

# راههای میان‌بر به بهشت

چرا مدیریت کیفیت جامع<sup>۱</sup> (TQM) جان‌فثاده است، و چرا باید دل‌واپس باشیم؟

به نقل از: مجله Internal Auditor ژوئن ۱۹۹۴

کرده‌اند. آنان این نکته را درک نکرده یا نادیده انگاشته‌اند که دستیابی به کیفیت مانند سفر کردن است، آن هم سفری طولانی و سخت. آنها فراموش کرده - یا هرگز ندانسته‌اند - که انسانها و فرایندها گوهره TQM هستند و نه فن‌آوری. در واقع، TQM مزیتی رقابتی را عرضه می‌کند که هیچ مؤسسه اقتصادی نباید آن را نادیده بگیرد. امروز در تجارت جهانی عملاً همه ما درگیر تحولی شگرف هستیم که بقای اقتصادمان - یا حداقل، عملکرد مناسب آن - وابسته به آن است.

حسابرسان داخلی باید بدانند چگونه به مدیریت در اجرای TQM کمک کنند. علاوه بر آن باید بتوانند خودشان نیز آن را در کار خویش به کار بگیرند و موضوع کیفیت را در حسابرسی مطرح کنند. این چالش، موقعیت ممتازی را جهت رشد و موفقیت سازمانها و حرفه ما فراهم آورده است.

## TQM: تعریف و اصول

TQM، قابلیت پیشبینی نیازهای مشتری و جلب رضایت و برآوردن انتظارات اوست؛ چیزی است که مشتری به آن اهمیت می‌دهد. مشتری نه خودش لزوماً ثابت قدم است و نه اولویتهايش تغییرناپذیر است. فروشنده‌ای که نیازهای او را بهتر برآورده کند دلخواه او خواهد بود. TQM آن کلیت «بدون نقص»<sup>۲</sup> نیست. مفهوم «کمترین نقص»<sup>۳</sup> در درک TQM بسیار مهم است؛ و چه بسا پیشنیاز قطعی TQM باشد، اما حتی در این صورت نیز فقط جواز ورود به بازار جهانی پرتکا پوی امروز

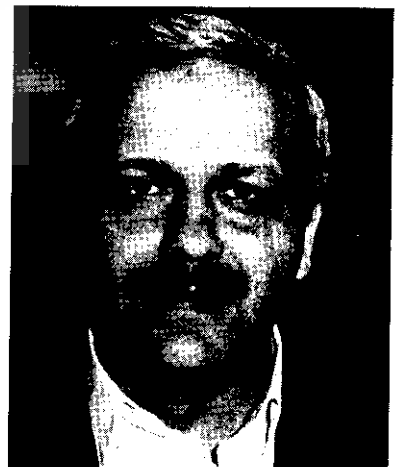
محتوای مطبوعات حرفه‌ای ما بیشتر به طرح موضوعات نظری و تکنیکی اختصاص دارد. به نظر می‌رسد چنین پذیرفته‌ایم که تنها مطالب مرتبط با قلمرو حسابداری است که به حسابداران مربوط می‌شود؛ رویکردی که تداوم آن ممکن است از توسعه و تکامل یا کارایی و اثربخشی حرفه به میزان درخور توجهی بکاهد. برای مثال شاید تعداد اندکی از ما به این نتیجه رسیده باشیم که «مدیریت کیفیت جامع» (TQM) به کار ما حسابداران هم می‌آید. اما موضوع این مقاله نشان می‌دهد که TQM چه ارتباط تنگاتنگی با کار هریک از ما به‌عنوان حسابرس داخلی و در صورت تعمیم آن، به عنوان حسابرس مستقل یا حسابدار، دارد.

ترجمه: مجید میراسکندری

چه به سر وعده‌های طلایی TQM آمده است؟ چرا بسیاری از مدیران که خیری از این بساط ندیده‌اند آن را چون طبلی تو خالی تعبیر می‌کنند که معجزی از آن دیده نمی‌شود و باید همچون معجزه‌های دیگری مانند بودجه بدون خطا<sup>۴</sup> و هزینه‌یابی براساس فعالیت<sup>۵</sup> به دور انداخته شود؟

پاسخ مختصر و مفید این است: این مدیران یا منتظر «معجزه» بوده‌اند و یا در جستجوی راه میان‌بری به بهشت. و با تأسف باید گفت که چنین چیزهایی وجود ندارد.

بسیاری از مدیران هرگز مبنای فلسفی TQM را در نیافته و تنها بر جنبه‌های فنی آن تکیه



\* Giovanni Grossi مدیر سیستمهای کنترل کیفیت IBM ایتالیا. همچنین رئیس انجمن حسابرسان داخلی ایتالیا و مدیر ناحیه اروپای غربی این انجمن.  
۱. Total Quality Management - مدیریت کیفیت جامع.

4. Defect Free.
5. Zero Defects.

2. Zero - Based Budgeting.
3. Activity - Based Costing.

دستیابی به هدفها و استراتژیهای آن نیز ضروری است.

## ■ عوامل موفقیت TQM

عوامل مؤثر در جلب رضایت مشتری عبارتند از:

● تعریف و تعیین درست و به موقع نیازهای مشتری.

● دوری جستن از هر نوع اشتباه و پیشگیری از بروز هرگونه اشکال.

● بهسازی دائمی، به عنوان فلسفه زندگی.

● استفاده مشتاقانه از وسایلی که به

تشخیص و تحلیل مسائل کمک می‌کنند.

● بازسازی و بهبود وسایل کار.

● کاهش دوباره کاریها در سطح سازمان.

● درگیر کردن انسانها با کار، و تفویض اختیار به آنها در تمام سطوح.

از میان موارد برشمرده، آخرین نکته بیشترین اهمیت را در اجرای موفقیت‌آمیز TQM دارد.

البته نکات دیگر نیز همه مهمند؛ اما بدون مشارکت جامع، سازنده و مشتاقانه همه کارکنان سازمان، کار مهمی از عهده TQM ساخته نیست. درواقع:

● «کیفیت خارجی» که مشتری آن را به صورت کالا و یا خدمات می‌بیند و مورد بررسی قرار می‌دهد نمی‌تواند بهتر از «کیفیت داخلی» که توسط سازمان «ایجاد» شده است باشد.

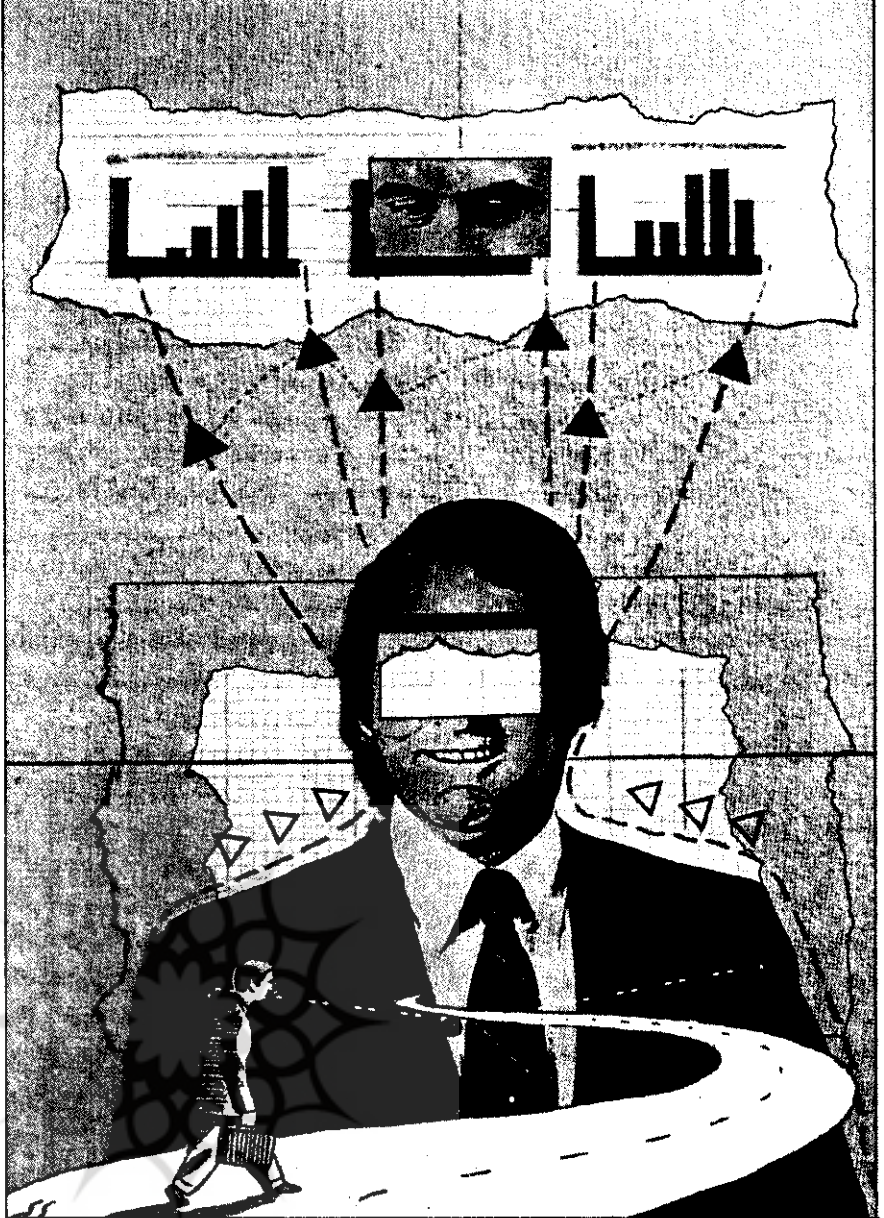
● اگر سازمانی به راستی نگران رفع نیازهای کارکنانش نباشد، طبیعی است که آنها نیز نگران نیازهای مشتری نخواهند بود.

به عبارت دیگر، راه رسیدن به دل مشتری، از دل کارکنان می‌گذرد. می‌توان به یک کارمند دستور داد که کاری را انجام دهد، ولی نمی‌توان به او امر کرد که آن کار را دلخواهانه انجام دهد. این است که در مؤسساتی که در آنها TQM واقعی اجرا می‌شود، شعار «حق با مشتری است» در بسیاری از موارد به پیشنهاد اساسی خودش تعبیر می‌شود: «حق با کارکنان است».

## ■ «حق با کارکنان است»

شرایط چندی برای ایجاد محیط مناسب.

ورق بزیند



استانداردهای ما نمی‌دانند. مشتریان ما فقط وقتی راضی می‌شوند که بتوانند رابطه‌ای منطقی میان کار ما و ارزش افزوده‌ای که از آن عاید سازمان می‌شود بیابند.

به عبارت دیگر، کار با کیفیت از نظر همه، از جمله حسابرسان، اصلی ضروری شمرده می‌شود. اگر یک حسابرس داخلی نتواند کیفیت لازم را ارائه کند، مدیریت، شخص دیگری را پیدا می‌کند که این کار را انجام بدهد. در واقع، دوران «مرغوبیت خشک» که جدا و بی‌ارتباط و گاه حتی در تضاد با کلیت سازمان به دست می‌آید، برای همیشه سپری شده است.

تنها کیفیت است که در یاد مشتری باقی می‌ماند پس جلب رضایت مشتری نیز باید تنها هدف واقعی ما باشد. ارزشی که از انجام یک کار حرفه‌ای با کیفیت پدید می‌آید، تنها ارزش ذاتی نیست بلکه برای رفع نیازهای کلی سازمان، و

است و بس.

برای راه یافتن به ذهن و دل مشتری، دواصل اساسی وجود دارد: اول اصل «حق با مشتری است» و دوم، در هر کاری باید به دنبال مرغوبیت بود. این دو، اصول تازه‌ای نیستند، آنچه جدید است این است که زمان اقدام برای اجرای آنها فرا رسیده است. دیگر نمی‌توان به شعارهای فریبنده و گزارشهای دروغ توسل جست.

امروزه، مرغوبیت را با معیاری دقیق می‌سنجند، این معیار که داور نهایی و واقعی موفقیت و رمز بقای هر مؤسسه‌ای است کسی نیست مگر مشتری.

در حسابرسی داخلی نیز این موضوع صدق می‌کند. درست است که اساس کار ما را استانداردهای انجمن حسابرسان داخلی، مشخص و معرفی می‌کند اما میزان موفقیت ما را همان مشتریانی تعیین می‌کنند که چیزی در مورد

استقرار TQM در کل سازمان لازم است:

۱ - کیفیت باید جزئی جدانشدنی از آیین انضباطی سازمان تلقی شود. همچنانکه گفته شد کیفیت همانند یک سفر و روشی است برای زندگی، نه یک مبارزه انتخاباتی. بنابر این تحقق آن به باور مطلق مدیریت نیاز دارد.

۲ - تقسیم واقعی قدرت باید در تمام سطوح سازمان انجام شود، حتی در مورد غیر مدیران. متخصصان TQM به این کار «تفویض اختیار» می‌گویند.

۳ - باید امکانات آموزش و کارآموزی کافی در تمام سازمان، فراهم آید. در واقع معنای تفویض اختیار، همان تفویض قدرت تصمیمگیری است. این هنر را باید به تدریج آموخت.

۴ - باید به تک تک کارکنان احترام گذاشت. سازمان باید بتواند از نقاط قوت کارکنان خود استفاده کند نه اینکه آنها را به خاطر نقاط ضعفشان تحت فشار قرار دهد. حتی کشف آمریکا توسط کریستف کلمب نیز یک اشتباه دریانوردی بود.

۵ - برای کوششها و یافته‌های کارکنان باید اعتبار کافی قائل شد. ناگفته پیداست کسانی که تجربه‌ای، هر چند ناچیز، در اداره شرکتها دارند، می‌پذیرند که همواره تقدیر از کارکنان کمتر از حد لازم آن است. قدردانی را نباید به عهده «غریزه اداری» یا فرصتهای اتفاقی وانهاد. این کار باید به صورت اقدامی هشیارانه و عقلایی درآید.

با انجام تحقیق کامل می‌توان دریافت که از نقطه نظر حسابرسی داخلی، اولویتهای الزامی اکثر برنامه‌های حسابرسی تا چه حد با آنچه واقعاً برای سازمان ضروری است، تفاوت دارد. به زبان دیگر پرسش این است که ما تا چه حد عملیات حسابرسی خود را با در نظر گرفتن پنج مورد یاد شده انجام می‌دهیم؟ آیا تمام توانایی خود را برای رفع نیاز مشتری به کار می‌گیریم یا خود شاهد «رابطه‌ای گمشده» ایم؟

## ■ MBO یا MFO<sup>۶</sup>

آخرین شرط اجرای موفقیت‌آمیز TQM این است: حرکت از نتیجه‌گیری به مدیریت عملگرایانه،

۶. Management By Objectives. مدیریت اهداف.

۷. Management For Objectives. مدیریت برای اهداف.

و از دیدی کاملاً فردگرایانه به ایجاد محیطی مناسب برای پیدایی روحیه گروهی و انجام کار جمعی.

روش مدیریت غربی، به طور سنتی، متوجه نتیجه‌نهایی عملیات سازمان در بخشهای مختلف آن - چه اداره و قسمت و چه کل شرکت - است. هدفها تعیین می‌شوند، منابع تخصیص می‌یابند و سپس با توجه به نتایج به‌دست آمده، برداشتهای مثبت یا منفی ارائه می‌شود.

این، هسته مرکزی مدیریت هدفها است (MBO)؛ یعنی فلسفه مدیریتی مبتنی بر این فرضیه که نتیجه مورد نظر را با تأکید بر خود نتیجه می‌توان به دست آورد. مدیران می‌دانند که نتیجه چیزی جز بازده عملیات نیست. البته این نکته به‌ظاهر ساده اغلب بسیار پیچیده از کار درمی‌آید. مبتلایان به بیماری مدیریت سنتی وقتی برای تلف کردن در جزئیات ندارند. آنها نتیجه را می‌خواهند، آن هم فوراً.

کوشش برای حل مسائل از طریق پی بردن به دلایل آن و نه صرفاً توجه به نشانه‌های آن، شیوه‌ای است که بتازگی به آن توجه می‌شود. به عنوان نتیجه منطقی، دشواریهایی که مدیریت فکر می‌کرد آن را با عصای جادویی خود از میان برداشته، دوباره پدیدار شده است. مدیران ما که گرفتار بیماری MBO هستند، چاره‌ای جز تکرار پیوسته «روش دستیابی سریع به نتیجه» ندارند، همچنانکه «پیتر سنچ» می‌گوید: «مسائل امروز نتیجه راه‌للهای دیروزند».

اما، TQM با تأکید بر عمل، بیشتر به تلاشهای به کار رفته توجه دارد تا نتیجه به دست آمده و بیشتر در اندیشه دلایل است تا نتایج. ناگفته پیداست که از دیدگاه TQM نتایج‌نهایی بسیار اهمیت دارند اما نه به عنوان نقطه آغاز بلکه از جهت اعمالی که باید صورت بگیرند تا نتایج به‌دست آیند.

گروهی، پیشنهاد می‌کنند MFO (مدیریت برای نتیجه) را جایگزین MBO کنیم.

حسابرسان داخلی باید این روش را حداقل در تئوری، بیسندند. آیا ما نبوده‌ایم که همیشه گفته‌ایم هدف ما بیان علت پیدایش مسائل است؟ آیا به راستی اطمینان داریم که رفتار ما - چه بسا هنگامی که از تلاش برای اثبات نظرمان و یا واداشتن دیگران به اینکه به گفته‌هایمان توجه کنند و یا برای اینکه به شهرتمان لطمه‌ای وارد

نشود - در جهت ادامه روش مدیریت هدفها، نبوده است؟

## ■ چه کنترل؟

تأکید TQM بر انسانها الزاماتی را به سیستم کنترل داخلی سازمان تحمیل می‌کند.

در واقع، جوهره فلسفه کنترل در شرکتی که با این روش اداره می‌شود باید این شعار باشد: «کنترلها را رها کنید تا کنترل را به دست آورید». ممکن است این نظر برای برخی کسان، خطرزا و نابخردانه جلوه کند و از نظر گروهی دیگر یکی از همان شعارهای توخالی باشد.

