستم حسابداری حسابهای مستقل « Fund Accounting »
 - ۲ - استفاده از سیستم حسابداری تعهدی در مورد هزینه ها و سیستم نقدی در مورد درآمد.
 - ۳ - بکارگیری روش حسابداری دوطرفه و استفاده از حسابداری بودجه ای در مورد تأمین اعتبار و کنترل بودجه.
 - ۴ - نگهداری حساب هزینه تمام شده طرحها و پروژه های عمرانی.
 - ۵ - تنظیم صورتهای مالی اساسی و ارتقای سطح کیفی گزارشگری مالی.
 - ۶ - حذف سرفصلهای زائد حسابداری در نظام قدیم و استفاده از سرفصلهای مناسب به منظور ارائه تصویر روشنی از وضعیت و نتیجه عملیات مالی.
- در ارزیابی سیستمهای حسابداری دولتی این نکته مورد توجه قرار می گیرد که سیستم حسابداری تا چه حدودی مراحل انجام هزینه یا وصول درآمد را منعکس می کند. با توجه به مراحل انجام هزینه که

به ترتیب عبارتند از: تشخیص، تأمین اعتبار، تعهد (تحويل کالا یا انجام خدمت)، تسجیل، صدور حواله، نظارت مالی و پرداخت، سیستم حسابداری دانشگاهها به نحوی طراحی شده است که بتواند مراحل تأمین اعتبار، تعهد و تسجیل و پرداخت را دربر گیرد، درحالی که در سیستم موجود وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی و سیستم سابق دانشگاهها و مؤسسات دولتی به علت استفاده از مبنای حسابداری نقدی و عدم استفاده کامل از حسابداری بودجه ای، ثبت هزینه ها تا زمان پرداخت که آخرین مرحله از مراحل انجام هزینه است به تأخیر می افتاد و سایر مراحل در سیستم حسابداری منعکس نمی شد. با این ترتیب اطلاعات مورد نیاز مدیریت و سایر مراجع قانونی ذیصلاح در مورد سایر مراحل انجام هزینه جمع آوری و ارائه نمی گردید.

طراحی و اجرای سیستم حسابداری جدید دانشگاهها بویژه به صورت مکانیزه را گامی مثبت در ایجاد تحول در نظام حسابداری دولتی تلقی می کنیم و امیدواریم این پیشرفت، در سیستم حسابداری مورد عمل دولت و سایر واحدهای تابع آن نیز تحقق یابد. ●

چرا شرکت؟

چرا سهامی؟

چرا خاص؟

وقتی در یک موسسه انتفاعی فقط یک صاحب سرمایه وجود دارد چرا عنوان آن باید شرکت باشد، مگر نه اینکه شرکت طبق تعریف عبارت است از اجتماع حقوق مالکان متعدد در شیء واحد؟ حال به فرض پذیرش شرکت بودن موسسات متعلق به دولت، چرا باید سرمایه آنها منقسم به سهام باشد؟ با اینکه شرکت‌های دولتی عامترین شرکتها هستند چرا در عمل و طبق قوانین موجود سهامی خاص هستند؟ منظور از طرح سنوالات فوق یادآوری دوباره این

۳- ماده ۱۲۹ لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب اسفند ۱۳۴۷ مقرر می‌دارد: «اعضای هیئت مدیره و مدیرعامل شرکت و همچنین مؤسسات و شرکتهایی که اعضای هیئت مدیره و مدیرعامل شرکت شریک یا عضو هیئت مدیره یا مدیرعامل آنها باشند نمی‌توانند بدون اجازه هیئت مدیره در معاملات که با شرکت یا به حساب شرکت می‌شود به طور مستقیم یا غیرمستقیم طرف معامله واقع یا سهم شوند و در صورت اجازه نیز هیئت مدیره مکلف است بازرس شرکت را از معامله ای که اجازه آن داده شده بلافاصله مطلع نماید و گزارش آنرا به اولین مجمع عمومی عادی صاحبان سهام بدهد و بازرس نیز مکلف است ضمن گزارش خاصی حاوی جزئیات معامله نظر خود را درباره چنین معامله ای به همان مجمع تقدیم کند. عضو هیئت مدیره یا مدیرعامل ذینفع در معامله در جلسه هیئت مدیره و نیز در مجمع عمومی عادی هنگام اخذ تصمیم نسبت به معامله مذکور حق رأی نخواهد داشت.»

