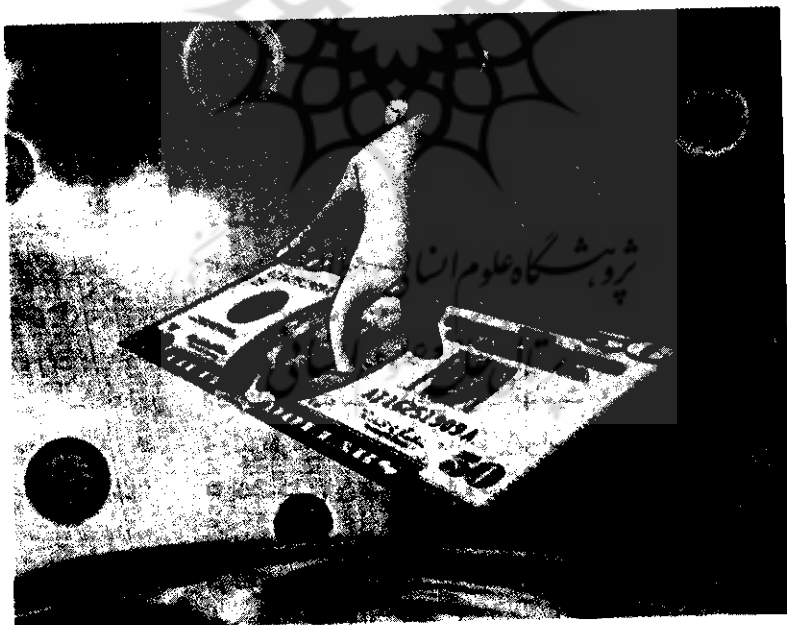


# حسابداری قیمت تمام شده نوین

در دهه ۱۹۲۰ نوعی دفترداری صنعتی یا دفترداری قیمت تمام شده که بعدها حسابداری صنعتی نامیده شده توسط بازوی صنعتی ای. تی. اند. تی، جنرال الکتریک، جنرال موتورز و وسترن الکتریک بوجود آمد.

سیدحسین امامی  
کارشناس حسابداری

هیجدهم تقریباً کلیه موسسات مالی و تجاری بزرگ، این شیوه حسابداری را به کار می‌بردند. اما ظهور انقلاب صنعتی<sup>۱</sup> که در نیمه دوم قرن هیجدهم آغاز و تا پایان نیمه اول قرن نوزدهم ادامه یافت، تحولات و تغییرات وسیع اقتصادی و اجتماعی را در پی داشت. این تحولات بنیادین بر



مقدمه

مقاله تحولات آینده سازمانها به قلم اینجانب در شماره ۱۳۳ مجله حسابداری - ویژه پنجمین سمینار سراسری حسابداری - به چاپ رسید. در آن مقاله از حسابداری قیمت تمام شده نوین<sup>۱</sup> به عنوان یکی از چهار مفهومی (مفاهیم دیگر کنترل کیفیت آماری، سازمان جمع و جور

تمامی عرصه‌های زندگی فردی و اجتماعی مردم اروپا اثر گذاشت و مناسبات اقتصادی - اجتماعی و سیاسی اروپائی را دگرگون کرده و از طریق این قاره به سراسر جهان راه یافت. بارزترین عرصه تحول در انقلاب صنعتی، قرار گرفتن ماشین در خدمت تولید

پیدایش حسابداری قیمت تمام شده سیستم ثبت دو طرفه<sup>۲</sup> حسابداری که در سال ۱۴۹۴ توسط لوکاپاچیولی (Loca pachioly, 1445- 1517) - پدر علم حسابداری - بنیان‌گذاری شد، به سرعت در سراسر اروپا رواج یافت و در طول قرن

فرایند تولید، به کارگیری روش نظام‌یافته) که با هم، برداشت تازه‌ای از نظریه جدید صنعت و تولید<sup>۲</sup> را ارائه می‌دهند، یاد شد. در این مقاله، سعی می‌کنیم در مورد مفهوم حسابداری قیمت تمام شده نوین بیشتر توضیح دهیم.

