

ارزش آفرینی برای سهامداران: عوامل یاری دهنده، موانع

نوشته: جک م. رول واسکات کاون

داخلی آنها کمتر از هزینه سرمایه باشد ارزش اقتصادی شرکت کاهش می یابد. بنابراین ارزش اقتصادی شرکت تابع مبلغ و زمان جریانهای نقدی و ریسک مرتبط با این جریانهاست.

سودی که براساس حسابداری تعهدی محاسبه می شود، در بسیاری از موارد معیار درستی در تعیین ارزش اقتصادی شرکت نیست. زیرا در محاسبه آن، مبلغ و زمان جریانهای نقدی دز نظر گرفته نمی شود. برای مثال، سود بسته به آنکه کدام روش قیمتگذاری موجودی یعنی اولین صادره از اولین وارده^۱ یا اولین صادره از آخرین وارده^۲ به کار گرفته شود تغییر می کند. دو پروژه که جریانهای نقدی همانندی دارند ممکن است به علت استفاده از دوروش متفاوت ارزیابی موجودیها دو درآمد متفاوت را نشان دهند.

ممکن است درآمد پروژه ای که موجودیهای آن براساس روش اولین صادره از اولین وارده برآورد شده غیرقابل قبول باشد، اما درآمد پروژه ای که موجودیهای آن براساس اولین صادره از اولین وارده برآورد شده قابل قبول جلوه کند. بدین ترتیب در سیستم حسابداری تعهدی، در محاسبه سود، مبلغ و زمان جریانهای نقدی و همچنین ریسک مربوط به آن بخوبی دز نظر گرفته نمی شود. بنابراین شرکتهایی که هدف آنها ایجاد ارزش برای سهامدارانست نباید در انتخاب بهترین پروژه ها، از درآمدهایی استفاده کنند که براساس سیستم حسابداری تعهدی محاسبه شده اند.

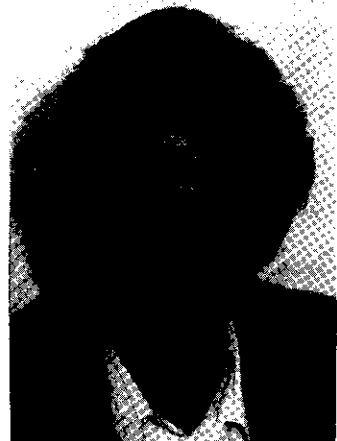
در بررسی سیستم ایجاد ارزش برای سهامداران، از یک الگوی جامع کنترل سازمانی استفاده کردیم. این الگو شامل چهار فرایند مرتبط با یکدیگر است:

- ۱- فرمولبندی هدف. ۲- فرمولبندی برنامه های
۲. First in First out (FiFo)
۳. Last in first out (Lifo)

هر چند بسیاری از شرکتهای که سهامشان در بازار بورس سهام معامله می شود یکی از هدفهای اصلی خود را ایجاد ارزش برای سهامداران قلمداد می کنند، اما سیستم برنامه ریزی و کنترل داخلی آنها در بسیاری از مواقع در جهت عکس این هدف عمل می کند. ما برای جستجوی واقعیت این چگونگی به بررسی این گونه شرکتهای و ادعای آنها پرداختیم. مرحله اول کار ما در این زمینه تهیه چهار چوبی نظری بود که با سیستم ایجاد ارزش هماهنگ باشد. مرحله دوم کار ما استفاده از این چهار چوب به عنوان رهنمودی برای بررسی دو شرکت مدعی ارزش آفرینی برای سهامدار بود. هدف از این بررسی آن بود که ببینیم آیا سیستمهای برنامه ریزی و کنترل این شرکتهای با سیستم برنامه ریزی و کنترل ایجاد ارزش برای سهامدار هماهنگی دارد یا خیر.

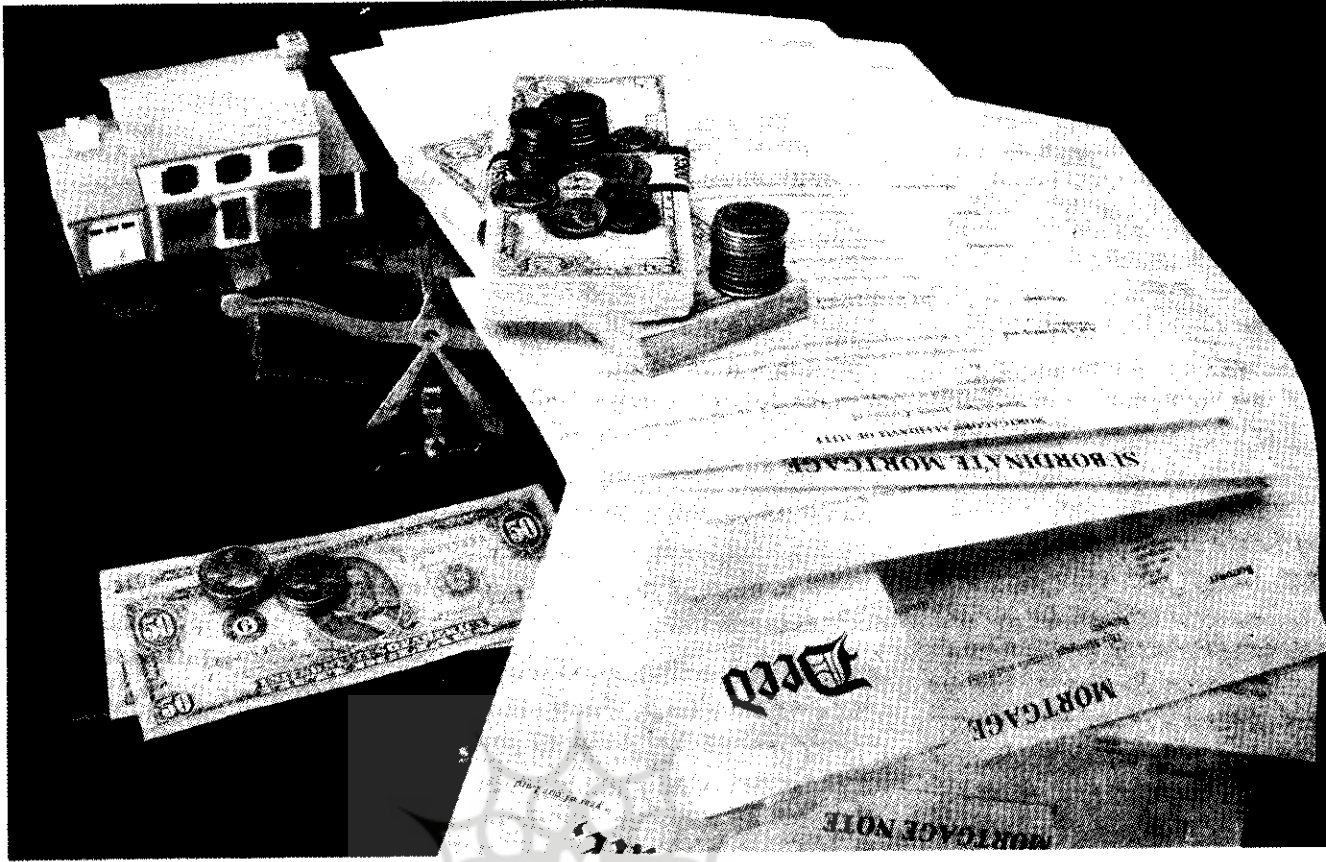
سیستم کنترل و برنامه ریزی مالی مبتنی بر ایجاد ارزش برای سهامدار چیست؟

ارزش اقتصادی یک شرکت، عبارت است از ارزش فعلی ویژه کلیه جریانهای نقدی مرتبط با پروژه های آن شرکت. نرخ تنزیلی که در محاسبه ارزش فعلی ویژه به کار گرفته می شود برابر است با هزینه^۱ سرمایه شرکت. از این دیدگاه، شرکت به عنوان مجموعه ای از پروژه ها ارزیابی می شود. ارزش برای سهامدار فقط زمانی ایجاد می شود که سرمایه گذاری در پروژه هایی انجام گیرد که ارزش فعلی ویژه آنها بیش از صفریا نرخ بازده داخلی آنها بیش از هزینه سرمایه باشد. اگر مدیران شرکت در پروژه هایی سرمایه گذاری کنند، که نرخ بازده



ترجمه: محسن مام بیگی

1. Cost of Capital



اصولاً به ایجاد ارزش برای سهامدار بپردازد، باید از آن صرف نظر کرد. بعلاوه، کلیه مدیران باید نشان دهند که اقدامات آنها در جهت بیشینه کردن ارزش سهام است.

از سیستم حسابداری مالی برای تعیین پاداش مدیران بدرستی استفاده نمی شود.

شرکتهایی که هدف آنها ایجاد ارزش برای سهامدار است باید از میان گزینه های مختلف، روشهایی را برای بودجه بندی سرمایه ای برگزینند که ارزش زمانی در آن در نظر گرفته می شود. برای مثال استفاده از تنزیل جریانهای نقدی، یا روش نرخ برگشت از سرمایه داخلی با مفهوم ایجاد ارزش برای سهامدار هماهنگی دارد. اما روش مدت بازیافت سرمایه و یا روش نرخ میانگین برگشت از سرمایه با مفهوم ایجاد ارزش برای سهامدار هماهنگی و همسویی ندارد.

ورق بزنید

تصمیمهای خود را روی عواملی که بر این موضوع اثر می گذارد متمرکز کنند.

مدیریت باید اهدافی که با مفهوم ارزش آفرینی برای سهامدار هماهنگی و همسویی ندارد چشمپوشی کند. برای مثال، افزایش درآمد و سود هدفی نیست که همواره با هدف ایجاد ارزش همسو باشد. تمرکز روی هدفهایی مانند افزایش سود، ممکن است مسیر تفکر مدیریت را باز توجه به هدف ایجاد ارزش باز دارد و فقط به «مدیریت حسابها» رهنمون شود. همچنین مدیریت زده بالا باید همواره تأثیر مفهوم ایجاد ارزش بر سازمان را در نظر داشته باشد تا مطمئن شود که این مفهوم واقعاً از جانب کارکنان فهمیده و پذیرفته شده است.

فرمولبندی برنامه های استراتژی

در فرایند فرمولبندی برنامه های استراتژی، مدیریت به طراحی برنامه های اجرایی می پردازد تا آنان در دستیابی به هدفهایش یاری گیرد. نکته مهمی که در این مرحله نیز باید در نظر داشت هدف ایجاد ارزش برای سهامدار است. در بعضی موارد نتایج برنامه ها ممکن است تا مدتی آشکار نشود. اما به هر جهت، اگر انتظاری رود که پروژه ای نمی تواند

استراتژیکی. ۳- کنترل مدیریت. ۴- حقوق و پاداش مدیران. کلیه این عوامل در ایجاد ارزش برای سهامدار مؤثرند. در مرحله فرمولبندی هدفها، شرکت اهداف بلندمدت مالی و غیرمالی را تعیین می کند.

این هدفها از طریق اجرای برنامه های استراتژیکی تحقق می یابند. سیستم کنترل مدیریت موظف است که تحقق هدفهای مدیریت را پیگیری کند و بالاخره سیستم پاداش مدیران بدین منظور است که مدیرانی که در جهت دستیابی به هدفهای سازمان تلاش می کنند از اثرات تلاش خود به صورت مالی بهره مند شوند.

فرمولبندی هدفها: مدیریت زده بالا باید مفهوم ارزش سهام را به دقت تعریف و اعلام کند که ایجاد ارزش برای سهامدار، هدف اصلی و نهایی شرکت است. در یک شرکت شرح دقیقی از هدفهای ارزش آفرین در اختیار کلیه کارکنان گذاشته شد و بدین ترتیب شرکت نشان داد که ایجاد ارزش برای سهامدار هدف اصلی است و تنها شعار نیست.

در مرحله بعد، مدیریت باید در زمینه آموزش کارکنان فعالیت کند و به آنها بیاموزد که ایجاد ارزش برای سهامدار فرایندی نسبتاً درازمدت است و بنابراین توجه به اهداف کوتاهمدت در این جا ناسبتی ندارد. از همه مهمتر آنکه کلیه مدیران باید به اهمیت مبلغ و زمان جریانهای نقدی پی برده

کنترل مدیریت

جهت اطمینان یافتن از تحقق هدفهای درازمدت مدیریت، شرکت باید دارای یک سیستم کنترل مدیریت نیرومند و کارآ باشد. سیستم کنترل مدیریت شامل چند سیستم فرعی دیگر مانند سیستم بودجه، سیستم گزارشهای مالی و سیستم گزارشهای عملکرد است.

مدیران دواير مختلف سازمان باید بودجه‌های نقدی چندین ساله تهیه کنند تا توجه آنها همواره بر اصل مفهوم ارزش آفرینی، که تنزیل جریانهای نقدی است متمرکز باشد. در این جا بر واژه «چندین ساله» تأکید می‌شود. در رسیدن به هدف ایجاد ارزش برای سهامدار، مبلغ و زمان جریانهای نقدی طی یک دوره بلندمدت چندین ساله باید در نظر گرفته شود. همچنین باید یک سیستم گزارشگری جهت مقایسه سریع و دقیق نتایج واقعی با برنامه‌های از پیش تعیین شده وجود داشته باشد، بخصوص نتایجی که مرتبط با مبالغ و زمان جریانهای نقدی است. انحرافهایی که برای ایجاد ارزش برای سهامدار اثر می‌گذارد باید مورد توجه خاص قرار گیرد.

حقوق و پاداش مدیران

سیستم تعیین پاداش مدیران باید با سیستم ایجاد ارزش برای سهامدار هماهنگ باشد. همان گونه که در پیش هم اشاره شد، معیارهای حسابداری مالی سنتی نظیر سود و درآمد اساس مناسبی برای تعیین پاداش مدیران نیست و در حقیقت ممکن است باعث کاهش ارزش سهام سهامداران شود. ارزش اقتصادی از طریق جریانهای نقدی ایجاد می‌شود نه از طریق کاربست روشهای قراردادی حاکم بر روش حسابداری تعدی. مانند اولین صادره از اولین وارده یا اولین صادره از آخرین وارده بنابراین سیستم تعیین پاداش مدیران باید بر اساس مبلغ و زمان جریانهای نقدی استوار باشد.

یک راه حل مسئله تعیین پاداش مدیران آن است که پاداش حداقل تا حدودی بر اساس گزارشهای چندین ساله جریانهای نقدی تعیین شود. بدین منظور لازم است که جریانهای نقدی از دو تا سه سال پیش مورد بررسی قرار گیرد. این بررسی چندین ساله

موجب می‌شود که مدیران، تصمیمات کوتاهمدتی که در جهت منافع دراز مدت شرکت نیست نگیرند. ممکن است برخی بگویند که با این روش احتمال دارد مدیران برای افزایش پاداش خود دست به حساب سازی جریانهای نقدی بزنند. پاسخ این است که یک بررسی چندین ساله جریانات نقدی می‌تواند عامل بازدارنده‌ای در این مورد باشد. علاوه بر مبلغ و زمان جریانهای نقدی به عنوان اساس تعیین پاداش مدیران نشانه اهمیت شرکت به مفهوم ایجاد ارزش برای سهامدار است.

نتایج بررسی دو شرکت

با به کارگیری چهار چوب فوق، به بررسی دو شرکت که در گزارش سالانه خود ادعای ایجاد ارزش برای سهامدار را دارند پرداختیم. هر دو شرکت تولیدی اند و سهام آنها در بازار بورس داد و ستد می‌شود. شرکت A یکی از بزرگترین تولیدکنندگان در تولید یک محصول خاص است. فروش این شرکت در سال ۸۹ بیش از ۱/۲۵ میلیارد دلار بود. شرکت B تولیدکننده چندین فراورده است و فروش آن در سال ۸۹ بیش از ۷ میلیارد دلار بوده است. اطلاعات مربوط به این دو شرکت در جدول شماره ۱ مشاهده می‌شود.

ما در اینجا به ذکر کلیه جوانب بررسی خود نمی‌پردازیم، بلکه فقط نکاتی را تشریح می‌کنیم که به صورت نیرویی بازدارنده شرکتها را از هدفهای ارزش آفرینی خود برای سهامدار دور کرده است. بررسی ما نشان داد که حداقل سه عامل اصلی بازدارنده در سیستم کنترل و برنامه ریزی مالی این شرکتها وجود دارد که باعث می‌شود مدیریت به اندازه لازم به موضوع ایجاد ارزش برای سهامدار توجه نکند. این سه عامل را می‌توان به الگوی سیستم برنامه ریزی مالی و کنترل ایجاد ارزش برای سهامدار، که در پیش به آن اشاره کردیم ارتباط داد.

عوامل بازدارنده ایجاد ارزش برای سهامدار کدامند؟

سیستم حسابداری مالی، عامل عمده بازدارنده در برابر مدیرانی است که هدفشان در هنگام انتخاب از بین چند پروژه ایجاد ارزش برای سهامدار است. حسابداری مالی بر پایه اصول پذیرفته شده فراگیر

استوار است، و در تهیه گزارشهای مالی مانند صورتحساب سود و زیان و ترازنامه که مورد توجه و استفاده افراد خارج از شرکت است به کار گرفته می‌شود. زمانی که گزارشهای حسابداری مالی به جای اطلاعات و عوامل وارد و مرتبط، اساس انتخاب از بین چند پروژه را تشکیل می‌دهد، مدیریت به احتمال زیاد تصمیمهای اشتباهی خواهد گرفت.

در شرکت B، سیستم حسابداری مالی حداقل از دو راه در برابر هدف ایجاد ارزش برای سهامدار قرار داشت. نخست آنکه این سیستم اساس تعیین پاداش مدیران دواير بود. معاون مدیرعامل در قسمت مالی در این مورد چنین توضیح داد:

«مسئله این نیست که مدیران دواير (منظور دواير سود است) از مفهوم تنزیل جریانهای نقدی که اساس ایجاد ارزش برای سهامدار است بی‌اطلاعند، آنها با این موضوع آشنا هستند. هر چند که با معیارهای سیستم حسابداری مالی مانوس ترند و کار با این سیستم برای آنها آسانتر است. آنها می‌توانند با حساب سازی و روشهایی شناخته شده، به هدفهای شخصی خود که، دریافت پاداشهای کلان و گسترش دواير خود است دست یابند. بنابراین دلیلی ندارد که سیستمی را که برای شخص آنها مفید است تغییر دهند». تشویق مدیران شرکت B به استفاده از اصول ایجاد ارزش برای سهامدار مشکل بود. زیرا پاداش شخصی آنها ارتباط مستقیم با نتایج تصمیماتی داشت که بر اساس اصول حسابداری مالی می‌گرفتند. پس از آنکه سیستم تعیین پاداش جدیدی به کار گرفته شد، تغییرات محسوسی شروع به شکل گرفتن کرد.

مانع دومی که سیستم حسابداری مالی در برابر هدف ارزش آفرینی ایجاد می‌کرد، استفاده از آن در پذیرش و انتخاب پروژه دواير بود. مدیران دواير شرکت B به عنوان اساس پذیرش پروژه‌های خود به وسیله کمیته تصمیمگیرنده، مجبور بودند صورتحساب سود و زیان برآوردی برای ۵ سال بعد را تهیه کنند. این صورتحساب همچنین شامل برآورد ارقامی چون سود انباشته سالانه، نسبت سود به داراییها و نیز نرخ برگشت از سرمایه داخلی بود. از آنجا که سود تخمینی که بر اساس حسابداری مالی محاسبه می‌شود، همیشه نشانه معتبری از ایجاد ارزش برای سهامدار نیست، بنابراین روند افزایشی سود الزماً به معنی روند افزایش ارزش سهامدار نیست.

در شرکت B معیار اصلی پذیرش یک پروژه،

ششبینی هایی است که براساس روش حسابداری مالی انجام می‌گیرد. اگر این پیشبینی‌ها سیدوارکننده بود، آنگاه تفاضل نرخ برگشت از سرمایه داخلی و قیمت سرمایه نیز در نظر گرفته می‌شود. معیار جریانهای نقدی تنزیل شده که برای ششبینی ارزش آفرینی برای سهامدار به کار می‌رود سگایت از این دارد که پذیرش این پروژه‌ها کاهش ارزش اقتصادی شرکت می‌انجامد.

بنابراین مانعی که در برابر هدف ارزش آفرینی وجود دارد استفاده از معیارهای مبتنی بر روش حسابداری مالی است. این معیارها، بخصوص داشتنیاد در تعیین پاداش مدیران و فرمولبندی پاداش‌های استراتژیکی به کار گرفته می‌شود.

روش حسابداری مالی اغلب براساس اطلاعات ریخی است و سود براساس روش هزینه‌یابی کامل محاسبه می‌شود. تصمیمگیری با در نظر گرفتن این موارد اصولاً اشتباه است. روش حسابداری مالی اساس معتبری در پیشبینی ایجاد ارزش برای سهامدار نیست و استفاده از آن ممکن است به انتخاب پروژه‌های زیان آور اقتصادی برای شرکت بینجامد.

معادن مدیرعامل در بخش مالی شرکت B چنین توضیح داد: «من کاملاً با مفهوم ایجاد ارزش برای سهامدار که از طریق تنزیل جریانهای نقدی حاصل می‌شود موافقم اما می‌دانم که تشریفات مالی گزارشها و ارقام مربوط به سود و درآمد را منتشر می‌کنند نه ارقام و گزارشهای مربوط به جریانهای نقدی تنزیل یافته را. این چیزی است که مردم طالب هستند». به عقیده این مدیر، او آنچه را که بازار مالی دنبال آن است تهیه می‌کند، یعنی صورت حساب سود و زیانی که براساس روش تهمندی حسابداری مالی تهیه می‌شود.

بسیاری از مدیران شرکتها احتمالاً همین عقیده را دارند. مدیر مالی شرکت A به رقم پیشبینی سود در پایان هر سهم برای سال آینده اشاره کرد و گفت: «این عاملی است که باعث می‌شود قیمت سهام بالا رود.» از نظر او مفهوم ایجاد ارزش برای سهامدار و سودی که از طریق روش تعهدی حسابداری مالی محاسبه می‌شود مغایرتی با یکدیگر ندارند. افق دید ریخی کوتاهی بود و بیش از دوسال آینده را در بر می‌گرفت. این مدیر مالی همچنین عقیده داشت که تضایت سازمانها و شرکتهایی که در سهام شرکت او سرمایه‌گذاری کرده‌اند باید جلب شود. این شرکتها شامل شرکتهای بیمه و شرکتهای سرمایه‌گذاری است که به سودهای کوتاهمدت چهارماهه توجه دارند. او گفت: «اگر این شرکتها نظرشان تأمین نشود سهام ما

را خواهند فروخت و این باعث کاهش قیمت سهام ما خواهد شد.»

همان گونه که در پیش هم گفته شد ایجاد ارزش برای سهامدار فرایندی درازمدت است. مدیرانی که هدف ارزش آفرینی را در نظر دارند باید از پیشنی درازمدت برخوردار باشند. آنها ممکن است ناگزیر در بخش تحقیق و توسعه سرمایه‌گذاری زیادی بکنند که نتایج با ارزش آن در درازمدت ظاهر می‌شود.

بنابراین مانع دومی که وجود داشت تمرکز روی هدفهای کوتاهمدت بود. این مدیران برای جلب توجه و رضایت خاطر سهامداران خود همواره می‌کوشیدند هدفهای کوتاهمدت را مبنای کار خود قرار دهند. این تفکر ممکن است منجر به تصمیماتی شود که به زیان هدفها و ارزشهای درازمدت است.

ناآشنایی مدیران با مفهوم و اصول ارزش آفرینی برای سهامدار

مطالعات ما در دو شرکت نشان داد که مدیران از چگونگی ایجاد ارزش سهام و عوامل دخیل در ارزش آفرینی ناآگاهند. در مواردی هم که مدیران رده بالا با این مفاهیم آشنایی داشتند آموزش کافی به مدیران رده پایین تر داده نمی‌شد. شرکت B را در نظر می‌گیریم. این شرکت هنگام تصمیمگیری در مورد خرید شرکتهایی دیگر از اصول و روش ارزش آفرینی استفاده می‌کرد. بدین معنی که قبل از خرید یک شرکت کلیه جریانهای نقدی مربوط به این خرید را تجزیه و تحلیل می‌کرد و سپس این جریانها را با هزینه سرمایه مناسب تنزیل می‌نمود. بدین ترتیب تصمیمگیری در مورد خرید یک شرکت جدید براساس اصول پذیرفته شده ارزش آفرینی برای سهامدار انجام می‌پذیرفت.

اما پس از آنکه شرکت جدید خریداری می‌شد، مدیران شرکت یاد شده نه براساس اصول ارزش آفرینی، بلکه بر پایه سود سالانه‌ای که براساس روش حسابداری مالی محاسبه می‌شد ارزیابی می‌شدند. به زبان دیگر مدیران رده بالا در تصمیمگیریهای سرمایه‌گذاری از یک معیار ارزیابی، یعنی روش تنزیل جریانهای نقدی استفاده می‌کردند، اما در تصمیمهای عملیاتی معیار دیگر، و نامناسب، یعنی سود سالانه به کار می‌بردند. مدیریت یا متوجه این نکته نبود و یا به آن اهمیت نمی‌داد که باید در هر دو مورد از یک معیار استفاده شود.

شرکت B بسیار می‌کوشید که به مدیران خود

اصول ارزش آفرینی را آموزش دهد. ظرف ۱۰ سال گذشته از چند شرکت مشاور مدیریت خواسته شده بود که سیستم تعیین پاداش مدیران را براساس مفاهیم ارزش آفرینی برای سهامدار طراحی کنند. این شرکتها در طراحی چنین سیستمی چندان موفق نبودند، اما ضمن طراحی موفق شدند کارکنان را با مفاهیم ارزش آفرینی برای سهامدار آشنا کنند.