پوشش:

۱. متأسفانه در مرحله آماده سازی مطالب مجله شماره ۸۳-۸۴، دو اشتباه در نمودارهای مقاله «در تعریف سیستمی، سیستم حسابداری» روی داده است. مورد اول در نمودار صفحه ۶ است که جهت فلش در اصل باید از اطلاعات ورودی به سوی پردازش و اطلاعات خروجی یا گزارشها و سرانجام استفاده کنندگان باشد، درحالی که این مسیر در جهت عکس نشان داده شده است. مورد دوم در بخش پایین نمودار صفحه (۱۰) است که محیط پیرامونی و محیط کار در یک موقعیت قرار گرفته اند، درحالی که محیط کار باید در داخل دایره بزرگتر قرار می‌گرفت.

۲. دو مورد دیگر در سایر مقاله هاست که

دنباله تاریخچه، اصول و استانداردها

دولتی این است که آیا باید تغییرات در سطح قیمت‌ها، هزینه جایگزینی جاری، ارزش خالص بازیافتنی و سایر عوامل مربوط به تغییر قیمت‌ها در حسابها و صورتهای مالی سازمانهای دولتی منعکس گردد یا خیر؟

با اینکه طبق اصول متداول حسابداری دولتی، سازمانهای دولتی، ملزم به تبعیت از اصول حسابداری بازرگانی در زمینه تهیه صورتهای مالی تکمیلی بر اساس تعدیلات قیمت‌ها و افشای هزینه جایگزینی، نشده‌اند برخی از حسابداران دولتی نگران اثرات تورم و تغییرات قیمت‌ها بر صحت و گویایی صورتهای مالی و جدولهای آماری دولتی هستند. شکی نیست که در این مقطع زمانی ضرورت انجام تحقیقات نظری و کاربردی در انعکاس تعدیلات سطح قیمت‌ها، هزینه جایگزینی، نگهداری سرمایه در حسابها و صورتهای مالی سازمانهای دولتی کاملاً محسوس می‌شود.

علاوه بر مباحثی که به اختصار بدانها اشاره شد، در مقطع زمانی حاضر در حسابداری دولتی مسائل فراوانی وجود دارد که مراجع تدوین هدفها و استانداردهای حسابداری دولتی و صاحب نظران در حال تحقیق و کاوش و بحث و مجادله درباره آنها هستند. بحث و تحقیق را باید به عنوان نشانه‌های مثبتی تلقی کرد که توجه حرفه حسابداری را به طور فزاینده‌ای به تکامل و پیشرفت حسابداری سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی معطوف می‌کند.

در سالهای اخیر، در کشورهای مختلف جهان در جهت حل مسائل عمده نظری و عملی، فرایند تدوین استانداردها و نیز توافق در زمینه هدفهای حسابداری سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی، که یکی از اجزای اصلی تشکیل دهنده چهارچوب نظری حسابداری دولتی است، گامهای مهم و مؤثری برداشته شده است. امیدواریم که در کشور ما نیز با کوششهای جمعی و هماهنگ سازمانهای دولتی، مراجع تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، انجمنهای حرفه‌ای و حسابداران دولتی، سیر تکامل و پیشرفت مبانی نظری و عملی حسابداری سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی پابرجا و تسریع شود. ●

نکته است که شرکت‌های دولتی با حاکم نبودن ضوابط مشخص بر آنها اشخاص بی هویتی هستند و قانون محاسبات عمومی که از دیدگاهی دیوان سالارانه تدوین شده و با توسعه فعالیت‌های دولت همسویی ندارد از یک طرف و قانون تجارت به دلیل فقدان مقررات خاص شرکت‌های دولتی از طرف دیگر، نتوانسته‌اند به این شرکتها هویت لازم را ببخشند.

شرکت دولتی مقوله‌ای جدا از سایر شرکتهاست و باید دارای مقررات خاص خود باشد. به نظر نگارنده قانون محاسبات عمومی فعلی و قانون تجارت فعلی، مقررات مربوط به شرکت‌های دولتی را شامل نمی‌شوند.

اگر قرار است مقررات مربوط به شرکت‌های دولتی در قانون محاسبات عمومی گنجانده شده باشد لازم است بخش مجزایی از این قانون به شرکت‌های دولتی اختصاص یابد همان‌طور که لازم است بخش مستقلی برای مقررات مربوط به طرحهای عمرانی در این قانون پیشبینی شود.

تداخل مسائل مربوط به شرکتها که هدف اصلی یا حداقل یکی از هدفهای مهم آن انتفاع است و مسائل مربوط به وزارتخانه‌ها و سازمانهای غیرانتفاعی دولت که هدفهای انتفاعی ندارند خالی از اشکال نیست. ●

۴- برای مثال نگاه کنید به تعریف هزینه در ماده ۲۳ قانون محاسبات عمومی: «هزینه عبارت است از پرداختهایی که به طور قطعی به ذینفع درقبال تعهد یا تحت عنوان کمک یا عناوین مشابه با رعایت قوانین و مقررات مربوط صورت می‌گیرد.» همچنین نگاه کنید به ماده ۶۲ قانون محاسبات عمومی.