معنی این شعار این است که در سازمانی که مبانی TQM در آن به اجرا درمی‌آید، کنترل از طریق حس وظیفه‌شناسی به دست می‌آید؛ یعنی از طریق انسانهایی که حس مشترکی با یکدیگر دارند. در سازمانی با ملاکهای TQM جایی برای مدیران کهنه‌پرست، برای بی‌تفاوتها و یا بوروکراتهای خواب‌آلود، همچنین جایی برای مفتشان نیست. اینجا فقط جای مشاورانی است که ارزش افزوده ایجاد می‌کنند. در یک سازمان، TQM، هدایت و نه مدیریت، کلمه رمز تلقی می‌شود.

## ■ دلایل نامرادی

خوب می‌توان پرسید با چنین اوصافی پس چرا TQM جای خود را باز نکرده است. تجزیه و تحلیل داده‌های سازمانهایی که در اجرای TQM موفق نبوده‌اند نشان می‌دهد که مدیران این قبیل سازمانها در پی کسب نتایج سریع بوده‌اند، و اعتقاد داشته‌اند که به کمک سطح مناسبی از تکنولوژی می‌توان هر مسئله‌ای را حل کرد.

مدیرانی که تمام پدیده‌های جدید را (از دید تکنولوژی) فرا گرفته‌اند - از «ISO - 9000» تا چرخه «برنامه‌ریزی کن، انجام ده، بازبینی کن و اصلاح کن»، از «توسعه عملکرد کیفیت» تا «چرخه‌های کیفیت»؛ از «نمودار ایشی کاوا» تا سایر وسایل هفتگانه آماری - همگی اعتقاد دارند بقیه در صفحه ۱۰۱

۸ برخی در فارسی آن را «بابا» ترجمه می‌کنند (PDCA) PLAN - DO - CHECK - ACT - در واقع این یکی از الگوهای معروف TQM است - مترجم.



انجمن حسابداران  
خبره ایران

# دوره عالی حسابداری



اتاق بازرگانی و صنایع  
و معادن ایران

## و مدیریت مالی

### و دوره‌های تکمیلی حسابداری و امور مالی

● اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران، با همکاری انجمن حسابداران خبره ایران برگزار می‌نماید:



#### شرایط شرکت‌کنندگان:

● مدرک دیپلم متوسطه و پنج سال سابقه کار در حسابداری یا حسابرسی

● مدرک دوره تکمیلی (۱) حسابداری و امور مالی  
● یا فوق دیپلم و سه سال سابقه کار در حسابداری یا حسابرسی

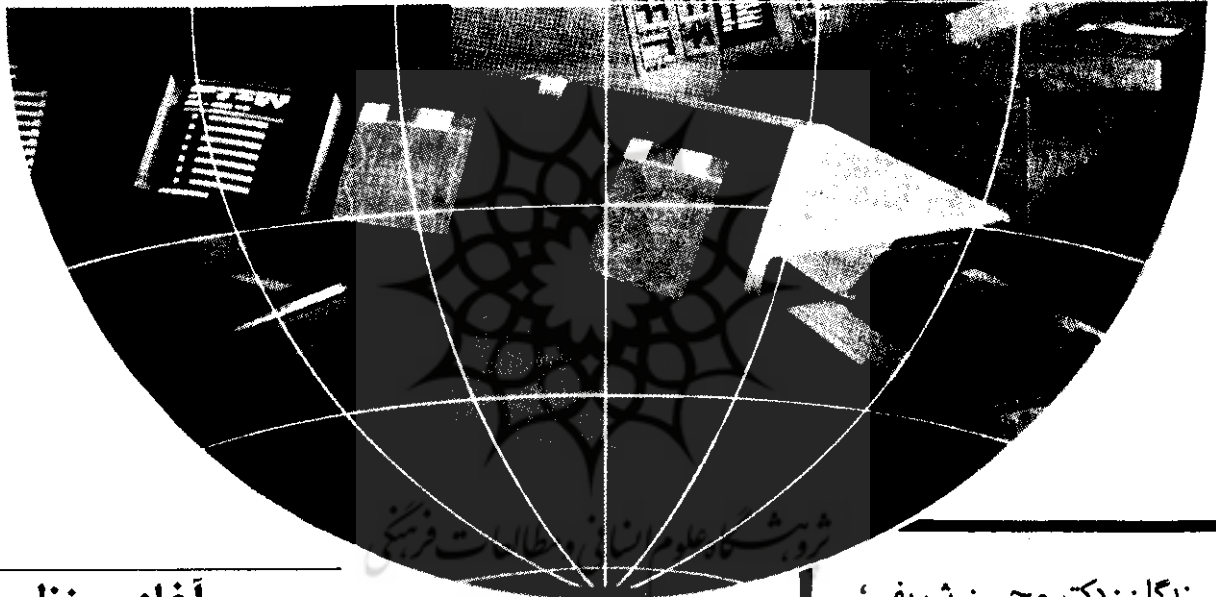
● لیسانس حسابداری یا رشته‌های مشابه و سه سال سابقه کار حسابداری یا حسابرسی

● مدت آموزش هر یک از دوره‌های فوق ۲۶۰ ساعت (فقط روزهای پنجشنبه از ساعت ۸ تا ۱۳)

● محل ثبت نام و کسب اطلاعات بیشتر

خیابان طالقانی بین خیابان فرصت و خیابان دکتر مفتاح آموزشگاه اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران تلفن: ۸۳۸۳۲۴

# رفتار حرفه‌ای در سیستم‌های خبره حسابرسی<sup>۱</sup>



## سرآغاز و منظور

سیستم‌های خبره به برنامه‌هایی کامپیوتری گفته می‌شود که فرآیند تفکر متخصصان را شبیه‌سازی می‌کنند و با استفاده از آنها می‌توان به عملکردی درخور قیاس با عملکرد کارشناسان در قلمرویی خاص دست یافت. اساس طراحی این سیستمها بر چگونگی استفاده متخصصین از معلوما نشان برای حل مسائل پیچیده استوار است.

1. Ethic Considerations for Expert Systems in Auditing.
2. Certified Management Accountant (CMA)
3. Gary B. McCombs
4. Certified Public Accountant (CPA)

تکنولوژی که پیوسته حوزه‌های بیشتری از فعالیتها را درمی‌نوردد، صرف‌نظر از اینکه به انجام فعالیتها سرعت می‌بخشد و کارایی آنها را افزونتر می‌کند، بر سازوکار آنها نیز تأثیر می‌نهد. گونه‌ای از این تحولات در این مقاله بازتاب یافته است، که اگرچه با مقتضیات و شرایط حرفه‌ای ما مناسبت یا همزمانی چندانی ندارد، اما چشم‌انداز آینده را آشکار می‌سازد.

نویسندگان: دکتر محسن شریفی؛  
استاد حسابداری، رئیس دپارتمان  
حسابداری دانشگاه میشیگان  
شرقی و حسابدار رسمی مدیریت<sup>۲</sup>  
گری ب. مکومز<sup>۳</sup>؛  
استادیار حسابداری دانشگاه  
میشیگان شرقی، فوق لیسانس  
مدیریت بازرگانی و عضو انجمن  
حسابداران رسمی امریکا<sup>۴</sup>

گرچه هر روزه بر اهمیت سیستمهای خیره در حسابداری و حسابرسی افزوده می شود اما همراه با توسعه این سیستمها، مشکلاتی جانبی نیز پدید می آید. با آنکه تأثیرات سیستمهای متخصص بر نظامهای گوناگون هنوز به طور کامل مشخص نشده هم اکنون در بسیاری از رشته ها (برای مثال در پزشکی، برای تشخیص بیماریها و در صنعت خودروسازی برای آزمایش موتور) از آنها استفاده می شود و نتیجه کار نیز موفقیت آمیز است.

کاربرد سیستمهای خیره در حسابداری و حسابرسی تازگی ندارد و در زمان حاضر از آنها در زمینه های بسیاری مانند برنامه ریزی حسابرسی، ارزیابی کنترلهای داخلی و تحلیل ریسک، ارزیابی کنترل پردازش الکترونیکی داده ها، بررسی تحلیلی، کنترل اجرای مقررات مالیاتی و ضوابط کمیسیون اوراق بهادار، رعایت اصول حسابداری مالی، و افشای اطلاعات و تحلیل صورتهای مالی استفاده می شود. نمونه هایی از سیستمهای خیره موجود، که در حسابرسی کاربرد دارند در جدول زیر نام برده شده است: [Baldwin 1991, 10].

به طور کلی منافع بسیاری برای سیستمهای خیره بر شمرده شده است؛ حفظ و نشر دانش تخصصی، بهبود بهره وری فردی، افزایش کارایی حسابرس، بهبود تصمیمگیری، کمک به کنترل کیفیت، آموزش و انجام تحلیلهای پیچیده از جمله مواردی است که در نوشته های حسابداری به آنها اشاره می شود. [Brown and AICPA 1987; Murphy 1990] در ایجاد سیستمهای خیره مبتنی بر قاعده<sup>5</sup>، خطر فزایندهای وجود دارد که تأکید صرف بر موضوعات تکنیکی و قانونی است. جنبه های قانونی ایجاد چنین سیستمهایی در مقالات دیگری مورد بحث قرار گرفته است. [Mykytrn. et al. 1990; Warner 1988] همان گونه که اعتماد بیش از حد به سیستمهای خیره ممکن است نتایج زیانباری را، در زمینه هایی مثل پزشکی به بار آورد در قلمرو حسابداری و حسابرسی نیز این امکان وجود دارد که کاربست چنین سیستمهایی با برخورد های جدی قانونی مواجه شود و همچنانکه بر میزان پرونده های مطرح شده در دادگاهها، در مورد معالجات غلط و

کیفیت نامطلوب محصول بسرعت افزوده می شود، ممکن است حسابداران و حسابرسان نیز به عنوان استفاده کنندگان سیستم به طرح شکایت علیه یکدیگر بپردازند. بدین سان تمامی افراد مرتبط با سیستم خیره، از سازنده و برنامه نویس تا فروشنده و حتی متخصصینی که از معلومات او برای نوشتن برنامه استفاده شده است ممکن است قانوناً مسئول واقع شوند. [Warner 1988]. به هر حال تا به امروز تقریباً هیچ توجهی به موضوع رفتار حرفه ای نشده است.

هدف این مقاله، نمایاندن بعضی از مسائل رفتار حرفه ای است که ممکن است در نتیجه ایجاد و به کارگیری سیستمهای خیره در حسابداری مستقل و حسابرسی پدید آیند. این، امری مهم است و به دلیل همین اهمیت از کمیته اندرسن خواسته شده که با در نظر گرفتن شرایط اقتصادی، اجتماعی، حقوقی و قانونی، میزان ارتباط استانداردهای رفتار حرفه ای کنونی را با دانش حرفه ای<sup>6</sup>، درستکاری، التزام به ارائه خدمات با کیفیت و حفظ منافع جامعه تعیین کند. ضمن آنکه این موضوع همواره طرف توجه حرفه حسابداری بوده است. برای این منظور، ابتدا به بررسی آیینهای رفتار حرفه ای متخصصان کامپیوتر و حسابداران رسمی مستقل خواهیم پرداخت تا امکان ارزیابی مفاهیم رفتار حرفه ای برای ایجاد و استفاده از سیستمهای خیره به دست آید. رفتار حرفه ای، که در نتیجه استفاده از تکنولوژی سیستمهای خیره در حرفه حسابداری مستقل پدید آمده است بررسی خواهد شد. اگرچه در این باب، توصیه های خاصی ارائه نشده، ولی اعضای حرفه حسابداری به پیروی از جنبه اخلاقی مفاد استانداردهای رفتار حرفه ای دعوت شده اند.

## آیین رفتار حرفه ای

### اعضای حرفه کامپیوتر

در پی تلاشهای انجمن مدیریت پردازش داده ها (DPMA)<sup>7</sup> و انجمن ماشینهای حسابگر و ورق بزنید

5. rule - based

6. Professionalism

7. Data Processing Management Association (DPMA)

نام سیستم	موضوع حسابرسی
AOD	تداوم فعالیت
Auditor	هزینه مطالبات مشکوک الوصول
Auditor's Assistant	برنامه ریزی حسابرسی و جمع آوری شواهد
AUDIT - PLANNER	قضاوتهای اهمیت
CFILE	برنامه ریزی حسابرسی
CHECKGAAP	آزمون رعایت روشها
EDP-XPERT	قابلیت اعتماد سیستمهای کامپیوتری
ExempTAX	ملاحظات مالیاتی برای مؤسسات غیرانتفاعی
ExperTAX	تعیین مالیات شرکتهای
Expertest	انتخاب آزمونهای حسابرسی مناسب
GC - X	«ارزیابی» تداوم فعالیت
ICES	کنترلهای داخلی
INTERNAL - CONTROL - ANALYZER	کنترلهای داخلی در چرخه درآمد
Loanprobe	قابلیت وصول وامهای تجاری
Risk Advisor	ارزیابی ریسک حسابرسی
TICOM	کنترلهای داخلی حسابداری

## تأثیر سیستمهای خبره

افزایش استانداردهای (احکام) حسابداری و حسابرسی، خود انگیزه‌ای برای ایجاد سیستمهای خبره است. هرچه بر تعداد استانداردها افزوده شود، فرایند تصمیمگیری پیچیده‌تر می‌شود. به این ترتیب موقعیت برای رواج سیستمهای خبره آماده‌تر می‌شود.

حسابداران رسمی، سیستمهای خبره را در سه سطح به کار می‌گیرند؛ به عنوان (۱) دستیار، (۲) همکار، (۳) متخصص واقعی. [AICPA 1981] اگر کار به همان صورتی که در استانداردهای عمومی حسابرسی پیشنهاد شده برنامه‌ریزی و سرپرستی شده باشد، استفاده از سیستمهای خبره به عنوان دستیار نباید مشکلات عمده‌ای در رفتار حرفه‌ای پدید آورد، و چون سیستمهای خبره کنونی در محدوده متغیرهای مقداری طراحی شده‌اند، بهره‌وری نیز تا حدودی بالا می‌رود. ولی اگر CPA، از سیستمهای خبره به عنوان همکار یا متخصص واقعی استفاده کند ممکن است مسائلی جدی پدید آید.

نتیجه احتمالی استفاده از سیستم خبره به عنوان همکار، تفکیک بعضی مسئولیتها در بین حسابرسان است و بنابراین پیامد اجرای تصمیمی که توسط سیستم خبره پیشنهاد می‌شود ممکن است به مشکلات رفتار حرفه‌ای و قانونی مربوط به مسئولیت دامن بزند. به همین نحو، اگر حسابرس از سیستم خبره به مثابه متخصص واقعی استفاده کند، ممکن است با چنین مسائل جدی روبرو شود.

اگرچه فرایند تصمیمگیری به صورت تئوری درآمده و سه مرحله بینش، طرح‌ریزی و انتخاب را دربر می‌گیرد، [Simon 1960]، ولی معمولاً متخصصان نمی‌توانند توضیح دهند که چه می‌دانند و چگونه کارهایشان را انجام می‌دهند، [Johnson 1983]. حداقل در ظاهر امر، چنین به نظر می‌رسد که برای متخصصان، یادگیری، واکنشی طبیعی است که از طریق آن مدل‌های کمکی برای حل مسائل جهان واقعی ساخته می‌شود. پرسش اصلی این است که تأثیر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی، هنگامی که حسابرس از سیستم خبره برای ابراز عقیده درباره امری استفاده

شخص ثالث. با آنکه در آیین DPMA هیچ اشاره خاصی به این مطلب نشده، ولی محتوای آن به گونه‌ای است که اکثریت مطلق اعضا را در استخدام کارفرما، ونه برگمارده از طرف مشتری در نظر می‌گیرد. البته بسیاری از اعضای DPMA، خود مشاوران مستقلی هستند.

به طور خلاصه، در آیینهای رفتار حرفه‌ای اعضای حرفه کامپیوتر، بر جنبه‌های قانونی ارائه خدمات تأکید می‌شود. به همین خاطر است که در این آیینها، بیشتر به موضوعهایی همچون استفاده غیر مجاز از نرم‌افزار، دزدی ایده‌ها، و دیگر مواردی از این دست، و نه به ذکر استاندارد مشروح رفتار و عملکرد حرفه‌ای، پرداخته شده است.

## حسابداران رسمی مستقل

حسابداران رسمی مستقل (CPAs) ملزم به پیروی از آیین رفتار حرفه‌ای هستند که با اخلاقیات حرفه‌ای کسانی که به کار در زمینه کامپیوتر مشغولند تفاوت چشمگیری دارد. این آیین، بر پایه اصل احساس مسئولیت نسبت به جامعه، مشتریان و همکاران به وجود آمده است. در ماده یک آیین آمده است: «اعضا باید در اجرای تمامی مسئولیتهای خود قضاوت‌های دقیق اخلاقی (تأکید از نویسنده است) حرفه‌ای را در نظر بگیرند». موضوع قضاوت اخلاقی، اصلی اساسی در این آیین است و آن را از دیگر آیینهای حرفه‌ای کاملاً متمایز می‌سازد. در آیینهای رفتار سایر حرفه‌ها به مسئولیتهای افراد بیشتر از نقطه نظر قانونی نگریسته شده تا اخلاقی. چه بسا همین امر موجب شده است که حسابداران در رأس فهرست قابل اعتمادترین افراد متخصص قرار بگیرند و لقب CPA نشانه اطمینان به بیطرفی و درستکاری تلقی شود. [Anderson 1985]

آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی مستقل آمریکا (AICPA) برای ارائه خدمات حرفه‌ای با بالاترین کیفیت ممکن، مجموعه‌ای از استانداردها را معین و مشخص کرده است که می‌بایست مبنای عمل حسابرسی قرار بگیرد. این استانداردها عبارتند از: کفایت حرفه‌ای، مراقبت حرفه‌ای، و برنامه‌ریزی و سرپرستی حسابرسی.