در شرکت A، مدیریت هیچ کوششی در این راستا نمی‌کرد و عقیده داشت معیارهایی که براساس روش حسابداری مالی در تصمیمگیریها، انتخاب پروژه‌ها و ارزیابی مدیران و دوایر به کار گرفته می‌شود کافی است. به عقیده مدیریت درک مفهوم جریان نقدی برای مدیران مشکل است. تمرکز آنها بیشتر روی فروش و هزینه‌هاست نه جریانهای نقدی تنزیل شده. مدیریت عقیده داشت سودی که از طریق روش حسابداری مالی تعیین می‌شود معیار مناسبی در ارزیابی دوایر و مدیران است.

مدیریت برآن بود که اصطلاح «ارزش برای سهامدار» چیزی جز یک شعار تبلیغاتی نیست. بنابراین عامل سوم، معنی نامفهوم بودن اصل ارزش آفرینی برای سهامدار مشکلات زیادی در فرمولبندی هدفها، فرمولبندی تصمیمهای استراتژیکی و سیستم تعیین پاداش ایجاد کرده بود. دو شرکت A و B دوبرخورد متفاوت با مفهوم ارزش آفرینی داشتند. شرکت B می‌کوشید این مفهوم در شرکت عملاً جا بیفتد و اجرا شود. در حالی که شرکت A اهمیتی به این موضوع نمی‌داد و طبق روال همیشگی عمل می‌کرد.

رفع موانع

در هر شرکت، مدیران رده بالا مسئول رفع موانعی هستند که در برابر ارزش آفرینی برای سهامدار قرار دارد. آنها باید بکوشند که هر یک از کارکنان در جهت این هدف قدم بردارد در نظر نگرفتن این مطلب ممکن است به قیمت از دست دادن شغل آنها و روی کارآمدن افراد کارآمد تمام شود.

مدیران می‌توانند جهت تمرکز بیشتر سازمان بر عوامل مؤثر بر هدف ارزش آفرینی چهار گام اساسی در ارتباط با امور داخلی سازمان بردارند که عبارت است از:

۱- تعریف و تشریح مفهوم ایجاد ارزش برای سهامدار و هدف از آن؛ باید به کلیه مدیران آموزش

حرفه وانجمن

یک خبر دانشگاهی

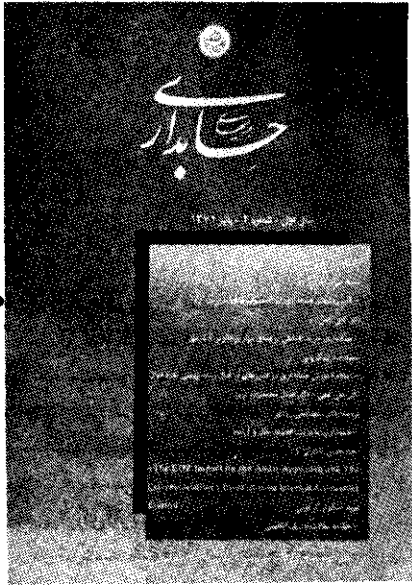
فراخوان

همکاران، نویسندگان، مترجمان، مصاحبه‌شدگان و شرکت‌کنندگان در میزگردها و همکاران چاپ و انتشار و توزیع حسابدار به شرکت در جشن انتشار صدمین شماره حسابدار

مردادماه ۱۳۷۲ صدمین شماره حسابدار منتشر خواهد شد و در همان ماه جشنی به همین مناسبت برگزار خواهیم کرد که تمامی همکاران حسابدار در آن حضور خواهند یافت؛ نویسندگان، مترجمان، ویراستاران، صاحب‌نظران، استادان کارشناسان و کارگزارانی که برای حسابدار مقاله نوشته‌اند، به‌انتشار آن یاری رسانده‌اند، در مصاحبه‌ها یا میزگردهای آن شرکت کرده‌اند و یا مقاله‌هایی را برای ماهنامه ترجمه کرده‌اند، همچنین همکاران حسابدار در صنعت چاپ، طراحی یا همکاران توزیع... میهمانان ما در این جشن خواهند بود. بدین منظور از تمامی همکاران و یاریگران حسابدار درخواست می‌کنیم نشانی و تلفن خود را برای ما ارسال کنند تا دسترس به آنها برای ما آسانتر باشد.

افزون بر این می‌خواهیم در این جشن از همراهی و رهنمودهای پیشکسوتان و بزرگان حرفه بهره‌مند باشیم و چون دستیابی به موقعیت و نشانی آنها در مواردی به آسانی امکانپذیر نیست، از تمامی اعضای حرفه در سرتاسر کشور درخواست می‌کنیم چنانچه به نشانی این بزرگان دسترس دارند ما را نیز آگاه کنند.

انتشار صدمین شماره حسابدار را در صفحات صدمین شماره نیز گرامی خواهیم داشت، از این رو از هم‌اکنون از تمامی خوانندگان گانی که مایلند نظرشان را در باره حسابدار در شماره یاد شده به آگاهی دیگر خوانندگان ماهنامه برسانند، و یا رهنمودی برای آینده آن داشته باشند، درخواست می‌کنیم مطالب خود را برای ما ارسال کنند.



شماره دوم فصلنامه علمی و پژوهشی

**«بررسی‌های حسابداری»
منتشر شد**

این شماره فصلنامه نیز با یادداشت سردبیر آغاز می‌شود که در آن از نگرانیهای گردانندگان نشریه در آغاز راه و انتشار نخستین شماره فصلنامه یاد شده و به حمایتها و پشتیبانیهای درخور توجه خوانندگان ایرانی و استادان حسابداری مقیم خارج از کشور و امیدواری بیش از پیش گردانندگان «بررسی‌های حسابداری» اشاره شده است. سردبیر فصلنامه همچنین در یادداشت خود افزوده است که استقبال استادان حسابداری مقیم خارج از کشور از همکاری با نشریه سبب شده است که «بررسی‌های حسابداری» درصدد شناساندن خود به آن سوی مرزها برآید و بدین منظور مقاله‌ای، به قول سردبیر فصلنامه به زبان اصلی؟! در شماره دوم چاپ شده است.

این شماره فصلنامه مقاله‌های زیر را در برمی‌گیرد:

- الگوهای علمی حسابداری
- تأثیر روشهای حسابداری در تصمیمگیریهای مدیریت
- حسابداری خرید اقساطی بر اساس موازین قانونی و شرعی
- اعتلای آموزش حسابداری در کشورهای در حال رشد؛ بررسی مورد ایران
- حسابداری مدیریت: گذشته، حال و آینده.

- The EDP Impact on the Audit Approach and the External Auditor's Evaluation of Internal Accounting Control.

برابر اطلاع، دو تن از دانشجویان اولین دوره دکترای دانشگاه آزاد اسلامی این دوره را با موفقیت به پایان بردند. اسامی و موضوع پایان‌نامه و استادان راهنمای هریک به شرح زیر در اختیار ماهنامه قرار گرفته است:

۱. آقای رضاعلی رویایی

موضوع رساله: صورتهای مالی تعدیل شده بر اساس شاخص عمومی قیمتها و تأثیر آن بر تصمیمهای اقتصادی

استاد راهنما: آقای دکتر علی تقفی

۲. آقای سید محمدرضا طباطبایی

موضوع رساله: حسابداری مدیریت، پیشبینی تغییرات قیمت به کمک اطلاعات مالی و اقتصادی استاد راهنما: آقای دکتر رضا شهابنگ

آقای دکتر ابرج علی آبادی

نویسنده محترم مقاله «بیمه در ایران: پیدایش، پیشرفت‌ها و...» در ماهنامه شماره ۹۱-۹۲ که به بررسی مسائل بیمه در ایران اختصاص داشت، در تماس با دفتر ماهنامه دونکنه را یادآور شده‌اند و خواسته‌اند که در ماهنامه درج شود. نخست این که نام درست آقای دکتر صالحی در زیرنویس شماره ۴ مقاله یاد شده دکتر جانعلی محمود صالحی است و دیگر این که ایشان در تنظیم مقاله‌شان از کتاب «بیمه در ایران» تألیف خیرالله آجری بهره گرفته‌اند.

ماهنامه نیز وظیفه دارد یادآور شود که تصاویر مستند و تاریخی مربوط به تاریخ بیمه مندرج در شماره یاد شده را از کتاب آقای آجری برگرفته است.

سمینار یکروزه

نقش کنترل‌های داخلی در مدل‌های حسابرسی مبتنی بر سیستم و ریسک

این سمینار به مدت یک روزه در تاریخ سه شنبه ۲۸ اردیبهشت ماه سال ۱۳۷۲ در هتل بین‌المللی لاله برگزار خواهد شد و موضوعهای زیر را بررسی خواهد کرد:

۱. تعریف کنترل‌های داخلی/تشریح اجزای اصلی ساختار کنترل/ویژگیهای سیستم کنترل داخلی مؤثر.
۲. شناخت و ارزیابی سیستمها و کنترلها/استفاده از نتایج ارزیابی سیستمها و کنترلها در طراحی و اجرای آزمونهای حسابرسی.
۳. تشریح مدل ریسک حسابرسی و کاربرد آن در حسابرسی مبتنی بر سیستم.
۴. شواهد حسابرسی

هزینه شرکت در سمینار یادشده برای هر نفر ۵۰۰ ریال است، اما اعضای انجمن حسابداران خیره ایران از ۲۰ درصد تخفیف ستفاده خواهند کرد.

علاقه‌مندان به شرکت در این سمینار می‌توانند زینه شرکت در سمینار را به حساب ۱۵۱۳ بانک ملی ایران شعبه طالقانی (کد ۰۹۴) به نام انجمن حسابداران خیره ایران واریز کنند و تصویر رسید نکلی مربوط را به همراه نام و مشخصات، نشانی و شماره تلفن خود به نشانی انجمن حسابداران خیره ایران: (خیابان نجات الهی، شماره ۱۵۲) ارسال فرمایند. مؤسسه‌های حسابرسی نیز که علاقه‌مند ثبت نام همکاران خود به صورت گروهی باشند، می‌توانند هزینه شرکت تمامی همکاران خود را یکجا پرداخت و رسید مربوط را با ذکر نام و مشخصات هر یک از همکارانشان ارسال فرمایند. زبون بر اینها، به آگاهی می‌رساند:

۱. زمان تقریبی سمینار با در نظر گرفتن زمانهای

کلیات

لایحه «استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی» در مجلس تصویب شد.

سرانجام پس از ۹ ماه که از تصویب لایحه یادشده در هیئت دولت می‌گذشت، کلیات آن به تصویب رسید.

این لایحه در جریان بررسیهای نخستین در مجلس شورای اسلامی از طرف کمیسیونهای امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات رد شده و در کمیسیونهای ضابط و معادن و امور بازرگانی و توزیع به تصویب رسیده بود.

چنانکه اعضای حرفه آگاهی دارند به موجب این لایحه به دولت اجازه داده می‌شود از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران با صلاحیت به عنوان حسابدار رسمی برای حسابرسی و بازرسی قانونی مؤسسات تولیدی، بازرگانی و خدماتی بهره گیرد. فعالیت این گونه حسابداران، حوزه‌های حسابرسی و بازرسی شرکتهای سهامی، غیرسهامی، مؤسسه‌های انتفاعی و غیرانتفاعی و حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی را در برمی‌گیرد.

بنابر مقررات لایحه یادشده، نخستین گروه حسابداران رسمی به تعداد دست کم ده نفر می‌توانند به عنوان هیئت مؤسس «انجمن حسابداران رسمی ایران» این جامعه را به صورت مؤسسه‌ای غیردولتی، غیرانتفاعی و با استقلال مالی برپا کنند.

شورای عالی انجمن حسابداران خیره ایران در زمان تصویب این لایحه در هیئت دولت و پیشنهاد آن به مجلس (اردیبهشت ۷۱) لایحه یادشده را طی بیانیه‌ای در ماهنامه شماره ۸۸/۸۷، مرداد ۱۳۷۱ واجد ویژگیهایی تشخیص داد که امکان تحقق بخشیدن به کارکردهای اصولی این گونه تشکیلات را دارد و البته دستیابی به چنین نتایجی را مشروط به انتخاب اشخاص با صلاحیت به عنوان هیئت مؤسس، و تدوین آیین نامه اجرایی مناسب دانست. و در عین حال، تحقق هدفهای بنیادی لایحه را مشروط به تغییر یا وضع قوانین مناسب در زمینه الزامی کردن حسابرسی مؤسسه‌های اقتصادی-انتفاعی و غیرانتفاعی و ارجاع وظیفه بازرسی قانونی این مؤسسه‌ها به اشخاص متخصص و مجرب حرفه‌ای تشخیص داد.

افزون بر این انجمن حسابداران خیره ایران در همان بیانیه آمادگی خود را برای هرگونه همکاری در زمینه تدوین آیین نامه اجرایی لایحه پیشگفته و مشارکت در تشکیل جامعه یادشده و معرفی و پیشنهاد اعضای هیئت مؤسس اعلام کرد.

استراحت، پذیرایی و صرف نهار ۸ ساعت و از ساعت ۸:۳۰ تا ۱۶:۳۰ خواهد بود. از شرکت کنندگان برای صرف نهار در محل هتل پذیرایی خواهد شد.

۲. لطفاً روی پاکتهای ارسالی حاوی مکاتبات مرقوم بفرمایید مربوط به سمینار کنترل‌های داخلی.

۳. دبیرخانه انجمن هر روز (بجز پنجشنبه‌ها) از

ساعت ۱۰:۰۰ صبح تا ۱۴ بعدازظهر با تلفن ۸۹۲۹۲۶ آماده پاسخگویی به پرسشهای علاقه‌مندان خواهد بود.

۴. برنامه تفصیلی برگزاری سمینار تا دهم اردیبهشت ماه برای ثبت نام شدگان ارسال می‌شود.

کمیته انتشارات و روابط عمومی

مدیریت مالی و حسابداری مدیریت*

نوشته : دیوید آلن**

قضاوت درباره آینده نامعلوم است، ایجاد و افزایش ثروت در آینده را دنبال می‌کند و به سودهای هنوز به دست نیامده و داراییهایی که اکنون نامشهودند می‌پردازد.

۲. حسابداری تحت تأثیر عینیتهاست و از بیرون به رویدادهای مؤسسه می‌نگرد و از شاخصهای بهای تمام شده و تغییرات داراییها برای ارزیابیهای خود بهره می‌گیرد. از دیده حسابداری سود بخشی از مازاد مؤسسه است که می‌توان آنرا بین سهامداران تقسیم کرد به صورتی که مؤسسه از نظر فعالیت در شرایط قبل از تقسیم سود باقی بماند. حال آن که مدیریت مالی از درون رویدادها و در پیوند متقابل با آنها بدانها می‌نگرد، به برآوردهای ذهنی تکیه می‌کند و به ارزش واقعی داراییها و بازده مناسب برای سرمایه به کار گرفته شده نظر دارد و زمانی توزیع سود بین سهامداران را مناسب می‌داند که تأمین سرمایه کافی برای ادامه فعالیت مؤسسه امکانپذیر باشد.

۳. حسابداری شالوده‌ای است به طور نسبی و ذاتی ایستا؛ روابط موردی را در چارچوب دوره‌های زمانی محدود و به صورتی محتاطانه بررسی می‌کند و نتیجه گیریهای خود را از خلال تغییرات سرمایه و درآمد درمی‌یابد. در حالی که مدیریت مالی به طور ذاتی پویاست و به تداوم فعالیتها در درازمدت می‌نگرد و نتیجه گیریهای خود را بر پایه چگونگی جریانهای نقدی در مؤسسه و

همچنانکه وظایف سنتی حسابداری به تکنیسینها و کامپیوترها واگذار می‌شود، حسابداران مدیریت با تقاضای فزاینده‌ای برای ارائه خدمات در زمینه کنترل مؤسسه‌های اقتصادی روبرو می‌شوند و بدین ترتیب حسابداران حرفه‌ای در رقابت با گروه وسیعی از رقبای غیرحسابداری یعنی مدیران مالی قرار می‌گیرند. از این رو کمیته حسابداری مالی و مدیریت^۱ نیز که مدیران ارشد مالی بسیاری در سراسر جهان در آن عضویت دارند، فعالیتهای خود را بیشتر در زمینه کنترل مؤسسه‌های اقتصادی متمرکز کرده است. در این باره می‌توان از نوشتارهایی حرفه‌ای یاد کرد که به طور نمادین بیان داشته‌اند: «پیشرفته‌تر در مؤسسه‌هایی به دست می‌آید که حسابداری مدیریت به هر جهت در آنها از کارایی بازمانده باشد».

در چنین شرایطی به نظر می‌رسد باید تفاوت‌های چشمگیر بین مدل حسابداری طراحی شده برای گزارشگری بیطرفانه و بدون هر گونه واکنش فعالانه به رویدادها در مباحثت با مدیریت و مدل مدیریت مالی را، که برای اعمال مدیریت، فعالانه درگیر کنترل مؤسسه‌هاست، بازشناخت. این گونه تفاوتها از این قرارند:

۱. حسابداری درگیر حقایقی است که در گذشته روی داده‌اند و نشان می‌دهد که چه میزان به صورت داراییهای مشهود بر ثروت مؤسسه افزوده شده است، در حالی که مدیریت مالی در کار

* نقل از: Management Accounting, June 1992

© دیوید آلن رئیس کمیته حسابداری مالی و مدیر فدراسیون بین‌المللی حسابداران، نهاد هماهنگ کننده انجمنها، جامعه‌ها و انستیتوهای حسابداری در کشورهای مختلف است.

1. Financial and Management Accounting Committee (FMAC).

ارزش زمانی پول (و یا هزینه تأمین سرمایه) بنا می‌کند.

البته طرح ویژگیهای حسابداری سنتی به مفهوم نفی مدل حسابداری که به کار گزارشگری در مباشرت با مدیران می‌آید نیست. افزون بر این طرح مسائل پیشگفته به مفهوم ارائه توصیه برای ایجاد تغییر و دگرگونی در ضابطه‌ها و انضباطهای حسابداری یا مفاهیم مربوط به آن نیز نیست؛ چه این گونه تغییرات می‌تواند به عنایت‌گرایی موجه حسابداری آسیب وارد آورد. بلکه هدف از طرح تفاوت‌های این دو مدل، آشکار ساختن واقعیتی است که حسابداران تنها به رویدادهای حسابداری وابسته نیستند، بلکه، چنانکه در نمودار زیر نشان داده شده است، به رویدادهای مالی نیز وابسته‌اند.

نقشهای مدیریت مالی

مدیریت مالی دارای دو نقش جداگانه اما در ارتباط با یکدیگر است، که یکی از این دو نقش جنبه برون سازمانی مدیریت مالی و دیگری جنبه درون سازمانی آن را تشکیل می‌دهد.

نقش برون سازمانی

فعالیت‌های مربوط به این نقش مدیریت مالی «خزانه داری» نامیده می‌شود و در چارچوب روابط میان مؤسسه و بازار سرمایه ایفا می‌شود و مهمترین وظایف آن عبارت است از:

۱. تعیین منابع تأمین وجوه، از تهیه وام تا اشکال متفاوت تأمین سرمایه.
۲. برآوردن انتظارات اقتصادی تأمین کنندگان وجوه مانند؛ پرداخت بهره، سود و حتی مالیات.
۳. استفاده از هر یک از منابع تأمین به اندازه معقول و با شرایط مناسب.

نقش درون سازمانی

فعالیت‌های این نقش بیشتر در برگیرنده اقدامات کنترلی است و ارتباطات بین مؤسسه و عملیات تجاری (یا ارتباط بین محصول و بازار) آن را مورد توجه قرار می‌دهد. فعالیت‌های مهم این نقش در برگیرنده اقدامات زیر است:

۱. تشخیص فرصتهای مناسب برای توسعه فعالیت‌های مؤسسه.

۲. برآورد بازده تقریبی وجوه به کار گرفته شده.

۳. تخصیص وجوه به فرصتها و فعالیت‌هایی که بازده مناسبی دارد.

ارتباط اصلی نقشهای دوگانه مدیریت مالی به وسیله ارزش زمانی پول برقرار می‌شود. از این نظر شاخص نرخ بازگشت سرمایه که از دیده خزانة دار مینای تصمیمگیری او برای استفاده از وجوه است، ضابطه اصلی مدیر مالی برای تخصیص وجوه به فعالیتها نیز به شمار می‌آید. بدین ترتیب ضابطه‌های ارزیابیها در بازار سرمایه مبنای تخصیص منابع در مؤسسه‌های اقتصادی قرار می‌گیرند و می‌توانند فرصتهای مساعد برای رشد و بقای مؤسسه‌ها فراهم آورند. ساز و کارهای برشمرده بالا با دیدگاهی که هدف مالی مؤسسه‌ها را بیشینه کردن ارزش مؤسسه و هدف سرمایه‌گذاران را بیشینه کردن خالص ارزش فعلی سرمایه‌گذارها می‌داند، همخوانی دارد.

کارکردهای کنترلی مدیریت مالی

دستیابی به کارکردهای کنترلی مدیریت مالی ایجاب می‌کند که مؤسسه‌ها اطمینان داشته باشند که استفاده از وجوه در تمامی سطوح فعالیت کنترل می‌شود. آشکار است که ضابطه‌های کنترل در سطوح مختلف استراتژیکی، تاکتیکی و اجرایی متفاوت است؛ انواع کنترل در هر یک از سطوح یاد شده را در زیر برمی‌شماریم:

در سطح استراتژیکی:

تاکید بیشتر در این سطح بر آن است که مؤسسه به کدام رشته فعالیت بازرگانی روی آورد، چه محصولی را تولید کند و در کدام بازار فعالیت داشته باشد و...

در سطح تاکتیکی:

در این سطح مسائلی مانند این که فعالیت‌های پیشبینی شده چگونه باید انجام شوند و به طور تفصیلی مسائلی از قبیل اینکه قیمت فروش محصول چقدر یا میزان موجودیهای جنسی چه میزان و یا تعداد نیروی انسانی چند نفر باشد بررسی می‌شود.

ورق بزیند

در سطح اجرایی:

در این سطح انجام کارها مورد توجه قرار می‌گیرد و به اموری مانند چگونگی سفارش مواد اولیه، فراوری کالا از مواد و نحوه تحویل کالا به مشتریان پرداخته می‌شود.

افزون بر آنچه گفته شد، در زمان حاضر موسسه‌های اقتصادی ناگزیرند برای سازگاری با تحولات سریع بازار، سیستمهای کنترلی خود را در هر سطح افزایش دهند. آنها باید چگونگی انجام فعاليتها را به دقت زیر نظر داشته باشند و از مکانیسمهایی مانند بررسیهای دوره‌ای استراتژیک، بودجه، هزینه‌یابی استاندارد و... بهره‌گیرند.

افزون بر ضابطه‌های کنترلی مالی یاد شده در بالا، می‌توان از ضابطه‌های کنترلی مربوط به هر فعالیت نیز یاد کرد؛ مانند:

— سیستمهای پشتیبان تصمیمگیری^۱ که گزینه‌یابی از میان بدیل‌های مختلف را امکانپذیر می‌سازد.

— سیستمهای پیشینی^۲ که بردوگونه‌اند:

— پیشبینی روابط مانند رابطه حجم تولید با فعالیت با قیمت یا رابطه هزینه و حجم تولید با فعالیت و...

— پیشینی نتایج مورد انتظار از تصمیمگیرها.

— سیستمهای بازبینی^۳: که نه تنها اطلاعات کافی در زمینه رویدادهای درون مؤسسه، بلکه اطلاعات مورد نیاز از خارج مؤسسه را نیز فراهم می‌آورند.

ایفای وظایف کنترل، سرانجام از راه مقایسه آنچه دارد روی می‌دهد با پیشینی‌های انجام شده مربوط به تصمیمگیرها تحقق می‌یابد. این مقایسه به علاوه یافته‌هایی را به دست می‌دهد که باریگر تصمیمگیرهای آینده و تکمیل مراحل کنترلی است.

در عمل، شالوده طبقه‌بندی انواع کنترل در بخشها و فعاليتهاي مربوط شکل می‌گیرد و اهمیت نسبی هر یک در هر مؤسسه یا به طور کلی در مؤسسات به نسبت همانند، به ماهیت فعاليتهاي تجاری مؤسسه و شرایط بازاریابی که در آن فعالیت می‌کنند بستگی دارد. با این حال گونه‌های فراگیری به شرح زیر بازشناختنی است:

— کنترل سرمایه‌گذارها در داراییهای ثابت

— کنترل سرمایه‌گذارها در داراییهای جاری

— کنترل سرمایه‌گذاری در داراییهای نامشهود؛ که از نظر این نوشتار، سرمایه‌گذاری در زمینه‌های پژوهشی، توسعه، بازاریابی و آموزش و اطلاعات مربوط به شرکتهای را دربرمی‌گیرد؛ سرمایه‌گذارهایی که به دلیل تحولات سریع در تکنولوژی و بازار ضرورت پیدا کرده‌اند. کنترل این گونه سرمایه‌گذارها به دلیل نوع — ویژه بودن آنها، به روشهای ویژه نیاز دارد و افزون بر این از اهمیت درخور توجهی نیز برخوردار است.

— کنترل هزینه‌ها؛ که چون طبقه‌بندیهای آنها در

چارچوب حسابداری سنتی برای کنترل‌های مالی سودمند نیست، از ضابطه‌هایی مانند بررسی حجم فعاليتها با هزینه‌های هر جزء فعالیت مانند فعاليتهاي زیربهره می‌گیرد:

(۱). ترویج و شناساندن محصولات، مانند هزینه تبلیغات.

(۲). فعاليتهاي پشتیبانی مصرف همچون هزینه خدمات پس از فروش.

(۳). پشتیبانی تولید مانند هزینه‌های تعمیر و نگهداری.

(۴). مصرف موجودها که میزان آنها متناسب با تغییرات حجم تولید، تغییر می‌کند، مانند هزینه مواد.

(۵). تعیین بهای فروش.

(۶). اعمال مدیریت بر معاملات ارزی.