مورد اول آن اشتباه در جهت فلش خروجی ستاده در طرف استفاده کنندگان در نمودار صفحه ۶۷ است و مورد دوم اشتباه در جهت اطلاعات ورودی به طرف پردازش اطلاعات در نمودار صفحه ۷۳ است.

۳. در شماره ۸۱-۸۲، صفحه ۵۴ نیز، در مطلب استنادان ایرانی حسابداری در دانشگاههای امریکا نام آقای دکتر سمیع به اشتباه آقای دکتر سامی و نام آقای دکتر عبدالحمیدی نیز عبدالحمیدی چاپ شده بود. بدین وسیله از نویسندگان و تهیه کنندگان محترم مقاله‌هایی که اشتباه در آنها روی داده است و نیز از خوانندگان گرامی پوزش می‌خواهد. ●

درخواست اشتراک آبونمان ماهنامه «حسابدار»

خواننده گرامی

- چنانچه مایلید «حسابدار» را به طور مرتب در یک سال توسط پست دریافت کنید لطفاً:
- مبلغ ۳۶۰۰ ریال به حساب شماره ۱۵۱۳ بانک ملی ایران شعبه طالقانی (کد ۰۹۴) به نام انجمن حسابداران خیره ایران واریز یا از هر نقطه ایران حواله فرموده کپی برگه واریز یا حواله را همراه با فرم زیره نشانی انجمن: خیابان نجات‌اللهی، شماره ۱۵۲، طبقه سوم ارسال فرمائید.
- اگر دانشجو هستید، فتوکپی کارت دانشجویی را نیز ضمیمه کنید و به جای ۳۶۰۰ ریال مبلغ ۲۷۰۰ ریال پرداخت فرمایید.
- اگر از مشترکین قدیمی مجله هستید لطفاً شماره اشتراک قبلی خود را نیز ذکر کنید.
- در صورت تغییر آدرس، نشانی جدید خود را هر چه سریعتر (با ذکر شماره اشتراک) اعلام فرمایید.
- ذکر شماره کد پستی یا صندوق پستی بسیار مفید خواهد بود.

تلفن: ۸۹۲۹۲۶

ماهنامه

حسابدار

درخواست اشتراک



نام و نام خانوادگی:



شماره اشتراک:

تلفن



نشانی دقیق:



صندوق / کد پستی

مبلغ ارسالی



تا شماره

از شماره

ریال

امضاء

تاریخ

ج- مقایسه بودجه‌ای باید در صورتهای مالی مناسب و جدولهای ضمیمه مربوط به حسابهای مستقل وجوه دولتی ملحوظ گردد.»

اصل کنترل بودجه‌ای هم در اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی و قانون محاسبات عمومی کشور و در نظام حسابداری دولتی ایران مورد توجه قرار گرفته است، لیکن تکنیک اعمال کنترل بودجه‌ای در سیستم حسابداری دولتی ایران از کفایت لازم برخوردار نیست. به عبارت دیگر به کارگیری سیستم ثبت یکطرفه حسابداری برای تأمین اعتبار و کنترل بودجه حسابهای مستقل وجوه دولتی از اشکالات مهم اجرای اصل کنترل بودجه‌ای در نظام حسابداری دولتی ایران شمرده می‌شود. تأمین اعتبار و کنترل بودجه حسابهای مستقل وجوه عمومی - شامل اعتبارات جاری و عمرانی - و اختصاصی به صورت ساده و یکطرفه در دفترهای آماری و خارج از سیستم ثبت دوطرفه حسابداری هریک از حسابهای مستقل فوق صورت می‌گیرد.

اصل طبقه بندی هزینه‌ها و درآمدها:

اصل دهم از اصول پذیرفته شده حسابداری دولتی که از طرف شورای ملی حسابداری دولتی (NCGA) ۱۷ اعلام شده و در حال حاضر نیز مورد تأیید GASB است، بر طبقه بندی هزینه‌ها و درآمدها تأکید دارد و مقرر می‌کند:

«الف- وجوه انتقالی از حسابهای مستقل وجوه دریافتی بابت وامهای بلندمدت باید از درآمد و هزینه حسابهای مستقل تفکیک شود.

ب- درآمد حسابهای مستقل وجوه دولتی باید بر حسب حساب مستقل طبقه بندی شود. هزینه‌ها باید بر حسب حساب مستقل، وظایف (با برنامه) واحدهای سازمانی، فعالیت، ماهیت و نوع هزینه طبقه بندی شود.

ج- درآمد و هزینه حسابهای مستقل وجوه دولتی باید مشابه سازمانهای بازرگانی، وظایف و فعالیتهای طبقه بندی شود.»