(ACM)<sup>۸</sup> آیینهای رفتار حرفه‌ای برای گروههای مختلفی که به کار در زمینه کامپیوتر اشتغال دارند نگاشته شد. همکاری این دو انجمن به تشکیل مؤسسه صدور اجازه‌نامه برای اعضای حرفه کامپیوتر (ICCP)<sup>۹</sup> انجامید که اساساً مسئولیت صدور اجازه‌نامه برای اعضای حرفه‌های گوناگون کامپیوتر را برعهده دارد.

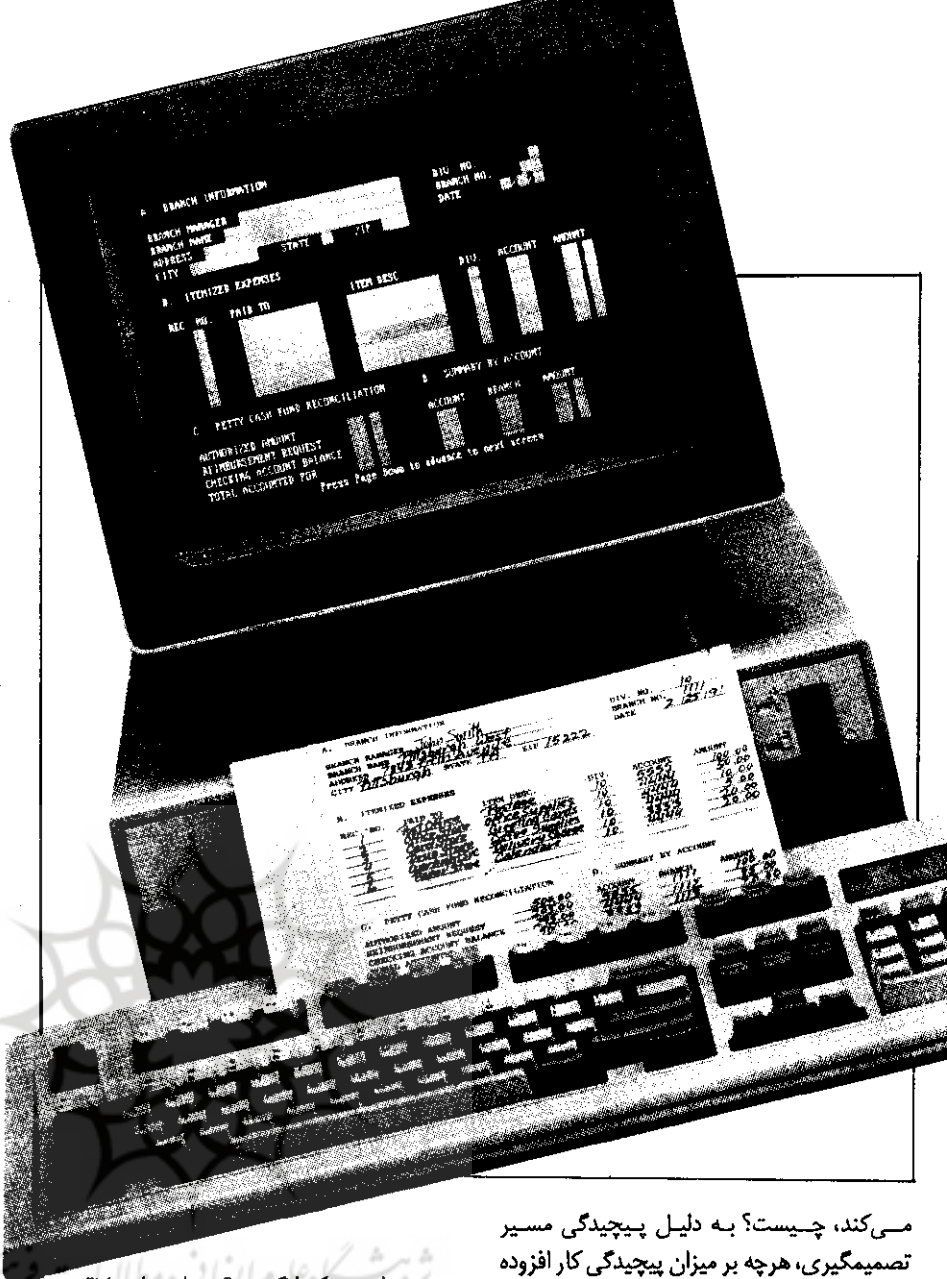
سه نوع اجازه‌نامه اصلی که به وسیله ICCP اعطا می‌شود عبارت است از: (۱) پردازشگر رسمی داده‌ها (CDP)<sup>۱۰</sup>؛ (۲) برنامه‌نویس رسمی کامپیوتر (CCP)<sup>۱۱</sup>؛ و (۳) متخصص رسمی سیستمها (CSP)<sup>۱۲</sup> [Little 1989].

کلیه اعضای حرفه که یکی از عنوانهای یاد شده را دارند باید از آیین رفتار حرفه‌ای ICCP و نیز آیین رفتار حرفه‌ای انجمن خاصی که به آن وابسته‌اند پیروی کنند. آیینهای رفتاری برای چنین انجمنهایی در اصل به موضوعهایی همچون درستکاری، صداقت، آموزش حرفه‌ای مداوم و آمادگی کاری اشاره دارد. برای مثال آیین رفتار حرفه‌ای DPMA موضوعهای رفتار حرفه‌ای برای اعضای حرفه کامپیوتر را در چارچوب استانداردهای رفتاری مشروحی معین کرده است. این استانداردها در چهار گروه تعهد طبقه‌بندی شده‌اند: تعهد به مدیریت، تعهد به سایر اعضای حرفه، تعهد به جامعه، و تعهد به کارفرما.

به نظر می‌رسد که تأکید اصلی تمامی آیینهای رفتار حرفه‌ای در قلمرو پردازش داده‌ها، بر حفظ اطلاعات و رازداری باشد. انتظار این است که دستاوردهای اعضای حرفه به طریقی مسئولانه و جامعه‌پسند مورد استفاده قرار گیرد. بنابراین موضوعهایی چون استفاده غیرقانونی یا غیرمجاز از نرم‌افزار، بدرفتاری مدیریت و دزدی ایده که با دزدی محصولات فیزیکی تفاوت دارد، در آیین مربوط طرف خطاب واقع شده‌اند.

مهمترین نکته‌ای که در بررسی این آیینها به نظر می‌رسد این است که اعضای DPMA اساساً نسبت به کارفرمایان متعهدند و نه به مشتری یا

8. Association for Computing Machinery (ACM)
9. Institute for the Certification of Computer Professionals (ICCP)
10. Certified Data Processor (CDP)
11. Certified Computer Programmer (CCP)
12. Certified Systems Professional (CSP)



رقابتهای بازرگانی، روزی حسابداران شاهد آن باشند که حتی خدمت بسیار تخصصی حسابرسی در سطح بسیار وسیعتری از آنچه اکنون هست، از طریق این سیستمها ارائه شود. توضیح اینکه، اگر تمامی قضاوتهای مورد نیاز جهت کار در این زمینه براساس استنتاج، احکام و واقعیاتی باشد که در بسته نرم‌افزاری سیستمهای خبره وجود دارد، به‌طور کلی متقاعد ساختن مشتریان و جامعه به اینکه فقط CPAها از کیفیت لازم برای استفاده از بسته‌های نرم‌افزاری سیستمهای خبره برخوردارند بسیار مشکل خواهد بود. سرانجام، این امر ممکن است موجب تشویق بسیاری از گروههای غیر حسابدار برای ورود به این میدان شود.

احتمال انجام این کار به وسیله غیر حسابداران وجود دارد، همچنانکه این وضع در مورد خدمات دیگر حسابداری مانند برنامه‌ریزی مالی شخصی و برنامه‌ریزی مالیات املاک به وجود آمده است. با این حال، پرسش اصلی این است که آیا در وضعیت جدید، منافع مشتری حفظ می‌شود؟ وقتی آیینهای رفتار حرفه‌ای سایر حرفه‌ها را با آیین رفتار حرفه‌ای CPAها مقایسه کنیم، درمی‌یابیم که این موضوع مسئله مهمی است و باید با اهمیت بررسی شود.

آیین CPA اعضا را متعهد می‌کند که در حرفه مستقل، جهت تعیین دامنه و نوع خدماتی که باید ارائه شود اخلاق را رعایت کنند. چنین به نظر می‌رسد که میزان مسئولیت‌پذیری وجه تمایز اصلی میان حسابداران حرفه‌ای و غیر حسابداران باشد. در نتیجه سؤالی که پیش می‌آید این است که چه کسی باید از نظر فنی مسئول عملکرد بسته نرم‌افزاری سیستمهای خبره شناخته شود. آیا حسابدارانی که برای ایجاد بسته نرم‌افزاری سیستمهای خبره، آنجا که به موضوع استانداردها مربوط می‌شود طرف مشورت قرار گرفته‌اند باید مسئول شناخته شوند؟ آیا مسئولیت برعهده مهندس دانش<sup>۱۳</sup>، برنامه‌نویس یا تکنسینهای دیگری است که یاریگر ساخت بسته نرم‌افزاری بوده‌اند؟ بخشی از این مشکل در نتیجه ساده‌سازی بیش از حد فرایند تصمیمگیری و یا بد معرفی کردن انسان خبره بویژه در هنگامی است که اختلالی در سیستم ارتباطی پدید می‌آید، منشأ اصلی پیشنهاد برای اعمال مقاداری **ورق بزنید**

13. knowledge engineer

پرهیز از به‌کارگیری قضاوت اخلاقی در تصمیمگیری، و تکیه بیشتر بر جنبه‌های قانونی عملکردها است. این، نقض آشکار ماده یک آیین AICPA است که در ابتدای امر قضاوتهای اخلاقی را توصیه می‌کند.

ماده دو همین آیین به مسئولیتهای CPA در مورد انجام وظایف حرفه‌ای اشاره می‌کند. مطلبی که باید مورد تعمق قرار گیرد کاربرد سیستمهای خبره در کار حسابرسی است. همان‌گونه که AICPA آشکارا گفته است، در آینده ممکن است از سیستمهای خبره در چارچوب حسابرسی استفاده شود. دلیل آن هم روشن است: ممکن است سیستمهای خبره به لحاظ ماهیتشان از نظر اقتصادی آنقدر برای مؤسسات غیرحسابداری باصرفه شوند که فعالانه به رقابت با حرفه حسابداری بپردازند. چه بسا در نتیجه ماهیت

می‌کند، چیست؟ به دلیل پیچیدگی مسیر تصمیمگیری، هرچه بر میزان پیچیدگی کار افزوده شود، موضوع قضاوت حساستر می‌گردد. علاوه بر اینها، به نظر نمی‌رسد که در آینده‌های نزدیک سیستمهای خبره به قضاوتهای اخلاقی هم مجهز شوند. در بخش بعدی از موضوعهای رفتار حرفه‌ای بیشتر سخن خواهیم گفت.

### قلمرو رفتار حرفه‌ای برای اعضای حرفه حسابداری

تشکل حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای از طریق AICPA، آیین رفتار حرفه‌ای گسترده‌ای را به وجود آورده است. به نظر می‌رسد بر خورداری از چنین احکام رفتاری دقیقی، در مقایسه با سایر افراد حرفه‌ای، مزیتی برای حسابداران به‌شمار آید. اما در اینجا خطری هم وجود دارد که امکان



محدودیت بر تولید و استفاده از نرم‌افزارهای قدرتمند، با قابلیت ارائه طریق در مورد مشکلات پیچیده انسانی، همین امر است. [Watts 1988].

معنای دیگر این وضعیت برای حرفه حسابداری، کاهش - و نه البته حذف - نیاز به قضاوت حسابداری، و در نتیجه کسادی بازار کار در این زمینه است. اگر معلومات متخصصان بتواند به شکل بسته نرم‌افزاری سیستمهای متخصص درآید و دیگران بتوانند از آن استفاده کنند، ممکن است یک جریان جا به جایی شغلی سنتی<sup>۱۴</sup> صورت بگیرد. در نتیجه اتوماسیون هم اکنون این حالت، در مورد صنایع بسیار دیگر، و کارها یا عملیات قابل برنامه‌نویسی، پیش آمده است.

## تناسب سیستمهای خبره برای عملیات حسابرسی

کارهای حسابرسی عموماً به سه دسته متشکل، نیمه متشکل و نامتشکل تقسیم می‌شوند. [Abdolmohammadi 1981]. این طبقه‌بندی به گونه‌ای است که اگر کار متشکل باشد می‌توان آن را برنامه‌نویسی کرد. برعکس اگر کار نامتشکل باشد، هیچ طرح مشخصی نمی‌توان برای آن ترسیم کرد. در کارهای برنامه‌نویسی شده نیاز به قضاوت اندک است و گاه اساساً احتیاجی به آن نیست، بنابراین حتی کارکنانی که آموزش و یا تجربه کمی دارند نیز می‌توانند آنها را به کار ببندند. هرچه میزان کمبود تشکل افزایش یابد، ضرورت قضاوت کردن از جانب تصمیمگیرنده بیشتر می‌شود، و طبعاً باید برای انجام امور از کارمند با تجربه‌تری مدد گرفت.

چه نوع کارهایی می‌تواند جزء سیستم خبره باشد؟ در سنت حسابرسی میان معنای تجربه و معنای دقیق و مشخص وظیفه حسابرسی سختی عمیقی وجود دارد. [Abdolmohammadi and Wright 1981] همچنین براین نکته تأکید شده که به مرور زمان و با افزایش تجربه ممکن است نحوه قضاوت متخصصان تغییر کند. بنابراین، ایجاد یک سیستم خبره دربرگیرنده کلیه زمینه‌های حسابرسی اگر ناممکن نباشد، بسیار دشوار است.

اکنون پرسش دیگری به میان می‌آید. فرض

کنیم بسته نرم‌افزاری سیستمهای خبره به وسیله کسانی مورد استفاده قرار بگیرد که از چگونگی استفاده از کامپیوتر آگاهی دارند ولی معلومات تکنیکی حسابداری و حسابرسی سیستمها و روشهایی را که حسابرسی می‌شوند ندارند، در چنین وضعیتی، مفهوم رفتار حرفه‌ای چیست؟ در بزنگاه واقعی تصمیمگیری، هنگامی که قضاوت، نیاز به دقت فراوان دارد، خطرات استفاده غیر حسابداران از سیستمهای خبره بشدت افزایش می‌یابد. از آنجا که در نهایت حسابرسی است که مسئول هرگونه تصمیمگیری شناخته می‌شود بنابراین سختی کار برای اعضای CPA دوچندان است. زیرا نه تنها باید به مسائل و مشکلات هر روزه بپردازند، بلکه باید برای آینده نیز برنامه‌ریزی کنند. افزون براین در صورتی که سیستمهای خبره بخش عمده‌ای از فعالیت مؤسسه را تشکیل دهد، لازم است که اعضای CPA معلومات کامپیوتری عمیق و کاملی به دست آورند.

تأثیر سیستمهای خبره بر دیگر استانداردهای حسابرسی، بررسی نشده است. بنا بر قاعده شماره ۲۰۱ آیین رفتار حرفه‌ای AICPA، اعضا باید مواردی را که به عنوان استانداردهای عمومی ذکر شده است رعایت کنند. [AICPA 1991] از جمله اینکه اعضا باید شایستگی حرفه‌ای داشته باشند، مراقبتهای حرفه‌ای را به عمل آورند، و اجرای خدمات حرفه‌ای را به میزان کافی برنامه‌ریزی و سرپرستی کنند. اگر قرار براین است که سیستمهای خبره به شکلی طراحی شوند که متخصصان کمتر آشنا به کامپیوتر نیز بتوانند بسادگی و به شیوه‌ای اندرکنشی<sup>۱۵</sup> از آنها استفاده بکنند، می‌توان تصور کرد که بسته نرم‌افزاری ایجاد شده به وسیله یک حسابدار، در اجرای کارهای حسابرسی حسابداران دیگر نیز به کار آید. در چنین وضعیتی، حسابرسی می‌داند آنچه سیستم خبره پیشنهاد می‌کند از جانب الگوی «متخصص» یا «مطلوب» پشتیبانی می‌شود. بنابراین نمی‌توان دریافت که آیا او از تصمیم سیستم خبره سرپیچی می‌کند یا خیر. موضوع مهم، میزان مسئولیتی است که حسابرسی برعهده می‌گیرد؛ بویژه با توجه به کفایت و مراقبتهای حرفه‌ای و آگاهی از اینکه ممکن است سیستم خبره برای دو وضعیت مشابه راه‌حلی متناقض

ارائه کند. در واقع، یکسان نبودن واکنش حسابرسان به یک رویداد مشابه، [Joyce and Libby 1982]، چه داخل مؤسسه حسابرسی و چه میان مؤسسات مختلف حسابرسی، موضوعی آشکار و بدیهی است.

خطر جدیتر، سلب اعتماد جامعه در نتیجه دریافت نظرات مغایر از متخصصان مختلف، و تردید درباره کفایت حرفه‌ای حسابرسان مستقل است. شاید دلیل این امر، طراحی سیستمهای خبره سازگار با تغییرات زمانی و محیطی باشد. تغییر دادن یک قاعده در سیستم خبره با توجه به وابستگی قواعد به یکدیگر، ممکن است باعث شود که کاربرست توصیه‌های سیستمهای خبره نتایج کاملاً متفاوتی به بار آورد. از آنجا که قواعد در سیستمهای خبره، مستقل از مکان، زمان و محیط خاص تعریف شده‌اند، همواره امکان وقوع چنین رویدادی هست.