بود که شیوه تولید را از تولید دستی، به تولید ماشینی متحول کرد. در نخستین سالهای انقلاب صنعتی، تعداد محدودی از کارگاههای دستی بخصوص در صنعت نساجی، در امر تولید از ماشین بهره گرفتند و بر حجم تولیدات خود در مقیاس بزرگ افزودند. اما بزودی استفاده از ماشین تقریباً به تمام عرصه‌های تولید راه یافت و در تمامی رشته‌های تولیدی کارخانه‌هایی ایجاد گردید.

پیدایش و رشد کارخانه‌های بزرگ و کوچک با توانایی ساخت کالاهای همسان به مقدار زیاد از یک سو باعث زوال صنایع دستی، روستایی و خانگی در مدت کوتاهی و از سوی دیگر، موجب رقابت بین کارخانه‌داران شد. وجود رقابت، نیاز به آگاهی از قیمت تمام شده محصول را ایجاب کرد. در پاسخ به این ضرورت در دهه ۱۹۲۰ نوعی دفترداری صنعتی یا دفترداری قیمت تمام شده که بعدها حسابداری صنعتی<sup>۵</sup> نامیده شده توسط بازوی صنعتی ای.تی.اند.تی (A.T & T)، جنرال الکتریک (General Electric)، جنرال موتورز (General Motors) و وسترن الکتریک (Western Electric) بوجود آمد.

### سیر تحول حسابداری قیمت تمام شده

حسابداری قیمت تمام شده ابتدایی<sup>۶</sup> بیشتر به گزارش قیمت تمام شده محصولات بر مبنای اطلاعات مالی<sup>۷</sup> گذشته تاکید داشت و در پیش‌بینی آینده از حدس و گمان فراتر نمی‌رفت. اما بزرگتر شدن کارخانه‌ها و پیچیده‌تر شدن روشهای تولید و در نتیجه افزایش تولیدات، رقابت بین واحدهای صنعتی را برای تسلط بر بازارهای پیوسته ملی و همچنین رقابت در عرصه تولیدات به بازارهای جهانی را تشدید کرد و اداره موسسات بزرگ و پیچیده به پیدایش مفهوم مدیریت علمی<sup>۸</sup>

انجامید. اعمال مدیریت علمی که به تدریج توسعه می‌یافت، ضرورت فراهم آوردن اطلاعات دقیق و گسترده مالی را تشدید کرد و به دنبال آن روشهای هزینه‌یابی کامل و دقیقی ابداع گردید که با روشهای تحلیلی، ارزیابی کارایی و برنامه‌ریزی و کنترل عملیات همراه شد. با کمک حسابداری قیمت تمام شده، جنرال الکتریک و جنرال موتورز به چنان قیمت‌های رقابت‌آمیزی رسیدند که آنها را در همه جهان سرآمد کرد.

حسابداری قیمت تمام شده تازه به میدان آمده به جنرال موتورز نشان داد که می‌تواند در رنگ و حتی مدل سالانه خودروها، بدون پرداخت هرگونه هزینه اضافی تغییراتی ایجاد کند و بخش بزرگی از مشتریان شرکت فورد (Ford) را به چنگ آورد و عملاً سخن طنزآمیز هنری فورد (Henry Ford) که می‌گوید: "مشتریان هر رنگی را که مایلند، تا زمانی که سیاه باشد می‌توانند انتخاب کنند" را بی‌مفهوم کرد.