خوشبختانه در نظام بودجه بندی ایران طبقه بندیهای استاندارد درآمد و هزینه کاملاً مورد توجه قرار دارد لذا در نظام حسابداری دولتی نیز درآمدها و هزینه‌ها منطبق با نظام بودجه بندی دولتی طبقه بندی می‌شود. بنابراین در مورد رعایت طبقه بندی درآمدها و هزینه‌ها اصل پذیرفته شده فوق مراعات می‌شود.

اصل اصطلاحات و طبقه بندی متداول:

در اصل یازدهم تأکید شده است که در سیستم حسابداری باید اصطلاحات و طبقه بندیهای متداول به کار رود.

«باید اصطلاحات و طبقه بندی متداول که از هر جهت با بودجه، حسابها و صورتهای مالی هر حساب مستقل سازگار باشد به کار رود.»

اصل فوق در نظام حسابداری دولتی ایران عیناً رعایت می‌شود و سرفصلهای مورد استفاده در سیستم حسابداری هریک از حسابهای مستقل با عناوین قانونی و بودجه‌ای کاملاً منطبقند و بسیار ساده انتخاب شده‌اند.

گزارشهای قابل تنظیم از نظام حسابداری ایران امکان مقایسه بودجه مصوب و ارقام واقعی را فراهم می‌کند.

اصل گزارشهای مالی

اصل دوازدهم براهیمت تنظیم گزارشهای مالی میان دوره‌ای داخلی و گزارشهای مالی سالانه خارجی به شرح زیر تأکید کرده است:

«۱- به منظور ایجاد تسهیلات لازم در امر کنترل فعالیتهای مالی، رعایت موازین قانونی و عنداللزوم برای مراجع خارج از سازمان، باید صورتهای مالی مناسب میان دوره‌ای و گزارشهای وضعیت و نتایج عملیات مالی و سایر اطلاعات مربوط تهیه شود.

۲- باید یک گزارش مالی جامع سالانه حاوی کلیه حسابهای مستقل و گروههای حساب مورد استفاده واحد مورد گزارش، شامل یک قسمت به عنوان مقدمه، صورتهای جداگانه و ترکیبی حسابهای مستقل، یادداشتهای ضمیمه، اطلاعات تکمیلی مورد نیاز، جدولها، شرح تفصیلی و جدولهای آماری تهیه و منتشر شود.

۳- هدف کلی صورتهای مالی واحد مورد گزارش می‌تواند جدا از گزارش مالی جامع سالانه انتشار یابد. این قبیل گزارشهای مالی باید حاوی صورتهای مالی اساسی و یادداشتهایی باشد که برای ارائه منصفانه وضعیت و نتایج عملیات مالی ضرورت دارد.

۴- می‌توان گزارش مالی واحد جزء دربرگیرنده کلیه حسابهای مستقل و گروههای حساب و شامل قسمتهای مقدمه، صورتهای مالی جداگانه و ترکیبی، یادداشتهای ضمیمه صورتهای مالی، جدولها، شرح تفصیلی و جدولهای آماری تهیه کرد و در صورت ضرورت انتشار داد.

۵- گزارشهای مالی واحدهای تشکیل دهنده یک واحد کلی تر، می‌تواند به صورت جداگانه و مستقل از واحد اصلی انتشار یابد. این قبیل گزارشهای مالی نیز باید حاوی صورتهای مالی اساسی و یادداشتهای ضروری منضم به آن باشد که وضعیت و نتایج عملیات مالی را به نحو منصفانه‌ای ارائه دهد.»

توضیح این نکته ضروری است چون کشور آمریکا به صورت فدراتی اداره می‌شود و هریک از ایالات و شهرها و بخشهای مستقل دارای حکومتی محلی مربوط به خود می‌باشند لذا واحد مورد گزارش "Reporting entity" از نقطه نظر حسابداری ایالت، "State" شهر "City" و بخش مستقل "County" است. به این ترتیب منظور از بندهای ۴ و ۵ اصل فوق مجوز تنظیم صورتهای مالی جداگانه و مستقل برای هریک از شهرها و بخشهای مستقل علاوه بر صورتهای مالی جداگانه و ترکیبی برای حسابهای مستقل یک ایالت است.

مقایسه صورتهای مالی تنظیمی از نظام حسابداری دولتی ایران با صورتهای مالی مورد تأکید در اصل دوازدهم از اصول پذیرفته شده حسابداری دولتی، صرف نظر از تفاوتی که واحدهای مورد گزارش "Reporting entity" در دو نظام حکومتی دارند، فاصله درخور توجهی را نشان می‌دهد.