## موضوع جبران خدمت

براساس قاعده شماره ۲۰۲ آیین AICPA حق الزحمه یک عضو ممکن است برحسب مورد و به نسبت پیچیدگی خدمات ارائه شده تغییر کند. [AICPA 1991] طراحی بسته‌های نرم‌افزاری سیستم خبره نیازمند صرف زمان و پول بسیار است. مسئله اینجاست که CPA چگونه برای خدمات حرفه‌ای ارائه شده مبلغ دقیق و منصفانه‌ای را تعیین کند. چه بسا پاسخ این پرسش در تخصیص هزینه‌های ایجاد براساس آنچه اصطلاحاً «هدف هزینه»<sup>۱۶</sup> یا «مبنای فعالیت»<sup>۱۷</sup> خوانده می‌شود باشد، ولی وقتی که تمام هزینه‌های طراحی سیستم خبره مستهلک شد آیا می‌بایست حق الزحمه خدمات را به میزان درخور توجهی کاهش داد؟ این درست است که مبنای قضاوت حسابرسان را صرفاً اصول رفتار حرفه‌ای تشکیل نمی‌دهد، ولی در رویارویی با مشتریان، موضوعات اخلاقی مربوط به حق الزحمه برآستی دارای اهمیت است و متأسفانه در مواردی موجب انحراف قضاوت‌های توأم با پیشداوری در کار حسابرسی می‌شود.

16. cost objective

17. activity base.

15. interactive mode

14. classical displacement situation

حرفه‌ای در طراحی و استفاده از سیستم‌های خبره در حسابرسی را مطالعه و بررسی کرده‌اند. به دلیل تأکید آیین AICPA بر قضاوت‌های اخلاقی، باید در طراحی و استفاده از سیستم‌های خبره مراقبت لازم را به کار برد. چنین به نظر نمی‌رسد که در طراحی سیستم‌های خبره تا به امروز و نیز در نوشته‌های موجود، قضاوت‌های اخلاقی به عنوان عامل مهمی تلقی شده باشد. نویسندگان معتقدند که اگر بخواهیم حرفه حسابداری جایگاه و موقعیت خود را حفظ کنند ایجاد تغییر در این تلقی الزامی است.



### منابع:

#### References

Abdolmohammadi, M. (1987). Decision support and expert systems in auditing: a review and research directions. *Accounting and Business Research*, 17 (66), 173-185.

Abdolmohammadi, M. and Wright, A. (1987). An examination of the effects of experience and task complexity on audit judgments. *The Accounting Review*, 62(1), 1-13.

American Institute of Certified Public Accountants. (1986). *Restructuring Professional Standards to Achieve Professional Excellence in a Changing Environment*. New York: AICPA.

American Institute of Certified Public Accountants. (1987). *An Introduction to Artificial Intelligence and Expert Systems*. New York: AICPA.

American Institute of Certified Public Accountants. (1991). *Code of Professional Conduct*. New York: AICPA.

Anderson, G.D. (1985). A fresh look at standards of professional Conduct. *Journal of Accountancy*, 160(3), 91-106.

Axline, L., and Pastin, M. (1989). The high-ethics is manager. *Information Executive*, 2(4), 21-25.

Baldwin, A.A. (1991). *The Impact of Expert Systems on Auditing Firms: The Sophi Technique and a Case Study Approach*.

بقیه در صفحه ۸۵

## استقلال

سه نوع استقلال وجود دارد: ۱) استقلال واقعی؛ ۲) استقلال ظاهری؛ و ۳) استقلال فکری. سیستم‌های خبره عموماً دارای استقلال واقعی نیستند. و اگر قضاوت حرفه‌ای منزلت خود را از دست بدهد، ممکن است استقلال ظاهری و استقلال فکری نیز تا اندازه‌ای از بین برود. وقتی یک شرکت، برای حسابرسی خود، رأساً دست به طراحی سیستم حسابرسی می‌زند همیشه در مورد ارزیابی حسابرسان از سیستم کنترل داخلی نگرانی وجود دارد. مؤسسات بزرگ برای تفکیک قانونی خدمات مشاوره‌ای از وظیفه حسابرسی، حتی مجبور به تحمل تغییرات عمده سازمانی شده‌اند. وقتی عضو CPA جهت ارزیابی سیستم کنترل داخلی از بسته نرم‌افزاری

سیستم‌های خبره استفاده می‌کند، ممکن است مسئله استقلال ظاهری پیش نیاید. می‌توان این امر را این چنین توجیه کرد که در طراحی یک سیستم خبره قواعد موجود در بسته نرم‌افزاری، مستقل از محیط یا مشتری خاصی هستند. البته نمی‌توان از این استدلال برای توجیه اشتباهات ادراکی با سایر اشتباهات مهندسان شناخت یا تکنسین‌های دیگر کامپیوتر، که دست اندر کار ساخت بسته نرم‌افزاری سیستم‌های خبره هستند استفاده کرد.

## خلاصه

نویسندگان در مقاله خود موضوع‌های رفتار

آموزش اخلاق  
در حسابداری

بسمه تعالی

انجمن حسابداران  
حرفه ایراناتاق بازرگانی و صنایع  
و معادن ایرانثبت نام در کلاسهای  
کوتاهمدت

## حسابداری مالی (۱) و (۲)

آموزشگاه اتاق، بازرگانی

و صنایع و معادن ایران

با همکاری انجمن حسابداران خبره ایران

تلفن: ۸۳۸۳۲۴

محسوس است. دانشجویان باید با مباحث مرتبط با مسائل و مشکلات اخلاقی در حسابداری آشنا شوند و نوعی حس مسئولیت و پابندی اخلاقی در کارهای حرفه‌ای آنها به وجود آید.

با توجه به اهمیت اخلاق در حرفه و با توجه به وحدت نظر کارشناسان در مورد لزوم آموزش اخلاق در حرفه حسابداری، اینک به دشواریهای آموزش اخلاق در رشته حسابداری می‌پردازیم.

## چگونه می‌توان اخلاق را تدریس کرد؟

جیمز رست (در کتاب نظریه و تحقیق در مورد پیشرفت‌های رشد اخلاقی - ۱۹۸۶) اظهار می‌دارد که یکی از اهداف آموزش حسابداری باید این باشد که رشد اخلاقی دانشجویان حرفه حسابداری را افزایش دهد.

اما در مورد نحوه آموزش، سؤال این است که آیا آموزش اخلاق باید نظری باشد و از طریق آزمون مورد سنجش قرار گیرد؟ و آیا دانشجویان باید پیش از شروع تعلیمات مرسوم حرفه حسابداری، اخلاق را به شکل واحد درسی جداگانه‌ای بیاموزند؟

مری آرمسترانگ (در نشریه آموزش حسابداری - بهار ۱۹۹۳) می‌نویسد که به عقیده او اخلاق را نمی‌توان هم در خلال درسهای حسابداری آموزش داد و هم به شکل واحد درسی جداگانه تدریس کرد. دانشجویان می‌توانند واحد درسی اخلاق را هم قبل و هم بعد از امتحانات مرسوم اختیار کنند. واحدهای درسی جداگانه اخلاق، باید واحدهای اضافی و اجباری باشند، اما هر کدام از آنها برای یک مرحله از مراحل مختلف رشد افراد در نظر گرفته شود. به این ترتیب این واحدهای جداگانه را می‌توان با در نظر گرفتن مسئله سن و سطح مسئولیت، برای دانشجویان یا برای بهنگام کردن آگاهیهای اعضای حرفه مورد استفاده قرار داد. اعضای حرفه باید همواره از تغییر

دگرگون شده است. اکنون که موضوعاتی چون اخلاق و حرفه‌ای بودن اهمیت فراوان یافته، دیگر کافی نیست که حسابدار فقط یک کارشناس فنی باشد. در گذشته، آموختن کار در برخی از زمینه‌های حرفه فقط از طریق تجربه و به شیوه (آموزش حین خدمت) صورت می‌گرفت. اما اینک بسیاری بر این باورند که استادان حسابداری می‌توانند در این زمینه‌ها نیز به دانشجویان آموزش دهند.

اخلاق باید در دوره‌های آموزشی گنجانده شود تا دانشجویان پیش از ورود به حرفه با مسائل اخلاقی آشنا شوند. بسیار ضروری و اساسی است که حرفه، رشد اخلاقی را افزایش دهد، کسب مهارت‌های لازم برای تصمیمگیریهای موجه را تشویق کند و اخلاق حرفه‌ای را ترویج نماید. این، کاری است که تنها به مدد اعضای حرفه‌شدنی است.

به اعتقاد من، ما می‌توانیم و باید اخلاق را آموزش دهیم. ما باید دانشجویان را پیش از آن که به عضویت حرفه درآیند با نظریه‌های اخلاقی آشنا کنیم تا حرفه همچنان بتواند توقعات و انتظارات جامعه را، به حرفه‌ای‌ترین و اخلاقی‌ترین شکل ممکن، برآورده سازد.

توقعات و انتظارات جامعه آگاه باشند.

لوثب (در کتاب آموزش اخلاق حسابداری به دانشجویان - ۱۹۸۸) آموزش اخلاق به شکل واحد درسی جداگانه را ممکن می‌داند و با گنجانیدن اخلاق در درون واحدهای درسی مرسوم مخالف است. به اعتقاد او می‌توان اخلاق را قبل از شروع تعلیمات حرفه‌ای به دانشجویان تدریس کرد و بعدها در اواخر دوره تحصیلی، با به کارگیری آموخته‌های اخلاقی در مطالعات موردی، این آموزش را ادامه داد.

مطالعات موردی مربوط به موضوعات اخلاقی که بر روی نوارهای ویدیویی ضبط شده نیز می‌تواند برای آموزش اخلاق حرفه‌ای به دانشجویان و اعضای حرفه، مورد استفاده قرار گیرد. در حال حاضر برخی مؤسسات حسابداری دارای چنین نوارهای ویدیویی هستند که بروشنی نشاندهنده اهمیت است که برای مسائل اخلاقی قائلند.

## نتیجه

در بیست سال اخیر با افزایش ضرورت توانایی اعضای حرفه در ارائه توصیه‌های مدیریتی، نقش حسابداران به طرز چشمگیری

## مرکز آموزش و پژوهش صنایع ایران

با همکاری «انجمن حسابداران خبره ایران»



مرکز آموزش و پژوهش صنایع ایران

دوره‌های آموزشی زیر را برای خواهران و برادران برگزار می‌نماید

نام دوره	مدت (ساعت)	روزهای تشکیل	ساعات	شهریه (ریال)	شرایط شرکت‌کنندگان	مباحث عمده
۱- دوره عالی حسابداری و مدیریت مالی (سومین دوره)	۲۶۰	پنجشنبه	۸-۱۲	۵۹۵۰۰۰	لیسانس حسابداری با حداقل ۳ سال تجربه کاری	● کاربرد استانداردهای حسابداری - حسابداری مالی - مدیریت مالی - مدیریت - حسابرسی - قانون مالیاتهای مستقیم - قانون تجارت - کامپیوتر - حسابداری مالی - مباحثی از حسابداری مالی تکمیلی - حسابداری صنعتی - مدیریت مالی و بودجه - حسابرسی - قانون مالیاتهای مستقیم - قانون تجارت - کامپیوتر.
۲- دوره تکمیلی حسابداری و امور مالی ۱	۲۶۰	پنجشنبه	۸-۱۲	۳۹۵۰۰۰	داشتن حداقل مدرک دیپلم با سه سال تجربه کاری	● حسابداری صنعتی - مدیریت مالی و بودجه - حسابرسی - قانون مالیاتهای مستقیم - قانون تجارت - کامپیوتر.
۳- مهندسی مالی	۳۶	شنبه	۱۶-۱۹	۱۵۰۰۰۰	لیسانس حسابداری یا رشته‌های مشابه با حداقل سه سال تجربه کاری	● مفاهیم مهندسی مالی - کنترل و بهینه‌سازی ریسک ترازنامه - ابزارهای جدید سرمایه‌گذاری - نمونه‌های تجربی کاربرد مهندسی مالی - مدیریت بدهی کشورهای مقروض جهان.
۴- مدیریت مالی ویژه مدیران غیر مالی	۶۰	سه شنبه	۱۶-۱۹	۱۵۰۰۰۰	سه سال تجربه مدیریت	● اصول و مفاهیم حسابداری و گزارشات مالی - مفاهیم اساسی در حسابداری صنعتی - تجزیه و تحلیل نقطه سر به سر و صورت‌های مالی - برنامه ریزی بودجه - اهم وظایف هیئت‌مدیره در ارتباط با قانون مالیاتهای مستقیم و قانون تجارت.
۵- حسابداری مالی ۱	۶۰	یکشنبه و سه شنبه	۱۶-۱۹	۱۲۰۰۰۰	داشتن حداقل مدرک دیپلم متوسطه	● تعاریف، ماهیت و موارد استفاده از سیستم حسابداری - آشنایی با صورت‌های مالی مؤسسات - چگونگی ثبت فعالیت‌های مالی و تنظیم ترازنامه - آشنایی با دفاتر روزنامه و کل - چرخه حسابداری و بستن حسابها در پایان دوره مالی
۶- کامپیوتر برای حسابداران	۵۰	زوج	۱۶-۱۹	۱۵۰۰۰۰	داشتن حداقل مدرک	● مبانی کامپیوتر - سیستم عامل Dos بانک اطلاعاتی Foxpro - کاربرگ

مدارک ثبت‌نام: ۱- تکمیل فرم ثبت‌نام ۲- یک قطعه عکس ۳- معرفی‌نامه از واحد متبوع (در صورت لزوم) ۴- ارائه رسید واریز مبلغ شهریه به حساب جاری ۱۴۵۸ به نام این مرکز، نزد بانک صادرات شعبه میدان فرهنگ خیابان سید جمال‌الدین اسدآبادی.

● به فارغ‌التحصیلان گواهینامه مشترک انجمن حسابداران خبره ایران و مرکز آموزش و پژوهش صنایع ایران اعطا خواهد شد.

خواهشمند است جهت کسب اطلاعات بیشتر از طریق فاکس ۸۰۰۶۵۹۰ یا شماره تلفنهای ۸۷۱۲۴۴۵ - ۸۷۱۰۹۶۷ و یا آدرس: تهران خیابان سید جمال‌الدین اسدآبادی میدان فرهنگ پلاک ۲۹۱ با این مرکز تماس حاصل فرمائید.

# معرفی نشریه‌های علمی و حرفه‌ای



فصلنامه‌ای علمی - اقتصادی به وسیله دیوان محاسبات کشور منتشر می‌شود، مدیر مسئول آن علیرضا رخشنده‌رو رئیس دیوان محاسبات و سردبیر آن دکتر غلامرضا اسلامی بیدگلی از صاحب‌نظران و کارشناسان شناخته شده رشته‌های مدیریت مالی، حسابداری و حسابرسی و رئیس هیأت اول مستشاری دیوان محاسبات است.

مرور دستکم ۲ شماره از این فصلنامه که تاکنون منتشر شده، آن را بیشتر نشریه‌ای اداری تا علمی - تخصصی بازتاب می‌دهد. با این حال انتظار می‌رود تا محتوای آن بزودی در مطابقت بیشتری با عنوان علمی - تخصصی قرار گیرد. با این امیدواری انتشار آن را به کارگزاران «دانش حسابرسی» تبریک می‌گوییم و برایشان موفقیت آرزو می‌کنیم.

مطالب دومین شماره فصلنامه را موضوعهای زیر در بر می‌گیرد:

معیار در حسابرسی مدیریت (ترجمه: محمد صابری)، دیدگاه‌های حسابرسی (حسین کیانخواه)، تفریق بودجه از لایحه تا بودجه، گفتگو با منوچهر سرمدی درباره تفریق بودجه سال ۱۳۷۰ کل کشور، نمونه‌هایی از آراء خلاصه شده هیاتهای مستشاری، دیدگاه‌های حقوقی دادستان دیوان محاسبات کشور،

منتشر شده است.

مطالب شماره دوم فصلنامه «حسابداری برق» عبارتند از: ضرورت اصلاح در سیستم متحدالشکل حسابداری (مهندس محمد ملاکی)، نگاهی به وضعیت حسابداری از جنبه‌های نظری (دکتر مسعودرضا طاهری)، بینش حسابداری برق (دکتر محمدحسن اردبیلی)، بررسی عوامل هزینه (محمد علی رودی)، بهره‌وری در واحدهای مالی، تجدید ارزیابی داراییها در صنعت برق، میزگردی با مدیران مالی صنعت برق، وضعیت صورتهای مالی و مالکیت اموال و تأسیسات در شرکتهای افته مالیاتی، برخی گزارشها و انتشار بخشنامه‌ها و دستورعملهای رسیده.

گرچه این نشریه هنوز به کیفیت قابل قبول نشریه‌ای تخصصی - حرفه‌ای دست نیافته است، اما انتشار آن اقدامی درخور توجه است و امید است پیشگامی این نشریه در راهی که در پیش دارد راهگشای انتشار نشریه‌هایی از این گونه، مانند حسابداری کشاورزی و دامپروری، حسابداری معادن و مانند آن باشد.

موفقیت گردانندگان فصلنامه «حسابداری برق» را خواستاریم.

## فصلنامه

«دانش حسابرسی»

نشریه دیوان محاسبات

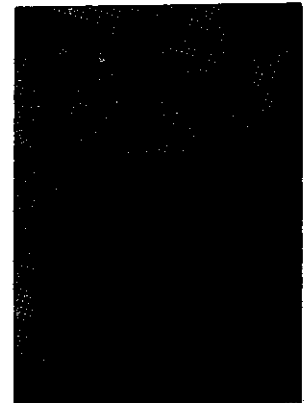
کشور

«دانش حسابرسی» به عنوان

## فصلنامه «حسابداری برق»

نشریه تخصصی  
صنعت آب و برق

گسترده‌گی صنعت آب و برق و ساختار آن در اقتصاد هر کشور ایجاب کرده است که طیف وسیعی از کارشناسان و متخصصان رشته‌های گوناگون، دانش و تخصص خود را در این رشته از صنعت به کار ببندد و بتدریج از مهارت و توانایی کاربرد حوزه علمی و پژوهشی خود در رشته‌ای خاص برخوردار گردند.