### ضعفهای حسابداری قیمت تمام شده

بعد از جنگ جهانی دوم، به تدریج ضعفهای (کمبودهای) حسابداری قیمت تمام شده آشکار شد، که عبارتند از:

۱) حسابداری قیمت تمام شده با توجه به واقعیتهای دهه ۱۹۲۰ پایه‌ریزی شده که در آن زمانی هزینه کارگران ساده ۸۰ درصد کل هزینه‌های تولید صنعتی، به غیر از قیمت موادخام را تشکیل می‌داد. در نتیجه حسابداری قیمت تمام شده هزینه‌ها را برابر با هزینه‌های کارگری می‌دانست و همه عاملهای دیگر متفرقه به حساب آمده و زیر عنوان کلی سربار<sup>۹</sup> قرار می‌گرفتند.

امروزه کارخانه‌ای که هزینه مستقیم کارگری آن به ۲ درصد هزینه کل برسد. حتی در نیروی انسانی برترین صنایعی که خودروسازی است استثنایی است. شرکت بکمن اینترنمنتس (Backman Instruments) که طبیعت کارش بسیار

نیروی انسانی بر است، هزینه دستمزد مستقیم را متفرقه به حساب می‌آورد. اما حسابداری قیمت تمام شده به گونه‌ای سنتی همچنان بر هزینه دستمزد مستقیم<sup>۱۰</sup> توجه داشته و با وسواس دقیقه‌های آنرا نیز به حساب می‌آورد.

۲) حسابداری قیمت تمام شده، مزایای به دست آمده از دگرگونیهای فرایند و روشها را عمدتاً به عنوان صرفه‌جویی در نیروی کار به حساب می‌آورد. چنانچه صرفه‌جوییهای دیگر نیز در حسابها وارد شوند، آنها را نیز به همان روش قراردادی هزینه‌های غیر از نیروی کار منظور می‌کند.

۳) سومین کمبود حسابداری قیمت تمام شده مهم‌تر است. این سیستم مانند ساعت آفتابی عمل می‌کند. به هنگام تابش خورشید ساعتها را نشان می‌دهد ولی در روزهای ابری و شبها هیچگونه اطلاعی از زمان نمی‌رساند. حسابداری قیمت تمام شده سنتی<sup>۱۱</sup> نیز تنها هزینه آنچه را که

هزینه‌های غیرتولیدی مانند: هزینه از کار افتادن دستگاهها، و هزینه فرآورده‌های عیب‌دار را که باید تعمیر و یا اقساط و دوباره‌سازی شوند به دست فراموشی می‌سپارد. زمانهای هدر رفته و غیرتولیدی در همه زمینه‌ها مانند: دستمزد کارمندان و حتی مواد خام، دارای هزینه‌ای همسنگ زمانهای تولیدی هستند. بنابراین نظام حسابداری قیمت تمام شده سنتی هیچکدام از اینها را به حساب نمی‌آورد.

۴) نکته آخر اینکه، حسابداری قیمت تمام شده، هزینه کارخانه را مانند جزیره‌ای مستقل و جدا از پیرامون خود می‌داند. تنها صرفه‌جوییهای درون کارخانه واقعی هستند. باقیمانده همانند سفته بازی و صوری‌اند.

برای مثال دگرگونیهایی که در فرایند صنعتی به وجود می‌آید تاثیر بر پذیرش<sup>۱۲</sup> یک فرآورده در بازار و یا کیفیت خدمات، به

حساب نمی‌آید. حسابداری قیمت تمام شده سنتی به زحمت هزینه‌های بهبودبخشی و یا نوآوری را پذیرفته و تایید می‌کند.

برای مثال خودکار کردن کارخانه‌ها را به عنوان یک هزینه به حساب می‌آورد ولی هیچگاه به سود حاصل از آن توجه ندارد.

بیش از چهل سال است که همه این موضوعها بر ما روشن هستند و سالهاست که دانشمندان و خبرگان حسابداری، حسابداری دولتی<sup>۱۲</sup>، حسابداری صنعتی و موسسه‌های حسابداری به سختی می‌کوشند تا این نظام را بهبود بخشند. پیشرفت زیادی در این راه به دست آمده، اما از آنجا که همه کوششها در جهت بهتر کردن همین نظام موجود نیست، کمبودهای آن هنوز پابرجاست.