گزارشهای مالی قابل استخراج از سیستم حسابداری وزارتخانه ها و سات دولتی و خزانه، محدود است به تراز عملیات دفتر کل که گردش و عملیات حسابهای مستقل وجوه دولتی را منعکس می‌کند، و همچنین به نتایج عملکرد سالانه بودجه که ارقام واقعی و بودجه‌ای هر یک از بهای مستقل را مورد مقایسه قرار می‌دهد. علاوه بر صورتهای مذکور، حساب دریافت و پرداخت و موجودی حسابهای مستقل وجوه دولتی و از سیستم حسابداری وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و صورت گردش خزانه، حاوی اطلاعات مالی مربوط به دریافت و پرداخت و موجودی بهای مستقل از سیستم حسابداری خزانه، قابل تنظیم است. صورتهای فوق در مقایسه با صورتهای مالی استاندارد از کفایت لازم برخوردار باشد زیرا صورتهای مالی دولت و سازمانهای دولتی باید متضمن اطلاعات

باشد:

- ۱- اطلاعات مالی مفید و صحیح جهت تصمیمگیری در مورد تخصیص مالی به مصارف مربوط.
- ۲- اطلاعات مربوط به داراییها، بدهیها، مازاد و دریافتها و پرداختها و بودیهای دولت و سازمانهای دولتی در تاریخ معین و تغییرات در عوامل مورد درآمدت زمان معین.
- ۳- اطلاعات مالی لازم و مفید برای ارزیابی عملکرد سازمان دولتی و بیت آن
- ۴- اطلاعات مالی لازم و مفید برای ارزیابی خدمات ارائه شده و توانایی ارائه ارائه خدمات.
- ۵- اطلاعات مالی مفید جهت تهیه گردش وجوه و پیشبینی گردش وجوه زاد برای مدت معین.
- ۶- اطلاعات لازم برای انجام برنامه ریزی و تصمیمگیری مالی به منظور خدمات بیشتر و مطلوبتر، با مصرف حداقل اعتبارات و منابع مالی سازمانت نیل به اهداف عملیاتی.
- ۷- اطلاعات لازم برای مقایسه عملیات انجام شده با برنامه‌ها و طرحهای بود و تطبیق هزینه‌های انجام شده با اعتبارات مصوب و قوانین و مقررات و بودجه‌ای.
- ۸- اطلاعات لازم برای برنامه ریزیها و تصمیمگیریهای اقتصادی، معنایی، و سیاسی توسط دولت.
- ۹- اطلاعات درست و منصفانه از وضع مالی و نتیجه عملیات مالی هر از حسابهای مستقل و نیز نتایج کلی عملیات مجموع حسابهای مستقل.
- ۱۰- اطلاعات لازم، به عنوان مبنایی جهت حصول اطمینان از رعایت نین و مقررات در انجام و ثبت فعالیتهای مالی سازمان.
- ۱۱- اطلاعات مالی مفید برای برنامه ریزی و بودجه ریزی و پیشبینی اثرات صیص منابع مالی بر نیل به اهداف عملیاتی سازمان دولتی.
- ۱۲- ارقام مقایسه‌ای درآمدها و هزینه‌های سال جاری با درآمدها و

هزینه‌های سال مالی قبل ۱۳۸۰»

در نظام حسابداری دولتی ایران صورتهای مالی اساسی نظیر ترازنامه و صورت درآمد و هزینه و تغییرات در حساب مازاد که وضعیت و نتایج عملیات

مالی حسابهای مستقل وجوه دولتی را نشان دهد و همچنین جدولهای آماری منضم به این قبیل گزارشهای مالی تنظیم نمی‌شود. ضمناً داراییهای ثابت و بدهیهای بلندمدت عمومی به لحاظ عدم استفاده از گروه حساب داراییهای ثابت عمومی و گروه حساب بدهیهای بلندمدت عمومی، در گزارشهای مالی انعکاس نمی‌یابد. بنابراین گزارشگری مالی دولتی در ایران کارایی و کفایت لازم از نظر ارائه اطلاعات مالی منطبق با استانداردهای فوق را ندارد.

به نظر می‌رسد مطالب بالا کاربرد اصول پذیرفته شده حسابداری دولتی در نظام مالی دولتی ایران را تا حدودی روشن کرده باشد، بنابراین برای پرهیز از طولانی شدن کلام از ذکر سایر نارساییهای موجود که بیشتر جنبه تکنیکی دارد چشم می‌پوشیم.