آشکار است که ساختار کنترلهای بر حسب نیازهای هر مؤسسه تکوین می‌یابد و پایه‌ریزی آن از مهارتهاي کلیدی حسابداران مدیریت در صنایع کنونی است.

نمودار تفاوت‌های بین حسابداری و مدیریت مالی

حسابداری	مدیریت مالی
ویژگیهایی که تنها به کار حسابداری نمی‌آیند	ویژگیهایی که تنها به کار مدیران مالی نمی‌آیند
نگرش به گذشته:	نگرش به آینده:
از طریق رسیدگی	از طریق قضاوت.
تحقق یافته	امکانپذیر
مشهود	نامشهود
نگرش به درون مؤسسه:	نگرش به بیرون مؤسسه:
عینی	ذهنی
بهای تمام شده	ارزش
حفظ سرمایه	بازده مناسب
ایستایی:	پویایی:
مؤردي	مداوم
کوتاهمدت	درازمدت
سود / دارایی	جریانهای نقد

1. Decision Support Systems
2. Forecasting Systems.
3. Monitoring Systems.

دنباله بحران نرخ ارز در ایران

جهت صادرات و حتی پرداخت سوئید بابت آن از اقدامات بسیار خوب در جهت توسعه صادرات است و بدون آن صادرات هیچگاه گسترش نخواهد یافت. با این حال می باید این قبیل امور به شکل آگاهانه انجام پذیرد.

یکی دیگر از مسائلی که سیستم کنونی خرید برای وارد کنندگان، بویژه صاحبان صنایع ایجاد کرده است، کندی حرکتی است که به گشایش اعتبار می انجامد. به این جهت و از آنجا که صاحبان صنایع از آینده اطمینان کمتری داشته اند ناگزیرند که فرضاً در سال فقط یک بار به گشایش اعتبار و خرید دست بزنند. این امر باعث می شود که حجم وجوهی که برای گشایش اعتبار لازم است بسیار زیاد باشد. اگر چه در خریدهای عمده می توان تخفیفات بهتری گرفت، اما هنگامی که خریده از حجم درخور توجهی بیشتر باشد، تولید کننده توان انجام آن را نخواهد داشت و لذا دیگر تخفیفی قائل نخواهد شد و نیز چون از تداوم این قبیل سفارشها در آینده و در چنین حجمی مطمئن نیست، لزوماً نمی توان انتظار داشت که خریدهای عمده همیشه تخفیفهای عمده ای دربر داشته باشد.

از سویی دیگر چون همیشه حجم خرید بسیار زیاد و فرضاً معادل مصرف یک سال است، لذا لازم است شرکتها به تناسب، سرمایه گذاری هنگفتی روی موجودی انبار، ساختمان و تجهیزات انباری و غیره داشته باشند. همچنین برای تأمین مالی این خریدها اعتبار درخور توجهی از بانکها بگیرند. در صورتی که چنانچه روند خریدها تسهیل شود و مثلاً شرکتها این امکان را پیدا کنند که هر سه ماه یک بار به این امر بپردازند منافع بسیاری از این بابت متصور خواهد بود. از جمله نیاز شرکتها برای کسب اعتبار از سیستم بانکی کاهش می یابد، حجم سرمایه در گردش لازم جهت موجودیها کاهش می پذیرد، نیاز شرکت به تاسیسات و امکانات انبار کاسته می شود، زمانی که تولید کنندگان خارجی از تداوم روابط تجاری اطمینان یابند تخفیفات بیشتری قائل می شوند و از همه مهمتر نیاز مملکت به ارز برای واردات کاسته می شود.

در پایان از آنجا که به نظر می رسد اقتصاد و سیستم ارزی به سوی تک نرخی شدن پیش می رود در این راستا آنچه مهم است اقدامات آگاهانه ای است که از فشار این جریان بر روی قشرهای آسیب پذیر جامعه و نیز کل اقتصاد بکاهد. همچنین می باید مراقب بود که تک نرخی شدن به دور باطل کاهش مداوم نرخ ارز و تورمی که از این راه نتیجه می شود نینجامد. ●

بیش از پیش و شدید مصرف و تقاضا در بازار و رکود گسترده تر در بخش تولید می شود. چنانکه در شرایطی که کمتر از ۳۰ درصد از پرداختهای ارزی کشور با نرخهای تضعیف شده رقابتی و شناور انجام شده، افزایش قیمت عمده فروشی کالاهای وارداتی در دوره دوساله منتهی به تیرماه ۱۳۷۱ به بیش از ۶۰ درصد رسیده است و این میزان افزایش، تنها تأثیر اولیه و مستقیم گران شدن ارزش ارز را بر کالاهای وارداتی نشان می دهد، در حالی که تأثیر نهایی آن به مراتب بیشتر است. در نتیجه چنانچه قرار باشد تمام پرداختها با نرخ رقابتی صورت گیرد، احتمال می رود افزایش اولیه قیمت عمده فروشی کالاهای وارداتی از مرز ۲۰۰ درصد بگذرد و چنانچه به دلیل عدم کفایت منابع ارزی، مؤسسه های تولیدی مجاز به استفاده از معاملات بوزانس با نرخ شناور باشند، دامنه افزایش قیمت کالاهای وارداتی به مراتب گسترده تر خواهد شد و بدین ترتیب کمبود نقدینه دامنه گسترده تری خواهد یافت که رکود چشمگیر مبادلات در اقتصاد را به دنبال دارد. افزون بر این تقاضا برای منابع نقدی با به بیان دیگر نیاز به اعتبارات بانکی افزایش درخور توجهی خواهد داشت. بویژه این وضع تنها شامل بخش غیردولتی نمی شود، بلکه به طرز چشمگیری بخش دولتی را نیز در بر می گیرد. چنانکه در زمان حاضر نیز ۹۰ درصد داراییهای بانک مرکزی را بدهیهای دولتی تشکیل می دهد. آشکار است که تحقق این رویدادها، سرانجام به بالا رفتن هزینه دریافت اعتبار از سیستم بانکی خواهد انجامید.

در شرایط یاد شده بحران کمبود نقد از چند سوی دیگر نیز تشدید خواهد شد؛ افزایش تورم و بهای کالاهای اساسی به افزایش دستمزدها و سایر هزینه های تولید می انجامد و سبب خارج شدن بسیاری از مؤسسات اقتصادی از صحنه فعالیت می شود. افزون بر این در لایحه بودجه سال ۱۳۷۲ افزایشی برابر ۴۰ درصد در میزان درآمدهای مالیاتی نسبت به سال قبل (۱۳۷۱) پیشبینی شده که ۶۰ درصد آن به مالیات بردارآمد شرکتها و واردات اختصاص دارد. پیامد دیگر چنین وضعی، انجام نشدن سرمایه گذاریهای زیربنایی یا دست کم به تعویق افتادن آنهاست.

بهرحال کشور با چنین گستره پهنواری از دشواری و بحران روبه روست که راه رها شدن از آن نیز چندان، یا هرگز، آسان نیست. بازرگانی خارجی ما به شدت تک محصولی و وابسته به بازارهای بین المللی است چنان که تحرک و تصمیم گیریهای ما در آن تأثیر تعیین کننده ای ندارد. صادرات غیرنفتی کشور نیز دست کم تاکنون در حدی نبوده که درآمد ارزی درخور توجهی عاید مملکت کند. در نتیجه به نظر می رسد تنها راه تعدیل این بحران، ارتقای سطح کارایی فعالیتهاست. در حالی که روند سالهای اخیر به استناد اطلاعات گزارش تقریب بودجه سال ۱۳۶۹ کل کشور، وضع را از نظر کارایی دست کم در مورد ۲۶۰ شرکت دولتی ۱۰ بانک و ۲ مؤسسه وابسته به دولت، که درآمد و هزینه آنها در بودجه کل کشور منظور شده، اسفبار توصیف می کند. بدین ترتیب که ارقام بودجه ای مربوط به ۲۷۲ شرکت دولتی که بودجه آنها در بودجه سال ۱۳۶۹ کل کشور پیشبینی شده است، ۵/۴۳۱ میلیارد ریال به عنوان درآمد، ۵/۵۹۵ میلیارد ریال به عنوان هزینه و در نتیجه ۱۶۴ میلیارد ریال زیان نشان می دهد. در حالی که در عمل ۱۲۷ شرکت از شرکتهای یاد شده که صورتهای مالی خود را در زمانهای مقرر تهیه کرده اند، بر طبق ارقام گزارشهای حسابرسی ۱/۹۱۴ میلیارد ریال درآمد، ۲/۰۴۸ میلیارد ریال هزینه و ۱۳۴ میلیارد ریال زیان داشته اند. در حالی که زیان اقتصادی منابع اقتصادی به کار گرفته شده در فعالیتهای مربوط به مؤسسه های یاد شده به میزان درخور توجهی از زیان حسابداری این گونه مؤسسه ها افزونتر است.

آشکار است هدف ما از کوشش در ارائه تصویر بسیار نامطلوب بالا و تاکید بر بحرانی بودن وضعیت یاد شده و تکرار آن در این نوشتار، ایجاد تشویش، نگرانی یا بدبینی نیست. بلکه هدف به دست دادن تصویر وضعیت موجود اقتصاد و هشدار به مسئولان، کارگزاران کارشناسان، متخصصان و مدیران مؤسسات اقتصادی برای اقدام جدی و پیگیر به منظور رویارویی با بحران است. تاکید ما در تشریح گستره بحران کنونی اقتصاد ایران از آنجا سرچشمه می گیرد که برنامه ریزی جامع، قاطع و گسترده ای برای پشت سر گذاشتن آن به چشم نمی خورد و نزدیک به بیشتر ایام، توجه جامعه به جهاتی سوق پیدا می کند که حتی به رغم اهمیت نسبی آن، از اولویت درجه اول برخوردار نیست.

برای رهایی از این مرحله بیش از هر چیز به ایمان، امید و تلاش بیوقفه و بسیج و هشیاری همگانی نیاز است. ●

تهیه و تحلیل نسبتهای صورت گردش نقدی*

نوشته: چارلز ا.

کارسلا و جان آر. میلز

ترجمه: احمد سلیمی

مؤسسات در یک دوره مالی توصیف می‌کند. افزون بر این پیشنهاد می‌کند که صورت یادشده به وسیله سرمایه گذاران، اعتباردهندگان و سایر استفاده کنندگان در زمینه ارزیابیهای برشمرده در زیر، به کار رود:

- توانایی مؤسسه در زمینه ایجاد جریانهای نقدی خالص مثبت در آینده
 - توانایی مؤسسه در زمینه ایفای تعهدات، پرداخت سود سهام و تأمین نیازهای مالی مؤسسه از خارج مؤسسه.
 - توجیه علل اختلاف بین سود خالص دریافتها و پرداختهای نقدی.
 - اثر سرمایه گذارهای نقدی و غیرنقدی و مبادلات تأمین مالی بر وضعیت مالی مؤسسه.
- اطلاعات جریانهای نقدی به رغم سودمند بودن، به طور معمول مورد استفاده قرار نمی‌گیرد. دلیل این امر نیز آن است که دنیای تجارت داده‌های در دسترس را به اندازه کافی بررسی و تحلیل نمی‌کند. از میان برداشتن این نارسائی نیز به توسعه ابزارهای

اطلاعات مربوط، برای استفاده کنندگان از این صورتهای کارآمد باشد. به نظر تهیه کنندگان این مقاله، نسبتهای صورت گردش نقدی چنانکه در متن مقاله به تشریح آنها پرداخته‌اند همراه با نسبتهای سنتی ترانزانه و سود و زیان بناقاعده به استفاده کنندگان در زمینه برداشت دقیقتری از وضعیت نقدی مؤسسه‌های اقتصادی باری موثری خواهد کرد.

هدف

هیئت استانداردهای حسابداری مالی^۳ در بیانیه شماره ۹۵ خود به تاریخ نوامبر ۱۹۸۷، هدف اصلی از تهیه صورت گردش نقدی را فراوری اطلاعات مربوط به دریافتها و پرداختهای نقدی

مدت ۲ سال است^۱ که «صورت گردش نقدی^۲» در شمار صورتهای مالی سالانه شناخته شده است و اگرچه از زمان پیشنهاد الزامی شدن آن در سال ۱۹۸۶ از حمایت درخور توجهی برخوردار شده، اما تاکنون کاربردها یا تحلیل پذیری اطلاعات آن به اندازه کافی بررسی نشده است. از این رو نویسندگان مقاله حاضر بدین وسیله نسبتهایی را پیشنهاد می‌کنند که می‌تواند در زمینه تحلیل

* نقل از: Journal of Accountancy, November 1991.

۱. ذکر مدت ۲ سال به زمان نگارش مقاله اشاره دارد.

2. Cash Flow Statement

3. Financial Accounting Standard Board (FASB).

4. FASB Statement No. 95.

سی نیاز دارد که مقایسه وضعیت مؤسسات را در سال با سالهای قبل و با سایر مؤسسات امکانپذیر زد.

گفتنی است که گرچه این نوشتار تنها بررسی نسبتهای صورت جریان نقدی را مورد توجه قرار ده، اما بر تحلیل روند و ارزیابی نسبتهای تهیه شده در زمینه تحلیل صورتهای مالی تهیه شده بنیای مفهوم تعهدی^۵ نیز به همان اندازه تاکید میکند.

حتموا

صورت گردش نقدی افشای جریانهای نقدی را سه زمینه: وجه نقد حاصل از عملیات، مایه گذاری و تأمین مالی ضروری می شمارد. اما هرغم اهمیت جریانهای نقدی حاصل از مایه گذاری و تأمین مالی، به نظر می رسد از میان جریان یادشده، جریان نقدی حاصل از عملیات مهمتر است و باید به طور موشکافانه تری بررسی شود. زبون بر این زمانی که جریان نقدی حاصل از عملیات رقم تعیین کننده ای است، تأثیر مبادلات بر عادی مانند رویدادهای غیرعادی و یا اقلام غیر قبه باید با دقت کافی مورد توجه قرار گیرد. بویژه ننانچه از نسبتهای صورت گردش نقدی برای سنجی جریانهای نقدی آینده استفاده شود، در نظر گرفتن ویژگیهای اقلام پیشگفته می تواند به تحریف ارزیابیهای صورت گردش نقدی و گمراهی مایه گذاران بالقوه بجنامد. به عنوان مثال چنانچه مبادلاتی که تنها یک بار روی داده است، در رانهای نقدی حاصل از عملیات منظور شود، کاراکار مشکل یادشده را پدید خواهد آورد.

نکنه درخور توجه این است که جریان نقدی حاصل از عملیات درست مانند درآمد حاصل از عملیات می تواند از رویدادهای گوناگون و گاه برمتداول سرچشمه گرفته باشد. از این رو در تحلیل نسبتهای صورت گردش نقدی باید جریانهای نقدی حاصل از عملیات مورد توجه خاص قرار گیرد. از رو در این مقاله نیز در زمینه تحلیل نسبتها، گردش نقدی حاصل از عملیات با توجه به مطالب پیشگفته بریح شده است.

5. Accrual-based

جدول شماره (۱)

وجه نقد حاصل از عملیات قبل از کسر بهره و مالیات

نسبت پوشش بهره نقدی:

وجه نقد حاصل از عملیات پس از کسر سود سهام

نسبت پوشش بدهی نقدی:

وجه نقد حاصل از عملیات پس از کسر سود سهام ممتاز

سود سهام عادی

وجه نقد حاصل از عملیات

کل سود سهام

ارزیابی توانایی پرداخت بدهی و ایجاد نقدینگی

بهره را پوشش می دهند به سرمایه گذاران نشان می دهد. این نسبت زمانی که با استانداردهای متداول سایر مؤسسات مقایسه شود، وضعیت نقدینگی شرکت و توانایی آن برای ایفای تعهدات مربوط به بهره وامها و مانند آن را آشکار می کند. نسبت یادشده همچنین به سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان رهنمود می دهد که مؤسسه تا چه میزان می تواند نقدینگی خود را کاهش دهد بدون آن که در پرداخت تعهدات مربوط به بهره با مخاطره روبه روشود.

نسبت پوشش بهره سنتی که از ترانزنامه های تهیه شده بر مبنای تعهدی به دست می آید، نتیجه تقسیم سود مؤسسه قبل از کسر بهره و مالیات بر هزینه بهره شرکت است. در نتیجه چون سود مؤسسات که بر مبنای تعهدی محاسبه می شود، اقلام غیر نقدی مانند کاهش ارزش داراییها یا سود حاصل از فروش داراییهای عملیاتی را در برمی گیرند، ممکن است به طور واضح توانایی مؤسسه را برای پرداختهای واقعی بهره نشان ندهد از این رو آشکار است که حاصل تقسیم وجه نقد حاصل از عملیات پس از کسر بهره و مالیات بر بهره پرداخت شده، معیار بهتری را برای ارزیابی مورد نظر به دست خواهد داد. افزون بر این بیانیه شماره ۹۵ با الزامی دانستن افشای جداگانه جریانهای نقدی بهره و مالیات، ورق بزیند

یکی از هدفهای بیانیه شماره ۹۵ ارزیابی توانایی مؤسسه برای ایفای تعهدات و پرداخت سود سهام است. تحلیل صورت گردش نقدی نیز باید آشکار کند که آیا مؤسسه مورد بررسی توانایی ایجاد وجه نقد کافی در زمینه های بر شمرده بالا را دارد یا نه. نسبتهای جریان نقدی که به این منظور توصیه شده، نسبت پوشش بهره نقدی^۶، پوشش بدهی نقدی^۷ و نسبت پوشش سود سهام نقدی^۸ است که نحوه محاسبه آن در جدول شماره (۱) نشان داده شده است:

پوشش بهره نقدی

نسبت پوشش بهره نقدی مکمل نسبت پوشش بهره سنتی است. این نسبت تعداد دفعاتی را که جریانهای نقدی حاصل از عملیات، جریانهای نقدی

6. Cash interest coverage ratio

7. Cash debt coverage ratio

8. Cash divided coverage ratio

انجام تعدیل یادشده را امکانپذیرتر کرده است. متأسفانه تعدادی از مؤسسه‌ها جریانهای نقدی پس از کسربهره منظور شده در داراییها را نشان می‌دهند که این کار سبب می‌شود جریانهای نقدی واقعی مربوط به هزینه‌های بهره را کمتر از واقعیت آن نشان دهد. بنابراین ضروری است که اقلام افشا شده در یادداشتها برای آشکارسازی تعدیلهای ضروری به دقت ارزیابی شوند.

پوشش بدهی نقدی

توانایی مؤسسات برای تداوم فعالیتشان افزون بر توانایی آنها به پرداخت بهره‌های جاری، به باز پرداخت اصل بدهی آنها نیز بستگی دارد. بانکها برای اندازه گیری توانایی باز پرداخت بدهیهای مؤسسات از دوگونه نسبت بهره می‌گیرند، که یکی از این دو، نسبت جریانهای نقدی عملیاتی انباشته^{۱۰} به جمع بدهیها و دیگری نسبت جریانهای نقدی عملیاتی انباشته به حصه جاری بدهیهاست^{۱۱}. جریانهای نقدی عملیاتی انباشته، وجه نقد در دسترس برای سرمایه گذاری مجدد را که از عملیات حاصل شده باشد به دست می‌دهد و به طور معمول از جریانهای نقدی حاصل از عملیات پس از کسر تمامی سود سهام پرداخت شده به دست می‌آید. نسبتهای ذکر شده دوره زمانی مورد نیاز برای فراغت مؤسسه از تعهداتش را نیز که با به کارگیری جریانهای نقدی انباشته حاصل از عملیات امکانپذیر است آشکار می‌سازد. نسبت اول تمامی بدهی مؤسسه را در نظر می‌گیرد و در نتیجه تعداد سالهای لازم را برای آنکه جریانهای نقدی جاری از عهده ایفای کامل تعهدات مؤسسه برآید نشان می‌دهد و نسبت دوم بیانگر آن است که جریانهای نقدی انباشته عملیاتی برای پرداخت حصه جاری بدهیهای درازمدت کافی است یا نه؟

گزینه (= بدیل) دیگری برای نسبتهای یادشده بالا افزودن میزان وجه نقد موجود و شبه نقد به جریانهای نقدی عملیاتی انباشته در محاسبات مربوط است. تغییرات دیگری نیز که می‌تواند در عوامل محاسبات مربوط به نسبتهای پوشش بدهی

9. Ratio of retained operating cash flow.

10. Current maturities of debt

نقدی انجام گیرد، افزون بدهیهای جاری یا سایر تعهدات ثابت مانند تعهدات مربوط به اجاره‌های درازمدت به جمع بدهیها در محاسبات نسبتهاست. به هر حال ترکیبهای پرشماری از جریانهای نقدی با جمع بدهیها را می‌توان در نظر گرفت که هر یک از نظرگاه ویژه‌ای به توانایی شرکت در ایفای تعهدات آینده می‌نگرد. منتها دستیابی به گویاترین و کارآترین نسبت به توافق و پذیرش جامعه حرفه‌ای نیاز دارد.

پوشش سود سهام نقدی

نسبت پوشش سود سهام نقدی بیانگر میزان توانایی مؤسسه برای پرداخت سود سهام از محل جریانهای نقدی عملیات عادی است. این نسبت از تقسیم جریانهای نقدی حاصل از عملیات بر کل پرداختهای سود سهام به دست می‌آید. افزون بر این استفاده از این نسبت برای ارزیابی توانایی مؤسسه به منظور پرداخت به هر گروه از سهام، دربرگیرنده سود سهام عادی، سود سهام ممتاز و سود سهام سهامداران اقلیت در شرکتها با کسر مبالغ سود مربوط به هر گروه از جریان نقدی حاصل از عملیات امکانپذیر می‌شود.

برداشتهای متفاوتی از مفهوم پرداخت سود سهام می‌تواند وجود داشته باشد که نوع آن به این که پوشش سود سهام براساس توانایی شرکت برای پرداخت سود سهام جاری باشد یا آینده، بستگی دارد. به عنوان مثال چنانچه شرکتی از سیاست ثبات نسبی تقسیم سود سهام پیروی کند و افزایش درخور توجهی در سود سهام پرداختی نداشته باشد، مبلغ سود سهام پرداختی که در صورت گردش نقدی نشان داده می‌شود با اطمینان بیشتری نسبت به ثبات نسبی آن در آینده قابل استفاده است، درحالی که چنانچه سود سهام شرکتی در سالهای مختلف روندی افزایشی و به طور منظم روبه رشد داشته باشد، سود سهام نشان داده شده در صورت گردش نقدی در هر سال باید به عنوان مبلغی تغییر پذیر در آینده به شمار آید.

کیفیت سود

یکی از کارکردهایی که بیانیه شماره ۹۵ برای الزامی دانستن تهیه صورت گردش نقدی برشمرده این است که این صورت به استفاده کنندگان در توجیه علل اختلاف بین سود خالص و دریافتها و

جدول شماره (۲)

وجه نقد حاصل از فروش

کیفیت فروش:

فروش

وجه نقد حاصل از عملیات

کیفیت سود:

سود عملیاتی

وجه نقد حاصل از عملیات قبل از کسربهره و مالیات

سود قبل از کسربهره، مالیات و استهلاک



وجه نقد حاصل از عملیات قبل از کسر بهره و مالیات بر سود قبل از کسر بهره، مالیات و استهلاك به دست می آید. این نسبت، اقلام غیرنقدی اصلی (استهلاك و مالیاتهای انتقالی) در صورت حساب سود و زیان را از محاسبات حذف می کند و به تقریب بیشتری از وجه نقد مربوط به سود حاصل از عملیات عادی می رسد. بدین ترتیب هرگونه انحراف اساسی از نسبت یک به یک به طور طبیعی تحلیلگران را به بررسی وضعیت غیرعادی راهبر می شود.

مخارج سرمایه ای

دستیابی شرکتها به برتری در عرصه رقابت به توانایی آنها در نگهداری داراییهای سرمایه ای آن شرکت بستگی دارد. بنابراین توانایی ایجاد وجه نقد در شرکتها نه تنها باید در حدی باشد که ایفای تعهدات مؤسسه را امکانپذیر سازد، بلکه باید بتواند منابع مالی کافی برای تأمین مخارج سرمایه ای نیز فراهم آورد. از این رو تحلیلگران مالی همواره در پی آنند که توانایی شرکتها را در زمینه تأمین مخارج سرمایه ای ارزیابی کنند.

بیانیه شماره ۹۵ نیز افشای جداگانه مخارج نقدی برای اموال، ماشین آلات و تجهیزات و جریانهای نقدی ورودی حاصل از واگذاری آنها را الزامی می داند. البته اطلاعات مربوط به کل مخارج سرمایه ای در اجرای بیانیه شماره ۱۴ هیئت استانداردهای حسابداری^{۱۱} از طریق اطلاعات گزارشگری مالی برای قسمتهایی از واحد تجاری به دست می آید. به هر حال در صورت داشتن این گونه اطلاعات، محاسبه نسبتهایی که بتواند توانایی تأمین مالی مخارج سرمایه ای از منابع داخلی را نشان دهند، امکانپذیر است. این نسبتها در جدول شماره ۳ نشان داده شده است:

نسبت تحصیل سرمایه:

نسبت تحصیل سرمایه بیانگر توانایی شرکتها در تأمین مالی مخارج سرمایه ای از منابع داخل مؤسسه است و از تقسیم جریانهای نقدی عملیاتی انباشته بر ورق بزیند

11. FASB Statement No. 95.

به طور معمول در دسترس کسانی قرار می گیرد که به آسانی به اطلاعات تفصیلی دسترس داشته باشند و تحلیلگران خارج از سازمان مانند سرمایه گذاران و اعتباردهندگان به دلیل آن که به اطلاعات تفصیلی دسترس ندارند، ناگزیر تنها از نتایج تأثیر آنها که در نسبتها منعکس می شوند، بهره می گیرند یا به بیان دیگر ناگزیر از استفاده از روش غیرمستقیم هستند، افزون بر اینکه تعدادی اندک شمار از شرکتها روش مستقیم را به کار می گیرند.