نتیجه تلاشهای همه جانبه و همکاریهای مشترک سازندگان دستگاههای خودکار، صنایع چندملیتی و حسابداران علاقه‌مند، بوجود آمدن نظام نوینی در حسابداری قیمت تمام شده است که یاریهای کامپیوتری به صنایع جهانی نامیده شده و به کامی<sup>۱۳</sup> مشهور است. روش کامی که از سال ۱۹۸۶ به کار گرفته شده، آغاز تاثیرگذاری بر فرایند صنعتی است، اما از هم اکنون نشانی از یک انقلاب هوشمندانه<sup>۱۴</sup> را با خود به همراه دارد. هیجان‌انگیزترین نوآوری مدیریت، امروز در زمینه نظریه‌های حسابداری با شتاب شکل می‌گیرد که بر پایه مفهومیهای تازه، روشهای تازه، شیوه‌های تازه و حتی چیزی که می‌توان آنرا فلسفه نوین اقتصادی<sup>۱۵</sup> نامید، استوار است و در حالی که در جزئیات ویژه اختلافهای فراوانی وجود دارد، چهره حسابداری قیمت تمام شده روز به روز روشنتر و مشخص‌تر می‌شود.

با روشن شدن کارایی کامی معلوم شد که نظام سنتی حسابداری قابل بازسازی نیست و باید برای آن جانشین قرار داد.

هزینه دستمزد مستقیم در صنعت دیگر معیار درستی برای اندازه‌گیری نخواهد بود. و بنابر بینش نوین، دیگر عوامل تولید (مواد مستقیم<sup>۱۶</sup>، ساعت کار مستقیم<sup>۱۷</sup>، و...) نیز چنین حالتی دارند. معیار تازه اندازه‌گیری زمان است.

هزینه یک بخش از زمان باید قطعی تلقی شود و دیگر جایی برای هزینه‌های متغیر<sup>۱۸</sup> وجود نخواهد داشت.

حتی هزینه مواد خام بیش از آنکه متغیر باشد، ثابت است، زیرا فرآورده‌های عیب‌دار نیز به همان اندازه فرآورده‌های خوب و پذیرفتنی مواد خام مصرف می‌کنند. تنها عاملی که هم متغیر و هم قابل کنترل است، زمانی است که در هر فرایند صرف می‌شود و سود ناشی از هر چیزی است که بتواند این زمان را کاهش دهد.

در نظام حسابداری قیمت تمام شده سنتی، کالاهای موجود در انبار هزینه‌ای در برداشت زیرا به آن هزینه دستمزد مستقیم کارگری تعلق نمی‌گرفت و به آن به چشم یک دارایی نگاه می‌کردند. در حسابداری بهای تمام شده نوین موجودی انبارداری هزینه‌ته‌نشینی است. کالاهایی که در انبار می‌مانند درآمدی ندارند، بنابراین بخشی از سرمایه را به بند کشیده و زمان مصرف می‌کنند. در نتیجه زمانی آنها بالا می‌رود و حسابداری قیمت تمام شده نوین این هزینه زمان را در برابر کالاهایی که زودتر به نقد تبدیل می‌شوند، می‌سنجد.

حسابداری قیمت تمام شده نوین در پی از بین بردن چهارمین کمبود حسابداری قیمت تمام شده سنتی ناتوانی به حساب آوردن اثر دگرگونیهای صنعتی کل کار در نحوه کارکرد کارخانه نیز هست. نمونه اینگونه آثار نتیجه‌های سرمایه‌گذاری در خودکار کردن دستگاهها و یا خطر سرمایه‌گذاری نکردن در زمینه‌هایی است که موجب نوآوری می‌شوند.