پیشنهادهای

در هیچ عصری به اندازه عصر حاضر مسئولیت مورد توجه و تأکید قرار نگرفته است و چون در عصر مسئولیت زندگی می‌کنیم لذا استفاده از خدمات حسابداری برای هر واحدی از جامعه و به طریق اولی برای دولت واحدهای تابع آن امری مهم و حیاتی است. در کتب و نشریات قدیمتر غالباً خواننده ایم که حسابداری زبان تجارت است، در حالی که این اصطلاح در دنیای امروز تغییر یافته و حسابداری منحصر به مؤسسات بازرگانی نیست، بلکه یک وسیله ارتباط اجتماعی است که ضرورت ایجاد می‌کند متناسب با نیازهای اجتماعی تغییر کند و به صورت مستمر مورد اصلاح قرار گیرد.

وضعیت موجود نظام حسابداری دولتی ایران و قوانین مربوط و مقایسه و تحلیل آن در چارچوب مبانی نظری و اصول و استانداردهای متداول بین المللی اصلاح نظام حسابداری دولتی در ایران را در بسیاری زمینه‌ها ایجاد می‌کند. در این قسمت پیشنهادهای اصلاحی در جهت ارتقای سطح کیفی حسابداری دولتی ارائه می‌شود:

پیشنهاد می‌شود در اجرای ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور هیشتی مرکب از نمایندگان مطلع دیوان محاسبات کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی مسئولیت مطالعه و تحقیق در مورد نظام حسابداری دولتی ایران را به عهده گیرد. و ضمن تحقیق و بررسی سیستمهای حسابداری دولتی کشورهای پیشرفته و امکانات و مقدرات کشور، به طراحی یک سیستم نوین حسابداری بپردازد. پس از طراحی سیستم مذکور در صورتی که قوانین و مقررات مالی نیاز به اصلاح داشته باشد، پیشنهادهای اصلاحی تنظیم و جهت تقدیم به مجلس شورای اسلامی به مراجع صلاحیتدار کشور ارائه شود. در طراحی سیستم نوین حسابداری دولتی پیشنهاد می‌شود نکات مهم زیر مورد توجه قرار گیرد:

۱- تغییر مبنای حسابداری - طبق بررسیهایی که نگارنده تاکنون به عمل آورده است تغییر مبنای حسابداری از نقدی تعدیل شده به تعدی تعدیل شده امکانپذیر است. استفاده از مبنای تعدی در شناسایی و ثبت هزینه‌ها مستلزم اصلاح تعریف هزینه در ماده ۲۳ قانون محاسبات عمومی کشور است و با ورق بزنید

اصلاح تعریف هزینه و آثار آن در سایر مواد قانون فوق، تنها مانع در راه استفاده از سیستم حسابداری هزینه‌ها خواهد بود. بدیهی است حسابداران بخش دولتی با یک آموزش کوتاه‌مدت خود را با سیستم جدید تطبیق خواهند داد.

استفاده از حسابداری تعهدی تعدیل شده برای شناسایی و ثبت درآمدها نیازمند بررسی و مطالعه و دقت بیشتری است. در این سیستم درآمدها به دو گروه تقسیم می‌شوند. آن دسته از درآمدها که قابل اندازه‌گیری و در دوره کوتاهی قابل وصول باشند، با استفاده از مبنای تعهدی در دوره‌ای که تشخیص می‌شوند به عنوان درآمد در حسابها منعکس می‌گردند. سایر درآمدها که فاقد شرایط فوق باشند و تشخیص و اندازه‌گیری آنها منحصرأً موقوف به زمان وصول باشد، با سیستم نقدی مورد شناسایی قرار گرفته و در حسابها ثبت می‌شوند.

استفاده از این مبنای استاندارد مستلزم بررسی دقیق درآمدهای کشور و تقسیم‌بندی آنهاست، لذا پس از مطالعه کافی و آموزش لازم امکان به کارگیری آن فراهم خواهد شد. در صورتی که هیئت یاد شده استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده را در مورد درآمدها امکانپذیر تشخیص ندهد پیشنهاد می‌شود، سیستم حسابداری بر مبنای نیمه تعهدی، که در آنها هزینه‌ها در زمان تحقق یا ایجاد و درآمدها در زمان وصول مورد شناسایی و ثبت قرار می‌گیرند، طراحی گردد.

۲- به منظور کنترل داراییهای ثابت عمومی که از محل حسابهای مستقل وجوه دولتی خریداری می‌شود، پیشنهاد می‌شود با استفاده از گروه حساب داراییهای ثابت عمومی نسبت به انعکاس بهای تمام شده آنها اقدام گردد. لذا توصیه می‌شود در سیستم حسابداری یک طرفه و ساده اموال دولتی تجدیدنظر اساسی به عمل آید و با استفاده از موازین پذیرفته شده، یک سیستم مناسب حسابداری اموال طراحی و اجرا شود.