«حسابداری برق» مقوله‌ای از این گونه است که در جهان پیشینه‌ای درازمدت دارد و در ایران عمری به درازای تغییر ساختار تشکیلاتی صنعت آب و برق در جریان اجرای سیاست تعدیل اقتصادی و برنامه اول به هر حال فصلنامه «حسابداری برق» نیز نشانه‌ای از باگرفتن حوزه تخصصی - حرفه‌ای پیشگفته است که دومین شماره آن اخیراً منتشر شده است. این نشریه از شمار انتشارات معاونت مالی شرکت توانیر است و تاکنون ۲ شماره آن

هرگز فراموش نمی کنیم شما حق انتخاب دارید

# G.H.M.S.I

## کیفیت بالادربازرسی کالا

عضوی از شرکتهای بین المللی بازرسی ITS و CALEB BRETT  
در بیش از ۱۰۰ کشور جهان با مجوز بانک مرکزی واردات ایران را بازدید می کنند.

تلفن: ۸-۸۸۷۶۷۶-۸۸۷۶۷۶ فکس: ۸۸۷۶۵۸۸ تلکس: ۲۶۶۲۷۷  
با حضور در عمارت، بندرعباس، سرپندر، چابهار، بوشهر، نریر، مشهد، اصفهان



ایران بازید  
IRAN BAZID

### دنباله رفتار حرفه‌ای در سیستمهای خبره حسابرسی

computer professionals: can it be done? *Information Executive*, 2(4), 14-18.

Mykytyn, k., Mykytyn, Jr., P.P., and Slinkman, C.W. (1990). Expert systems: a question of liability? *MIS Quarterly*, March, 27-42.

Simon, H. (1960). *The New Science of Management*. New York: Harper and Row.

Spiro, B.E. (1989). Ethics in the information age. *Information executive*, 2(4), 38-41.

Sprague, Jr., R.H. (1980). A framework for the development of decision support Systems. *MIS Quarterly*, December, 1-26.

Warner, E. (1988). Expert systems and the law. *High Technology Business*, October, 32-35.

Watts, S. (1988). Expert systems with flaws in their logic. *New Scientist*, September 29, 32.

ach (Unpublished dissertation, Virginia Polytechnic Institute and State University).

Brown, C.E. and Murphy, D.S. (1990) The use of auditing expert systems in public accounting. *The Journal of Information Systems* 4(3), 63-72.

Gellerman, S.W. (1989). Managing ethics from the top down. *Information Executive*, 2(4), 27-33.

Hall, W.D. (1987). *Accounting and Auditing: Thoughts on Forty Years in Practice and Education*. Arthur Andersen & Co.

Johnson, P. (1983). What kind of expert should a system be? *The Journal of Medicine and Philosophy*, February, 77-97.

Joyce, E.J., and Libby, R. (1983) Behavioral studies of audit decision making. *Journal of Accounting Literature*, 1.103-113.

Little, j.c. (1989) Self-regulation of

کیفی اطلاعات مالی و ارتباط آن با سایر صورت‌های مالی و حسابداری تعهدی / سیر تاریخی و شکل و محتوای آن، طبقه‌بندی اطلاعات مربوط به گردش وجوه نقد، گروه‌بندی جریانهای ورود و خروج وجه نقد برحسب فعالیت‌های عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی و....

ایران مرجع جامع و معتبری به‌شمار می‌رود و می‌تواند مورد استفاده پژوهشگران، دانشجویان و اعضای حرفه قرار گیرد.

بخشی از موضوعهایی که کتاب به بررسی آنها پرداخته عبارتند از: هدفهای گزارشگری مالی و صورت گردش وجوه نقد، سودمندی اطلاعات این صورت، صورت گردش وجوه نقد و ویژگیهای

مجموع مقالات راهنمای حسابرسی طرح‌های عمرانی (علی احمدی)، عملکرد نظام حسابرسی و کنترل در کشور و اخبار دیوان محاسبات کشور و ارائه پاره‌ای گزارشها.

«صورت گردش وجوه نقد»: ترجمه و تألیف عزیز عالی‌ور، مرکز تحقیقات حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، چاپ اول، بهمن ۱۳۷۳، ۲۲۸ صفحه، قیمت ۳۰۰۰ ریال.

مدتهاست که ارائه صورت گردش وجوه نقد به عنوان جزئی از مجموعه صورت‌های مالی به عنوان جایگزینی برای صورت تغییرات در وضعیت مالی و صورت منابع و مصارف وجوه و مانند آن در بیشتر کشورها کمابیش الزامی شده است. دلیل این امر چنانکه در مقدمه



کتاب آمده، این است که وجه نقد از منابع مهم و حیاتی در هر واحد انتفاعی است و نشان‌دهنده قدرت خرید عمومی است، به‌علاوه اندازه‌گیری درآمد و هزینه در حسابداری مبتنی بر جریان گذشته، حال یا آینده ورود و خروج وجه نقد است. جریانهای ورود و خروج نقد و توان دسترسی واحدهای انتفاعی به وجه نقد شالوده و مبنای بسیاری از تصمیمگیریها و قضاوت‌های گروه‌های عمده استفاده کننده از اطلاعات مالی واحدهای انتفاعی را تشکیل می‌دهد.

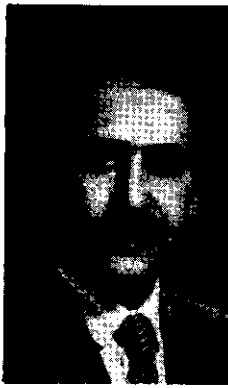
با این حال در ایران کمتر به این موضوع به نحوی جامع پرداخته شده است و کتاب حاضر در ادبیات حسابداری

# اخبار انجمن

نام و مشخصات  
اعضای جدید انجمن،  
براساس اطلاع  
دبیرخانه به شرح زیر  
است:



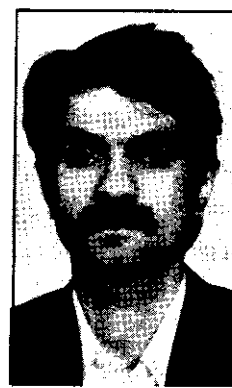
۱۹۹۷ - فرشاد  
صبوری راد  
شرکت پارس خودرو



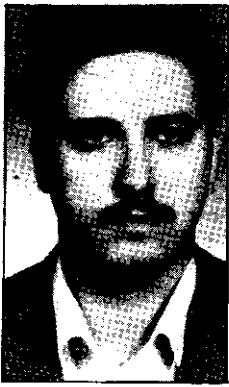
۱۹۹۴ - مصطفی  
بهزادی  
شرکت گروه صنعتی آمل



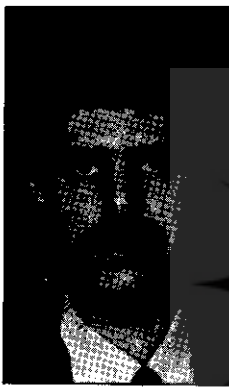
۱۹۹۱ - حسین  
کریمانی  
مؤسسه حسابرسی ایران  
مشهود



۱۹۸۸ - غلامحسین  
نیری  
شرکت کمپرسورسازی  
ایران



۱۹۹۸ - آرمان  
بغزیانس  
سازمان بورس اوراق  
بهادار تهران



۱۹۹۵ - مهربان  
ریحانی  
مؤسسه حسابرس مرتب



۱۹۹۲ - مجید اسعدی  
وزارت امور اقتصاد و  
دارایی



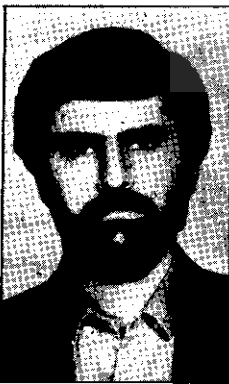
۱۹۸۹ - کریم  
حسین آبادی  
شرکت مشاورین  
مدیریت نظام اوران



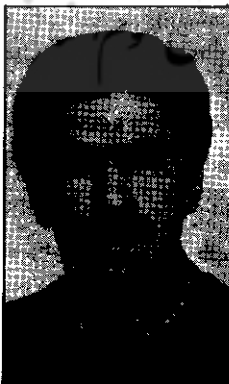
۱۹۸۵ - جلال  
خرازی زاده  
شرکت ملی نفت ایران



۱۹۹۹ - حسن مغنم  
نیکی  
شرکت دخانیات ایران



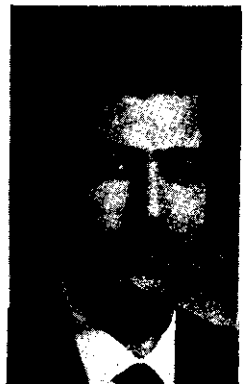
۱۹۹۶ - اکبر تفضلی  
هرندی  
شرکت کاونده



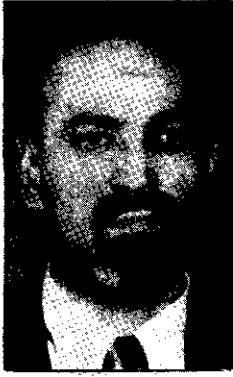
۱۹۹۳ - علی صادقیان  
بافنده  
شرکت پشمبافی ایران  
برک



۱۹۹۰ - محمدعلی  
عطارزاده  
صنایع بسته بندی ایران



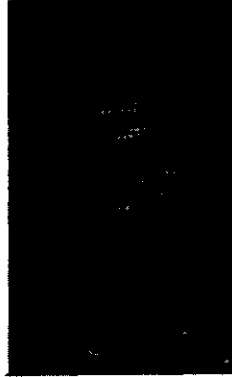
۱۹۸۷ - فضل الله  
شفیعی  
شرکت ساختمانی  
کیسون



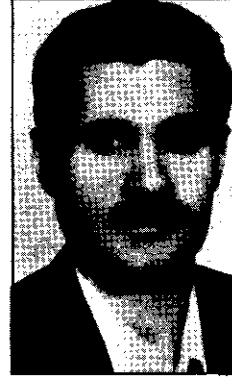
۲۰۱۲ - جمال فرهمند  
شرکت بین‌المللی  
مهندسی ایران



۲۰۰۹ - سعید  
گروسیان  
شرکت صنایع فلزی  
ایران



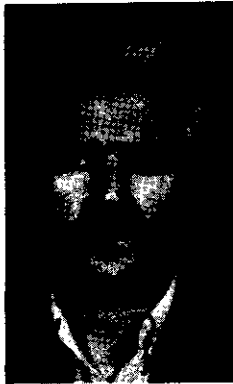
۲۰۰۶ - محمدرضا  
نخعی  
شرکت شهرکهای  
صنعتی سیستان و  
بلوچستان



۲۰۰۳ - عبدالمحمد  
آقائیا  
شرکت ملی نفت ایران



۲۰۰۰ - ازیتا زمانیان  
مؤسسه حسابرسی دش و  
همکاران



۲۰۱۳ - محسن  
صدیق  
شرکت توسار



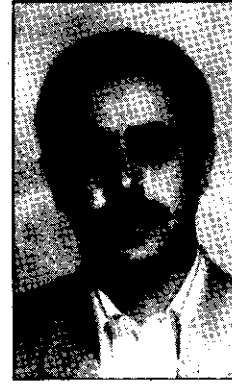
۲۰۱۰ - محمدابراهیم  
اسماعیلی  
بانک سپه



۲۰۰۷ - احمد  
زندى نژاد  
شرکت ملی صنایع  
پتروشیمی



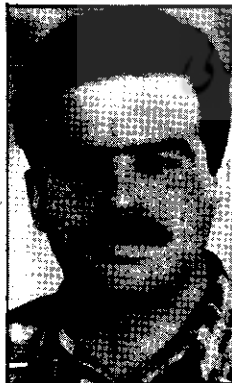
۲۰۰۴ - محمدکاظم  
بحرینی  
هوایمایی جمهوری  
اسلامی



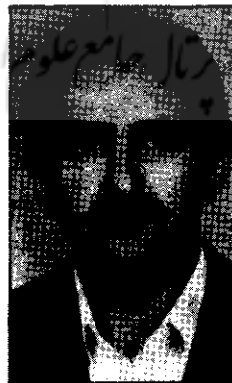
۲۰۰۱ - محمدرضا  
تاجبخش  
شرکت ایران مارین  
سرویسز



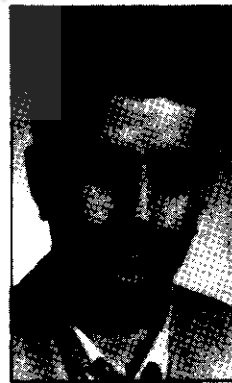
۲۰۱۴ - عبدالرضا  
متوسلی  
شرکت سیمان خاش



۲۰۱۱ - محمود  
مهدی‌پناه  
شرکت سرمایه‌گذاری  
بانک صادرات



۲۰۰۸ - احمد قادرپور  
وزارت امور اقتصادی و  
دارایی



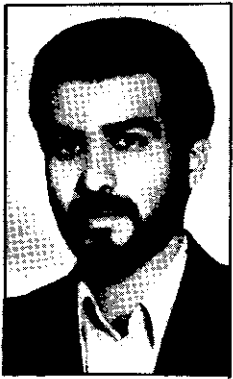
۲۰۰۵ - مسنوجهر  
قنبرنژاد مهابادی



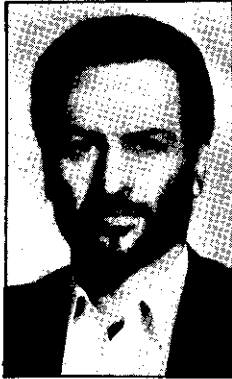
۲۰۰۲ - محمود رضا  
ناظری  
سازمان حسابرسی  
تهران

ورق بزنید





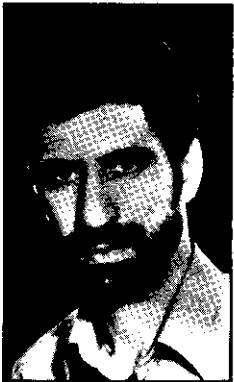
۲۰۱۷ - حمیدرضا  
وکیلی فرد  
دانشگاه آزاد اسلامی  
واحد جنوب



۲۰۱۶ - مسعود  
وکیلی فرد  
دانشگاه آزاد اسلامی  
واحد جنوب



۲۰۱۵ - علی حمزه  
مؤسسه حسابرسی مختار  
و همکاران



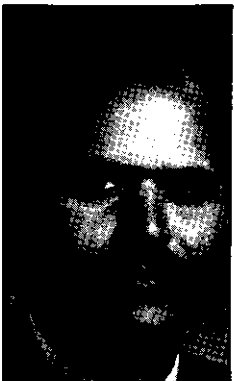
۲۰۲۰ - صدر امینی  
شرکت جهان پایانه



۲۰۱۹ - محمدزارع  
پوراشکذری  
مؤسسه حسابرسی ایران  
مشهود



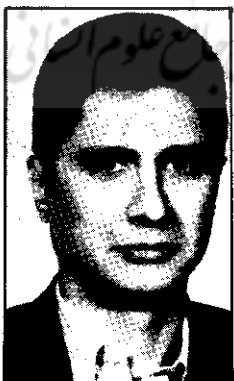
۲۰۱۸ - شایما  
عالمزاده  
شرکت پایپ اتیلن



● علی جنابی  
شرکت ایز ایران



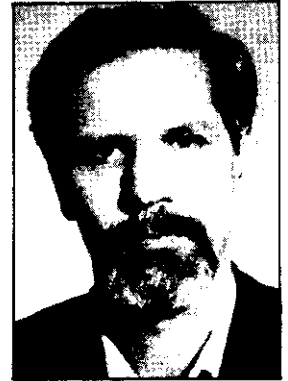
● مسعود هادیان  
جزی  
مؤسسه حسابرسی اطهر



● سید داود سجادی  
آژانس مسافرتی سفیر

## انجمن اخبار

● تغییر در اعضای شورای عالی  
به دنبال استعفای آقای فریرز  
امین از ادامه عضویت در شورای  
عالی انجمن، این شورا از آقای  
ابوالقاسم فخاریان (عضو علی‌البدل  
شورا) دعوت به عمل آورد که به  
عضویت اصلی شورای عالی انجمن  
درآیند.



### ● ابوالقاسم فخاریان

- متولد سال ۱۳۲۵ - اراک  
- فوق‌لیسانس حسابداری از  
دانشکده حسابداری شرکت ملی نفت  
ایران - ۱۳۵۲  
- عضوانجمن حسابداران خبره  
مدیریت انگلستان - ۱۳۶۵  
- همکاری با شرکتهای ملی نفت و  
گاز ایران و مؤسسه حسابرسی امین.  
- مشاور ارشد شرکت کوپرز اند  
لیبراند  
- مدیر واحد خدمات مدیریت  
مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی  
و سازمان برنامه.  
- مدیر مالی و اداری شرکت کالای  
تهران.  
- رئیس حسابرسی داخلی شرکت  
کالای لندن.  
- رئیس هیئت‌مدیره و مدیرعامل  
مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت  
نواوران.  
- عضو هیئت‌علمی دانشکده  
حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه  
طباطبایی.



انجمن حسابداران خبره ایران

# برگزاری مجدد سمینار

## حسابداری و گزارشگری مالی در شرایط تورمی

به دلیل استقبال چشمگیر از سمینار «حسابداری و گزارشگری مالی در شرایط تورمی» که سبب شد پذیرش بیش از ۶۰ درصد متقاضیان امکانپذیر نشود و بنا به تقاضای بسیاری از مؤسسات و اشخاص، این سمینار برای نوبت دوم برگزار می‌شود.

### موضوعهای مورد بررسی

حسابداری در شرایط تغییر قیمتها، حسابداری در شرایط تورمی، هدفهای تهیه صورتهای مالی و نظام بهای تمام شده تاریخی، تهیه صورتهای مالی براساس شاخص قیمتها، پیشنهاداتی برای حسابداری در شرایط تورمی ایران، حسابداری تجدید ارزیابی داراییها، تأثیر تورم بر ارزش سهام، سمتگیری مدیریت مالی در شرایط تورمی، تحلیل روشهای استفاده شده برای ارزیابی شرکتهای واگذار شده در ایران

### مخاطبان

سرمایه گذاران، بانکها، اعتباردهندگان، تحلیلگران مالی، کارشناسان مالیاتی و سازمانهای دولتی و مراجع قانونی، کارشناسان اقتصادی و بورس اوراق بهادار، اعضای هیئت مدیره شرکتهای، مدیران عامل، مدیران مالی، حسابداران و کارشناسان ارشد بخشهای مالی و حسابداری شرکتهای و سایر مؤسسات اقتصادی.