هزینه‌ها و بهره‌های درون کارخانه ناشی

از چنین تصمیماتی اینکه به دقت قابل اندازه‌گیری است، اما دنیای کسب و کار در نتیجه‌گیری پی‌آمدها محافظه کارانه عمل می‌کند. این کار حتماً به افزایش فروش کمک خواهد کرد و یا اگر چنین نکنیم با خطر از دست دادن مشتری‌هایمان روبرو خواهیم شد آسان است. اما تبدیل آنها به کمیتهای سنجش‌پذیر چگونه ممکن است؟ اگر عاملهای لمس‌ناپذیری وارد معامله شوند، حسابداری قیمت تمام شده خود با چراها و اماهای تازه روبرو خواهد شد. بنابراین چگونگی انجام این کارها بسیار بحث‌انگیز و داغ است. با این وصف همگی پذیرفته‌اند که تاثیر این عاملها در عملکرد کارخانه، یعنی در حسابداری قیمت تمام شده، باید به حساب آید. هر راهی که برگزیده شود، حسابداری قیمت تمام شده نوین، مدیران را بر آن خواهد داشت تا تصمیماتی صنعتی درون و بیرون از کارخانه را با توجه به زمینه‌های کسب و کار بگیرند.

### هزینه‌های مبتنی بر فعالیت

سیستم حسابداری قیمت تمام شده سنتی، چنین فرض می‌کرد که هزینه کل تولید<sup>۱۹</sup> عبارت از جمع هزینه‌های تولید است. با این حال، هزینه‌ای که از نظر رقابت و سودآوری دارای اهمیت است، هزینه کل فرایند است و این همان چیزی است که سیستم جدید هزینه‌های مبتنی بر فعالیت<sup>۲۰</sup> آن را ثبت و قابل کنترل می‌کند.

پیش‌فرض اساسی آن، این است که فعالیت تجاری صنعتی، فرایند یکپارچه است که از زمان ورود تدارکات، مواد اولیه و قطعات به بازار کارخانه، آغاز و حتی تا بعد از رسیدن کالای تمام شده به دست مصرف‌کننده نهایی ادامه دارد. سرویس، کماکان بخشی از هزینه محصول است و نصب هم، ولو که مشتری پول آن را بپردازد، باز هم کالا به حساب می‌آید. سیستم

حسابداری قیمت تمام شده سنتی، هزینه انجام یک کار، مثلاً حدیده کردن یک پیچ را محاسبه و اندازه گیری می کند یا ساعت خوابیدن یا خرابی ماشینها، هزینه معطلی برای قطعه یا ابزاری، هزینه معطل شدن کالای تولیدی برای حمل، و هزینه کار مجدد روی قطعات معیوب و یا هزینه اوراق کردن قطعات معیوب، هزینه عدم انجام کار که حسابداری قیمت تمام شده سنتی نمی تواند آن را ثبت و ضبط کند، غالباً برابر هزینه انجام کار و گاهی فراتر از آن است. بنابراین هزینه یابی براساس فعالیت، نه تنها کنترل هزینه بهتری را مقدور می سازد، بلکه به نحوی فزاینده کنترل نتایج را هم ممکن می کند.

فرض حسابداری قیمت تمام شده سنتی این است که کار معینی - مثلاً عملیات حرارتی باید انجام شود و دیگر اینکه دقیقاً در همانجایی انجام شود که هم اکنون انجام می شود. هزینه یابی مبتنی بر فعالیت این سوال را مطرح می کند که آیا اصولاً عملیات حرارتی باید انجام شود، یا نه؟ و اگر باید انجام شود، بهترین جای ممکن برای انجام آن کجا است؟

هزینه یابی مبتنی بر فعالیت، آنچه را که زمانی چندین عمل و رویه بود یکپارچه می کند و تجزیه و تحلیل قیمت، تحلیل فرایند، مدیریت و هزینه یابی کیفیت را در تجزیه و تحلیل واحدی ارائه می نماید.