۳- به منظور انعکاس وامهای بلندمدت عمومی دولت، باید در نظام حسابداری دولتی یک گروه حساب پیشبینی شود. گروه حساب بدهیهای عمومی دولت وظیفه خواهد داشت، ضمن انعکاس میزان وامهای دریافتی برای حسابهای مستقل وجوه دولتی، بر نحوه زمانبندی و سررسید وامهای مذکور نیز نظارت کند. صورتهای مالی این گروه حساب همواره میزان بدهیهای بلندمدت عمومی دولت را نمایش می‌دهد و یادداشتهای ضمیمه صورتهای مذکور اطلاعات تفصیلی تر را در اختیار خوانندگان صورتهای مالی خواهد گذاشت.

۴- ایجاد یک حساب مستقل برای بازپرداخت بدهیهای عمومی دولت می‌تواند کمک موثری به بازپرداخت موقوع وامهای بلندمدت دولت باشد. هر چند که ایجاد حساب مستقل فوق از استانداردهای اجرایی GASB است، لیکن در بیشتر کشورها بازپرداخت بدهیهای عمومی دولت مستقیماً از طریق حساب مستقل وجوه عمومی که تأمین کننده منابع لازم برای بازپرداخت وامها نیز هست، انجام می‌شود. توضیح این نکته نیز ضروری است که ایجاد حساب مستقل بازپرداخت بدهیهای عمومی، این مزیت را هم دارد که اوراق قرضه بلندمدت دولتی انتشار می‌یابد و به فروش می‌رسد و وجوه لازم برای بازپرداخت در بودجه سالانه حساب مستقل وجوه عمومی پیشبینی و به حساب مستقل

بازپرداخت و ارزیابی می‌گردد تا در سررسید به مصرف بازپرداخت برسد. با این عمل ضمن آنکه فشار مالی زمان سررسید برای حساب مستقل وجوه عمومی کاهش می‌یابد، می‌توان وجوه متمرکز شده در حساب بازپرداخت را تا زمان سررسید اوراق قرضه در صورت مقتضی سرمایه‌گذاری کرد. این موضوع در کشورهای پیشرفته کاملاً معمول است.

۵- ایجاد حساب مستقل تنخواه گردان یا تدارکات داخلی به خصوص در استانهای کشور می‌تواند به صورت موثری در کاهش هزینه‌های خرید، انبارداری و غیره موثر باشد. لذا پیشنهاد می‌شود ضمن تحقیق و مطالعه مجدد در چگونگی تشکیل و انحلال بنگاه کارپردازی کل، تشکیل واحدهای تدارکات کل به منظور خرید بموقع و انبوه و توزیع مناسب کالاهای عمومی مورد نیاز دستگاههای دولتی، مجدداً در دستور کار قرار گیرد و در صورت صلاحدید نسبت به ایجاد آن با تشکیلات مناسب اقدام شود.

۶- با توجه به محدودیتهای سیستم ثبت یکطرفه مورد استفاده در حسابداری تأمین اعتبار و تأثیر نامطلوب آن در کنترل بودجه مصوب سالانه، پیشنهاد می‌شود ضمن تجدیدنظر اساسی در حسابداری تأمین اعتبار و به کارگیری سیستم ثبت دوطرفه، تحول لازم در سیستم کنترل بودجه دولت ایجاد شود.

استفاده از سیستم ثبت دوطرفه در حسابداری تأمین اعتبار و کنترل بودجه با به کارگیری تعداد حسابهای بودجه‌ای خود تراز امکانپذیر خواهد بود، لیکن حجم عملیات دفتری را افزایش خواهد داد. برای رفع این مشکل، استفاده از نرم افزارهای کامپیوتری ریزپردازنده‌های جدید توصیه می‌شود.

۷- چون سیستم حسابداری طرحها و پروژه‌های عمرانی فاقد کارایی لازم در انعکاس و نگهداری حساب بهای تمام شده طرحها و پروژه‌های عمرانی است، پیشنهاد می‌شود، ضمن تجدیدنظر در سیستمهای موجود و استفاده از حسابهای کنترلی لازم، حساب بهای تمام شده طرحها و پروژه‌های در دست اقدام را نگهداری و در صورتهای مالی انعکاس دهند. استفاده از دو حساب «دارایی در جریان تکمیل» و «سرمایه گذاری در داراییهای ثابت»، در سیستم حسابداری حساب مستقل وجوه عمرانی این امر را ممکن خواهد ساخت.

۸- صورتهای مالی قابل استخراج از سیستم حسابداری دولتی ایران فاقد کارایی لازم و خصوصیات صورتهای مالی اساسی پذیرفته شده و منطبق با استانداردهای GASB است. پیشنهاد می‌شود ضمن تجدیدنظر در نظام حسابداری دولتی ترتیبی برگزیده شود تا بتوان صورتهای مالی اساسی نظیر ترازنامه‌های جداگانه و ترکیبی و صورت درآمد و هزینه و تغییرات مازاد جداگانه و ترکیبی را که بتواند وضعیت و نتایج عملیات مالی حسابهای مستقل را به نحو منصفانه‌ای گزارش کند، تنظیم کرد.