کیفیت سود:

ارزیابی کیفیت سود با استفاده از نسبتی به همین نام انجام می شود که به وسیله آن وجوه نقد حاصل از عملیات با سود عملیاتی مقایسه می شود. هدف از محاسبه این نسبت بررسی اختلاف بین جریانهای نقدی و سود گزارش شده است. سود گزارش شده در بسیاری از موارد درآمدهایی مانند درآمد فروش اقساطی یا هزینه هایی مانند استهلاك را در برمی گیرد که تأثیر نقدی جاری ندارند و می توانند اختلافهایی اساسی میان جریانهای نقدی و سود، که با عنوان انحراف غیرعادی در نسبت مربوط شناخته می شود، پدید آورند. گونه دیگری از نسبت کیفیت سود، از تقسیم

پرداختهای نقدی به استفاده کنندگان یاری خواهد داد. یافته های این گونه بررسی مبنایی برای ارزیابی کیفیت سود مؤسسه فراهم می آورد. اندازه گیری جریانهای نقدی نسبت به اندازه گیری سود، قابل اتکا و عینی تر است چرا که ارزیابی سود به میزان درخور توجهی بستگی به قضاوت درباره تحقق، تخصیص و اندازه گیری دارد. نسبتهایی که می توانند در ارزیابی کیفیت سود مورد استفاده قرار گیرد، نسبتهای کیفیت نقدی فروش و کیفیت نقدی درآمد است، که نحوه محاسبه هریک در جدول شماره (۲) نشان داده شده است.

کیفیت فروش:

بیانیه شماره ۹۵ به نحو اکید استفاده از روش مستقیم را که در آن جریانهای نقدی مربوط به هر یک از اقلام صورت حساب سود و زیان مانند فروش ناخالص، بهای تمام شده کالای فروش رفته یا حتی جمع هزینه های عملیاتی مورد ارزیابی قرار می گیرند، برای افشای اطلاعات جریانهای نقدی پیشنهاد می کند. اما به هر حال به شرکتها اجازه داده است که روش مستقیم یا غیرمستقیم را انتخاب کنند و در عمل نیز بیشتر به روش غیرمستقیم توجه دارد. بویژه آنکه اطلاعات برشمرده بالا که در روش مستقیم

وجه نقد حاصل از عملیات - کل سود سهام

نسبت تحصیل سرمایه:

وجه نقد پرداخت شده برای تحصیل داراییها

خالص جریانهای نقدی برای سرمایه گذاری

سرمایه گذاری/تأمین مالی:

خالص جریانهای نقدی حاصل از تأمین مالی

خالص جریانهای نقدی برای سرمایه گذاری

خالص جریانهای نقدی حاصل از عملیات و تأمین مالی

نسبت سرمایه گذاری به تأمین مالی:

ارتباط درونی خالص جریانهای نقدی عملیاتی و جریانهای نقدی سرمایه گذاری و تأمین مالی می تواند بیانگر چگونگی تأمین مالی سرمایه گذاریها باشد. نسبت سرمایه گذاری به تأمین مالی، تمامی منابع مالی مورد نیاز سرمایه گذاری را با منابع تأمین مالی مقایسه می کند. گزینه دیگری برای دستیابی به این گونه یافته ها، مقایسه جریانهای نقدی سرمایه گذاری با فعالیتهای تأمین مالی و عملیاتی است. که البته چون این گونه نسبتها با نوسانهای فراوانی روبه روست، دستیابی به نتایج معنی دار تنها از راه محاسبه میانگین افلام با داشته در یک دوره چند ساله امکان پذیر است.

بازده جریانهای نقدی:

نسبتهای جریان نقدی می توانند بازده داراییها را نیز منعکس کنند. توانایی ایجاد وجه نقد در شرکتها رابطه نزدیکی با سودآوری و بازده بالقوه پرداختی به سرمایه گذاران دارد. بنابراین جریانهای نقدی گذشته ممکن است نشانه ای از توانایی شرکتها برای ایجاد جریانهای نقدی آینده باشد.

نسبت بازده جریانهای نقدی به سرمایه گذارها، مانند معیارهای سودآوری بر مبنای تعهدی محاسبه می شود. افزون بر این چنانکه در جدول شماره ۴ نشان داده شده است، نسبتهای پیشنهادی این بخش می تواند بازده هر سهم را نیز نشان دهد.

با توجه به این که نسبتهای بازده جریانهای نقدی جدول شماره ۴ همانندی به نسبت درخور توجهی با نسبتهای سودآوری بر مبنای تعهدی دارند، باید با احتیاط از آنها استفاده کرد. به علاوه این گونه نسبتها ذخیره های پیشینی شده برای جایگزینی داراییها یا تعهدات آینده را در برنمی گیرد. و این ویژگی یافته های نسبتهای یاد شده را با داده های نسبتهای سودآوری بر مبنای تعهدی که در برگزیده ذخیره

این گونه وجه باید در ردیف جریانهای نقد حاصل از عملیات طبقه بندی شود.

تدارک داراییهای سرمایه ای اصلی مؤسسات به طور کلی از طریق تأمین مالی انجام می شود. از این رو تأثیر فوری بر جریانهای خروجی ندارد. در نتیجه ممکن است جریانهای نقدی مخارج سرمایه ای از هر سال نسبت به سالهای دیگر تغییر چشمگیری داشته باشد.

جریانهای نقدی خروجی آینده برای تهیه داراییهای سرمایه ای به صورت باز پرداخت بدهی نمود پیدا می کند و با عنوان فعالیتهای تأمین مالی طبقه بندی می شود. افزون بر این ممکن است جریان نقدی مربوط به تصمیم گیریهایی که برای خرید داراییهای سرمایه ای ایجاد می شود، هیچگاه در قالب فعالیتهای سرمایه گذاری ظاهر نشود. بویژه زمانی که مقایسه جریانهای نقدی خروجی جاری برای دستیابی به سرمایه با وجه نقد عملیاتی از کفایت جریانهای نقدی بدهی در کوتاهمدت حکایت

می کند، مقایسه جریانهای نقدی عملیاتی با متوسط مخارج سرمایه ای ناخالص در یک دوره چند ساله تصویر گویاتری را به دست می دهد.

خریدهای سرمایه ای به دست می آید. جریانهای نقدی عملیاتی انباشته در این رابطه، جریانهای نقدی انباشته بعد از پرداختهای سود سهام را در برمی گیرد، حتی چنانچه قرار نباشد سود سهامی پرداخت شود، با این فرض که اگر شرکت در گذشته سود سهام پرداخت کرده باشد، در آینده نیز پرداخت آن ادامه خواهد داشت. بنابراین سود سهام پرداخت شده از وجه نقد حاصل از عملیات کسرمی شود. دشواری محاسبه این نسبت تدقیق مخارج سرمایه ای است. زیرا مخارج سرمایه ای می تواند به مخارج مربوط به جایگزینی اموال و ماشین آلات و تجهیزات برای حجم عادی و کنونی فعالیتها اطلاق شود یا خرید اموال، ماشین آلات و تجهیزات جدید برای گسترش فعالیتها را نیز در برگیرد. ضمن آن که به هر حال تمام مخارج توسعه و جایگزینی از طریق جریانهای نقدی حاصل از عملیات تأمین مالی می شوند.

مسئله دیگر در این زمینه این است که با رویداد و گذاری سرمایه چگونه باید روبه روشد. آیا باید وجه نقد حاصل از این رویداد را به جریانهای نقدی انباشته افزود یا آن که این گونه مبالغ را برای جبران مخارج سرمایه ای در نظر گرفت. بویژه آن که واگذاری سرمایه با هدف حفظ و دستیابی بازده رضایتبخش و مورد انتظار انجام می شود. از این رو



جدول شماره (۴):

جریان نقدی حاصل از عملیات - سود سهام ممتاز

جریان نقدی هر سهم:

میانگین موزون سهام عادی

جریان نقدی حاصل از عملیات قبل از کسر بهره و مالیات

بازدهی نقدی داراییها:

کل داراییها

جریان نقدی حاصل از عملیات

بازدهی نقدی بدهی و:
حقوق صاحبان سهام

حقوق صاحبان سهام و بدهی

جریان نقدی حاصل از عملیات

بازده نقدی حقوق:
صاحبان سهام

حقوق صاحبان سهام

تنها باید در ارتباط با معیارهای دیگر سودآوری مورد استفاده قرار گیرد. هیئت استانداردهای حسابداری مالی نیز گزارشگری جریان نقدی آحاد سهام را در شمار اطلاعات صورتهای مالی ممنوع کرده است. البته با این حال نسبت جریان نقدی هر سهم نسبتی است که تحلیلگران مالی بارها آن را به کار می‌برند.

جریان نقدی هر سهم:

جریان نقدی هر سهم از تقسیم وجه نقد در دسترس سهامداران عادی بر میانگین موزون تعداد سهام عادی به دست می‌آید و با احتیاط می‌توان گفت که دارای محتوای اطلاعاتی است. زیرا که نشان‌دهنده جریان نقدی عملیاتی مرتبط با هر سهم عادی است سرمایه‌گذاران می‌توانند نسبت پرداخت وجه نقد را با مقایسه نسبت پوشش سود سهام نقدی و جریان نقدی هر سهم تعیین کنند. بدین ترتیب تمامی وجه نقد تخصیص‌دانی به هر سهم با وجه نقد توزیع شده به عنوان سود سهام مقایسه پذیر خواهد بود.

بقیه در صفحه ۱۰۸

نسبتهایی مانند جریانهای نقدی هر سهم نباید به عنوان معیار توزیع بالقوه وجه نقد شناخته شود. بلکه

سست‌هاک و ذخیره هزینه‌های مربوط به بازنشستگی است، در برابر هم قرار می‌دهد.

مقایسه دیدگاه مدیریت مالی و حسابداری در زمینه

«استهلاک»

با برداشتی از:

کتاب «مدیریت مالی» تألیف دکتر حسین عبده تبریزی

● مجید میراسکندری

اشاره:

چندی پیش کتاب با ارزش «مدیریت مالی» تألیف آقای دکتر حسین عبده تبریزی را همراه با نامه ای که مؤلف محترم در آن خواستار نظریات انتقادی در مورد کتاب شده بودند، دریافت کردم.

بینشی این گونه مبتنی بر سعه صدر و روحیه ای چنین انتقادپذیر نسبت به کار خود، در این روزگار آنقدر نامنتظر است که نگارنده را، بویژه از این رو که سزاوار و درخور چنین داوری دانسته اند، به تحسین و سپاس نسبت به مؤلف محترم وامی دارد.

مقاله ای که در پیش رو دارید به بهانه انتشار کتاب فوق و برای بررسی بیشتر موضوع استهلاک از دید حسابداران از یک طرف و متخصصان مالی از طرف دیگر نگاشته شده است. امیدوارم کوشش حاضر در نزدیکتر کردن دیدگاه گروه دوم به گروه اول مؤثر باشد.



به نتایج جالب توجه و گاه شگفت آور و بحث انگیز می انجامد. این گونه بازنگری، در عین آنکه به سلامت فکر و منطق کمک می کند، موجب جا

«بازنگری بنیادی و انتقادی آنچه جزو «بدیهیات» تلقی می شود، یا تلاش در حل مسائلی که «حل شده» به نظر می رسد، در بسیاری موارد



مدیریت مالی و حسابداری

گرفتن و قوام مفاهیمی می شود که موضوع بازننگری است^۱.

ضمن مطالعه کتاب مدیریت مالی تألیف آقای دکتر عبده به مطالبی درخصوص استهلاک برخوردیم که به علت تکرار و تأکید در سراسر کتاب و مغایر بودن آن با مفهوم استهلاک در حسابداری، لازم دیدم دست به شکافتن آن بزنم، حتی اگر «بازنگری انتقادی آنچه جزو بدیهیات تلقی می شود» و «یا تلاش در حل مسائلی که حل شده به نظر می رسد»، باشد.

«استهلاک» از دید حسابداران^۲

۱- هزینه استهلاک عبارت است از آنچه در طول یک سال، خواه به دلیل استفاده و خواه به علت گذشت زمان یا پیشرفت تکنولوژی از قیمت دارایی ثابت، کاسته می شود؛ و ایجاد حسابی به نام «ذخیره استهلاک» برای آن است که ضمن نشان دادن کاهش سالانه در ارزش دارایی، همواره قیمت تمام شده آن را نیز مشخص کنند.

۲- حسابداران «ذخیره استهلاک» را در طرف بدهکار ترازنامه عملاً از قیمت تمام شده دارایی کسر می کنند یا دارایی ثابت را پس از کسر استهلاک به صورت خالص نشان می دهند، درست مانند «ذخیره مطالبات مشکوک الوصول» که آن را نیز در طرف بدهکار ترازنامه از مانده حساب «بدهکاران» کسر می کنند.

۳- با ثبت هزینه استهلاک در حساب سود و زیان سالانه و بستن کار کردن حساب ذخیره استهلاک، عملاً وجهی برای جایگزینی داراییهای مستهلک شده تأمین نمی شود. اگر شرکتی بخواهد وجهی را به این منظور فراهم کند، باید هر ساله

ورق بزنید

۱- پ. ۱، جواهری، حسابدار شماره ۱۸ - فروردین ۱۳۶۵ صفحه ۳۷.

۲- ذکر این دیدگاهها برای مقایسه با دیدگاههای «مدیریت مالی» است و البته ممکنست برای حسابداران، خسته کننده باشد، و دراین صورت از قبل پوزش می طلسم.



مدیریت مالی و حسابداری

مبلغی معادل یا بیشتر از هزینه استهلاک دارایی ثابت را عملاً از «سرمایه در گردش» خود خارج کند و به مصرف خرید سهام، اوراق بهادار یا حتی ایجاد سپرده بانکی برساند تا اصل و فرع این سرمایه گذاری در پایان مدت عمر مفید دارایی، جهت خرید و جایگزینی دارایی جدید کافی باشد. در این حالت عین مبلغ را در حساب تقسیم سود، بدهکار و در حساب «اندوخته وجوه استهلاکی» بستانکار می کنند. البته این اندوخته، اگر به وجود آید، در قسمت حقوق صاحبان سهام ترازنامه جای خواهد گرفت.

۴- اضافه کردن هزینه استهلاک به سود شرکت در هنگام تهیه «صورت تغییرات در وضعیت مالی» برای به دست آوردن منابع شرکت، صرفاً به دلیل غیرتقدی بودن آن است، درست همان طور که سایر هزینه های غیرتقدی را نیز به سود شرکت برمی گردانند. البته نگارنده اعتقادی به معنادار بودن رقمی که از جمع سود و هزینه های غیرتقدی حاصل شود و نیز به مفید بودن کل صورت یاد شده، ندارد.

«استهلاک» از دیدگاه مدیریت مالی

۵- استهلاک از منابع وجوه است- «منابع وجوه داخلی عبارتند از سود تقسیم نشده و مازاد، اندوخته ها، استهلاک و امانات آنها و منابع وجوه خارجی عبارتند از وامهای بلندمدت بانکی، وامهای رهنی، انتشار اوراق قرضه، انتشار سهام عادی و ممتاز و مشابه آنها».

«محاسبه هزینه بعضی اجزای بافت سرمایه بس دشوار است: مثلاً محاسبه هزینه سود تقسیم

۳- اتفاقاً این رویه مورد مخالفت شدید مدیران مالی است زیرا این عمل به معنای آن است که سرمایه گذاری وجوه در خارج از شرکت، سودآورتر از نگهداری و استفاده از آن در داخل شرکت است و این خود بهترین دلیل برای صاحبان سهام در مورد تعویض هیئت مدیره است!

۴- صفحه ۷۰ بند سوم، سطر هفتم.

۵- صفحه ۱۱۶ بند آخر.

۶- صفحه ۱۱۹: ج- هزینه وجوه حاصل از استهلاک Depreciation - generated funds

این عبارت انگلیسی نشان می دهد که نویسندگان مدیریت مالی در فرنگ نیز چنین دیدگاهی دارند.

نشده، وجوه حاصل از ذخیره های استهلاک و غیره...».

«یکی از مهمترین، اگر نخواهیم بگوییم مطلقاً مهمترین، منابع وجوه که شرکتها در صورتهای منابع و مصارف خود نشان می دهند ذخیره استهلاک است. آیا این وجوه رایگان در اختیار شرکت است یا هزینه دارد؟ در محاسبه هزینه سرمایه شرکت باید بدان توجه کرد یا آن را نادیده انگاشت؟».

۶- استهلاک حالتی شبیه اندوخته دارد- «اگر شرکت ترجیح دهد، وجوه حاصل از استهلاک را می توان بین سهامداران و طلبکاران شرکت توزیع کرد، یعنی بین کسانی که داراییهای شرکت را تأمین مالی کرده اند. برای مثال، اگر ده میلیون تومان از محل ذخیره استهلاک در اختیار شرکت باشد، شرکت بین توزیع این مبلغ و سرمایه گذاری مجدد آن مختار است.....».

جمع بندی در مورد استهلاک

اما اگر نرخ بازده داخلی سرمایه از هزینه سرمایه بیشتر باشد، وجوه می باید در داخل شرکت نگهداری شود.....».

۷- ذخیره و اندوخته از یک جنس تلقی می شوند- «در مورد هزینه وجوه حاصل از استهلاک باید توجه داشت که آنچه شرکت های ایرانی به عنوان ذخیره استهلاک در سالهای اخیر کنار گذاشته اند بسیار جزئی بوده و با توجه به قیمت های جایگزین بالا تر به هیچ وجه پاسخگوی نیازهای سرمایه ای شرکتها نیست. ماشین آلات جدید با ارزهای صادراتی، ترجیحی، رقابتی و آزاد، باید تهیه شود، در حالی که ذخیره استهلاک بر اساس قیمت دفتری تاریخی داراییها، جایی که داراییها عمدتاً با ارز دولتی خریداری شده، محاسبه و کنار گذاشته می شود. می بینیم که در این شرایط، میزان این نوع وجوه دریافت سرمایه شرکت دیگر اهمیت زیادی ندارد. در عوض سرفصلهایی چون: ذخیره مزایای بازخرید کارکنان، ذخیره مالیات و انواع اندوخته ها، در ترازنامه های شرکت های ایرانی به چشم می خورند که ضرایب آنها را دریافت سرمایه می باید وارد کرد و در محاسبه نهایی هزینه سرمایه، هزینه آن اجزا را منظور کرد».

«غیر از اینها، دریافت سرمایه شرکتها می توان وجوه حاصل از ذخیره استهلاک و دیگر ذخیره ها و نیز انواع اندوخته ها را یافت».

۸- دیدگاه مدیریت مالی از «استهلاک»

دیدگاهی، دقیق، تکنیکی، منسجم و منطقی نیست. نگارنده به عنوان حسابدار معتقد است که این دیدگاه از جنبه کاربردی قابل اتکا نیست و با واقعیت انطباق ندارد. و تجدیدنظر در آن، دست کم با توجه به شرایط ویژه ایران ضروری است.

۷- صفحه ۱۱۹: همانجا، دنباله.

۸- صفحه ۱۲۳، سطر آخر به بعد.

۹- صفحه ۱۲۵، سطر ۵.

سایر موارد:

بجز آنچه درباره یکی از مفاهیم به کار رفته در کتاب مدیریت مالی گفته شد، اشاره به برخی مطالب و یافته های دیگر در کتاب نیز خالی از فایده نیست.

واژه های جدید

۹- کاربرد برخی معادلهای جدید برای واژه ها و اصطلاحات انگلیسی را می توان «درخشان» نامید، مثل «ثمر» به جای «Yield»، «توازی» به جای «Trade-off» و «شنسار» به جای «Floatation». برخی ترکیبهای تازه خیلی بهتر از گذشته است، مثل «هزینه گذشت^۱» به جای «هزینه فداکاری»، هزینه فرصت از دست رفته» و نیز «روندیابی» به جای «تجزیه و تحلیل روند».

شکالات کتاب

۱۰- کتاب واژه نامه فارسی و انگلیسی دارد ولی کامل نیست. دست کم می بایست توضیحات مربوط به اصطلاحات کتاب، در پانوش صفحات مربوط و در واژه نامه آخر کتاب می آمد، مثل ترکیبهای «اسناد خزان» و «اوراق خزان» که به ترتیب در صفحات ۹۱ و ۸۲ به کار رفته، ولی نه در جای خود و نه در واژه نامه پایان کتاب برای آنها

۱۱- در مورد هزینه گذشت **Opportunity Cost** در صفحه ۷۹ چنین می خوانیم: «اگر مدیریت تصمیم بگیرد سود را تقسیم نکند، در این صورت صاحب سهم فرصتی را از دست داده و از این فرصت گذشته است؛ اومی توانسته سود سهم را گرفته و به کاری دیگر بزند؛ سهام بخرد، اوراق قرضه بخرد، ملک بخرد و یا در دارایی بلندمدت دیگری سرمایه گذاری کند. پس، شرکت باید از سود تقسیم نشده حداقل همان قدر عایدی نصیب سهامدار بکند که اگر سهامدار خود پول را در سرمایه گذاری ای با خطر مشابه گذاشته بود، عایدی می برد.»



به جای «مانده» به صورت «موازنه» ترجمه شده است.

- در صفحات ۲۰۷ و ۲۱۳ **stock** (که در معنی سهم یا سهام جمع بسته نمی شود) به صورت جمع (**stocks**) ضبط شده است که معنی غیرمرتبطی دارد.

- در صفحه ۱۵۶ - سطر اول از بند ۲- در عبارت «شرکت صنعت آفرینان از محدود شرکتهای تولیدی بزرگ.....» به احتمال زیاد، اشتباه چاپی «محدود» را به «محدود» بدل کرده است.

- در صفحه ۱۱۴ - در عبارت «مثال شرکت توانساز را اندکی تعمیم می دهیم». بهتر بود به جای «تعمیم»، واژه «گسترش» به کار می رفت.

دنباله صورت جریانهای نقدی

مالی) مزایای حاصل از به کارگیری صورت جریانهای نقدی افزایش باید. اگرچه این تحقیق نشان داده است که مفید بودن صورت جریانهای نقدی افزایش زیادی داشته و از این بابت جای نگرانی نیست. اما معتقدیم که می توان آنرا بازم بهبود بخشید. در حال حاضر کمتر از ۵ درصد از شرکتهای برای مقاصد گزارشگری از شکل مستقیم استفاده می کنند. مدیرانی که به گزارش کردن اطلاعات واضح و قابل فهم علاقه مندند برای تجربه کردن روشهای جایگزین حسابداری (شامل روش غیرمستقیم) انگیزه دارند. نتایج این تحقیق برای صاحب نظران حسابداری بسی خوشایند است.

عضو گرامی

سرکار خانم شهرزاد آیرملو
مصیبت وارده را از صمیم قلب تسلیت
می گوئیم.
انجمن حسابداران خبره ایران

شرح یا معادلی ارائه نشده است.
۱۱- آوردن مثالهایی در مورد وضع چندسئله اخیر ایران در متن (مثلاً صفحه ۷۵ یا ۸۴) کتاب را به سطح تشریحات فاقد اعتبار کافی نزدیک می کند؛ در این گونه موارد و در صورت لزوم بهتر آن است که از پانوش استفاده شود مانند صفحات ۹۰ و ۹۲.

۱۲- اشتباهات چاپی و غیرچاپی به نسبت حجم کتاب، زیاد است (حداقل ۱۸ مورد) و این از نفاست آن می کاهد. مایلیم دریابان، به خواست مؤلف محترم، برخی اشتباهات اصولی کتاب را یادآور شوم، چرا که مؤلف خود از سختگیرترین مترجمان است و در استفاده از واژه های معادل، وسواس بسیار دارد:

- در صفحه ۲۰۸ - واژه **balance** در عبارت **double declining balance method**

ماده ۱۴۱ قانون تجارت*

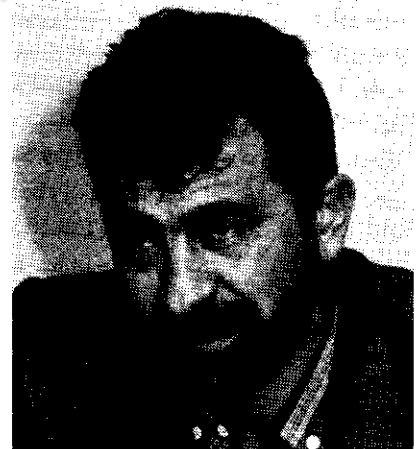
تفسیر پذیر و پرابهام

ماده ۱۴۱ قانون تجارت و چگونگی اجرای آن همیشه مورد توجه حسابداران، حسابرسان، حقوقدانان و سهامداران بوده است. در حالی که به رغم دشواریها، ابهامها و تفسیر پذیر بودن آن، کمتر مورد بحث و بررسی قرار گرفته است. تنها در سالهای نزدیک آقای پرویز افتخار جواهری مقاله معتبری در این باره نگاشته اند که در نشریه حسابدار شماره ۱۸، فروردین ۱۳۶۵ به چاپ رسید و همواره می تواند پاسخگوی بسیاری پرسشها در زمینه مورد بحث باشد.

در مقاله آقای جواهری موضوعهایی مانند «زیان وارد»، «ضابطه های تشخیص زیان وارد» و «نحوه عملی اجرای ماده ۱۴۱» به اندازه کافی بررسی شده است.

مقاله حاضر از دیدگاه دیگری به موضوع نگاه می کند و بسیاری از مسائل را در این باره آشکار می سازد. مطالعه هر دو مقاله را به خوانندگان نشریه پیشنهاد می کنیم.

نویسنده: سید محمد آسوده



* منظور ماده ۱۴۱ لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷ است. افزون بر این، در این نوشته هرجا که به ماده قانونی بدون ذکر نام قانون اشاره می شود، منظور مواد لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب سال ۱۳۴۷ است.

مطابق مقررات قانونی منعقد شود هر ذینفع می تواند انحلال شرکت را از دادگاه صلاحیتدار درخواست کند.