با استفاده از این نحوه برخورد، هزینه یابی مبتنی بر فعالیت می تواند تولید را، به میزان چشمگیری در بعضی از موارد، در حد یک سوم، کاهش دهد که بیشترین تاثیر را احتمالاً در بخش خدمات خواهد داشت. در اغلب شرکتهای تولید صنعتی، حسابداری قیمت تمام شده، ناکافی و نامناسب است ولی صنایع خدماتی - بانکها و فروشگاههای بزرگ زنجیره ای، بیمارستانها، مدارس، روزنامه ها و ایستگاههای رادیو تلویزیونی - در عمل

دارای هیچگونه اطلاعات هزینه ای نیستند. هزینه یابی مبتنی بر فعالیت، نشان می دهد که چرا حسابداری تمام شده سنتی در مورد شرکتهای خدماتی، عملی نبوده است. علت آن این است که روشها و تکنیکها غلط بوده است. علت این است که نمی توانند آن طور که شرکتهای تولیدی با حسابداری قیمت تمام شده سنتی عمل کرده اند و با فرض هزینه تک تک عملیات آغاز کنند. آنها باید با این فرض شروع کنند که تنها یک هزینه وجود دارد و آن هزینه شکل سیستم است، که در هر دوره زمانی خاص هزینه ای ثابت است.

تمایز بین هزینه های ثابت و متغیر، که حسابداری قیمت تمام شده سنتی بر آن استوار است، در کارهای خدماتی معنا ندارد. دیگر فرض پایه ای در حسابداری قیمت تمام شده هم که سرمایه می تواند جانشین کار و کارگر شود، نیز بی معنا خواهد بود. در حقیقت، کارهای مبتنی بر دانش، بالاخص در سرمایه گذاریهای اضافی و تکمیلی به نیروی کار بیشتری نیاز هست. بیمارستانی که ابزار جدیدی را برای تشخیص بیماریها، خریداری می کند؛ در نتیجه این خرید، کسی را اخراج نمی کند. بلکه باید چهار یا پنج نفر دیگر را برای تصدی تجهیزات جدید، اضافه کند. دیگر سازمانهای مبتنی بر دانش هم باید این درس را گرفته باشند ولی این فرض دیگر که امکانات و منابع نمی توانند جای یکدیگر را بگیرند، دقیقاً همان فرضهایی هستند که هزینه یابی مبتنی بر فعالیت، با آن فرضها شروع به کار می کند. ما با به کار بردن این فرضها در خدمات برای اولین بار به کسب اطلاعات و کنترل هزینه ها می پردازیم.

برای مثال، بانکها چندین دهه تلاش کرده بودند تا از فنون حسابداری قیمت شده سنتی در فعالیتهای خود استفاده کنند، ولی نتیجه موثری عایدشان نشد. اکنون این پرسش را مطرح کرده اند که کدام یک از

فعاليتها است که هم در مرکز هزینه ها و هم در مرکز درآمدها و نتایج قرار دارد؟ یک پاسخ این سوال، مشتری است. هزینه به ازای هر مشتری - هم حجم خدمات مورد استفاده مشتری و هم ترکیبی از آن خدمات - است که هزینه ها و میزان سودآوری را تعیین می کند. فروشگاههای خرده فروشی تخفیفی، مخصوصاً در اروپای غربی، مدتهاست که این حقیقت را دریافته اند. فرض آنها این است که زمانی که فضای قفسه مشخص و مستقر شده هزینه آن ثابت است و حسن مدیریت عبارت از بیشینه کردن بازدهی آن فضا در یک فاصله زمانی معین است. این توجه و تمرکز به کنترل نتایج، به رغم قیمتتهای نازل و حاشیه کم سود، امکان افزایش سودآوری را برای این خرده فروشان، فراهم ساخته است و در بعضی از زمینه ها، از قبیل آزمایشگاههای تحقیقاتی که اندازه گیری میزان بهره وری<sup>۲۱</sup> در آنها، دشوار است. شاید بیشتر روی ارزیابی و قضاوتها حساب کنیم تا روی هزینه یابی ولی برای اغلب کارهای خدماتی و مبتنی بر علم، باید بتوانیم ظرف ده سال، ابزار قابل اطمینان برای سنجش و اداره هزینه ها و ارتباط بین هزینه ها و نتایج بوجود آوریم.