### زمان و مکان برگزاری

زمان برگزاری سمینار نیمه دوم شهریورماه خواهد بود و مکان برگزاری آن به همراه زمان دقیق برگزاری بعداً اعلام می‌شود. با این حال علاقه‌مندان می‌توانند نسبت به ثبت نام اقدام نمایند.

هزینه شرکت در سمینار: برای هر نفر ۱۳۵۰۰۰ ریال و برای اعضای انجمن حسابداران

خبره ایران با ۲۵٪ تخفیف ۱۰۰۰۰۰ ریال

محل ثبت نام: تهران، خیابان استادنجفات‌اللهی، شماره ۱۵۲، انجمن حسابداران خبره ایران

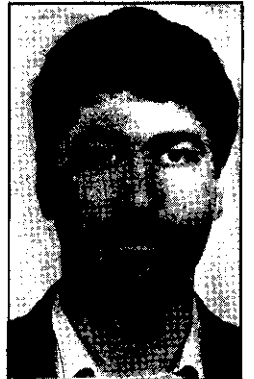
تلفن: ۸۹۳۹۲۶ فاکس: ۸۸۹۹۷۲۲



● منوچهر نصر  
اصفهانی  
سازمان حسابرسی شیراز



● یحیی حساس  
یکانه  
مؤسسه حسابرسی پارس



● حسین کاموسی  
مؤسسه حسابرسی نظام  
پژوهان

مصاحبه با دکتر فضل‌الله اکبری  
مصاحبه با دکتر عزیز نبوی



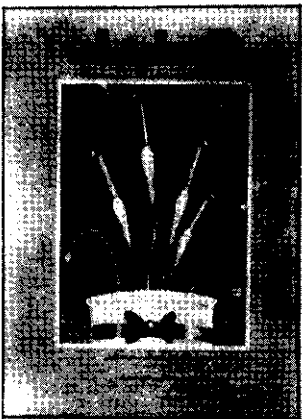
مصطفی علی مدد

دکتر فرید فدایی  
ترجمه مریم فتح...پور  
ترجمه نادر صمدی زاده  
ترجمه: دکتر حسین عبده تبریزی  
احمد حمیدی راوری  
علی اکبر جابری

- سرگذشت یک استاد و سرگذشت یک علم
- پس از سالها: گفتگویی نزدیک، از راه دور
- گفتگو با استاد پرویز افتخار جواهری
- مصاحبه با همسر استاد سجادی نژاد
- برداشت مردم از حرفه ما
- خانواده حسابداران و حرفه
- سرگذشت شغلی حسابداران
- نگاهی به مؤسسه عالی حسابداری و بنیانگذار آن
- مؤسسه عالی حسابداری از دیدگاه همکاران آن
- معیارگزینش شغل و پیشه از دیدگاه روانشناسی و روانپزشکی
- فشار روانی، عملکرد شغلی و ویژگیهای شخصیتی حسابداران
- رابطه راحتی میز و صندلی و افزایش کارایی
- خط مشی حسابداری در بازار کار
- گزارشگری حسابرسی / ماهیت، ساختار... (بخش دوم)
- گزارش صورتهای مالی حسابرسی شده (بخش دوم)

شماره ۹۹-۱۰۰

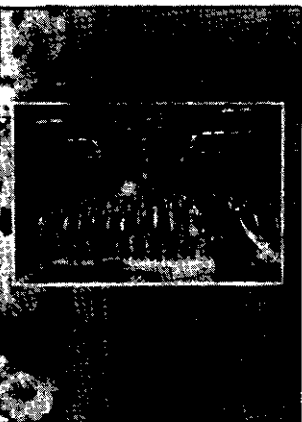
سعید منوچهر پورنائینی  
فتح‌الله شقایق نژاد  
مجید میراسکندری  
دفتر حقوقی اندیشه  
فریبرز امین  
مصطفی علی مدد



- شرکتهای تجاری در ایران - پیدایش، تحولات و مقررات قانونی
- مقررات ورشکستگی در حقوق ایران
- قانون تجارت در ایران (میزگرد)
- مشکلات قانونی مالیات سود سهام
- حرفهای خانم خلعتبری (نخستین سردبیر «حسابدار»)
- چک و سفته، رایجترین اسناد تجاری
- نادیده گرفتن روابط تجاری بین المللی در قانون تجارت ایران
- بیانیه انجمن حسابداران خبره ایران درباره لایحه جامعه حسابداران رسمی
- مرحمت فرموده ما را مس کنید بحثی در لایحه جامعه حسابداران رسمی

شماره ۱۰۱-۱۰۲

نظام‌الدین ملک‌آرایی  
دکتر علی ثقفی  
ناصر آریا  
مسعود یارزندی  
دکتر رمضانعلی رویایی  
احمد حمیدی راوری  
جعفر باباجانی  
مینا طیبی  
منصور شمس احمدی  
غلامرضا سلامی  
دکتر فرید فدایی  
هوشنگ خستویی  
محسن محمودزاده مرقی



- موانع توسعه حسابداری در ایران
- موانع توسعه حسابداری در ایران از دیدگاه تئوری
- بررسی موانع توسعه حسابداری کامپیوتری در ایران
- سمینار: مفهوم، نقش و کارکرد
- حسابداری تئوری و توسعه حسابداری در ایران
- سرمایه، ارزش و سود در اقتصاد و حسابداری
- مشکلات حسابداری طرحهای عمرانی
- ناهمسانی نحوه عمل حسابداران
- جایگاه حسابرسی در ایران
- موانع توسعه حسابداری در ایران
- اعتیاد و اجبار به کار
- اخلاق حرفه‌ای؛ عاملی برای رشد، مانعی برای رشد
- تأثیرات استانداردهای حسابداری بر اصول یکنواختی و ثبات رویه در ایران

- توسعه سیستمهای خودکار و هوشمند در حسابداری و حسابرسی
- تکنولوژی خودکار کردن و کاربرد آن در حسابداری
- مروری بر کاربرد سیستمهای یادگیر ماشینی جهت مدلسازی سیستمهای مالی
- جنبه های شناختی در تصمیمگیریهای حسابربان
- خلاقیت استعدادهای همگانی: قابل تدریس و قابل پرورش
- حسابداری اجاره درازمدت
- بودجه چندبعدی
- حسابداری استراتژیک تحولی در کاربرد حسابداری مدیریت
- ضرورت تهیه صورت جریانهای نقدی در ایران
- سهام بی نام، سهام ممتاز، در قانون تجارت و در عمل
- کد گذاری
- من حسابدارم، سیاستمدار نیستم: گفتگو با آقای منصور سراج
- گستره فعالیت و کارایی حسابرسی مالیاتی در آلمان
- تعیین بهای تمام شده محصول جدید؛ شیوه ژاپنی
- حسابداران و اعتیاد به کار

- دکتر کارولوکس
- دکتر علی محمدزاده عیدگاهی
- دکتر احمد رضا میرزانی
- دکتر کامبیز بدیع
- دکتر حسن قاسمزاده
- مهدی مرادزاده فرد
- عبدالرضا تالانه
- بهین تقوی دیلمانی
- محمد رعیت کاشانی
- مجید میراسکندری
- یدالله مکرمی
- غلامعلی آبائی
- دکتر سیدمحمد بدر طالع
- حسن خدایی



- حسابداری قرن بیست و یکم
- صورت گردش وجوه نقد
- دیدگاههای رئیس شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران
- درباره اجرای لایحه تشکیل جامعه حسابداران رسمی
- حسابداران حرفه‌ای و روند اجرای قانون تشکیل جامعه حسابداران رسمی
- حرفه ما اکنون در موقعیت خطیری قرار گرفته است
- در موسسات حسابرسی بزرگ دنیا چه می‌گذرد
- سیستمهای پشتیبان تصمیمگیری و سیستمهای کارشناس در عرصه مدیریت مالی
- نگرشی مالی بر مدیریت ریسک و بیمه
- دشواریهای گزینش نرم‌افزار حسابداری در ایران
- تفسیر تورم در ایران... نمایش مجدد
- شرکتهای تجاری در ایران؛ پیدایش، تحولات و مقررات قانونی (قسمت دوم)

- گفتگو با دکتر محسن شریفی
- عزیز عالی‌ور
- گفتگو با آقای مصطفی علی‌مدد
- فریبرز امین
- دکتر حسین عبده تبریزی
- سید محمد آسوده
- جمشید فراروی
- عبدالرضا تالانه - امیر پوریان‌سب
- سعید منوچهری پورنائینی



- مهندسی سیستمهای مالی
- نگاهی به برخی از جنبه‌های تئوری تورم
- شیوه‌های تأمین مالی شرکتها در شرایط کنونی بازار سرمایه ایران
- رونق دوباره «معاوضه کالا»؛ شیوه‌ای راهگشا در دوران رکود
- افسون «پول باوری» و افسانه «نقدینگی» در ایران
- اثرات تک‌نرخ شدن ارز بر نقدینگی شرکتها
- مدل‌های تعیین میزان بهینه نقدینه و دشواریهای کاربست آن در ایران
- مدیریت سرمایه در گردش و بودجه نقدی (در چارچوب بودجه جامع)
- حسابداری و کنترل وجوه نقد
- ارزش زمانی پول در تحلیل نقطه سربسر
- مهمترین بُعد دانش حسابداری مدیریت

- مهندس شاهین ارانی
- حبیب الله تیموری
- دکتر علی جهانخانی
- عبدالرضا تالانه
- کمال اطهری
- سعید لیلاز
- مهدی مرادزاده فرد و علی مصدر
- دکتر رضا شهابنگ
- نظام‌الدین ملک‌آزایی
- ترجمه علیرضا بیات
- ترجمه نعمت‌الله نادری



# حرفه‌ای شدن در جهان سوم<sup>۱</sup>

نوشته: دافنه.ام. جانسون<sup>۲</sup>  
ترجمه: امیر پوریانسیب - علی مصدر



مقاله در این حوزه سود جست. مناسب است یادآوری شود که این مقاله تنها به برخی از علل و عوامل پیدایش موقعیتهای یاد شده پرداخته است.

اگرچه دستیابی به شیوه‌های برون رفت از این وضعیت نیازمند پژوهش است، اما می‌توان نارساییهای ساختار بازار سرمایه در ایران را سرچشمه این دشواریها فرض کرد.

در مقاله حاضر بیشتر به بررسی نارساییها و دشواریهای توسعه و پیشرفت حسابرسی داخلی در کشورهای در حال توسعه بویژه در کشورهای افریقایی پرداخته شده است. از همین رو بسیاری از مشکلات مطرح شده در آن را می‌توان بی‌چون و چرا و بدرستی بر موقعیت حسابرسی مستقل ایران نیز تعمیم داد و از راهگشاییهای

در مراسم پنجاهمین سالگرد انجمن حساب‌رسان داخلی<sup>۳</sup> هربرت دی. میلر<sup>۴</sup> خطاب به حاضران گفت: «هرچند امروز می‌توانیم از دستاوردهایمان خشنود باشیم اما نباید چنین تصور کرد که هر آنچه می‌توانسته‌ایم، انجام داده‌ایم.» میلر، در گفته خود، بر خطا نیست. زیرا

۱. برگرفته از:

Internal Auditor, October 1992, pp 51 - 52.

2. Daphne M. Johnson

3. Institute of Internal Auditing (I.I.A.)

4. Herbert. D. Miller

## پیوندهای خانوادگی

مناسبات خانوادگی گسترده در جهان سوم بر دشواری کار حسابرسیان می‌افزاید صاحبکاران بیشتر اوقات برادر، خواهر، برادرزاده، خواهرزاده، عم یا دایی و دست‌کم یکی از بستگان دور حسابرس هستند. در چنین شرایطی، هدف حسابرسی به جلب رضایت خاطر صاحبکار و مصالحه با او بدل می‌شود و مسئله اصلی حسابرسی یعنی تفحص در حسابها، نوعی سختگیری و بیرحمی تلقی شده به صورت موضوعی فرع بر روابط خویشاوندی درمی‌آید.

## سن در مقابل عقل

سن حسابرس نیز خود مشکل جداگانه‌ای است. حسابرسیان جوان باید شهامت بسیار داشته باشند تا درباره صورت‌های مالی صاحبکاری پا به سن گذاشته که از شغل درخور اعتنایی هم برخوردار است اظهار نظر کنند؛ بویژه حسابرسی که هنوز منزلت اجتماعی والایی به دست نیاورده باشد. تا همین اواخر فقط حسابرسیان جاافتاده می‌توانستند آزادانه با صاحبکاران روبه‌رو شوند. در گذشته، حسابداران سنتی برای اطمینان یافتن از درستی ارقام مالی فقط ابزار کنترل دفترها را در اختیار داشتند و تا زمانی که تغییری در این نظم پدید نیامد، اشتباهات تحمل می‌شد.

## حفظ وضع موجود

مقاومت در برابر تغییرات از مسائل و دشواریهای دیرپای جهان سوم است. در این جوامع، تغییر امری بسیار تحمیلی به نظر می‌رسد. گرچه انجام امور به شیوه‌های سنتی به عدم کاربرد حسابخواهی منجر شده است، تغییر در شیوه‌ها نیز معنایی جز زیان اقتصادی ندارد و به کاهش منزلت سیاسی یا اجتماعی شخص می‌انجامد. این ایستایی، تنگنایی را در مورد کاربرد روشهای مدرن حسابداری داخلی به وجود آورده است. بر اثر این تنگنا، روند توسعه «حسابرسی سیستمها و عملیات» (که چیزی بیشتر از رسیدگی به دفاتر آنها می‌نماید) در بیشتر کشورهای جهان ورق بزنید



در قاموس مردم، کاری ناپسند و فعلی حرام تلقی می‌شود. تربیت کودکان به گونه‌ای است که هر آنچه را می‌شنوند بی‌چون و چرا بپذیرند و پرسشی درباره آن به میان نیاورند. برخلاف غرب، میل کودکان به پرسیدن و بدتر از آن پی‌جویی و کنجکاوی کردن، گستاخی به‌شمار می‌آید و بدین علت، کودک پرسشگر کنجکاو را فقط «فضول» نمی‌خوانند، او احتمالاً به دلیل «تأفرمانی» و «تن ندانن به رأی و نظر بزرگترها» متهم به هتک حرمت و پرده‌داری نیز می‌شود. بنابراین، در این کشورها باید به هر چه بزرگترها می‌گویند، صرف‌نظر از درستی و یا نادرستی آن، گوش سپرد و از آن پیروی کرد. افزون بر این، هرگاه کسی، در هر سنی چیزی بپرسد، اطلاعات مورد نظر را به آسانی به دست نمی‌آورد.

براین اساس، از آنجا که کار حسابرس، پژوهش و دقت در امور است، مردم روی خوشی به حسابرسی نشان نمی‌دهند و از آنان گریزانند. حسابرسیان هم خود بر این عدم پذیرش آگاهند.

## روشهای غیررسمی

در بیشتر کشورهای جهان سوم، بقای سازمان بستگی تام به انجام امور از راههای غیررسمی دارد. حال آنکه حسابرسی با اعمال رویه‌های ثابت و یکنواخت و ابزارهای کنترلی رسمی سروکار دارد. البته حسابرسیان به کاربست روشهای غیررسمی هنگامی که اهداف کنترلی تأمین می‌شود، اعتراض نمی‌کنند اما اغلب چنین نیست و انجام روشهای غیررسمی به «نبود برنامه‌ریزی و مستندات» و بدتر از آن «نبود استاندارد» و خلاصه هرج و مرج کامل می‌انجامد. به این ترتیب امکان حسابخواهی<sup>5</sup> در مراجعه‌های بعدی کاملاً از بین می‌رود.

5. Accountability

## ● در بیشتر کشورهای جهان سوم مردم روی خوشی به حسابرسیان نشان نمی‌دهند و از آنان گریزانند.

هنوز بخشهای پهناوری از جهان سوم از حوزه نفوذ آموزه‌های انجمن ما برکنار مانده است. گرچه بیشتر توجه در این مقاله معطوف به آفریقا است اما من بر این باورم که مشابه این وضعیت در بسیاری از کشورهای جهان سوم وجود دارد. اکنون حسابرسیان چنان برای حرفه‌ای شدن تلاش می‌کنند که حتی تصور آن برای دیگران دشوار است. درست است که تأکید صرف بر مسائل و دشواریها، همواره نتیجه‌بخش نیست اما برای دستیابی به راه حلی مؤثر، تجزیه و تحلیل سرشت دوراهی رویارویمان ضروری به نظر می‌رسد.

## پیشینه

در بیشتر کشورهای جهان سوم، بویژه کشورهای آفریقایی، همواره حسابرسی را همچون پدیده‌ای بیگانه نگریده‌اند. این نوع نگرش، در تاریخ، فرهنگ و روش زندگی جمعی ما ریشه دارد.

## منع پژوهش

در بخشهایی از آفریقا، حتی کنجکاوی کودکان برای سر درآوردن از چیزهای مختلف، رفتاری تحمل‌ناپذیر است. تلاش برای آگاه شدن،

سوم بسیار کند است.

از طریق حسابرسی سیستم‌های توان به کاستی‌ها و نقاط ضعف کنترل‌ها در سازمان پی برد. ویژگی‌های حسابرسی مدرن داخلی بدین قرار است:

۱ - حسابرسی مدرن به منزله مجموعه سیستمی است که تأثیر و کارایی آن در گرو تغییر است.

۲ - نشانه‌دهنده کاستی‌های کار افراد است و ممکن است باعث تغییر و جا به جایی در سطوح بالایی سازمان شود.

۳ - از پدید آمدن فرصت برای ثروت‌اندوزی شخصی جلوگیری می‌کند.

۴ - به مثابه سرچشمه اعتراض و انتقاد، آرامش خاطر غفلت‌زدگان را برهم می‌زند.