فصاوت در این مورد که شرکتی مشمول ماده ۱۴۱ می باشد یا خیر مستلزم این است که بدانیم چه بخشی از سرمایه شرکت در اثر زیانهای وارد از بین رفته و چه بخشی از آن موجود است.

سرمایه موجود + سرمایه از بین رفته = سرمایه شرکت
نظریه کاربرد مکرر مفهوم سرمایه در قانون تجارت به نظر نمی رسد ابهام و اختلاف نظری در مورد مراد از سرمایه در ماده ۱۴۱ وجود داشته باشد (به منظور حفظ جانب احتیاط، لا اقل برای نگارنده). اما چگونگی تعیین و احراز یکی از دو عامل «سرمایه موجود» و یا «سرمایه از بین رفته» از مواردی است که در عمل با نظرات و برداشتهای متفاوتی همراه است که می تواند موجب تفاوتی

*
بموجب ماده ۱۴۱ لایحه اصلاح قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷، اگر در شرکتهای سهامی برائت زیانهای وارد، حداقل نصف سرمایه شرکت از میان برود هیئت مدیره مکلف است بلافاصله مجمع عمومی فوق العاده صاحبان سهام را به منظور شور و رأی در مورد انحلال با بقای شرکت دعوت کند. هرگاه مجمع مزبور رأی به انحلال ندهد باید در همان جلسه سرمایه شرکت را به مبلغ سرمایه موجود کاهش دهد. در صورتی که هیئت مدیره برخلاف دستور ماده پیشگفته مجمع عمومی فوق العاده را دعوت نکند و یا مجمعی که دعوت می شود نتواند



باسخگویی به این سؤال که چه مرجعی سرمایه موجود شرکت را نه تنها در مورد شرکتهای مشمول ماده ۱۴۱ بلکه در مورد کلیه شرکتهای سهامی تعیین می کند نیاز به تفحص چندانی در قانون تجارت ندارد و بسادگی می توان گفت این امر از صلاحیتهای مجمع عمومی عادی است چرا که به موجب مواد ۲۸۹، ۲۹۰، ۳۳۸ و ۳۴۰، رسیدگی و تصویب ترازنامه، حساب سود و زیان، صورت دارایی و مطالبات و دیون و... سایر امور مربوط به حسابهای شرکت و نیز احراز اینکه سود قابل تقسیم وجود دارد، از صلاحیتهای مجمع عمومی عادی است. بویژه اینکه احراز سود قابل تقسیم و تعیین مبلغ آن به منظور تقسیم بین سهامداران، به موجب ماده ورق بزیند

۲- ماده ۸۹- مجمع عمومی عادی باید سالی یک بار در موقعی که در اساسنامه پیشبینی شده است برای رسیدگی به ترازنامه و حساب سود و زیان سال مالی قبل و صورت دارایی و مطالبات و دیون شرکت و صورت حساب دوره عملکرد سالیانه شرکت و رسیدگی به گزارش مدیران و بازرسی یا بازرسان و سایر امور مربوط به حسابهای سال مالی تشکیل شود. تبصره- بدون قرائت گزارش بازرسی یا بازرسان شرکت در مجمع عمومی اخذ تصمیم نسبت به ترازنامه و حساب سود و زیان سال مالی معتبر نخواهد بود.

۳- ماده ۹۰- تقسیم سود و اندوخته بین صاحبان سهام فقط پس از تصویب مجمع عمومی جایز خواهد بود و در صورت وجود منافع تقسیم ده درصد از سود و یژه سالانه بین صاحبان سهام الزامی است.

۴- ماده ۱۳۸- هیئت مدیره موظف است بعد از انقضای سال مالی شرکت ظرف مهلتی که در اساسنامه پیشبینی شده است مجمع عمومی سالیانه را برای تصویب عملیات سال مالی قبل و تصویب ترازنامه و حساب سود و زیان شرکت دعوت نماید.

۵- ماده ۲۴۰- مجمع عمومی پس از تصویب حسابهای سال مالی و احراز اینکه سود قابل تقسیم وجود دارد مبلغی از آنرا که باید بین صاحبان سهام تقسیم شود تعیین خواهد نمود. علاوه بر این مجمع عمومی می تواند تصمیم بگیرد که مبالغی از اندوخته هایی که شرکت در اختیار دارد بین صاحبان سهام تقسیم شود در این صورت در تصمیم مجمع عمومی باید صریحاً قید شود که مبالغ مورد نظر از کدام یک از اندوخته ها باید برداشت و تقسیم گردد. هر سودی که بدون رعایت مقررات این قانون تقسیم شود منافع موهوم تلقی خواهد شد. نحوه پرداخت سود قابل تقسیم توسط مجمع عمومی تعیین می شود و اگر مجمع عمومی در خصوص نحوه پرداخت تصمیمی نگرفته باشد هیئت مدیره نحوه پرداخت را تعیین خواهد نمود ولی در هر حال پرداخت سود به صاحبان سهام باید ظرف هشت ماه پس از تصمیم مجمع عمومی رایج به تقسیم سود انجام پذیرد.

شوشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
بوده اند. در صورتی که به موجب ماده ۱۸۳ صلاحیت مجمع فوق العاده تنها تغییر در مواد اساسنامه یا سرمایه، و نیز انحلال پیشرس شرکت است که دستور جلسه مقرر در ماده ۱۴۱ نیز در مورد اخیر آن است. بنابراین سرمایه موجود در مجمع عمومی فوق العاده تعیین نمی شود و فرض بر این است که میزان آن قبلاً تعیین شده است و چون این میزان کمتر از ۵۰ درصد سرمایه شرکت بوده، هیئت مدیره مکلف به دعوت مجمع عمومی شده است. بنابراین باید دید تعیین زیانهای وارد و میزان تأثیر آن بر سرمایه شرکت چگونه و به وسیله چه مرجعی باید صورت گیرد.

۱- ماده ۸۳- هرگونه تغییر در مواد اساسنامه یا در سرمایه شرکت یا انحلال شرکت قبل از موعد منحصراً در صلاحیت مجمع عمومی فوق العاده می باشد.

شویه تکمیل معادله فوق و اجرای ماده مورد بحث شد. در این نوشتار سعی خواهد شد برخی نظرات و سئوالات موجود در این زمینه مطرح شود و با یاری سخن از مقررات قانون تجارت و اصول و موازین سبببنداری در حد توان مورد بحث و بررسی قرار گیرد. با این امید که کاستیهای آن در پی ارائه مراتب تصحیحی و تکمیلی دست اندرکاران و رفقه مندان مرتفع شود.

نظریه اینکه در ماده ۱۴۱ به تکلیف هیئت مدیره تشکیل مجمع عمومی فوق العاده اشاره شده سکن است نخست چنین تصور شود که سرمایه موجود در چنین مجمعی مشخص می شود. و چه بسا کاران در جلسات مجمع عمومی فوق العاده ای که اجرای ماده مذکور تشکیل شده ناظر مباحثات و تلاف نظرهایی پیرامون میزان سرمایه موجود و طبعاً مول یا عدم مشمول ماده مذکور نسبت به شرکت



۲۳۹ که تعریف سود قابل تقسیم را ارائه کرده است مستلزم آگاهی از زیانهای سالهای مالی قبل است که خود چنین زیانهایی نیز باید در سالهای قبل به تصویب مجمع عمومی رسیده باشد. بنابراین باید گفت اصولاً سهامداران یکی از مواردی را که همه ساله در مجمع عمومی عادی مورد رسیدگی و تصویب قرار می دهند این است که سرمایه موجود شرکت عملاً چه مقدار کاهش یا افزایش یافته است و برای قضاوت در این امر شاید بتوان گفت راهی جز مراجعه به ترازنامه‌ای که وضعیت مالی شرکت را طبق اصول متداول حسابداری به نحو مطلوب منعکس می کند وجود ندارد.

چنین ترازنامه‌ای در صورتی درخوراستاد است که طبق مقررات توسط هیئت مدیره تنظیم شده و پس از اظهار نظر بازرس قانونی (مطابق ماده ۱۴۸) برابر ماده ۸۹ و تبصره آن به تصویب مجمع عمومی عادی رسیده باشد. غرض از اشاره به لزوم تصویب صورت‌های مالی به ترتیب فوق این است که گاه مشاهده شده است که بین هیئت مدیره و بازرس قانونی در خصوص از بین رفتن یا از بین رفتن بیش از نیمی از سرمایه اختلاف نظر وجود داشته است که البته به دلایلی از قبیل تفاوت برداشتها از مفهوم زیان وارد، لزوم یا عدم لزوم تهاثر زیان با اندوخته‌ها، تهیه صورت‌های مالی بر مبنای فرض تداوم فعالیت یا توقف عملیات و عدول از ارزش دفتری داراییها، لزوم یا عدم لزوم عدول از فرض دوره مالی در مواردی که شرکت متوجه زیانهای درخور توجه و ناگهانی

۶- ماده ۲۳۹- سود قابل تقسیم عبارت است از سود خالص سال مالی شرکت منهای زیانهای سالهای مالی قبل و اندوخته قانونی مذکور در ماده ۲۳۸ و سایر اندوخته‌های اختیاری بعلاوه سود قابل تقسیم سالهای قبل که تقسیم نشده است.

۷- ماده ۱۴۸- بازرس یا بازرسان علاوه بر وظایفی که در سایر مواد این قانون برای آنان مقرر شده است مکلفند درباره صحت و درستی صورت دارایی و صورت حساب دوره عملکرد و حساب سود و زیان و ترازنامه‌ای که مدیران برای تسلیم به مجمع عمومی تهیه می کنند و همچنین درباره صحت مطالب و اطلاعاتی که مدیران در اختیار مجامع عمومی گذاشته اند اظهار نظر کنند. بازرسان باید اطمینان حاصل نمایند که حقوق صاحبان سهام در حدودی که قانون و اساسنامه شرکت تعیین کرده است به طور یکسان رعایت شده باشد و در صورتی که مدیران اطلاعاتی برخلاف حقیقت در اختیار صاحبان سهام قرار دهند بازرسان مکلفند که مجمع عمومی را از آن آگاه سازند

می شود، برخی کاستیهای مقررات و... وجود اختلاف نظر چندان نامتحمّل و غیرمنتظره نیست. بر این اساس باید دید در شرایطی که هیئت مدیره معتقد و متقاعد به شمول ماده ۱۴۱ بر شرکت نباشد اما بازرس قانونی شرکت را مضمول ماده مذکور بداند، آیا هیئت مدیره مکلف به دعوت مجمع عمومی فوق العاده خواهد بود؟ به نظر نگارنده، چنین شرایطی، رسیدگی و تصویب حسابها به وسیله مجمع عمومی یا ملاحظه و شنیدن گزارش مدیران و بازرسان را ایجاب می کند که از صلاحیت‌های مجمع عمومی عادی است. بدیهی است با تصویب حسابها و ترازنامه، زیانهای وارد به شرکت معین و قطعی می شود و چنانچه بر اساس صورت‌های مالی مصوب لااقل نیمی از سرمایه از بین رفته باشد شمول ماده ۱۴۱ بر شرکت محرز و هیئت مدیره مکلف خواهد شد که مجمع عمومی فوق العاده را به منظور شور و رأی در مورد انحلال یا کاهش اجباری سرمایه که تنها دستور کار پیشینی شده در موارد ۱۴۱ و ۲۶۵ است دعوت کند.

اشاره به صورت‌های مالی مصوب در بالا ممکن است این مسئله را پیش آورد که صورت‌های مالی بیانگر ارزش دفتری داراییها بر اساس بهای تمام شده بوده و ممکن است تحت شرایطی تعیین سرمایه موجود بر اساس آنها قابل ایزاد باشد. در پاسخ باید گفت که اگر چه غالباً ترازنامه چنین ارزشی را منعکس می کند ولی این در شرایطی است که انتظار

۸- ماده ۲۶۵- رئیس و اعضای هیئت مدیره هر شرکت سهامی که در صورت از میان رفتن بیش از نصف سرمایه شرکت بر اثر زیانهای وارده حداکثر تا دو ماه مجمع عمومی فوق العاده صاحبان سهام را دعوت نمایند تا موضوع انحلال یا بقای شرکت مورد شور و رأی واقع شود و حداکثر تا یکماه نسبت به ثبت و آنگهی تصمیم مجمع مذکور اقدام نمایند به حبس از دو ماه تا ششماه یا به جزای نقدی از ده هزار تا یکصد هزار ریال یا به هر دو مجازات محکوم خواهند شد.

می رود فعالیت شرکت در آینده پیشبینی پذیر تداوم داشته باشد و صورت‌های مالی بر اساس مفهوم بنیادی تداوم فعالیت تهیه شده باشد.

سؤال دیگری که در اینجا طرح می شود این است که آیا هر شرکت مشمول ماده ۱۴۱ مشکل تداوم فعالیت خواهد داشت و باید در ثبت ارزش داراییهای آن از اصل بهای تمام شده تاریخی عدول کرد؟

بدیهی است که این سؤال پاسخ مثبت یا منفی قطعی ندارد و بسته به نوع فعالیت، میزان سرمایه و دیگر اوضاع و احوال حاکم بر شرکت، پاسخ متفاوتی خواهد داشت که مستلزم دقت و قضاوت آگاهانه مدیران و حسابداران است.

اساساً ماده ۱۴۱ بر این مبنا تدوین نشده که هر شرکت مشمول آن، در شرایط توقف عملیات قرار گیرد، زیرا مطابق همین ماده یکی از دوراه رفع شمول، کاهش سرمایه به میزان سرمایه موجود است و تا هنگامی که سرمایه کاهش یافته در اجرای این ماده در شرکت‌های سهامی عام از ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال کمتر نشود، شرکت مشکلی از نظر قانون تجارت نخواهد داشت. لذا در شرکت‌های مشمول ماده ۱۴۱ نیز همانند دیگر شرکتها (اقا با دقت بیشتر) باید تداوم فعالیت مورد توجه تهیه کنندگان صورت‌های مالی و بازرسان قرار گیرد تا چنانچه تجمع زیان به تدریجی شرکت را در معرض انحلال یا کاهش درخور توجه عملیات قرار داده باشد که عدول از فرض بنیادی تداوم فعالیت را ایجاب کند، مبنای تهیه صورت‌های مالی نیز تغییر یابد و مبنای مناسبی انتخاب شود و افشای لازم صورت پذیرد.

پس می توان گفت در تعیین مبلغ سرمایه موجود شرکت، توجه به شرایط و اوضاع حاکم بر شرکت و پیشبینی ادامه فعالیت یا توقف عملیات ضروری است و چنانچه تداوم فعالیت شرکت پیش بینی شود در تبعیت از اصول بنیادی حسابداری و برهیز از مشکلات مالیاتی باید از تجدید ارزیابیها خودداری شود.

در اینجا ممکن است این موضوع مطرح شود که در چنین شرایطی می توان به منظور تعیین میزان سرمایه موجود، داراییها را خارج از دفاتر ارزیابی کرد و از بابت افزایش ارزش روز داراییهای ثبتی در دفاتر انجام نداد. این اقدام نیز در جایی که مجمع عمومی فوق العاده به انحلال رای ندهد و تصمیم به کاهش سرمایه تا حد سرمایه موجود بگیرد مشکل آفرین است چرا که کاهش سرمایه به میزان



شرکت سهامی آبان
مستخرج از ترازنامه مورخ ۱۳۷۰/۱۲/۲۹

(ریال)	
۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه
۲۰,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته قانونی
۶۰,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته اختیاری
(۷۰,۰۰۰,۰۰۰)	زیان انباشته
۱۱۰,۰۰۰,۰۰۰	حقوق صاحبان سهام

با در نظر گرفتن اطلاعات بالا، گروه اول به این استناد که زیان انباشته معادل ۷۰ درصد سرمایه است خواهند گفت که شرکت مشمول ماده ۱۴۱ است و در صورتی که مجمع عمومی فوق العاده تصمیم به انحلال شرکت نگیرد باید سرمایه آن را به مبلغ موجود آن یعنی ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال کاهش دهد. بر اساس نظر گروه دوم به دلیل افزونی جمع اندوخته‌ها بر زیان به مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال نه تنها شرکت سرمایه خود را از دست نداده است بلکه می‌توان گفت علاوه بر سرمایه خود هنوز دارای اندوخته‌ای به مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال است. مطابق نظر گروه سوم، زیان اندوخته قانونی را از بین نمی‌برد و بدین ترتیب مبلغ ۶۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال از زیان باعث از بین رفتن اندوخته اختیاری و ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال باقیمانده آن موجب از بین رفتن ۱۰ درصد سرمایه شده است که در چنین حالتی نیز شرکت مشمول ماده ۱۴۱ نیست.

با توجه به مطالب زیر:

۱- اگر چه در ماده ۱۴۱ تنها به زیان و سرمایه اشاره شده است ولی عبارت به کار برده شده این نیست که «اگر زیان وارد معادل یا بیش از نصف سرمایه شود»، بلکه مطابق متن ماده، لازم است که

سرمایه موجودی که بر اساس ارزش روز داراییها تعیین شده مستلزم انجام ثبت تفاوت ارزش روز داراییها با ارزش دفتری آنهاست که می‌تواند موجب بروز مشکلات پیشگفته شود. با این حال در صورتی که انحلال یا توقف عملیات شرکت پیشینی شود با رعایت مقررات ماده ۲۳۳ که مقرر می‌دارد: «... باید اسناد مذکور به هر دو شکل و هر دو روش ارزیابی تنظیم گردد تا مجمع عمومی با ملاحظه آنها و با توجه به گزارش هیئت مدیره و بازرسان نسبت به تغییرات پیشنهادی تصمیم بگیرد»، می‌توان ترازنامه شرکت را به دو صورت، یکی بر مبنای تداوم فعالیت و در چارچوب نظام تاریخی و بهای تمام شده و دیگری بر مبنای توقف عملیات و در چارچوب برآورد ارزشهای جاری تهیه کرد تا پس از بررسی و اظهار نظر بازرسان نسبت به آن، در مجمع عمومی مورد بررسی و تصمیم‌گیری قرار گیرد.

موضوع دیگر درخور بحث این است که زیانهای وارد به شرکت ابتدا کدامیک از حسابهای حقوق صاحبان سهام، شامل سرمایه، اندوخته قانونی و اندوخته اختیاری را از میان می‌برد. گروهی معتقدند از آنجا که در ماده ۱۴۱ تنها از زیان و سرمایه نام برده شده است همینکه مانده زیان شرکتی از ۵۰ درصد سرمایه آن تجاوز کرد (با یک ریال اختلاف بین حد تعیین شده در ماده ۱۴۱ با حد تعیین شده در ماده ۲۶۵) شرکت مشمول مقررات ماده ۱۴۱ خواهد شد. در مقابل گروهی دیگر معتقدند چنانچه ارزش ویژه شرکت کمتر از ۵۰ درصد سرمایه باشد می‌توان گفت حداقل نصف سرمایه شرکت از میان رفته است یا به عبارت دیگر زیان قبل از اینکه موجب از بین رفتن سرمایه شود سبب از بین رفتن اندوخته‌ها می‌شود و بر این اساس ما حاصل تهاثر زیان با اندوخته‌ها باید با سرمایه مقایسه شود. گروه سومی نیز با یک اختلاف نظر مبنی بر اینکه در تهاثر زیان با اندوخته‌ها، اندوخته قانونی را نباید به حساب آورد، طرفدار نظر اخیرند.

به منظور بحث و ارائه مطالب در ارتباط با نظرات بالا، فرض کنیم حقوق صاحبان سهام شرکت سهامی آبان در تاریخ ۱۳۷۰/۱۲/۲۹ به شرح زیر باشد:

بر اثر زیانهای وارد حداقل نصف سرمایه از بین رفته باشد و در نبود هرگونه الزام قانونی چگونه می‌توان گفت که زیان قبل از اینکه موجب از بین رفتن اندوخته شود موجب از بین رفته سرمایه می‌شود.

۲- اگر بپذیریم که زیان بیانگر حقوق منفی و مانده بدهکار صاحبان سهام است، به موجب ماده ۲۹۶ قانون مدنی که مقرر می‌دارد «تفاوت فقط در مورد دودینی حاصل می‌شود که موضوع آنها از یک جنس باشد، با اتحاد زمان و مکان تأدیه ولو به اختلاف سبب، «باید مانده بدهکار زیان با همجنس و همزمان‌ترین حساب بستانکار حقوق صاحبان سهام تهاثر شود». با توجه به مواد ۹۰ و ۲۴۰ که به موجب هر دو، تقسیم سود و اندوخته با تصویب مجمع عمومی عادی جایز است و مفاد ماده ۲۳۹ که بر اساس آن سود قابل تقسیم از تهاثر زیان با سود حاصل می‌شود همچنین مفاد ماده ۱۲۳۸ که مطابق آن مبنای محاسبه اندوخته قانونی حاصل تهاثر شده سود سال با زیانهای وارد در سالهای قبل است، از یک سو و مقررات و محدودیتهایی که در مورد کاهش سرمایه و توزیع آن بین سهامداران وجود دارد از سوی دیگر، می‌توان گفت زیان از نظر همجنسی و همزمانی به ترتیب اولویت، مفهوم مخالف سود، اندوخته اختیاری، اندوخته قانونی و سرمایه را خواهد داشت و بر این اساس زیانهای وارد ابتدا سود تقسیم نشده سالهای قبل، سپس اندوخته‌های اختیاری را از بین می‌برد و در صورت فزونی بر دو مورد مذکور، به ترتیب موجب از بین رفتن قهری اندوخته قانونی و سرمایه می‌شود.

۳- در مثال شرکت سهامی آبان به شرح فوق، اگر به صرف مقایسه زیان انباشته با سرمایه، شرکت را مشمول ماده ۱۴۱ بدانیم، باید دید در صورتی که قبل از تشکیل مجمع عمومی فوق العاده، با تصویب مجمع عمومی عادی، مانده اندوخته اختیاری را به حساب زیان انباشته منتقل کنیم چه اتفاقی خواهد افتاد. آیا می‌توان گفت قبل از ثبت حسابداری این انتقال، شرکت مشمول ماده ۱۴۱ است و بعد از آن از شمول این ماده خارج می‌شود؟

۴- اگر بر اساس نظر گروه اول مابه‌التفاوت سرمایه و زیان انباشته را ملاک تعیین سرمایه موجود

بقیه در صفحه ۱۰۸
۹- ماده ۲۳۸- از سود خالص شرکت پس از وضع زیانهای وارده در سالهای قبل باید معادل یک بیستم آن بر طبق ماده ۱۴۰ به عنوان اندوخته قانونی موضوع شود. هر تصمیم برخلاف این ماده باطل است.

ماهنامه

حسابداری

موضوعهای کانونی،

در سال ۱۳۷۲

حسابداران در ایران به دست دهیم. شما خواننده گرامی نیز می توانید از هم اکنون در تکوین و تهیه این شماره با ما همکاری کنید. در این شماره همچنین مقاله هایی درباره مسائل گوناگون حسابداری و حسابرسی نیز به چاپ خواهد رسید.

حسابداری و حسابرسی و قانون تجارت در صدمین شماره
حسابدار، شماره ۹۹-۱۰۰ مرداد ۱۳۷۲

سیر تطور قانون تجارت، نقش و ویژگیها، مشکلات و نارساییهای آن در قلمرو حسابداری و حسابرسی در شماره یاد شده ماهنامه بررسی خواهد شد و در میزگردی که برای بررسی قانون نامبرده تشکیل می شود برجسته ترین مشکلات و محدودیتهای که حرفه در اثر اجرای این قانون با آنها روبه روست به بحث گذاشته می شود و پیشنهادهایی برای اصلاح و تغییر آن ارائه خواهد شد. این شماره که صدمین شماره ماهنامه حسابدار خواهد بود فرصتی به دست می دهد تا بخشی از صفحه های آن را به بررسی عملکرد ماهنامه حسابدار، دشواری انتشار آن، نارساییها و اشکالات و سرانجام رهنمودهایی برای آینده ماهنامه اختصاص دهیم.

کنترلهای داخلی؛ شناخت،

ارزیابی و اتکا به آن در حسابرسی شماره ۱۰۱-۱۰۲
مهر ماه ۱۳۷۲

ارائه تعریفهای به نسبت فراگیر از کنترلهای داخلی در

در سال آینده نیز هر دو شماره نشریه را در یک جلد منتشر خواهیم کرد. بدین ترتیب مانند همین سال شش موضوع کانونی در ماهنامه بررسی خواهد شد. افزون بر این در یکی از شماره های سال آینده مقاله هایی با موضوعهای متنوعتری جز موضوع کانونی آن شماره ارائه خواهیم کرد و در صدمین شماره با شما از صد شماره ماهنامه که تا آن زمان منتشر کرده ایم سخن خواهیم گفت. شش موضوع کانونی ماهنامه در سال آینده، محتوای کلی و زمان انتشار آنها به ترتیب زیر خواهد بود:

گزارشگری حسابرسی شماره ۹۵-۹۶ فروردین ۱۳۷۲

این شماره دربرگیرنده سیر تطور گزارشگری حسابرسی، ماهیت گزارشگری حسابرسی، ساختار کنونی و چشم انداز آینده آن، سایر گزارشهای حسابرسی و آثار حقوقی گزارشگری حسابرسی خواهد بود. افزون بر این در میزگرد این شماره مسائل و مشکلات کنونی گزارشگری حسابرسی در ایران با همکاری کارگزاران، کارشناسان و استادان رشته حسابرسی و حسابرسی بررسی خواهد شد.