تفکر روشستر دربارہ هزینه یابی خدمات، باید بینشهای جدیدی را در رابطه با هزینه های جلب و حفظ مشتریان در انواع فعالیتها، به دست دهد. اگر جنرال موتورز، فورد و کرایسلر (Crausler) در ایالات متحده از هزینه یابی مبتنی بر فعالیت استفاده کرده بودند، زودتر به بهبودگی محض حملات شدید رقابتی خود در بیست سال گذشته، که تخفیفهای چشمگیر و جوایز نقدی کلان به خریداران جدید اتومبیل می داد، پی برده بودند و این تبلیغات در عمل برای این سه خودروساز بزرگ، به بهای مبالغ هنگفتی پول و از آن بدتر، به بهای از دست دادن مشتریان



## دیدگان نافذ پیر مرد فروخت

اولین ترمی که به دانشگاه راه یافتیم، یکی از استادانم مرحوم علی خان وثوق بود. جثه‌ای کوچک و چشمانی بانقوذ داشت و بسیار سخت‌کوش بود. همواره لبخندی نیز به لب داشت. آرام و متواضع و فروتن بود، و با ما دانشجویان جوان و ناپخته، بس پدرا نه صحبت می‌کرد. بعدها که خود تدریس در دانشگاه را شروع کردم، با برخی از استادان سابقم - و از جمله آن زنده یاد - همکار شدم، که این برایم افتخاری بس بزرگ بود و در این حرفه همواره حمایت معنوی آنان را با خود داشته‌ام.

از مرحوم دکتر وثوق بیش از همه چیز تلاش و سخت‌کوشی را یاد گرفتیم. افتخار ما - شاگردان قدیمی او - این بود که استاد پیشین ما همواره از نظر عملی به ما بسیار اعتقاد و اعتماد داشت و در همه جا بضاعت و شایستگی ما را بیشتر از آنچه که بود عنوان می‌کرد، به گونه‌ای که در بسیاری از رساله‌هایی که او استاد راهنما بود، حتی یکی از ما را به عنوان استاد مشاور برمی‌گزید و گاه نیز حتی استاد راهنمایی رساله را به ما واگذار می‌کرد و خود با فروتنی تمام مشاورت آن را می‌پذیرفت - شگفتا:

بی‌شک او یکی از خادمان حرفه حسابداری این مرز و بوم است که رسالت خود را با تواضع و بدون ادعا به انجام رساند. خدایش بیامرزد، که بسیاری از فرزندان این آب و خاک نه تنها این حرفه، که منش و رفتار انسانی را نیز از او آموخته‌اند.

مهدی تقوی

شد که توسط حکومت وقت بازداشت شود ولی بعلت صغر سن آزاد گردد. مرحوم ابوالقاسم حالت شاعر نامدار معاصر نیز در سالگرد مجله توفیق در قطعه شعری در وصف او سروده است:

از بس که "علی وثوق" با فرهنگ است  
در بحر ادب جو مرغ خوش آهنگ است  
در پرتو خامه نگارنده او  
این نامه نگارخانه ارژنگ است  
همچنین در سنین نوجوانی داستانها و مقالاتی را که وی از نویسندگان بزرگ ترجمه کرده بود در جراید کثیرالانتشار کیهان و اطلاعات آن روز بچاپ رسیده است.