این دلایل برای پاسخ دادن به این پرسش که «در چنین جوامعی حسابرسی داخلی مورد

● حسابرس جهان سومی به حسابرسی محرمانه اعتقاد دارد و به شدت پنهانکار است. حرف، حرف اوست و گمان می‌کند آنچه انجام می‌دهد در جهت اثبات ضرورت حسابرسی است.

استقبال قرار نمی‌گیرد کافی است. ناگفته پیداست آنچه در یک جامعه پذیرفته نشود، اجرای بدی هم خواهد داشت.

## حسابرس و صاحبکار

رابطه حسابرس - صاحبکار در جهان سوم از جمله مقوله‌هایی است که هیچگاه بر مبنایی درست شکل نگرفته است. در این جوامع گروهی از حسابرسان معتقدند که «حسابرسی محرمانه»<sup>۶</sup> یگانه راه پژوهش، کنترل و گزارش کردن به دور از چشم اعیان است. از این رو رهیافت نوین، که بر مبنای همکاری حسابرس و صاحبکار قرار دارد،

6. Secret auditing

توجهی را بر نمی‌انگیزد. حسابرسی که بر این باور است به سختی «پنهان کار» می‌شود و از دیگران کناره می‌گیرد. او احساس می‌کند که اخلاقاً متعهد است که مستقل بماند و تلاش می‌کند هرچه بیشتر به استقلال برسد. چنین حسابرسی همواره در پی بر ملا کردن تمامی اشتباهات، اعم از مربوط یا نامربوط، مهم یا بی‌اهمیت است. حرف، حرف اوست و گمان می‌کند آنچه انجام می‌دهد در جهت اثبات ضرورت حسابرسی است. متأسفانه چنین رویکردی، تأثیر بدی بر دانش حرفه‌ای می‌گذارد و گواهی بر ناپایبندی به استانداردهای حسابرسی داخلی است. استاندارد شماره ۲۶۰ بر ایجاد رابطه انسانی مناسب میان حسابرس و صاحبکار تأکید می‌کند.

● دولتها و مدیران در این کشورها ضرورتی به حساب پس دادن احساس نمی‌کنند. برعکس حسابرسان هستند که باید همانند دیگر فرودستان جوابگوی مدیریت باشند.

## مدیران حسابرس بر سر دوراهی

حسابرسان عضو هیئت مدیره بیشترین فشار را متحمل می‌شوند. این مدیران چه بسا برای رد اتهام خرده‌گیری و عیبجویی ناآگاهانه بر اعمالی صحه بگذارند که مغایر استانداردهای حرفه است؛ برای مثال گماردن افراد به حسابرسی اموری که پیشتر خودشان مسئول آن بوده‌اند، بی‌آنکه جانشینان فرصت کافی برای تأثیر گذاری بر نظم قبلی داشته باشند. وضع به گونه‌ای است که تشویش حسابرس درباره کاربست دانش خود در قلمرویی آشنا حتی بر هراس او از بی‌طرف و منصف نماندن غلبه می‌کند.

## برتری مدیریت

مدیریت، براساس سنت، یگانه منبع اقتدار در

سازمان است و در کردارهای خود از قدرت برخوردار است. سرسپردن به اقتدار همواره در جهان سوم اهمیت داشته است و دولتها و مدیران در این کشورها، ضرورتی به حساب پس دادن به زیردستان خود، یعنی مردم احساس نمی‌کنند. برعکس حسابرسانند که باید همانند دیگر فرودستان جوابگوی مدیریت باشند.

● گرایش جوانان و رویکرد زنان به حرفه حسابرسی از امیدهای تازه در جهان سوم است.

بی‌شک، حسابرسی نوین داخلی بر مفهوم «پذیرش حسابرسی» بنا شده است. اگر در دولتها و مدیران جهان سوم حس مسئولیت و الزام به پاسخگویی وجود نداشته باشد به طریق اولی نیازی نیز به انجام حسابرسی احساس نمی‌کنند. به همین دلیل در کشورهای جهان سوم، قوانین دولتی از منزلت یافتن حسابرسی، آن گونه که در کشورهای دیگر رایج است، پشتیبانی نمی‌کند. نیازی به گفتن نیست که هنگامی که مقامات اجرایی، نگران اجرای مقررات نباشند، پذیرش مسئولیت از جانب آنها نیز ثمری نخواهد داشت و تباهی و فساد در پرده باقی می‌ماند. براساس آنچه تاکنون روی داده اگر بگوییم که انگیزش برای حسابرسی در جهان سوم اندک است جانب انصاف را از دست نداده‌ایم.

## پیشرفت

با این همه، نمی‌توان پیشرفت را انکار کرد. این پیشرفت گرچه به کندی صورت گرفته اما درخور اعتناست و در جهان سوم کشوری نیست که از آن بی‌نصیب مانده باشد.

مثال جالب در این زمینه، اشتغال زنان در حرفه حسابرسی است؛ امری که پیش از این به ندرت روی می‌داد. با اینکه تعداد زنان حسابرس در این جوامع در مقایسه با مردان اندک است و با وجود همه سختی‌های آغاز راه، آنها از پرداختن صرف به کارهای خانه دست شسته و به حرفه‌ای روی آورده‌اند که مردان همواره از توانفرسایی و

ملال انگیزی آن شکوه می‌کنند.

نشانه مسرت بخش دیگر، توجه جوانان به این حرفه است. در این حرفه دیگر بازنشستگان جای خود را به بازنشستگان نمی‌دهند و حسابرسی حرفه‌سالمدان به‌شمار نمی‌آید.

اما مهمترین دستاورد، علاقه روزافزون به تشکیل شعبه‌های انجمن حسابرسان داخلی است. هرچه بر دانش ما از کارکرد حسابداری در کشورهای توسعه یافته افزوده می‌شود، بیشتر به ضرورت گسترش و پیشرفت آن پی می‌بریم. متأسفانه موانعی بر سر راه پیشرفت وجود دارد که برخی از آنها بدین قرارند:

## ۱- وضعیت اقتصادی جهان سوم

تا قبل از استقلال بیشتر کشورهای در حال توسعه، دریافت وام و استقراض خارجی موضوعی ویژه کشورهای پیشرفته خارجی بود. پس از کسب استقلال بود که کشورهای جهان سوم برای اجرای برنامه‌های توسعه خود ناگزیر به دریافت وام‌های خارجی شدند. وام‌ها با خود بحران‌های اقتصادی را به همراه آوردند که یکی از آنها مسأله بسیار حساس برابری نرخ ارز است.

کشورهای فقیر با منابع ناچیز خود نتوانسته‌اند همواره برای حسابرسی اولویت شایسته آن را قائل شوند. بویژه که مقامات مسئول در بیشتر این کشورها از ایجاد نظم اقتصادی - سیاسی مناسب برای رشد و توسعه ملی درمانده‌اند و مدیریت، قادر به ایجاد تغییری بنیادین در این زمینه نبوده است. بودجه حسابرسی نیز همیشه کمتر از آن بوده است که بتوان با اتکا به آن برنامه مؤثری را به اجرا درآورد. به این ترتیب در نبود برنامه‌ریزی درست، پیشرفت حسابرسی کند و حتی گاه گرفتار سیر قهقراپی بوده است.

● دغدغه اصلی مدیریت در جهان سوم حفظ خویش است. بنابراین آنچه قربانی می‌شود دو اصل برنامه‌ریزی درست و نظارت است.

## ۲- علائق مدیریت

در کشورهای جهان سوم، انتخاب بیشتر مدیران ارشد، همچون مشاوران اقتصادی و روسای بانکهای مرکزی، بر مبنای توجیحات و دلایل سیاسی صورت می‌گیرد. از آنجا که با پدید آمدن هر تغییری در رژیم سیاسی این افراد نیز جای خود را به دیگران می‌دهند مدیریت عالی، همواره بی ثبات و دستخوش دگرگونیهای پی در پی است. از همین رو دغدغه اصلی مدیریت، حفظ خویش است. در این فراگرد آنچه غالباً قربانی می‌شود، دو اصل برنامه‌ریزی درست و نظارت است.

## ۳- دستور عمل حسابرسی

دستور عمل، چنانکه از تعریف انجمن حسابرسان داخلی برمی‌آید، سند رسمی مکتوبی است که مدیریت و هیئت مدیره بر آن صحنه گذاشته و بر اساس آن اقتدار و مسئولیت به اداره حسابرسی داخلی واگذار می‌شود. اما در کشورهای جهان سوم به نظر نمی‌رسد که مفهوم منشور چنین چشم‌انداز گسترده‌ای را در برابر دیدگان حسابرسان بگشاید.

● هنوز هم حسابرسان «بله قربان‌گو» تشویق می‌شوند و پاداش دریافت می‌کنند.

## ۴- وضعیت دشوار حسابرسان

در بیشتر کشورهای در حال توسعه، سوءظن شدیدی نسبت به حسابرس وجود دارد، به همین دلیل وفاداری حسابرسی که از امکان ارزیابی فعالیت مدیریت و بررسی رویه‌های وضع شده برخوردار می‌شود سخت آسیب پذیر است و ممکن است دم به دم مورد تردید واقع شود. در واقع وفاداری و بیطرفی حسابرس به نیروهایی برضد خود او تبدیل می‌شوند. مدیریت از خود می‌پرسد که چگونه ممکن است یک حسابرس هم وفادار به

ما و هم بیطرف باشد و در نتیجه از پذیرش وفاداری یک حسابرس منصف و بیطرف تن می‌زند.

از آنجا که مدیریت حاضر نیست موقعیتی را که سالها برای دستیابی به آن تلاش کرده، از دست بدهد مهارت حرفه‌ای حسابرس به رسمیت شناخته نمی‌شود، عملکرد واقعی او به موضوعی فرعی بدل می‌گردد و به رغم تلاش فراوان، همواره منکوب می‌شود و فرصت ابراز وجود نمی‌یابد. در نتیجه حسابرس در وضعیتی درمانده، وابسته به مدیریت باقی می‌ماند.

در عالم حسابرسی، بیشتر اوقات آن گونه مهارت ستوده می‌شود که در خدمت وفاداری باشد و نه صداقت. وفاداری مورد انتظار از حسابرس در جهان سوم به حسابرسی ناکارا و غیر پیشرو می‌انجامد. هنوز هم حسابرسان «بله قربان‌گو» تشویق می‌شوند، پاداش می‌گیرند و برخی حسابرسان از این کار بی‌ارج و قدر، خسته شده، از آن دست شسته و جلای وطن می‌کنند بی آنکه بدانند به کجا می‌خواهند بروند. چرا که آسمان حسابرسی در بیشتر کشورهای جهان سوم به یک رنگ است. کسانی مایلند این پدیده را از مقوله «فرار مغز» بشمارند. من خود هنگامی که در پی اطلاعاتی درباره زنان جهان سومی عضو انجمن حسابرسان داخلی برآمدم و دریافتیم که انجمن در این کشورها هیچ عضو زنی ندارد متعجب نشدم.

● «پیشرفت از طریق همکاری بیگانه از روشهای گسترش مهارت حسابرسی و استانداردهای آن در جهان سوم است. حسابرسان چند ملیتی می‌توانند رابطه تنگاتنگی با حسابرسان بومی برقرار کنند.

## اولویتهای ما

بسیاری از حسابرسان با تجربه در سراسر دنیا ورق بزنید



فصلنامه علمی و تحقیقی

# مطالعات مدیریت

نشریه فصلی دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبائی

□ خواننده گرامی

در صورت تمایل به مطالعه مداوم فصلنامه «مطالعات مدیریت» فرم زیر را تکمیل و به نشانی دفتر مجله واقع در تهران، خیابان ولیعصر، خیابان توانیر، خیابان نظامی گنجوی، پلاک ۷۸، دانشکده حسابداری و مدیریت، دانشگاه علامه طباطبائی و یا تهران صندوق پستی ۶۴۷۹-۱۴۱۵۵ ارسال فرمایید:

اشتراک سالانه ۶۰۰۰ ریال

تک شماره ۱۵۰۰ ریال

حرفه‌ای شدن  
در جهان سوم

در این نکته اتفاق نظر دارند که شناخت سبک و شیوه مدیریت از ضرورت‌های یک حسابرسی مؤثر و کاراست. در جهان سوم چندین عامل بر شیوه مدیریت تأثیر می‌گذارد: نبود بودجه و وارد آوردن فشارهای سیاسی برای پیشبرد امور، جلسه‌ها و نشست‌های بی‌پایان برای حل بحران بدهیها که به نظر می‌رسد حل ناشدنی است، تصمیمگیری بی‌آنکه مجال هرچند اندک برای تجزیه و تحلیل خطرات باشد و... وضعیت به گونه‌ای است که پیشبینی شیوه‌ای که مدیریت برخواهد گزید ناممکن است. حسابرسی هم که نتواند از عهده پیشبینی شیوه مدیریت برآید کارایی چندانی مؤثری نخواهد داشت.

حسابرسان باید همواره و بدون احساس خستگی و نومیدی این نکته را به مدیریت گوشزد کنند که روش آنها تا چه حد می‌تواند بر کارایی حسابرسی بیفزاید. البته قبل از آن حسابرس باید مدیریت را از مزایای حسابرسی داخلی آگاه کند. حسابرسی کارآمد یکی از راه‌های ارتقای استانداردهای حسابداری حرفه‌ای است.

«پیشرفت از طریق همکاری» یکی دیگر از روش‌های گسترش مهارت حسابرسی و استانداردهای آن در جهان سوم است. میل به همکاری ابتدا باید از درون بجوشد. کسانی از ماکه از مزایای تخصص‌مان برخوردار شده‌ایم نیک آگاهی که پاداش‌های درونی نیز وجود دارد.

همچنین باید کوشید تا دیگران هم به جمع ما بپیوندند. درست است که مشکلات فراوانند اما باید تلاش کرد و به موفقیت باور داشت. در جهان سوم، عضویت در یک باشگاه، انجمن و یا جامعه حرفه‌ای به توان مالی افراد بستگی دارد؛ حق عضویتی وجود دارد که باید پرداخت، کتابی هست که باید آن را خرید، جلسه‌ای برپا می‌شود که باید در آن شرکت جست و... شرکت در هیچیک از این امور برایگان نیست. دلیل «فقر آموزشی» بسیاری

## برگ درخواست اشتراک

فصلنامه مطالعات مدیریت

لطفاً نام اینجانب ..... را در فهرست مشترکان مجله فصلنامه «مطالعات این سازمان

مدیریت» ثبت و از شماره ..... سال ..... تا شماره ..... سال ..... تعداد

..... نسخه مجله منظمأ به آدرس زیر ارسال فرمایید.

آدرس و شماره تلفن: .....

ضمناً مبلغ ..... ریال حق اشتراک مجلات درخواستی به حساب جاری شماره

۹۰۰۳۱ بانک ملی شعبه اردشیر واریز گردیده و رسید آن به پیوست ارسال می‌گردد.

از مردم ما فقر مالی است. اگر آنان قادر به پرداخت هزینه تحصیل خود بودند، شاید تا عالیترین مدارج تحصیلی پیش می رفتند. باید پذیرفت که این افراد اکثریت جامعه را تشکیل می دهند. مطالعه‌ای که خود شخصاً و به تازگی انجام داده‌ام این نکته را تأیید می کند.

## راه حل فوری

حتی برای آن عده که قادر به پرداخت هزینه‌ها هستند نیز پول محلی همواره گره گشا نیست. افزایش پی در پی نرخ ارز، افزون بر مسئله دسترسی نداشتن به خود ارز، روحیه ذوق و ابتکار را می کشد. حضور در دانشگاه نیز امیدی به عضویت را بر نمی انگیزد. دانشجویان از جمله فقیرترین جوانان در کشورهای جهان سوم هستند.

این کشورها گسیل می شوند می توانند رابطه نزدیکی با حسابرسان بومی برقرار کنند. کار کردن با افراد تواناتر می تواند بر قدرت حرفه بیفزاید. آرزوی من این است که «پیشرفت از طریق همکاری» روزی تحقق یابد و به حرفه‌ای شدن در جهان سوم یاری برساند.

حمایت حرفه‌ای نیازی است که نباید درباره آن اغراق کرد. این حمایت می تواند به مؤثرترین سلاح ما مبدل شود. این حمایت، سرچشمه‌ای یگانه و تنها از درون ندارد بلکه می تواند از بیرون نیز به دست آید. انجمن حسابرسان داخلی قادر است با ارسال کتابها و نشریات خود برای مدیران، دولتمردان، سازمانها و دانشجویان جهان سوم واقعیتهای حرفه حسابرسی در این کشورها را بنمایاند. حسابرسان چند ملیتی که برای کار به



## شما فقط امضاء کنید ...

تاریخ ثبت امضاء: .....

بانک ..... هر .....

برجسب این چک مبلغ ..... ریال

در وجه ..... یا به حساب خود

بسیار دایره

..... ریال

- ❖ کنترل حسابهای بانکی (جاری و پس انداز)، صندوق ... بدون صدور سند حسابداری).
- ❖ صدور و چاپ چک و ثبت آن در دفتر عملیات بطور خودکار.
- ❖ در اختیار داشتن مانده بطور دائم و همیشه. (مانده روزانه و مانده نهایی).
- ❖ انتقال عملیات بین دو حساب بدون نیاز به تکرار آن در حساب دوم.
- ❖ تهیه گزارشات مختلف از حسابها برای کنترل هر چه بیشتر بر روی وضعیت مالی.
- ❖ دسته بندی و تفکیک کلیه عملیات. (برای دانستن اینکه چقدر بابت ماشین، وام، آب و برق، اجاره خانه... هزینه می شود).