زندگی حسابداران شماره ۹۷-۹۸ خرداد ۱۳۷۲

در این شماره به بررسی نحوه و گذران زندگی حسابداران، حسابرسی و کارگزاران، کارشناسان و استادان رشته حسابداری و حسابرسی، و رشته های وابسته می پردازیم. وبه وسیله مصاحبه، پرسشنامه و زندگینامه پژوهشی خواهیم کوشید تا تصویری از زندگی

با خوانندگان:

۱

به دلیل این که در دو سال اخیر هر شماره ماهنامه به موضوعی کانونی اختصاص داشته، برخی از خوانندگان، صاحبزنان و استادان حسابداری و کارگزاران و کارشناسان حرفه در مورد این که بتوانند هر مقاله‌ای در هر زمینه مربوط به رشته حسابداری و حسابداری و دانشهای وابسته را برای ماهنامه تهیه و ارسال کنند تردید دارند. به تصور برخی از خوانندگان یادشده، حسابدار تنها مقاله‌هایی را می‌پذیرد که با موضوع کانونی شماره ویژه‌ای مطابقت داشته باشد. برای آگاهی بیشتر خوانندگان در این مورد، به اطلاع می‌رسانیم که ماهنامه حسابدار هرگونه مقاله در زمینه حسابداری و حسابداری و دانشهای وابسته را که دارای اعتبار کافی باشد چه مرتبط با موضوع کانونی و ویژه‌نامه‌های حسابداری و چه نامرتبط، می‌پذیرد و چنانچه موضوع آنها با ویژه‌نامه‌ای مطابقت داشته باشد در ویژه‌نامه مربوط و در غیر این صورت در شماره‌هایی هر چند گاه با محتوایی نامرتبط بر موضوع ویژه‌نامه‌ها منتشر می‌شود و یا حتی در کنار مطالب ویژه‌نامه‌ای خاص، به چاپ می‌رساند.

۲

در سالهای نزدیک بارها با مسئله ترجمه یا تنظیم مقاله‌ای درباره موضوعی واحد به وسیله دونویسنده یا مترجم روبه‌رو بوده‌ایم. بویژه این برخورد در زمینه ترجمه مقاله‌های خارجی بیشتر روی داده است. این چگونگی گاه سبب شده است که صاحبزنی زحمت ترجمه مقاله‌ای را بر خود هموار کرده در حالی که همان مقاله با ترجمه صاحبزنی دیگری آخرین مراحل چاپ را می‌گذرانده است. از این رواج تمامی خوانندگان و همکاران حسابدار درخواست می‌کنیم همزمان با آغاز تألیف یا ترجمه هر مطلبی این اقدام خود را با ما در میان بگذارند و یا اطلاع دهند.

۳

شماره‌ای که اکنون پیش روی شماست آخرین شماره حسابدار در سال جاری است و پس از این نخستین شماره سال ۱۳۷۲ در فروردین ماه سال آینده منتشر خواهد شد که باتوجه به زمان توزیع و ارسال آن دست‌بالا در نیمه اول اردیبهشت ماه به دست شما خواهد رسید.

۴

از خوانندگان و تمامی کسانی که با ما مکاتبه می‌کنند و نامه و نوشته خود را به وسیله پیک شخصی یا از طریق پست برای ما ارسال می‌کنند درخواست می‌کنیم در هر صورت نشانی و شماره تلفن خود را برای ما ارسال دارند. ما در سال گذشته متأسفانه بارها با نامه یا نوشته‌هایی روبه‌رو شده‌ایم که هرگونه تصمیمگیری در مورد آنها به تماس با نویسنده آن نیاز داشت، در حالی که نشانی یا تلفنی برای تماس با ایشان در دست نداشتیم و ناگزیر هیچ‌گونه اقدامی در زمینه چنین نامه یا نوشته‌ای امکانپذیر نبود.

مؤسسه‌های اقتصادی، تشریح اجزای اصلی ساختار کنترلهای داخلی، ویژگیها، شناخت و ارزیابی سیستمها و کنترلهای استفاده از نتایج این گونه ارزیابیها در طراحی و اجرای آزمونهای حسابداری، بخشی از مطالب موضوع کانونی شماره ۱۰۱-۱۰۲ ماهنامه در سال ۱۳۷۲ است. افزون بر این مدل ریسک حسابداری و کاربرد آن در حسابداری مبتنی بر سیستم مورد توجه قرار خواهد گرفت و سرانجام شواهد حسابداری بررسی می‌شود. برابر برنامه ریزیهای انجام شده علاوه بر بررسی رابطه سیستمهای کنترلهای داخلی و سایر سیستمها، سیستمهای کنترلهای داخلی از جنبه‌های دیگر نیز مورد بررسی قرار می‌گیرد.

حسابداری کشاورزی شماره ۱۰۳-۱۰۴ آذرماه ۱۳۷۲

این شماره از ماهنامه ضمن بررسی و ارائه آخرین دستاوردهای روشهای حسابداری در زمینه‌هایی که ماهیت فعالیتهای کشاورزی به روشهای یادشده ویژگی خاصی می‌بخشد، مسائل سیستمهای حسابداری در مؤسسات اقتصادی که به فعالیتهای کشاورزی اشتغال دارند بررسی می‌شود و در این بررسیها مسائل ویژه فعالیتهای مرغداری، گاو‌داری، زراعت، باغداری، مرتع‌داری، پرورش ماهی و زنبور و مانند آن مورد بررسی قرار خواهد گرفت. از شمار مسائل دیگری که در این ویژه‌نامه مورد توجه قرار خواهد گرفت ارزیابی موجودیها و تفکیک هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای در مؤسسات کشاورزی است.

در این شماره همچنین گزارش کاملی از سومین سمینار حسابداری ایران که در آبان ماه سال ۱۳۷۲ برگزار می‌شود، به خوانندگان ارائه خواهد شد.

کتابها و نشریات حسابداری ۱۰۵-۱۰۶ بهمن ماه ۱۳۷۲

ارائه تاریخچه‌ای از انتشار کتابها و نشریه‌های حسابداری در ایران، کتابشناسی کتابهای حسابداری در ایران، بررسی مسائل و مشکلات و ارزیابی انتشارات حسابداری در سالهای گذشته و کنونی، پیشرفتها و عقب‌ماندگیها، تحولات جهانی حرفه و محتوای کتابهای منتشر شده در ایران و ریشه‌یابی وضعیت کنونی انتشارات حسابداری در ایران موضوع کانونی آخرین شماره ماهنامه حسابدار در سال ۱۳۷۲ خواهد بود. افزون بر این به وسیله مقاله‌ها و بنابه قاعده در جریان میزگرد بررسی مسائل انتشارات حسابداری پیشنهادهایی برای بهبود و پیشرفت این امر در ایران ارائه خواهد شد.



بحران اقتصادی بسختی دامنگیر کارآموزان شده است

براساس بررسی اخیر «جامعه دانشجویان حسابداری خیره لندن»

(Chartered Accountant Students' society of London)

دستمزدهای دانشجویان این شهر شدت تحت تأثیر کسادى قرار گرفته است.

گزارش «جامعه دانشجویان حسابداری خیره لندن»، که ۱۶۲۳ دانشجوی بایتخت را مورد بررسی قرار داده است، نشان می‌دهد که در سال ۱۹۹۱ سطح حقوق در شرکتهای بزرگ به طور متوسط فقط ۱/۸٪ افزایش داشته است. شرکتهای متوسط افزایشی معادل ۵/۶٪ داشته‌اند. درحالی که در سال ۱۹۹۰ این رقم ۱۵٪ بوده است و تأسف‌انگیزتر اینکه حقوق در شرکتهای کوچک ۱/۱٪ کاهش یافته است. این افلام ۲۸٪ از کارآموزان شرکتهای کوچک را از نظر هزینه زندگی در سطحی پایینتر از برآورد «جامعه دانشجویان حسابداری خیره لندن» قرار می‌دهد.

بررسی یاد شده همچنین اختلاف روشنی را بین حقوق شرکتهای کوچک و بزرگ نشان می‌دهد که در بالاترین حد به ۴۱,۰۰۰ پوند در سال می‌رسد. به طور کلی، دانشجویان شرکتهای کوچک در شش ماهه اول قراردادشان معمولاً رقمی بین ۱۶٪ و ۳۲٪ کمتر از همکاران خود در شرکتهای بزرگ به دست می‌آورند، و ۱۲ ماه بعد رقم دریافتی بین ۳۵٪ تا ۵۹٪ کمتر خواهد بود.

تعجب‌آور نیست که ۶۸/۶٪ از دانشجویان شرکتهای کوچک از حقوقشان ناراضی‌اند، درحالی که فقط ۳۰/۶٪ در شرکتهای بزرگ ابراز ناراضی می‌کنند.

این آمار با اطلاعات مربوط به بررسی ۱۱۱

گردآوری و ترجمه: لیلی نوربخش

مؤسسه کارآموزی در لندن تأیید می‌شود. بررسی مزبور با ذکر افزایش متوسطی معادل ۳/۲٪ خاطرنشان می‌سازد که این افزایش کمتر از نصف اضافه حقوق پیشینی شده که توسط شرکتهای در سال ۱۹۹۰ است.

به علاوه، همین بررسی مشخص کرد که: شرکتهای بزرگتر پیوسته حقوقهای بالاتر پرداخت می‌کنند؛ آنها همواره موفقیت دانشجویان در امتحانات و نرخهای بازار را به عنوان معیار در نظر می‌گیرند. فقط به ۵۱٪ از کارآموزان نرخهای اضافه کاری پرداخت می‌شود؛ و در شرکتهای کوچک حقوق کسانی که بتازگی متخصص شده‌اند ۱۳٪ کاهش یافته است.

نقل از: Accountancy, May 1992, Page 18.

رشد میزان کلاهبرداری

اگر شیوه زندگی یکی از کارمندان شرکت شما خیلی بالاتر از امکانات حقوق دریافتی اش باشد، باید مراقب بود که کلاهبرداری نکرده باشد. آمار اخیر نه تنها رشد چشمگیری در تعداد موارد کلاهبرداری، بلکه افزایش زیادی در کمیت پولی آنها را نیز نشان می‌دهد.

برطبق استدلال گروه حسابداری پیست مارویک، در سال منتهی به ۳۰ آوریل ۱۹۹۲ تعداد ۸۸ مورد کلاهبرداری با رقم بیش از ۱۰۰,۰۰۰ پوند در مقایسه با ۷۲ مورد طی سال ۱۹۹۰-۹۱ و ۵۰

مورد در سال ۱۹۸۹-۹۰ روی داده است. میزان پولی هم که درخطر قرار گرفته افزایش چشمگیری یافته است. این میزان در سال ۱۹۹۱-۹۲ به ۶۲۲ میلیون پوند رسیده (طی سال ۱۹۸۹-۹۰، این میزان ۱۸۸ میلیون پوند و در سال ۱۹۹۰-۹۱، ۱۹۷ میلیون پوند بوده است).

نقل از: Accountancy, July 1992, Page 93.

مقایسه حقوقهای مدیران مالی در اروپا

برطبق چهارمین گزارش «حق الزحمه در اروپا»

(Remuneration in Europe)

توسط پی.ای. اینترنشنال (PE International)، مدیران مالی شرکتهای تولیدی انگلیسی از اغلب همکاران اروپایی خود درآمد کمتری دارند.

این بررسی که ۳۹,۲۱۹ مورد حق الزحمه مدیران در ۱۲ کشور اروپایی را دربر گرفته، نشان می‌دهد که مدیران مالی انگلیسی با حقوق سالانه ۵۰,۰۰۰ پوند پایینتر از همکاران اروپایی خود قرار دارند. اما با نرخ مالیات نسبتاً پایین ۳۰٪، که ۳۵,۰۰۰ پوند برایشان برجا می‌گذارد، در ردیف هشتم قرار می‌گیرند.

در سوئیس، به دلیل نرخ مالیات پایین ۲۲ درصدی، مدیران مالی که در طرف مقابل این طیف قرار دارند و از ۶۰,۰۰۰ پوند حقوق سالانه، برخوردارند ۴۵,۰۰۰ پوند برایشان باقی می‌ماند.

نقل از: Accountancy, July 1992, Page 23.

پیش به سوی شکاف کمتر

بر اساس گزارشی که اخیراً منتشر شده، گرچه تفصیلی کردن گزارش حسابرسی پاسخ کاملی به انتظارات متقابل نیست، اما قدم مهمی در جهت صحیح شمرده می شود.

گزارشی که به وسیله دیوید هاترلی و تام براون از دانشگاه ادنبورگ، و جان اینز از دانشگاه داندی تهیه شده است، این مسأله را بررسی می کند که آیا یک گزارش حسابرسی که مسئولیت های فعلی حسابرسان و نحوه اجرای آن را توضیح می دهد، درک خوانندگان را از حسابرسی و نکته های یک گزارش غیرمشرط بالا می برد؟

دانشگاه هیان کاملاً دریافته اند که گزارش تفصیلی حسابرسی در بینش خواننده، بویژه از نظر نقش حسابرس تغییر زیادی خواهد داد. آنها همچنین متوجه شدند که چنین گزارشی قادر است بینش استفاده کننده را از تفاوت بین حسابرسی و سایر شیوه های حصول اطمینان، مثل «بررسی» بالا برد.

اما، آنها هشدار می دهند که گزارش تفصیلی حسابرسی می تواند، در جایی که مسئولیتها روشن نشده است، «تأثیر فریبنده» در خواننده ایجاد کند، به عبارت دیگر، تصور رضایت از صورتهای مالی و روی ندادن کلاهبرداری در شرکت را در حسابرس ایجاد می کند و به صورتهای مالی اعتبار می بخشد.

این گونه گزارشها «در ابعادی مثل کلاهبرداری نمی تواند سودمند باشد، زیرا انتظار خواننده را در مورد مسئولیت های پذیرفته شده فعلی حسابرسان برآورده نمی کند.»

دانشگاه هیان پیشنهاد می کنند که می توان از حرفه حسابرسی خواست که به چنین ابعادی در گزارش تفصیلی حسابرسی اشاره شود «تا اطمینان حاصل شود که انتظارات با آنچه که واقعاً انجام شده یکی است.»

نقل از:

Accountancy, June 192, Page 10.

اهمیت قدرت مذاکره در تعیین نرخ حسابرسی

بر اساس گزارشی جدید، قابلیت مدیریت شرکت برای مذاکره، عاملی اصلی در تعیین نرخ حسابرسی است.

این گزارش تنوع وسیعی از نرخهای حسابرسی را برای شرکتهای بظاهر مشابه نشان می دهد و به شرکتهای توصیه می کند که در صورتی که حسابرسی را به مناقصه بگذارند می توانند نرخها را «تا حد زیادی کاهش دهند».

گزارش «نرخ حسابرسی شرکتهای سهامی عام انگلیسی» که توسط «مشاورین جی.دی.آچ» (JDH Consultants) تهیه شده است، ادعا می کند که «راهنمای مستقلی برای شرکتهای مورد نیاز است تا نرخ حسابرسی خود را با سایر شرکتهای مقایسه کنند».

این گزارش، افزایش و کاهش های وسیعی را در نرخ حسابرسی طی یک سال نشان می دهد، مانند اینکه یک شرکت ۶۶٪ در نرخ حسابرسی خود کاهش داشته، در حالی که شرکت دیگر دارای ۴۶٪ افزایش بوده است. شرکتهای بزرگتر در جلوگیری از افزایش نرخ از شرکتهای کوچکتر موفقتر بوده اند.

گزارش نتیجه می گیرد که، بزرگترین عامل تعیین کننده در نرخ حسابرسی، ارزش فروش شرکت است، گرچه نوع صنعتی که در آن فعالیت می کند نیز می تواند عامل مؤثری باشد. گزارش همچنین یادآور می شود که «پراکندگی وسیعی از نرخهای اعمال شده توسط یک شرکت حسابرسی در مورد شرکتهای مختلف هم اندازه در صنعت مشابه وجود دارد.» در حالی که ۸۰٪ از این تنوع و اختلاف را می توان ناشی از میزان فروش و بخش فعالیت دانست، «مقدار درخور ملاحظه ای» بدون توضیح می ماند، که «عمده ترین دلیل آن را می توان مهارت طرفین

درگیر در مذاکرات تجاری یا عدم مهارت آنها در این زمینه دانست.»

نرخ حسابرسی که توسط شرکتهای کوچکتر به شرکتهای حسابرسی، غیر از «شش شرکت بزرگ» (Big Six) خارج از لندن پرداخت می شود ممکن است تا ۵۰٪ کمتر از میزانی باشد که به یکی از «شش شرکت بزرگ» در لندن پرداخت می گردد. عمده های باشد، پس برای مناقصه، باید از شرکتهای خارج از «شش شرکت بزرگ»، و ترجیحاً از شهرهای دیگر انگلستان بجز لندن، دعوت به عمل آورد.»

مشاوران جی.دی.آچ. از ۳۱ شرکت که حسابرسی خود را به مناقصه گذاشته بودند نظرخواهی کرده که بیشتر آنها دلایل خود را هزینه یا کیفیت، و یا هر دو ذکر کرده بودند. اکثر شرکتهای کاهش هزینه ای بین ۱۰٪ تا ۶۰٪ با متوسط ۳۲٪ به دست آورده اند، که با در نتیجه تغییر حسابرسان آنها بوده و یا پیشنهاد پایینتری از حسابرس قبلی دریافت کرده اند.

اما، همه از این کاروازی نبوده اند. در زمان حاضر برخی توصیه می کنند که باید از حسابرسان «نامدار بین المللی» استفاده یکی از شرکتهایی که این توصیه را پذیرفته است، شکایت می کرد که «ما پول امتیاز و اشتها حسابرسان را می پردازیم. با پیشنهاد مناقصه پایین کار را به دست می گیرند و بعد نرخها بالا می رود.»

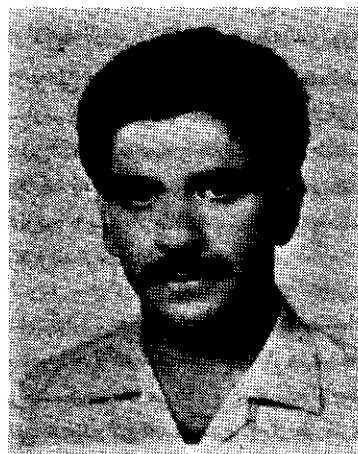
بنابر گزارش «در مورد مسأله بالا باید پرسشهایی مطرح شود، چرا که بدون شک این کار هزینه ها را به طور چشمگیری بالا می برد، و کسانی که از چنین خدماتی استفاده کرده اند معتقدند که از نظر کاری، کیفیت بالاتری دریافت نکرده اند»

نقل از: Accountancy, June 1992, Page 10.

بقیه در صفحه ۱۰۲

به بهانه اعلام فرم نمونه صورت حساب فروش کالا از طرف وزارت امور اقتصادی و دارائی

تهیه و تنظیم: کامران پدرام رازی



قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سوم اسفندماه سال ۱۳۶۶، به وزارت امور اقتصادی و دارائی اجازه داده است در صورتی که به منظور تسهیل در تشخیص درآمد مؤدیان مالیاتی، کاربرد وسایل و روشها و صورت حسابها و فرمهایی را جهت نگهداری حساب هر گروه از آنان ضروری تشخیص دهد، مراتب را تا آخر دی ماه هر سال در یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار آگهی کند و مؤدیان از اول فروردین سال بعد مکلف به رعایت آنها خواهند بود. رعایت نکردن موارد مذکور در مورد مؤدیانی که مکلف به نگهداری دفاترهای قانونی هستند موجب بی اعتباری دفاترهای مربوط خواهد شد و در مورد سایر مؤدیان موجب تعلق جریمه‌ای برابر ۲۰ درصد مالیات منبع مربوط می‌شود. (ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند سال ۱۳۶۶).

ضمناً در تبصره ذیل ماده یاد شده آمده است که «در صورتی که رعایت موارد مذکور در ماده فوق بنا به تشخیص هیئت حل اختلاف مالیاتی از عهده مودی خارج بوده باشد مشمول بی اعتباری دفاتر و جرایم مربوط حسب مورد نخواهد بود». از سوی دیگر در ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه سال ۱۳۶۶ اعلام شده است که «دفاتر قانونی از نظر مالیاتی عبارت است از دفتر روزنامه (اعم از نقدی یا غیرنقدی) و دفتر کل موضوع قانون تجارت و بنا دفاتر مخصوصی که وزارت امور اقتصادی و دارائی به عنوان دفتر مشاغل (دفتر درآمد و هزینه) تهیه و در دسترس مؤدیان قرار می‌دهد». همچنین تبصره ۱ این ماده مقرر داشته است که آیین نامه مربوط به نحوه تنظیم و تحریر و نگهداری دفاتر و حساب اسناد و مدارک توسط وزارت امور اقتصادی و دارائی با نظرخواهی از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و سازمان حسابرسی و اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران تهیه و پس از تصویب وزیر امور اقتصادی و دارائی جهت اطلاع

مؤدیان منتشر خواهد شد. همچنین پیشبینی شده است که عدم رعایت مقررات مزبور، برحسب مورد موجب تعلق جرایمی حداکثر تا ده درصد مالیات مربوط و در صورت عدم شمول مالیات، یا در صورتی که ده درصد مالیات مربوط بیش از یکصد هزار ریال نباشد حداکثر تا یکصد هزار ریال یا عدم قبول دفاتر به عنوان دفاتر قانونی، طبق آیین نامه موضوع این تبصره خواهد بود به علاوه بنا بر تبصره ۲ آیین نامه یاد شده، وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف شده [برای استفاده] آن دسته از مؤدیانی که شغل آنها از نظر مالیاتی نوعاً اقتضای استفاده از اوراق مخصوصی از قبیل برگ فروش کالا و خدمات و قبض رسید و حواله انبار و امثال آنها را دارد نمونه اوراق مذکور را تهیه کند و مراتب را در روزنامه رسمی کشور و یا یکی از روزنامه های کثیرالانتشار آگهی نماید. بنا بر همین مقررات مؤدیان مالیاتی نیز که دفاتر قانونی نگهداری می کنند باید از سال بعد از انتشار آگهی، در معاملات خود و ثبت آنها در دفاتر قانونی، از اوراقی که نمونه آنها آگهی شده است تشخیص درآمد مشمول مالیات آن سال به نفع خودشان معتبر نخواهد بود.

البته در تبصره ۳ مقررات مربوط پیشبینی شده است که وزارت امور اقتصادی و دارایی می تواند بنا به تقاضای قبلی مؤدی با نمونه دفترها و وسایل دیگر نگهداری حساب موافقت کند. در دی ماه سال ۱۳۷۰ وزارت امور اقتصادی و دارایی در جهت اجرای تبصره ۲ ماده ۹۵ و ماده ۱۶۹، دستور عمل نحوه تکمیل فرمهای فروش شرکتهای تولیدی و تجاری را همراه با سه نمونه فرم به شرح زیره طبق مندرجات پیوست جهت شرکتهای نمونه منتشر کرد.

فرم اطلاعات خریداران (اشخاص حقوقی)

فرم اطلاعات خریداران (اشخاص حقیقی و مشاغل)

فرم دفترچه خلاصه خریداران

و به عنوان ابلاغ قانونی این دستور عمل، طی اطلاعیه ای در پایان دی ماه سال ۱۳۷۱، کلیه شرکتهای و سایر اشخاص حقوقی و همچنین اشخاص حقیقی کارخانه دار و دارندگان کارت بازرگانی را به استفاده از فرم نمونه پیوست از اول فروردین ماه سال ۱۳۷۲ ملزم کرده و آنها را مکلف ساخته است ورق بزیند

ردیف	شخصات خریدار			شخصات کالا							
	شماره اقتصادی	شماره فرم	منضمه خریدار	کد پستی	شماره	تاریخ	نام	کد	واحد	تعداد	ارزش
۱											
۲											
۳											
۴											
۵											
۶											
۷											
۸											
۹											
۱۰											

نام وامضاء تهیه کننده:

نام وامضاء مدیر امور مالی:

فرم اطلاعات خریداران (اشخاص حقوقی)

شماره فرم:	تاریخ تنظیم:	/ /
نام مؤسسه شرکت		
نوع فعالیت	کد:	
شماره ثبت:	تاریخ ثبت:	/ /
شهرستان محل ثبت:	کد:	
نوع مالکیت:	<input type="checkbox"/> ابرانی <input type="checkbox"/> خارجی <input type="checkbox"/> مؤسسه <input type="checkbox"/> قانونی	
نشانی اقامتگاه قانونی		
شهرت کسی:	کد پستی:	
نام وامضاء تنظیم کننده		

فرم اطلاعات خریداران (اشخاص حقیقی و مشاغل)

شماره فرم:	تاریخ تنظیم:
------------	--------------

مشخصات واحد شغلی

شهرت کسبی:
نوع فعالیت:
کد:
نشانی:
کد پستی:

مشخصات یکی از صاحبان واحد شغلی

نام خانوادگی:	
نام:	شماره شناسنامه:
نام پدر:	سال صدور:
محل صدور شناسنامه:	کد:
حوزه صدور شناسنامه:	
نشانی محل اقامت:	
کد پستی:	
نام و امضاء تنظیم کننده:	

دراختیار شرکتها قرار خواهد گرفت:

۱ - فرم فروش شرکتها (در دفترچه های بیست

برگی که هر برگ آن دارای ده سطر می باشد).

۲ - فرم اطلاعات هویتی اشخاص حقوقی (در

دفترچه های صد برگی).

۳ - فرم اطلاعات هویتی اشخاص حقیقی (در

دفترچه های صد برگی).

قبل از توضیح اقلام اطلاعاتی فرمهای یاد شده،

چند نکته برای تسریع در امر تکمیل صحیح آنها بیان

می گردد، سپس هر یک از فرمها توضیح داده شده و

اقلام اطلاعاتی هر یک تشریح خواهد شد.

نکات عمومی

۱ - جهت هماهنگی در امر تحویل و تحول و

کمک در تکمیل فرمها، از طرف وزارت امور

اقتصادی و دارایی رابطنی در نظر گرفته شده اند که

کلیه هماهنگیهای لازم توسط مسئولین شرکتها

می باید با ایشان صورت پذیرد.

۲ - در ابتدای هر ماه با توجه به میزان فروش

شرکتها فرمهای فوق الذکر در مقابل اخذ رسید

تحویل خواهد شد.