جدولها و یادداشتهای لازم و نمودارهای آماری ضمیمه صورتهای مالی باید به ترتیبی طراحی و تنظیم شود که اطلاعات مالی لازم را برای مراجع صلاحیتدار قانونی و خوانندگان صورتهای مالی افشا کند.

منابع و مأخذ فارسی:

- ۱- داود اقوامی، جعفر باباجانی، «اصول و کاربرد حسابداری در سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی» جلد اول، چاپ دوم، انتشارات سازمان سمت
- ۲- قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشور

منابع و مأخذ خارجی:

- 1-Edward B. Lynn and Robert J. Freeman, "Fund Accounting: Theory and Practice" Prentice Hall, Inc, Second Edition, 1983.
- 3- Leon E. Hay, "Accounting For Governmental and Nonprofit Entities" Irwin, Eight Edition, 1989.
- 3- Governmental Accounting Standard Board, "Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards. 2nd edition, Stamford, Conn, 1987.

- 1- Governmental Accounting Standards Board
- 2- Debt Service Fund.
- 3- Proprietary Funds.
- 4- Internal Service Fund.
- 5- Enterprise Fund.
- 6- Fiduciary Funds.
- 7- Expendable Trust Fund.
- 8- None Expendable Trust Fund.
- 9- Pension Fund.
- 10- General Fixed Assets Account Group.
- 11- General Long-Term Account Group

۱۲- داود اقوامی و جعفر باباجانی، اصول و کاربرد حسابداری در سازمانهای دولتی و غیر

انتفاعی، فصل سوم

سازمان مطالعه و تدوین کتب درسی دانشگاهی، جلد اول، چاپ دوم سال ۱۳۷۰

- 13- Modified Accrual basis.
- 14- Measurable.
- 15- Available.
- 16- Transfers.
- 17- National Council on Governmental Accounting.

۱۸- داود اقوامی، جعفر باباجانی «اصول و کاربرد حسابداری در سازمانهای دولتی و

غیرانتفاعی» انتشارات سازمان سمت جلد اول، چاپ دوم صفحه ۸۵.

- 19- Mixed basis

دنباله دشواریهای ایجاد تحول در حسابرسی دولتی ایران

شلیله:

از وقتی که صرف کردید، از حوصله و دقتی که به خرج دادید تا به پرسشهای من، که ممکن است پرسش برخی یا بسیاری از همکاران حرفه ما باشد، پاسخ داده‌اید، سپاسگزارم.

اسلامی:

من هم از اینکه این فرصت را در اختیار من گذاشتید متشکرم.

کارشناسان دیوان محاسبات تمایل جدی دارند که هیچ‌گاه با جرم و سوءمدیریت و مانند اینها روبرو نشوند. روالها و رویه‌های رسیدگی به تخلفات در دیوان محاسبات از چنان دقتی برخوردار است که حتی سوءتدبیر و تخلفات عمدی و غیر عمدی را بدرستی از هم بازمی‌شناسد. بعلاوه در قانون، مراجع رسیدگی به احکام صادر شده نیز موجود است که با دقت درخواست بررسی و تجدیدنظر را نیز مورد توجه قرار می‌دهند. دیوان محاسبات به هیچ روی با سوءظن به همکاران سازمانهای دولتی نمی‌نگرد، و دستخوش سوءظن یا غرض‌ورزی نمی‌شود. و سازمانهای دولتی می‌توانند با اطمینان خاطر و به دیده مددکار و همکار راهگشای خود به آن نگاه کنند.

به سازمان نظام حسابرسی به عنوان یک دستگاه دولتی نیاز داریم که حسابرسیهای خاص، یا حسابرسی مؤسسات خاص و محرمانه را انجام بدهد. این سازمان می‌تواند افراد صلاحیتدار برای حسابرسی مؤسسات را برای انجام حسابرسی در سطح کشور معرفی کند و بر کار آنها نیز نظارت کند. مسئله دیگری که می‌خواهم به اطلاع مدیران سازمانهای دولتی برسانم این است که بیش مسئولان دیوان محاسبات این نیست که از طریق رسیدگیها و حسابرسیها در پی کشف جرم و خطا و مانند اینها باشند. بلکه بیشتر به ارزیابی عملکرد سازمانها و دستیابی به راه‌حلهای مناسبتر برای آینده نظر دارند. شاید با اطمینان بتوان گفت که کارگزاران و

دوست و همکار ارجمند جناب آقای
کوروش پرتوی مصیبت وارده را
تسلیم می‌گوئیم.

هیئت تحریریه