بنگاه کار حسابهای بانکی  
بسته نرم افزاری کامپیوتر

آپتینا

شبکه گستر تهران ۱۵۵۶۸ . سپهرودی شمالی . ساختمان شماره ۱۰ . تلفن ۸۷۶۷۶۱۵

# آبونمان مجله حسابدار

## خواننده گرامی

چنانچه مایلید برای یک سال آینده نیز به طور مرتب، ماهنامه حسابدار را مشترک باشید، برای شش شماره (دو ماه یکبار) مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال به حساب شماره ۱۵۱۳ بانک ملی ایران شعبه طاققانی (کد ۰۹۴) به نام انجمن حسابداران خبره ایران واریز و یا از هر نقطه ایران حواله فرمایید و اصل برگه واریز وجه یا حواله را همراه این فرم (یا فتوکپی آن)، به نشانی دفتر مجله: خیابان نجات‌اللهمی، شماره ۱۵۲، طبقه سوم، یا صندوق پستی ۱۵۸۱۵/۳۶۹۱ ارسال دارید، و یا از طریق فاکس ۸۸۹۹۷۲۲ منتقل کنید.

دانشجویان حسابداری و رشته‌های مرتبط با ارائه کارت دانشجویی معتبر که در آن تاریخ اعتبار کارت مشخص باشد از ۲۰٪ تخفیف استفاده خواهند کرد.

اگر ظرف دو هفته از ارسال مدارک یا اطلاع از طریق فاکس، قبض دریافت وجه مربوط (شامل شماره اشتراک) را دریافت نکردید، لطفاً با دفتر مجله تماس حاصل فرمایید.

تلفن ۸۹۲۹۲۶ فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

## تسلیت

● آقایان امیرحسین ابطحی نائینی، سعید تاج‌بخش، محمدرضا ارمگان، هوشنگ منوچهری، محمد میری، اصغر طهوری، حمیدرضا ارجمندی، علاءالدین غفاری اقدس، عبدالله سلطان محمدی، عبدالرضا تالانه، حسین و محسن موشانی و منوچهر منوچهری. از اعضای انجمن هر یک به سوگ عزیزی نشسته‌اند. مصیبت وارد را به ایشان تسلیت می‌گوئیم و برایشان بردباری و شکیبایی آرزو می‌کنیم.

انجمن حسابداران خبره ایران

● همکار گرامی سرکار خانم فاطمه غلامی

درگذشت پدر گرامی تان را تسلیت گفته، برایتان شکیبایی آرزو می‌کنیم.

دبیرخانه انجمن حسابداران خبره ایران

● با کمال تأسف اطلاع یافتیم آقای شهریار گودرزی، عضو انجمن، دارفانی را وداع گفته‌اند. برای خانواده محترم ایشان بردباری آرزو داریم.

انجمن حسابداران خبره ایران

## درخواست اشتراک

□ نام و نام خانوادگی

□ شماره اشتراک □ تلفن

□ نشانی

□ صندوق پستی

□ مجله درخواستی: از شماره ۱۱۰ تا ۱۱۵

□ مبلغ ارسالی □ ریال طی حواله بانکی شماره

مورخ □ از بانک ملی ایران، شعبه: □

تاریخ: □ امضاء

چنانچه به بیشتر از یک سری نیاز دارید برای هر دوره ۶ جلدی یکساله، مبلغ ده هزار ریال پرداخت کنید و رقم پرداختی را در مستطیل مربوط ذکر فرمایید.

از این قسمت فتوکپی تهیه نمایید.

Stamp, E. and Moonitz, M., *International Auditing Standards*, London: Prentice - Hall (1978).

Staub, "Mode of Conducting an Audit," First International Congress of Accountants, St. Louis, 1904, reprinted in the *Accounting Review* (April 1943): 91 - 98.

Stewart, G.D., "Auditing Methods in the United Kingdom and New Zealand," *Accountants' Journal*, (September 1954): 47 - 50.

Taylor, C., "Auditing," *The Accountant* (November 6, 1954): 477 - 483.

The Accountant, "Will Audit Standards Standardize Audits?" (April 25, 1980): 592.

Treadway, James, "Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting," NCFP (1987).

Zdyb, Ed, "Means Before Ends: Internal Control Means Looking Beyond the Bottom Line," *CA Magazine* (November 1991): pp. 58 - 61.

Lawson, W.I.I., "Auditing," *The Accountant* (October 5, 1951): 305 - 313.

Lee, T. A., "An Essay on the History of Auditing," in Lee (ed) *The Evolution of Audit Thought and Practice*, New York: Garland (1988).

Levy, S., "Internal Control and Legal Responsibility," *Journal of Accountancy* (February 1957): 29 - 33.

Martin, G.A., "Auditing the System of Internal Control," *Accountants' Journal* (March 1963): 218 - 223.

McCaw, P. M., "Reflections on American Auditing Procedure," *Accountants' Journal* (September 1958): 38 - 40.

Myers, J. H., "Spiralling Upward: Auditing Methods as described by Montgomery and his Successors," *Accounting Historians Journal* (June 1985): 53 - 72.

New Zealand Society of Accountants, "General Principles of Auditing," *Accountants' Journal* (1964): 134 - 138.

New Zealand Society of Accountants, "Auditing Standards," *Accountants' Journal* (May 1973): 354 - 360.

New Zealand Society of Accountants, "Tentative Recommendation on Auditing Practice No. 1: Internal Control and the Nature and Extent of Auditing Tests," *Accountants' Journal* (August 1974): 27 - 34.

New Zealand Society of Accountants, *Auditing Standards and Explanatory Notes*, Wellington: NZSA (1986).

New Zealand Society of Accountants, *Revised Auditing Standards, Auditing Guidelines: Commentary*, Wellington: NZSA (1986).

Radburn, William F., "Legislated Internal Audit," *The Internal Auditor* (June 1986): 18 - 24.

Robertson, B. M., "An Examination of Auditing Standards," *The Chartered Accountant in Australia* (December 1974): 4 - 9.

(January 1957): 41 - 46.

Canadian Institute of Chartered Accountants, "Internal Control," *CICA Handbook*, Toronto: (1979): 5200.05.

Chastney, J. G., "History and Development of True and Fair," 1975, reprinted in Lee (ed) *The Evolution of Audit Thought and Practice*, New York: Garland (1988): 145 - 154.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), "Internal Control - Integrated Framework," *Coopers and Lybrand* (September 1992, Volumes 1-4).

Consultative Committee of Accountancy Bodies, "The Auditor's Operational Standard," *Members Handbook*, London: ICAEW (1980): 3. 101.

Gilkinson, W.S., "The Changing Pattern of Auditing Procedure," *Accountants' Journal* (August 1962): 33 - 36.

Hackett, W. and Mobley, S., "An Auditing Perspective of the Historical Development of Internal Control," *Auditing Symposium III: Proceedings of the 1976 Touche Ross/ University of Kansas Symposium on Auditing Problems*, (1976): 1 - 16.

Hay, Davison I., "The Future of Auditing is in Our Own Hands," *Accountancy* (July 1977): 84 - 91.

Institute of Chartered Accountants in Australia, *Recommendations on General Principles of Professional Auditing Practice*, Sydney: ICAA (1951).

Institute of Chartered Accountants in Australia, *Statement of Auditing Standards*, Sydney: ICAA (1974).

Institute of Chartered Accountants in England and Wales, "Notes on the Relation of the Internal Audit to the Statutory Audit," *Accountants Journal* (October 1980): 352 - 353.

Kenley, W.J., "Recent Developments in Auditing Standards," *The Australian Accountant*, (January/February 1977): 30 - 35.

منابع:

American Institute of Accountants, *Tentative Statement of Auditing Standards*, New York: AIA (1947).

American Institute of Accountants, *Internal Control: Elements of a Coordinated System and Its Importance to Management and the Independent Public Accountant*, New York: AIA (1949).

American Institute of Accountants, *Codification of Statements of Auditing Procedure*, New York: Committee on Auditing Procedure, AIA (1951).

American Institute of Certified Public Accountants, *Statement on Auditing Procedure No. 29: Scope of the Independent Auditor's Review of Internal Control*, *Journal of Accountancy* (November 1958): 66 - 67.

American Institute of Certified Public Accountants, *Statement on Auditing Procedure No. 54: The Auditor's Study and Evaluation of Internal Control*, *Journal of Accountancy* (March 1973): 56 - 72.

American Institute of Certified Public Accountants, *Statement on Auditing Standards No. 55: Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit*, New York: AICPA (1988).

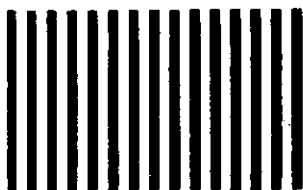
Auditing Standards Board/Australian Accounting Research Foundation, "Statement of Auditing Standards and Statements of Auditing Practice," *Australian Handbook of Accountants Members Handbook*, Sydney: Butterworths (1983).

Berryman, R.G., "Auditing Standards and the Law," *Accounting Review* (January 1960): 70 - 80.

Brown, R. G., "Changing Audit Objectives and Techniques," *Accounting Review* (October 1962): 696 - 703.

Buchanan, W. W., "Criteria for Control," *CA Magazine* (August 1990): 45 - 47.

Byrne, G.R., "The Independent Auditor and Internal Control," *Journal of Accountancy*



همین امروز...

... با شرکت در دوره‌های فشرده کامپیوتر ویژه مدیران مالی و حسابداران، کامپیوتر را در کوتاه‌ترین زمان، بصورت صد در صد عملی بیاموزید و از آن به عنوان قوی‌ترین ابزار اطلاعاتی - مدیریتی عصر حاضر بر راحتی بهره‌گیرید.

ثبت نام تلفنی: ۶۵۴۳۸۰ - ۶۵۰۳۱۷

تکنو کامپیوتر: بلوار کشاورز - روبروی پارک لاله - شماره ۳۲۰

نشانگرهای ریسک ذاتی

عامل	ریسک کمتر	ریسک بیشتر
------	-----------	------------

● ویژگیهای مدیریت:

روش اداره واحد تجاری	وجود گروه نظارتی از قبیل کمیته حسابرسی	تفوق مدیر/ صاحب واحد تجاری
فلسفه مدیریت در ارتباط با عملیات و گزارشگری مالی	محافظه کارانه	تهاجمی
تغییرات در مدیریت از جمله پرسنل ارشد اداره حسابداری	کم	زیاد
تاکید بر تحصیل درآمدهای پیش بینی شده	کم	زیاد
شهرت تجاری مدیریت و صاحبان عمده واحد تجاری	درستکار	متهم به عملکرد نادرست
تجربه مدیریت و صاحبان عمده واحد تجاری در زمینه های کاری مربوط	زیاد	کم

● ویژگیهای عملیاتی و صنعت:

وضعیت مالی و عملکرد	خوب و یکنواخت	نامناسب و متغیر
حساسیت عملیات واحد تجاری به تغییرات در نرخ بهره یا تورم	نسبتاً غیر حساس	خیلی حساس
صنعت مورد فعالیت واحد تجاری	جا افتاده، با ثبات، و نسبتاً بیرون از حوزه نفوذ عوامل خارجی	صنعت نسبتاً جدید، فاقد ثبات و تحت نفوذ چشمگیر عوامل خارجی
سازمان عملیات	متمرکز	غیر متمرکز

● ویژگیهای مأموریت حسابرسی:

اظهار نظرهای حسابرس نسبت به صورت های مالی سنوات قبل	گزارشهای مقبول: عدم وجود بندهای شرط (عدم توافق) - عدم وجود تعدیلات حسابرسی	گزارشهای غیر مقبول: عدم توافق و تعدیلهای حسابرسی
تضاد منافع، مسائل قانونی، مسائل مربوط به استقلال حسابرس	خیلی کم	زیاد
رابطه حسابرس با صاحبکار	مأموریت های تکراری	اولین مأموریت حسابرسی
مشکلات رسیدگی به معاملات و مانده حسابها	کم	زیاد
وابستگی پاداش مدیریت به نتایج عملیات واحد تجاری	وابستگی محدود	وابستگی زیاد
محیط کنترلی	رسمی، مستند و وجود حسابرسی داخلی	غیر رسمی

حسابرسی دارای اهمیت فراوان است زیرا آنان معمولاً از فعالیت تجاری صاحبکار و تحولات آن تقریباً به طور مستمر آگاه می شوند و تماس آنها تنها محدود به زمان مأموریت های حسابرسی نیست. مدیران و سرپرستان حسابرسی می توانند با تکیه بر این آگاهی و تجربه، نقشی حیاتی در تدوین برنامه کلی حسابرسی ایفاء کنند. ذکر این نکته ضروری است که مراحل مربوط به درک فعالیت تجاری صاحبکار و بررسی اطلاعات و گزارشهای خاص مدیریت، روشهایی نیست که فقط یک بار در فرایند حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد بلکه این روشها را باید طی فرایند مزبور به طور مستمر به کار گرفت تا برنامه رسیدگی با جریان یافتن اطلاعات جدید و اضافی تعدیل شود و حسابرس در ارتباط با تحولات در شرایط فعالیت تجاری صاحبکار و صنعت مورد فعالیت وی، آگاهی خود را بهنگام سازد.

۲- ارزیابی سطح ریسک

قبل از آنکه حسابرس بتواند در مورد وقوع یا عدم وقوع اشتباه یا تحریف با اهمیت در حسابها به نتیجه برسد باید به هدفهای کنترلی کلیدی مشخصی پاسخ گفته شود. برای تعیین زمان و میزان اجرای روشهای مورد لزوم حسابرسی، حسابرس باید عوامل زیر را در بررسی هر کنترل کلیدی مورد توجه قرار دهد:

الف - عوامل محیطی (مثلاً در ارتباط با هدف کلیدی فروش عوامل محیطی مشتمل است بر: انواع مشتریان، ماهیت محصول تولیدی، روش ارسال کالا و تاریخچه مشکلات و مسائل مربوط).  
ب - اطلاعات حاصل از بررسی تفصیلی گزارشها و اطلاعات خاص مدیریت و مقایسه آنها با بودجه سال جاری و عملکرد سالهای قبل.

ج - ارزیابی سیستم حسابداری مولد اطلاعات مالی مورد رسیدگی یا استفاده از اطلاعات موجود در پرونده دائمی که در مأموریت های قبلی یا جاری به شکل نمودگر یا نوشتار تهیه شده است.

هدفهای کنترلی کلیدی باید در برگزیده کلیه جنبه‌های مهم فعالیت تجاری صاحبکار که در مرحله تهیه برنامه کلی حسابرسی با آن آشنایی حاصل شده است باشد. مؤسسات بزرگ حسابرسی، معمولاً، یک چک لیست استاندارد از هدفهای کنترلی کلیدی دارند که با توجه به وضعیت صاحبکاران مختلف اصلاح و تعدیل می‌شود.

پس از بررسی عوامل فوق، حسابرس در موقعیتی است که بتواند ریسک هر هدف کنترلی را ارزیابی کند. این عمل بخش مهمی از فرایند حسابرسی است و باید به وسیله سرپرست کار انجام شود و نتایج آن مورد تأیید مدیر حسابرسی قرار گیرد. ریسک مورد اشاره در یکی از سطوح کم، متوسط یا زیاد ارزیابی می‌شود و بستگی به قضاوت حسابرس در رابطه با عوامل مورد اشاره در بالا دارد. منطق ارزیابی باید توجه‌پذیر باشد چرا که میزان ریسک مرتبط با هر کنترل کلیدی، تعیین کننده ماهیت، زمان و میزان روشهای حسابرسی مورد عمل است. به‌طور کلی سه نوع ریسک یعنی ریسک ذاتی، ریسک کنترلی و ریسک عدم کشف در این ارتباط مد نظر قرار می‌گیرد.

## پایان قسمت اول

### دنباله راههای میان‌بر به بهشت

این ابزارها قادرند، به صورت خودکار راه حلهایی برای رفع بیماریهای شرکت ارائه کنند. با چنین رویکردی جای تعجب نیست که نتایج دلخواه به دست نمی‌آید و کارکنان پس از شوق و ذوق اولیه، بار دیگر دلسرد می‌شوند. آنچه اغلب این سازمانها نداشته‌اند، هدایت واقعی بوده است. در واقع تنها هدایت است که می‌تواند شکاف بین ارزشهای شخصی و ارزشهای سازمانی را پر کند؛ فقط رهبری است که می‌تواند حس عمیق تعلق را به وجود بیاورد و تنها هدایت

زودی جای خود را به سازمانهایی بدهند که هم‌اکنون با TQM اداره می‌شوند.

است که می‌تواند کارکنان را مسؤول و مختار سازد. آنچه باقی می‌ماند، گونه جدیدی از «مدیریت بامهارت» قدیمی است.

## ■ جمع‌بندی

TQM یکی دیگر از طبل‌های توخالی نیست. اگر چیزی خالی است، مغز کسانی است که اعتقاد دارند لغات دهان پرکن و ابزار معمولی را می‌توان جایگزین شایستگی، رهبری و فداکاری کرد. ■

پیامی که باید برای کارکنان چنین سازمانی داد این است: بیرون بروید! هرچه زودتر، چون در سازمانهایی که کوتاه‌فکریهای خود را توجیه می‌کنند و گمان می‌کنند دست یافتن به آنچه TQM در پی آن است رؤیایی واهی است، آینده‌ای وجود ندارد. از همین روست که این مؤسسات باید به



## اطلاعیه فروش کتاب

### مجموعه قانون مالیاتهای مستقیم

گردآورنده: فریدون کشانی

مجموعه قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحات مصوب سال ۱۳۷۱ همراه با تمامی ضوابط قانون - فرامین رهبر - ماده واحده - استفساریه‌ها - آئین‌نامه‌ها - آرای شورای عالی مالیاتی - دیوان عدالت اداری و بخشنامه‌های مربوطه قابل استفاده مدیران - حسابداران - حسابرسان کارشناسان حقوقی و مالیاتی - شرکتها و سایر اشخاص حقوقی و مشمولان مقررات مالیاتی و دارندگان معافتهای مالیاتی، آماده توزیع می‌باشد.

علاقمندان می‌توانند مبلغ ۸۰/۰۰۰ ریال را به حساب ۲۷۶۰ نزد بانک ملی ایران شعبه گرمخان زند بنام انجمن مدیریت ایران واریز و رسید آن را جهت دریافت مجموعه به دبیرخانه انجمن تحویل نمایند.

تلفن ۸۸۲۴۸۸۶