۳ - به ازای هر قلم فروش یک یا تعدادی از

فرمهای فوق تکمیل می گردد.

۴ - فرمهای فروش و هویتی تکمیل شده طی هر

ماه بایستی حداکثر تا پایان هفته اول ماه بعد به

وزارت امور اقتصادی و دارایی (اداره کل اطلاعات

و خدمات مالیاتی) ارسال گردد.

۵ - فرمها حتی الامکان بدون اشکال و

به صورت کامل تهیه شود و در صورت بروز هر گونه

ابهامی با تلفنهای ۳۹۷۷۳۹ و ۳۱۱۸۳۹ و

۳۰۱۱۶۹ تماس حاصل شود.

۶ - چنانچه یک دفترچه بیست برگی فروش در

طول عملیات ماه به طور کامل مورد استفاده قرار

نگرفت بایستی صفحات باقیمانده باطل شده و

دفترچه در هفته اول ماه بعد تحویل شود.

نحوه تکمیل فرم فروش شرکتها

همان طور که قبلاً اشاره شد این فرم در

دفترچه های بیست برگی تهیه شده و هر دفترچه

۵. آگهی فرم نمونه صورتحساب فروش کالا
وزارت امور اقتصادی و دارایی

سیستم اطلاعات مالیاتی کشور

سیستم اطلاعاتی مالیاتی کشور
دستورالعمل نحوه تکمیل فرمهای
فروش شرکتهای تولیدی و تجاری
زمستان ۱۳۷۰

این دستورالعمل جهت تکمیل فرمهای زیر تهیه و

که خلاصه معاملات ماهانه خود را تا دهم ماه بعد
به حوزه مالیاتی ذیربط ارسال دارند. ضمناً دفتر فنی
مالیاتی به شماره تلفن ۳۲۵۳۲۰۳ جهت توضیحات
لازم معرفی شده است.

برای آگاهی بیشتر، فرمها و دستور عملهای یاد
شده به شرح زیر در اختیار خوانندگان قرار می گیرد:

۱. دستور عمل نحوه تکمیل فرمهای فروش
شرکتهای تولیدی و تجاری

۲. فرم اطلاعات خریداران (اشخاص حقوقی)

۳. فرم اطلاعات خریداران (اشخاص حقیقی و
مشاغل)

۴. فرم دفترچه خلاصه خریداران (خلاصه
معاملات ماهانه)

رای یک شماره مسلسل واحد است، ضمن اینکه رهای داخل آن نیز شماره مسلسل واحد دارند. به ای هر فروش یک سطر از این فرم که دارای اقلام اطلاعاتی زیر می باشد تکمیل می گردد:

— شماره اقتصادی: این شماره که برای اشخاص حقوقی نه رقم و برای اشخاص حقیقی ده رقم می باشد توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی بین وبه ایشان ارائه می گردد. در صورتی که خریدار رای شماره اقتصادی باشد این ستون تکمیل شود.

— شماره فرم: برای خریدارانی که هنوز دارای شماره اقتصادی نیستند یک فرم اطلاعات خریداران اشخاص حقیقی یا حقوقی تکمیل می گردد. شماره فرم مذکور در این ستون درج خواهد شد.

— مشخصه خریدار: نام شرکت، شهرت کسی، نام و نام خانوادگی، عنوان تابلو واحد شغلی، ... از رادی است که می تواند در این ستون درج شود.

— کد پستی: در این ستون برای اشخاص حقیقی کد پستی نشانی واحد شغلی و برای اشخاص حقوقی کد پستی نشانی اقامتگاه قانونی تکمیل می شود.

— شماره: شماره مسلسل فاکتور فروش شرکت در این ستون درج می شود.

— تاریخ: تاریخ مکتوب در فاکتور فروش به صورت «روز/ماه/سال» در این ستون نوشته می شود.

— نام: نام مصطلح کالا در این ستون خواهد شد.

— کد: در این ستون مطلبی قید نشود.

— واحد: واحد اندازه گیری کالا که در فروش

لاک عمل بوده است در این ستون درج می شود.

— تعداد: تعداد یا مقدار کالای فروخته شده

حسب واحد فروش آن در این ستون قید می گردد.

— ارزش: مبلغ درج شده در فاکتور فروش برای

کالا بر حسب ریال در این ستون خواهد آمد.

کرات

— اگر در فاکتور فروش بیش از یک کالا ثبت شده باشد برای هر کالا یک سطر از این فرم تکمیل می گردد.

— برای خریدارانی که شماره اقتصادی ندارند

یکی از دو فرم اطلاعات اشخاص حقوقی یا حقیقی تکمیل می شود. این کار برای هر خریدار با توجه به واحد شغلی یک بار صورت می گیرد و در ثبت فروشهای بعدی به این خریدار، از همان شماره فرم قبلی استفاده خواهد شد. به طور مثال، خریدار X در تاریخ ۷۱/۱/۱۵ مقداری کالا خریداری کرده است و فرم هویتی برای ایشان با شماره مسلسل ۱۰۰۰۰۰۷۸ تکمیل شده است. این خریدار در تاریخ ۷۱/۲/۲۰ برای همان واحد شغلی یا شرکت تولیدی، تجاری اقدام به خرید مجدد می نماید. در این صورت نیازی به تکمیل فرم هویتی مجدد برای ایشان نبوده و با رجوع به نسخه دوم فرم تکمیلی قبلی شماره مسلسل ۱۰۰۰۰۰۷۸ برای ثبت در فرم فروش دریافت و ثبت می گردد. و در صورتی که نتوان به شماره فرم هویتی قبلی خریدار دسترسی پیدا نمود می توان فرم هویتی مجدد تکمیل و از شماره فرم آن استفاده نمود.

نحوه تکمیل فرم اطلاعات اشخاص حقوقی

این فرم برای کلیه خریدارانی که شخصیت حقوقی داشته و از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی، شماره اقتصادی دریافت نکرده اند هنگام خرید از شرکت برای یک بار تکمیل می شود. این فرمها در دفترچه های یکمصد برگی به صورت دو نسخه ای تهیه شده و نسخه دوم آن جهت رجوع بعدی در شرکت نگهداری خواهد شد. اقلام اطلاعاتی این فرم عبارتند از:

— شماره فرم: این شماره قبلاً به صورت مسلسل بر روی فرمها به چاپ رسیده است.

— تاریخ تنظیم: در هنگام تنظیم فرم این تاریخ

بصورت «روز/ماه/سال» درج می شود.

— نام مؤسسه یا شرکت: نام ثبتی شرکت یا

مؤسسه در این مکان نوشته می شود.

— نوع فعالیت: زمینه کاری مؤسسه یا شرکت

خریدار کالا در این مکان درج می شود. (در ستون

کد مطلبی درج نشود).

— شماره ثبت: در این محل برای شرکتها و

مؤسساتی که در اداره ثبت شرکتها به ثبت رسیده اند

(اعم از خصوصی یا دولتی) شماره ثبت آنها تکمیل می شود.

— تاریخ ثبت: در این محل تاریخ ثبت شرکت

به صورت «روز/ماه/سال» تکمیل می شود.

— شهرستان محل ثبت: در این محل شهرستان محل ثبت شرکت نوشته می شود (در ستون کد مطلبی درج نشود).

— نوع مالکیت: چنانچه شخص حقوقی مورد نظر در اداره ثبت شرکتها تحت عنوان شرکت ایرانی یا شرکت خارجی یا مؤسسه ثبت شده باشد در مقابل عنوان مربوطه علامت گذاری می شود.

سایر سازمانها که مشمول سه مورد فوق نمی شوند (شرکتها و سازمانهای تحت پوشش دولت که دارای شماره ثبت نیستند و وزارتخانه ها و ادارات دولتی) با عنوان مالکیت قانونی در این فرم منظور شوند.

— نشانی اقامتگاه قانونی: در این مکان نشانی شخص حقوقی در زمان ثبت (یا نشانی ادارات دولتی) قید گردد.

— کد پستی: کد پستی عبارت است از کدی که شرکت پست جمهوری اسلامی ایران برای اماکن تعیین نموده؛ کد پستی مرتبط با نشانی قانونی شرکت باید در این محل درج شود.

— شهرت کسی: عنوان تابلو واحد شغلی، نامی که شرکت یا مؤسسه در محل به آن معروف است، ... عناوینی هستند که در این مکان قابل درج می باشند.

— نام و امضای تنظیم کننده: مشخصات تکمیل کننده فرم در این مکان درج خواهد شد.

در صورت مشخص نبودن کد پستی مسئول تکمیل فرم از طریق تماس با رابط وزارت امور اقتصادی و دارایی این کد را برای خریدار جویا خواهد شد. همان گونه که قبلاً نیز گفته شد برای هر خریدار یک فرم بیشتر تکمیل نخواهد شد و در رجوعهای بعدی از همان شماره فرم قبلی تا تعیین شماره اقتصادی از سوی وزارت امور اقتصادی و

دارایی استفاده می گردد. به طور مثال خریدار X در تاریخ ۷۱/۱/۱۵ مقداری کالا خریداری کرده است و فرم هویتی برای وی با شماره مسلسل ۱۰۰۰۰۰۷۸ تکمیل شده است. این خریدار در

تاریخ ۷۱/۲/۲۰ برای همان واحد شغلی یا شرکت تولیدی، تجاری اقدام به خرید مجدد می نماید. در این صورت نیازی به تکمیل فرم هویتی مجدد برای ایشان نبوده و با رجوع به نسخه دوم فرم تکمیل شده قبلی شماره مسلسل ۱۰۰۰۰۰۷۸ برای ثبت در فرم

فروش دریافت و ثبت می گردد. (در صورت عدم امکان دسترسی به شماره فرم هویتی قبلی می توان

ورق بزنید

اطلاعیه مهم وزارت امور اقتصادی و دارائی

قابل توجه کلیه شرکتهای و سایر اشخاص حقوقی و همچنین اشخاص حقیقی کارخانه دار و دارندگان کارت بازرگانی، بنا به اختیار حاصل از ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی، فرم نمونه زیر تحت عنوان صورتحساب فروش کالا تهیه گردیده است و در اجرای مقررات تبصره ۲ ماده ۹۵ قانون مذکور جهت اطلاع ذیلاً درج و متذکر می‌گردد که کلیه اشخاص حقوقی و حقیقی فوق الذکر مکلفند از اول فروردین ماه سال ۱۳۷۲ در معاملات خود و ثبت دفاتر قانونی از نمونه فرم مذکور استفاده نمایند. ضمناً فهرست خلاصه معاملات ماهانه خود را تا دهم ماه بعد به حوزه مالیاتی ذریبط ارسال دارند بدیهی است عدم رعایت مقررات مذکور موجب بی اعتباری دفاتر مربوط و تعلق جریمه مقرر حسب مورد خواهد شد.

وزارت امور اقتصادی و دارائی

صورتحساب فروش کالا

فروشنده	شرکت سهامی خدمات ماشینهای محاسب الکترونیکی		شماره اقتصادی: ۱۳۴ - ۱۱۳ - ۱۱۱ شماره سری:			
	تهران - خیابان ناصرحسرو - کاخ وزارت اقتصادی و دارائی - شماره آخر کد پستی ۱۱۱۴۹ - ۱۱۱۴۱					
خریدار	نام خریدار:	شماره اقتصادی:				
	نشانی:	کد پستی:				
ردیف	کد گروه کالا	شرح کالا یا خدمات	مقدار	واحد کالا (قیمت واحد ریال)	جمع (ریال)	ملاحظات
۱						
۲						
۳						
۴						
۵						
۶						
۷						
۸						
۹						
۱۰						
		جمع کل:				
		تخفیف:				
		قابل پرداخت:				

توضیح:

- شماره اقتصادی شماره ایست که توسط وزارت امور اقتصادی و دارائی و بنا به درخواست اشخاص تعیین می‌گردد.
- تعداد ستون ارقام مقدار، قیمت واحد و جمع آن متناسب با نیاز فروشنده (بدون تغییر در شکل کلی صورتحساب) قابل تغییر است.
- نام شخص حقوقی یا حقیقی فروشنده و همچنین کد پستی و شماره اقتصادی آن (پس از تخصیص) باید در فرم صورتحساب مطابق نمونه فوق (به نحوی که در مورد شرکت سهامی خدمات ماشینهای محاسب الکترونیکی تنظیم شده است) چاپ گردد.
- مؤدیان محترم در صورت نیاز به هرگونه توضیح لازم می‌توانند با شماره تلفن ۳۲۵۳۲۰۳ (دفتر فنی) تماس حاصل فرمایند.

فرم جدید برای خریدار تکمیل نمود.

نحوه تکمیل فرم اطلاعات اشخاص حقیقی

این فرم برای کلیه خریدارانی که شخصیت حقیقی (کسبه، مشاغل آزاد، پیشه‌وران،...) دارند و شماره اقتصادی از وزارت دارایی دریافت نکرده‌اند در زمان خرید تکمیل می‌گردد.

این فرمها به صورت دونسخه‌ای در دفترچه‌های صد برگی تهیه شده و نسخه دوم آن جهت دسترسی‌های بعدی در شرکت نگهداری می‌شود. اقلام اطلاعاتی این فرم شامل موارد زیر است:
- شماره فرم: این شماره به صورت مسلسل قبلاً بر روی فرمها به چاپ رسیده است.

- تاریخ تنظیم: در این محل تاریخ تنظیم فرم به صورت «روز/ماه/سال» درج می‌شود.

- شهرت کسی: عنوان تابلو واحد شغلی، نامی که خریدار در محل به آن معروف می‌باشد،... عناوینی هستند که قابل ذکر در این مکان می‌باشند.
- نوع فعالیت: در این مکان زمینه کاری واحد شغلی درج می‌شود (در محل کد چیزی درج نشود).
- نشانی: در این مکان نشانی دقیق واحد شغلی ثبت گردد.

- کد پستی: کد پستی مربوط به نشانی واحد شغلی، در این مکان درج می‌گردد.

- مشخصات یکی از صاحبان واحد شغلی: این مجموعه از اطلاعات در مورد یکی از صاحبان معروف واحد شغلی تهیه و ثبت می‌شود. دقت بیشتر در درج اطلاعات «شماره شناسنامه، سال صدور شناسنامه، محل صدور شناسنامه، حوزه صدور شناسنامه» توصیه می‌گردد. در مکان مربوط به کد محل صدور شناسنامه چیزی نوشته نشود. در ستون مربوط به سال صدور، سال به صورت چهاررقمی (به طور مثال ۱۲۹۸) درج شود.

- نشانی محل اقامت: در این مکان نشانی دقیق محل اقامت فردی که مشخصات وی در فرم آمده است همراه با کد پستی آن درج شود.

- نام و امضای تنظیم کننده: مشخصات تکمیل کننده فرم در این مکان درج خواهد شد.

فراخوانی به:

سومین سمینار حسابداری ایران

سرمایه گذاری، حسابداری و کامپیوتر، حسابداری، اطلاعات و سیستمهای اطلاعاتی، استفاده کنندگان و هدفهای گزارشگری مالی در ایران، همچنین آموزش حسابداری در ایران، مسائل عمومی حسابداران، شکل حرفه حسابداری و پذیرش اجتماعی حرفه در اقتصاد و... را دربرمیگیرد.

دبیرخانه سمینار در تمامی روزهای هفته بجز روزهای پنجشنبه و جمعه از ساعت ۱۰: تا ۱۴: آماده پاسخگویی به پرسشهای علاقه مندان خواهد بود.

سومین سمینار حسابداری ایران، با هدف بررسی موانع توسعه حسابداری در ایران با همکاری انجمن حسابداران خبره ایران و دانشگاه شهید بهشتی - دانشکده علوم اداری، در آبان ماه سال ۱۳۷۲ به مدت ۳ روز در تهران برگزار خواهد شد.

هدف فراگیر این سمینار بررسی مسائلی مانند سیر تحول حسابداری و حسابرسی در ایران، استانداردهای حسابداری در ایران، حسابداری و اقتصاد، حسابداری و اطلاعات، حسابداری و تکنولوژی، حسابداری و قوانین و مقررات مربوط، حسابداری و مدیریت، حسابداری و

دبیرخانه سومین سمینار حسابداری ایران تهران: خیابان استاد نجات الهی (ویلا) شماره ۱۵۲، طبقه سوم، کدپستی ۱۵۶۸۹ تلفن ۸۹۲۹۲۶

دنباله میزگرد - بودن یا نبودن

سلامی:

هرچه در مسائل و مشکلات فلو و مالی بیشتر فکر کنیم با پیچیدگیهای بیشتری روبه روی شویم. به عنوان نمونه یکی از این پیچیدگیها مسئله تامین ارز در اقتصاد است. از این نظر، گذشته از اینکه خود ارز چنانکه گفته شد می تواند به عنوان کالایی در نظر گرفته شود، از سویی دیگر برای دستیابی به آن باید به تولید آن همت گماشت. در حالی که ما در این زمینه در بسیاری از موارد دست به کارهای غیراقتصادی می زنیم. به عنوان مثال ماده معدنی را با هزینه های زیاد که مبنای ارزی دارد استخراج می کنیم و صادر می کنیم و مقداری ارز به دست می آوریم، در حالی که استخراج و فرایند تبدیل آن آنقدر هزینه ارزی دارد که سرانجام ارزش افزوده منفی به بار می آورد. علاوه بر این به دست آمده بیشتر در بخش صنعت مصرف می شود، البته بدین ترتیب چرخ صنعت در کوتاه مدت می چرخد در حالی که بخش معدن به عنوان زیرساخت بخش صنعت تحلیل می رود و بتدریج ظرفیت و توانایی خود را برای پشتیبانی از بخش صنعت از دست می دهد. به نظر من اینها مسائلی است که مدیران مالی به آسانی به زبانبار بودن آن پی می برند اما پی بردن آنها به تنهایی کافی نیست. بلکه مدیران رده بالای سازمانها نیز باید به قبول رهنمودها یا استنتاجهای دانش مدیریت مالی تن بدهند. از پیچیدگیها یا دشواریهای اقتصاد بازار ایران در زمان حاضر این است که به دلیل شرایط نامشخص و ابهام برانگیز کنونی کمتر سرمایه گذاری حاضر به سرمایه گذاری است و افزون بر این، شمار اندکی هم که ممکن است به این کار علاقه مند باشند بیشتر به گرد کارهای خرید و فروش می گردند و حاضر به تحمل ریسک سرمایه گذاری در صنعت که باز یافت اصل و دستیابی به بازده احتمالی آن چند سال طول می کشد، نیستند. و این سبب می شود که نقدینگی جامعه در بخش خرید و فروش متمرکز شود و بخش صنعت با کمبود سرمایه نابت و سرمایه در گردش روبه رو باشد.

اکبری:

آقای مسچی گفتند مدیران مالی که وظیفه تامین مالی شرکتها را برعهده دارند باید در عین حال بتوانند کنترل کافی بر مصرف آن نیز اعمال کنند.



من فکر می کنم اصولاً مدیران مالی زمانی باید به تامین مالی دست بزنند که از درستی تصمیمهای سرمایه گذاری اطمینان داشته باشند. تردیدی نیست که مدیران مالی همواره هزینه تامین مالی را در نظر دارند. به علاوه به طور معمول در تصمیمها سیاستگذاریهای مالی نیز نقش درخور توجهی دارند. همچنین در شرایط منطقی به طور معمول وام دهندگان و بانکاران با مکانیسمهایی مصرف منابع اعطایی خود را کنترل می کنند و این چگونگی یاری درخور توجهی برای مدیران مالی است ضمن آنکه خوشبختانه در جریان خصوصی سازی از هم اکنون حتی در سازمانهای دولتی نیز به دلیل آنکه می خواهند واحدها را به بخش خصوصی منتقل کنند، بینش و بصیرت نسبت به بازده سرمایه به طور آشکار ایجاد شده است.

خاچاطوریان:

از دیگر موانعی که بر سر راه تصمیمها و عملکرد درست مدیران مالی وجود دارد، یکی مسئله سهامداران اقلیت در شرکتهاست که سهامی دیگری مسئله مالیات و قوانین و مقررات مربوط است. متأسفانه با مقررات کنونی در زمان حاضر سهامداران اقلیت باید از تصمیمهای سهامداران اکثریت تمکین کنند. در حالی که قبیل از انقلاب در شرکتها

سهامی عام پذیرفته شده در بورس برای استفاده از معافتهای مالیاتی هیچ سهامداری نمی توانست بیش از ده درصد سهام را به خود اختصاص دهد در نتیجه این وضع سبب می شود که سرمایه گذارانی که سرمایه خرد دارند، از سرمایه گذاری در سهام دوری کنند و بدین ترتیب از یک سو یکی از زمینه های بسیار

جهانخانی:

بسیاری از مدیران با این استدلال که باید بخش چشمگیری از سودشان را به وزارت دارایی پرداخت کنند، دست از کنترل هزینه ها برمی دارند و بی ضابطه هزینه می کنند.

مهم و مؤثر سرمایه گذاری از دست می رود و از سویی دیگر بازار سرمایه از امکان گرد آوردن این گونه سرمایه ها محروم می شود. مسئله دیگر مشکلات مربوط به مقررات مالیاتی است. به عنوان مثال اکنون شرکتهایی که در جهت اصلاح ساختار مالی خود به موفقیتهایی دست یافته اند، به دلیل آنکه دارای زیان انباشته چشمگیر هستند و چون به موجب مقررات قانون مالیاتها در هر سال نمی توانند بیش از



یک سوم زیان را از سود مشمول مالیات کسر کنند، ناگزیر از پرداخت مالیاتهای کلان می شوند و در نتیجه نقدینگی خود را از دست می دهند و سبب می شود که انگیزه سرمایه گذاری به میزان درخور ربحی از بین برود.

جهانخانی:

چنانکه بدرستی گفته شد مالیات یکی از مسائل مهم تصمیمهای مالی است. در کتابهای مدیریت مالی هم دست کم یکی-دو فصل را به بحث درباره مسئله مالیات اختصاص می دهند. در ایران بویژه متأسفانه نرخ مؤثر مالیاتی که شرکتهای می پردازند به دلیل نارسائیهای قانون و اشکالات سیستم وصول مالیات بسیار بیشتر از نرخ است که قانونگذار تعیین کرده است. چرا که همیشه سیستم تشخیص مالیات مبالغی را بر سود ابرازی شرکت

وضعیت مالی شرکتهای برجای می گذارد. به نظر من برای رفع این مشکل باید در قانون مالیاتها تجدیدنظر اساسی بشود.

شلیله:

از شکیبائی، صراحت و صمیمیت درخور تحسین آقایان در بررسی مسائل این میزگرد سپاسگزار می کنم و امیدوارم اظهارنظرهای ارائه شده پایه توجه جدی به مسائل مدیریت مالی در ایران باشد.



سبب می شود که مالیاتی به مراتب بیشتر از مالیات واقعی پردازیم و بدین علت مدیران با این استدلال که باید بخش چشمگیری از سودشان را به وزارت دارایی پرداخت کنند، دست از کنترل هزینه ها برمی دارند و بی ضابطه هزینه می کنند و در نتیجه از صرفه جوییهایی که مدیریت مالی توصیه می کند، باز می مانند. متأسفانه این واقعیت آثار زیانباری بر

می افزاید افزون بر این چون سود شرکتهای براساس رویه های پذیرفته شده حسابداری محاسبه می شود، در عمل سود ابرازی از سود واقعی آنها بیشتر است. چرا که مبنای محاسبه ذخیره استهلاک بسیار پایین است. یعنی آنکه ما ذخیره کافی برای جایگزینی داراییها از محل سود در نظر نمی گیریم. در نظر گرفتن تأثیر چگونگیهای ذکر شده در سود مشمول مالیات

یک بخشنامه مالیاتی

در تاریخ ۱۳۷۱/۱۰/۹ بخشنامه‌ای به شماره ۳۰/۴۶۶۰۶/۴۹۹۲۸ از طرف مدیر کل محترم مالیات بر شرکتها در مورد تبصره (۵) ماده ۵۹ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ صادر شده است. نظر به اهمیت موضوع بخشنامه بدو اصل ماده ۵۹ و تبصره‌های آن از نظر گرامی تان می‌گذرد.

ماده ۵۹ قانون و تبصره‌های آن

نقل و انتقال قطعی املاک به‌ماخذ ارزش معاملاتی و همچنین انتقال حق واگذاری محل به‌ماخذ ارزش معاملاتی حق واگذاری محل در تاریخ انتقال از طرف مالکین عین یا صاحبان حق بطور مجزا یا توأم بشرح زیر مشمول مالیات می‌باشد.

تا ۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال بنرخ ۴٪

تا ۶۰۰۰۰۰۰۰ ریال نسبت به‌مازاد ۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال بنرخ ۸٪

نسبت به‌مازاد ۶۰۰۰۰۰۰۰ ریال بنرخ ۱۲٪

تبصره ۱- ارزش معاملاتی حق واگذاری محل برحسب نوع کاربری ملک و محل وقوع آن از لحاظ موقعیت تجاری و سایر موارد مؤثر در ارزش آن بموجب آئین‌نامه‌ای خواهد بود که در سه‌ماهه اول هر سال توسط وزارت امور اقتصادی و دارائی تعیین و اعلام خواهد شد ارزش تعیین شده تا تعیین ارزش معاملاتی حق واگذاری جدید معتبر و لازم‌الاجرا می‌باشد.

از تاریخ اجرای این اصلاحیه تا تعیین و اعلام آئین‌نامه موضوع این تبصره وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق بابت انتقال حق واگذاری محل مشمول مالیات بشرح فوق خواهد بود.

تبصره ۲- چنانچه مورد معامله فاقد ارزش معاملاتی یا ارزش معاملاتی حق واگذاری محل باشد ارزش معاملاتی و یا ارزش معاملاتی حق واگذاری نزدیکترین محل مشابه مبنای محاسبه مالیات خواهد بود.

تبصره ۳- در صورتی که مؤدیان موضوع این ماده ظرف یکسال چند معامله انجام دهند نسبت به مجموع معاملات انجام شده مشمول مالیات به‌نرخهای مذکور در این ماده خواهند بود. اینگونه مؤدیان مکلفند نسبت به جمع معاملات هر سال خود اظهارنامه مالیاتی طبق نمونه‌ای که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارائی تهیه و در دسترس آنها خواهد بود تنظیم و تا آخر اردیبهشت ماه سال بعد به حوزه مالیاتی محل سکونت یا اقامتگاه خود حسب مورد تسلیم و ما به التفاوت مالیات متعلق به جمع معاملات خود را پرداخت نمایند.

تبصره ۴- نقل و انتقال قطعی املاک به بانکها در رابطه با تسهیلات اعطائی بانکها از طریق مشارکت منعی مشمول مالیات نقل و انتقال نخواهند بود.

تبصره ۵- حق واگذاری محل از نظر این قانون عبارت است از حق کسب یا پیشه یا حق تصرف محل و یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل.

اینک بخشنامه یادشده:

بسمه تالی

بخشنامه

اداره کل مالیات بر شرکتها

شماره: ۳۰/۴-۶۰۶/۴۹۹۲۸

تاریخ: ۷۱/۱۰/۹

نظر به اینکه در مورد حق واگذاری محل از بیست و نهمین مندرج در تبصره ۵ ماده ۵۹ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۱ برای اغلب ماموران تشخیص و سایر مراجع مالیاتی ابهاماتی بروز کرده است، لذا به منظور رفع ابهام و اتخاذ رویه واحد نکات ذیل را متذکر می‌گردد:

۱- هر نوع واگذاری یا تصرف محل کسب و تجارت منضم انتقال حق واگذاری محل و به تبع آن لزوم وصول مالیات حق واگذاری نیست بلکه همان گونه که در قانون الحاق یک ماده به قانون روابط موجر و مستاجر مصوب ۱۳۶۵/۸/۱۵ آمده است؛ ممکن است واگذارنده به موجب سند رسمی حق واگذاری دریافت نماید و یا به هر حال مستنداً حق واگذاری را برای خود محفوظ دارد.

۲- انتقال قطعی اراضی و یا به اجاره گذار نمودن آن قطع نظر از شخصیت حقیقی یا حقوقی انتقال گیرنده و انتقال دهنده و بدون لزوم بررسی در مورد اینکه از اراضی انتقالی بعداً چه استفاده‌ای خواهد شد، با عنایت به بند الف ماده ۶ قانون مالیاتهای مستقیم که هر نوع موقعیت

ملک در تعیین ارزش معاملاتی اراضی ملحوظ نظر واقع می‌شود، مطلقاً مشمول مالیات حق واگذاری محل نخواهد بود.

۳- بعضاً مشاهده میشود، در زمینی بدون کسب مجوز اقدام به اموری از قبیل پارکینگ‌داری و فروش مصالح ساختمانی و گل و گلدان و نظایر آنها مینماید که مسلماً این گونه فعالیتها هم موجب حق واگذاری نمی‌باشند اما چنانچه زمین محصور و مشخصی به صورت رسمی و یا بدون منع قانونی مورد استفاده برای فعالیتهای از انواع یادشده، و انواع دیگری مانند انبارداری بوده و به طور واضح و مسلم «حق کسب و پیشه» در آن ایجاد شده باشد، انتقال دهنده آن موقع انتقال برابر مقررات مربوط مشمول مالیات حق واگذاری محل خواهد بود.

۴- املاک مسکونی که بدون مجوز و برخلاف مقررات قانونی مورد استفاده شغلی یا تجاری واقع می‌شوند مشمول مالیات حق واگذاری محل نمی‌باشند مگر اینکه به دلالت و صراحت احکام صادره از دادگاهها مالک مکلف بپرداخت حقی بابت تخلیه ملک شده باشد که در این صورت مستاجر طبق مقررات مشمول مالیات خواهد بود ولی مالک در هنگام انتقال بعدی اعم از قطعی یا غیرقطعی با بقاء شرایط مذکور در صدر این بند مشمول مالیات حق واگذاری محل نخواهد بود.

۵- پزشکان و پیراپزشکان، وکلا؛ کارشناسان رسمی دادگستری سردفتران اسناد رسمی یا ازدواج و طلاق که در املاک مسکونی در رشته‌های مذکور فعالیت می‌نمایند، مادام که کاربری ملک مزبور از حیث مقررات تغییر ننموده بابت واگذاری آن مشمول مالیات حق واگذاری نمی‌باشند.

۶- در مواردی که اشخاص حقوقی ملک مسکونی متعلق به یکی از اعضاء (صاحب سهم یا سهم شرکت) را به عنوان اقامتگاه قانونی معرفی می‌نمایند، صرف این اقدام مادام که کاربری ملک حسب مقررات تغییر ننموده موجود حق واگذاری محل نخواهد بود.

۷- مالکین املاکی که حق واگذاری آن متعلق به مستاجر است و اکنون با حفظ حقوق مستاجر بدیگری یا بهمان مستاجر به صورت قطعی منتقل می‌شود، مشمول مالیات حق واگذاری محل نمی‌باشند.

۸- املاک مسکونی که مالک یا همسر یا فرزندان او ضمن سکونت در آن ملک به مشاغلی از انواع مشاغل جزاء مانند خیاطی، بافندگی و امثال آنها اشتغال دارند، موقع انتقال قطعی یا اجرای ملک، مشمول مالیات حق واگذاری محل نمی‌باشند.

۹- املاکی که به موجب پروانه یا جواز ساخت یا گواهی پایان کار صادره از مراجع ذیصلاح دارای کاربری مختلط (قسمتی تجاری و اداری و قسمت دیگر مسکونی) است و یا این کاربرد مختلط بمرور ایام بصورت بلاعارض به وجود آمده است فقط نسبت به قسمت تجاری اداری مذکور اعم از اینکه تفکیک شده یا نشده باشد، با رعایت سایر بندهای این دستورالعمل حسب مورد مشمول مالیات حق واگذاری محل خواهد بود.

شایسته است ماموران تشخیص و مراجع مالیاتی و سایر مسئولین ذیربط با رعایت کامل این دستورالعمل که مفاد آن به نباید هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی هم رسیده است و با اجتناب از پیش‌بینی وقوع حالات بعدی و بدون فوت وقت و تأخیر غیرموجه اقدام به رسیدگی و انجام امور مراجعین بنمایند و ضمناً مدیران کل محترم ادارات و ممیزین کل مربوط که مسئولیت حسن اجرای دستورالعمل بمعهد آنان محول می‌گردد، ماموران خاطی را که بی جهت وسایل دوندگی و تضییع وقت مودیان را فراهم می‌آورند در اسرع وقت معرفی نمایند.

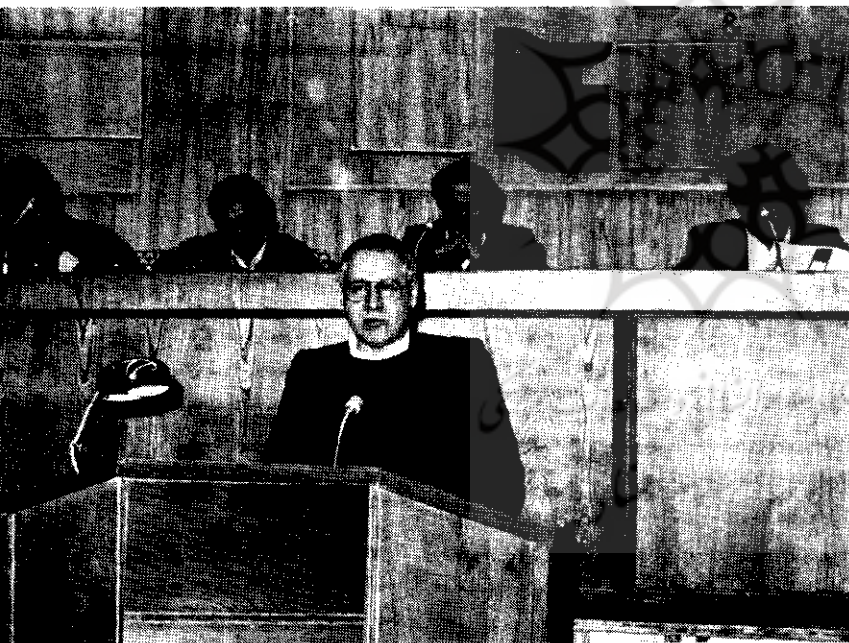
علی اصغر شایانی مدیر کل مالیات بر شرکتها

مجمع عمومی

عادی سالانه

انجمن حسابداران خبره ایران

دی ماه ۱۳۷۱



گزارش شورای عالی

مجمع عمومی عادی سالانه انجمن حسابداران خبره ایران روز دوشنبه ۲۱ دی ماه در سالن اجتماعات اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران تشکیل شد. ویژگی این جلسه مجمع این بود که چون مجمع عمومی فوق العاده انجمن در سال گذشته (۱۳۷۱) سال مالی انجمن را به دوره اول مهر ماه هر سال تا پایان شهریور سال بعد تغییر داده بود، این جلسه گزارش شورای عالی انجمن و ترازنامه و حساب درآمد - هزینه آن را برای تطبیق سال مالی انجمن با مصوبه یاد شده تنها برای دوره ششماهه اول سال ۱۳۷۱ بررسی می کرد.

در این جلسه نخست گزارش - شورای عالی انجمن به مجمع عمومی عادی سالانه به وسیله آقای خستوئی رئیس شورای عالی انجمن ارائه شد که در آغاز آن از ادامه فعالیت های انجمن در دوره مورد گزارش در راستای هدف های استراتژیک پیش بینی شده سال قبل شورای عالی انجمن یاد شده و نسبت به موفقیت سومین سمینار حسابداری ایران که با همکاری انجمن و دانشگاه شهید بهشتی - دانشکده علوم اداری در آبان سال ۱۳۷۲ برگزار خواهد شد، اظهار امیدواری شد. رئیس شورای عالی انجمن پس از ارائه مقدمه ای گزارش شورای عالی را با توصیف فعالیت های دبیرخانه انجمن در شش ماه گذشته و پشتیبانها و خدمات آن به کمیته های متعدد انجمن

مقوله های وابسته یاد شد و سپس انواع دوره های ویژه ای که در ۶ ماه گذشته برگزار شده بود، مانند دوره های آموزش کوتاه مدت، و تشکیل دوره های سه گانه تکمیلی حسابداری و مدیریت مالی تشریح شد. افزون بر این گفته شد که برای برگزاری دوره چهارم دوره های تکمیلی حسابداری و مدیریت، برنامه ریزی های لازم انجام شده و دوره ها از ماه های پایانی سال جاری تشکیل می شود. در ادامه گزارش از پذیرش تعداد ۶۰ نفر عضو در ۶ ماه گذشته و

ادامه دادند. ایشان سپس به تشریح فعالیت های کمیته انتشارات و روابط عمومی و فعالیت های جدید این کمیته در زمینه انتشار خبرنامه و برگزاری سمینارهای فصلی برای اعضای انجمن و دیگر اعضای حرفه پرداختند و همچنین اعضای انجمن را برای یاری بیشتر به ماهنامه حسابداری به همکاری فرا خواندند. بخش بعدی گزارش شورای عالی، به عملکرد کمیته آموزش اختصاص داشت. در آغاز این بخش از نقش کمیته آموزش در گسترش دانش حسابداری و

افزایش فعالیت و تلاشهای کمیته آزمون و پذیرش اعضای عادی برای بررسی هر چه سریعتر پرونده متقاضیان عضویت در انجمن یاد شد. گزارش فعالیتهای کمیته تشخیص صلاحیت حسابداران مستقل بخش دیگری از گزارش را در برمی گرفت، از جمله در این گزارش آمده بود که در مدت مورد گزارش تعداد ۷ نفر به عنوان حسابدار مستقل در انجمن پذیرفته شده‌اند. در گزارش همچنین آمده بود که کمیته تحقیقات قوانین مالیاتی نیز در این مدت با برگزاری جلسه‌های منظم قانون مالیاتهای جدید را بررسی کرده و امیدواریم بزودی نتایج این بررسیها



— رئیس شورای عالی انجمن: فعالیتهای انجمن در شش ماه گذشته در راستای برنامه ریزها و هدفهای استراتژیک پیشبینی شده به وسیله شورای عالی انجمن در سال گذشته قرار داشت.



— آقای هوشنگ خستویی نسبت به موفقیت سومین سمینار حسابداری ایران که با همکاری انجمن و دانشگاه شهید بهشتی — دانشکده علوم اداری در آبان سال ۱۳۷۲ برگزار خواهد شد، اظهار امیدواری کرد.

— در ۶ ماه گذشته ۶۰ نفر حسابدار و حسابرس به عنوان عضو عادی و ۷ نفر به عنوان حسابدار مستقل در انجمن پذیرفته شده‌اند.

هوشنگ خستویی

منتشر شود. این کمیته در همین زمینه نیز جلسه‌هایی با نمایندگان سازمان بورس و اوراق بهادار برگزار کرده است. ارائه اطلاعات کلی و تعیین کننده صورتهای مالی انجمن بخش درخور توجهی از گزارش شورای عالی به جمع بود. در این بخش آمده بود که درآمد حق عضویت و پذیرش اعضا در ششماهه، ۱۲۶ درصد مجموع درآمد یکساله قبل بوده است که به کاهش مازاد هزینه بردرآمد انباشته ورق بزید

— رئیس شورای عالی انجمن از تعلق عضویت ۱۸۰ نفر از اعضای انجمن به علت پرداخت نکردن حق عضویت‌های معوق خود اظهار تأسف کرد.

— آقایان حسن خدایی و مرتضی حجازی از طرف مجمع به عنوان بازرسان اصلی و علی البدل انجمن برای سال مالی ۱۳۷۱-۷۲ برگزیده شدند.



انجمن از مبلغ ۳/۲ به ۱/۹ میلیون ریال انجامیده است. همچنین در این بخش از تعلیق عضویت ۱۸۰ نفر از اعضا به علت پرداخت نکردن حق عضویت‌های معوق اظهار تأسف شد.



در انتهای گزارش به‌پایان رسیدن دوره عضویت آقایان پرویز صادقی، اصغر طه‌پوری و اصغر هشی در شورای عالی بنا بر مقررات اساسنامه به اطلاع جلسه رسانده شد و از فعالیتهای نامبردگان در دوره تصدی عضویت شورای عالی تشکر و قدردانی به عمل آمد. و سرانجام آقای خستوسی با طرح میزان هزینه‌های انجمن و خالص هزینه‌های ماهانه به میزان تقریبی ۳۰ میلیون ریال پیشنهاد شورای عالی انجمن مبنی بر افزایش حق عضویت سالانه اعضای عادی به ۱۰۰,۰۰۰ ریال و حسابداران مستقل به ۱۰۰,۰۰۰ ریال را برای جبران مازاد هزینه بردارند انجمن به جلسه ارائه کردند.

مصوبات

پس از ارائه گزارش شورای عالی انجمن، بازرس انجمن آقای حسن خدایی گزارش خود را قرائت کردند و سرانجام تراژنامه انجمن و حساب درآمد-هزینه آن برای دوره ششمه اول سال ۱۳۷۱ به تصویب رسید و روزنامه کیهان به عنوان روزنامه کثیرالانتشار انجمن انتخاب شد. سپس در مورد انتخاب بازرسان انجمن برای سال مالی ۱۳۷۱-۷۲ رای گیری شد و در نتیجه آقایان حسن خدایی و مرتضی حجازی به ترتیب به عنوان بازرس اصلی و علی البدل انتخاب شدند.



نظریه این که دوره عضویت سه نفر از اعضا شورای عالی به پایان رسیده، انتخاب سه نفر عضو اصلی و سه عضو علی البدل شورا نیز در شمار مسائل دستور جلسه مجمع قرار داشت. که در این بخش از جلسه مجمع با توجه به اینکه قبلاً کاندیداهای عضویت در شورا شخصاً یا به وسیله اعضا معرفی شده بودند نسبت به انتخاب اعضای اصلی و علی البدل به شرح بالا رای گیری به عمل آمد و نتایج زیر از این رای گیری به دست آمد:

— آقایان بهروز وقتی، حمیدرضا ارجمندی و منصور شمس احمدی به عنوان اعضای اصلی شورای عالی انجمن برگزیده شدند.

— مجمع به آقایان هوشنگ منوچهری، عباس اسرارحقیقی، عبایی کوپایی و فریدون کشانی به عنوان اعضای علی البدل شورای عالی انجمن رای داد.

— حق عضویت اعضای عادی انجمن ۳۰,۰۰۰ ریال و حسابداران مستقل ۱۰۰,۰۰۰ ریال تعیین شد.

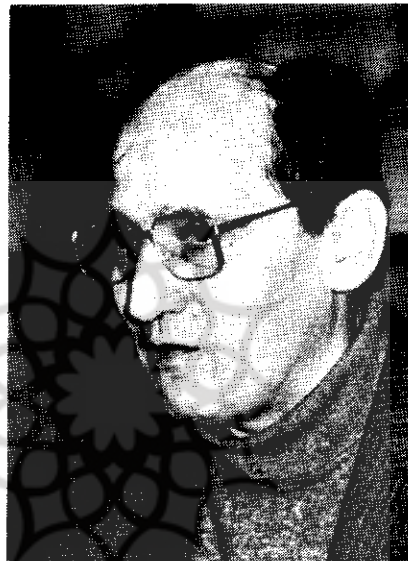
ایران در سال ۱۳۵۴.

— مدیر مؤسسه حسابرسی شاهدان
— تدریس در دانشگاه آزاد اسلامی و



بازرس علی البدل: مرتضی حجازی

دوره های آموزشی انجمن حسابداران خیره ایران و اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران — عضو کمیته آموزش انجمن — مؤلف مقاله های متعدد و همکاری در تألیف کتاب حسابداری دایره و شعب از انتشارات جهاد دانشگاهی دانشگاه تهران — حمیدرضا ارجمندی — متولد سال ۱۳۳۰ تهران — لیسانس حسابداری از دانشکده حسابداری شرکت نفت — پیشینه عضویت در هیئت عامل حسابرسی بنیاد مستضعفان، مدیر عامل مؤسسه حسابرسی شاهد و مدیر واحد بررسی های فنی سازمان حسابرسی. — عضو هیئت عامل سازمان حسابرسی از سال ۱۳۶۸ تا کنون ●



بازرس اصلی: حسن خدائی

— مؤسس مؤسسه حسابرسی رازدار و مدیر این مؤسسه از سال تأسیس ۱۳۴۵ تا کنون — ۲۰ سال پیشینه تدریس در دانشگاه ها و مؤسسات عالی آموزشی در رشته های مختلف حسابداری — عضو هیئت مدیره و دبیر کانون حسابداران رسمی از بدو تأسیس تا پایان فعالیت آن. — عضویت در انجمن حسابداران خیره ایران از سال ۱۳۶۲ و دو دوره رئیس شورای عالی انجمن. — عضو و رئیس کمیته تحقیقات قوانین مالیاتی انجمن. — منصور شمس احمدی — متولد سال ۱۳۳۱ تهران — لیسانس حسابداری از دانشگاه تهران و فوق لیسانس مدیریت از مرکز مطالعات مدیریت

ردیف	نام	تعداد رای
۱	آقای بهروز وقتی	۷۳
۲	آقای حمیدرضا ارجمندی	۶۹
۳	آقای منصور شمس احمدی	۶۳
۴	آقای هوشنگ منوچهری	۴۹
۵	آقای عباس اسرارحقیقی	۴۸
۶	آقایان عبایی کوپایی و فریدون کشانی	هریک ۲۷

بدین ترتیب برگزیدگان ردیف ۱ تا ۳ به عنوان اعضای اصلی و برگزیدگان ردیف های ۴ و ۵ و یک نفر از انتخاب شدگان ردیف ۶ به عنوان اعضای علی البدل شورای عالی انجمن انتخاب شدند. در پایان جلسه برای تصمیمگیری در مورد پیشنهاد شورای عالی انجمن مبنی بر افزایش حق عضویت اعضای عادی به ۳۰,۰۰۰ ریال و حسابداران مستقل به ۱۰۰,۰۰۰ ریال از آغاز سال ۱۳۷۲ رای گیری شد و این پیشنهاد با اکثریت آرا به تصویب رسید.

معرفی نامه اعضای جدید شورای عالی

— بهروز وقتی — متولد سال ۱۳۱۷ مشگین شهر — فوق لیسانس حسابداری در سال ۱۳۴۴ از دانشکده حسابداری شرکت نفت

دنباله ارزش آفرینی برای سهامداران

داده شود که چگونه ارزش ایجاد می شود. ارزش یک شرکت زمانی ایجاد می شود که برگشت سرمایه سهامدار از طریق قیمت سهام و همچنین سود سهام به حداکثر ممکن برسد. بعلاوه ارزش شرکت تابع مبلغ و زمان جریانهای نقدی و هزینه سرمایه شرکت است. ممکن است شرکت مجبور باشد برای آموزش مدیران خود سرمایه گذاری زیادی بکند.

۲- شناسایی عوامل مؤثر بر مفهوم ایجاد ارزش برای سهامدار؛ اگر مدیران مفهوم ایجاد ارزش را درک کنند، شناخت عوامل مؤثر بر آن آسان می شود. هر چند در هر شرکت عواملی مخصوص آن شرکت وجود دارد، اما، به طور کلی عوامل اساسی در تمام سازمانها یکی است.

۳- سازمان باید در سیستم تعیین پاداش مدیران و ارزیابی عملکرد آنها تجدید نظر کند. مدیران باید براساس مبلغ و زمان جریانهای نقدی و همچنین ریسک مربوط به این جریانها پاداش بگیرند. پاداش نباید براساس معیارهای روش حسابداری مالی تعیین شود چرا که در این حال ممکن است در جهت عکس مفهوم ارزش آفرینی برای سهامدار عمل کند.

۴- مدیران همواره باید کارکنان را تحت نظارت داشته باشند تا مطمئن شوند تصمیمها، طرزفکر و اقدامات آنها هماهنگ با هدف ارزش آفرینی برای سهامدار است. باید در قلمرو مدیریت سیستمی اطلاعاتی وجود داشته باشد که بتوان به وسیله آن

به فوریت از اقدامات مدیران در جهت هدف ارزش آفرینی اطمینان حاصل کرد. بدون توجه و نظارت مداوم، مدیریت ممکن است بخصوص تحت فشارهای کاری روزانه از هدفهای ارزش آفرینی برای سهامدار دور شود. برنامه ریزی های مالی و سیستمهای کنترل باید در جهت هدف ارزش آفرینی برای سهامدار باشد نه سدی در برابر آن.

جدول شماره ۱

اطلاعات خلاصه شده دو شرکت A و B	
شرکت A	شرکت B
خط تولید اصلی	فراورده های عمومی
فروش	فراورده های صنعتی
کارکنان	باتکنولوژی پیشرفته
تمام وقت	۷ میلیارد دلار
سطح رقابت در بازار بالا	۱۴ هزار نفر
	۷۰ هزار نفر
	بالا

دنباله اخبار جهانی حسابداری

قهرمان بحث برانگیز لایحه خود را احیاء می کند

ران وایدن، عضو مجلس نمایندگان آمریکا، تقریباً دو سال است سعی می کند قانونی را بگذراند که حسابرسان آمریکایی موظف باشند هرگونه کلاهبرداری را به «کمسیون اوراق بهادار و ارز»

Securities and Exchange Commission

گزارش دهند. وی اخیراً «لایحه بحث برانگیز» خود را دوباره تقدیم مجلس کرده است.

در سال ۱۹۹۰، آقای وایدن پشتیبانی «شش شرکت بزرگ» (Big Six) و «انجمن حسابداران خبره آمریکا»

(American Institute of Certified Public Accountants - AICPA)

را به دست آورد، البته با تفسیری از لایحه که حسابرسان را ملزم می ساخت گزارش را از طریق شیوه کنترل داخلی انجام دهند و برای حسابرسانی که کلاهبرداری را گزارش می کنند پنج سال «امنیت شغلی» (Safe harbour) در نظر می گرفت.

تفسیری از لایحه که به عنوان پیشنهاد اصلاحی به «قانون کنترل جرائم» ضمیمه شده بود، به دلیل ضیق وقت کنگره در مرحله ای که به کمیته رسید مسکوت ماند.

تفسیر جدیدی از لایحه، که قدری هم کم رنگ و سست است در سال جدید تهیه شد، که تا حدی به دلیل مسائل «بانک اعتبارات و تجارت بین المللی» (BCCI) در تنظیم آن تسریع شده بود. اما تغییراتی که در آن داده شد، از جمله کاهش «امنیت شغلی» به ۳ سال و برداشتن التزام به کنترلهای داخلی، پشتیبانی مؤسسه حسابرسان آمریکا را از آن گرفت. سام هویت، عضو این مؤسسه، می گوید آخرین حرکت آقای وایدن «اساساً ارائه مجدد همان لایحه است» و انجمن یاد شده از آن پشتیبانی نخواهد کرد.

آقای وایدن به هر حال پشتیبانی تعدادی از همکاران ذی نفوذ خود، از جمله سناتور جان دننگل، و رئیس هیئت مدیره مخابرات و نیز کمیته فرعی مالی را که این لایحه در حال حاضر در آن به بحث گذاشته شده، به دست آورده است.

به نقل از: Accountancy, June 1992, Page 12.

پوشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی

هرگز فراموش نمی کنیم شما حق انتخاب دارید

G.H.M.S.I

کیفیت بالا در بازرسی کالا

عضوی از گروه شرکتهای بین المللی بازرسی CALEB BRETTON ITS

در بیش از ۱۰۰ کشور جهان با مجوز بانک مرکزی واردات ایران را بازدید می کند

تلفن: ۸-۸۸۲۷۹۷ فکس: ۸۸۲۶۵۲۸ تلکس: ۲۲۶۴۲۷

با حضور در خارک، بندر عباس، سریندر، چابهار، بوشهر، تبریز، مشهد، اصفهان