سوابق تحصیلی و اشتغالات  
بعد از اخذ دیپلم متوسطه به استخدام وزارت فرهنگ در آمده و به عنوان دبیر ریاضی و ادبیات فارسی به تدریس اشتغال ورزید و به‌طور همزمان در دانشکده حقوق دانشگاه

فقیه سعید دکتر علی وثوق مدرس، در تاریخ ۱۳۰۱ شمسی در خانواده‌ای علمی - مذهبی پا به عرصه حیات گذاشت. وی در زمان طفولیت نزد مادر فاضله‌اش که بانویی فرهیخته و با ایمان بود خواندن را با قرائت و حفظ آیاتی از قرآن مجید آغاز کرد سپس دوره ابتدایی را در مدرسه مبارکه وثوق که متعلق به پدرش بود طی نمود. پدر او، حاج شیخ محمد جعفر وثوق از فضلا و اندیشمندان بنام زمان خود بود که در فقه و علوم ریاضی - به ویژه (نجوم) و زبانهای عربی و فرانسه تبحر داشت و در مدرسه دارالشفاء تهران آنها را تدریس می‌کرد. برای روانشاد دکتر وثوق نیز بهترین فرصت بود که زبانهای عربی و فرانسه را نزد پدر ارجمندش فراگیرد. وی دوره متوسطه را در دبیرستانهای تدین و توفیق گذراند و هنگامی که هنوز محصل دبیرستان بود در روزنامه‌های آن زمان آثار قلمی و نقاشی و کاریکاتور خود را عرضه می‌نمود. حتی چاپ یکی از کاریکاتورهای ایشان سبب

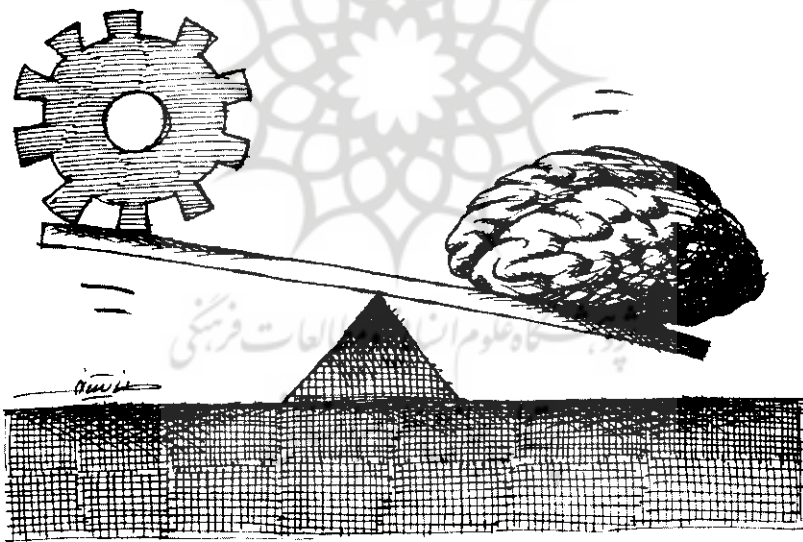


- مدیریت گروه کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی
- عضویت‌ها
- عضویت شورای عالی انقلاب فرهنگی
- عضویت فرهنگستان علوم
- عضویت هیئت ممیزه مرکزی وزارت علوم تحقیقات و فناوری
- عضویت موسس سازمان فنی حرفه‌ای کشور
- عضویت موسس دانشکده حسابداری در تبریز
- عضویت کارشناسی رسمی حسابداری دادگستری
- عضویت انجمن حسابداران خبره ایران و آمریکا
- زمینه‌های علمی و تحقیقاتی**
- تحقیق پیرامون کاربرد کامپیوتر در حسابداری صنعتی
- نارساییها و مشکلات سازمانی سیستم تشخیص در قوانین مالیاتی
- تاثیر حسابداران رسمی در تعیین مالیات شرکتها
- سیستم حسابداری در مرحله تهیه زغال خشک در ذوب آهن اصفهان
- قیمت تمام شده محصولات در شرکت دخانیات ایران
- بررسی مشکلات استقرار سیستمهای اطلاعاتی حسابداری در ایران
- تالیفات**
- اصول حسابداری (۱)
- مسایل حسابداری (۲)
- حسابداری دولتی و امور مالی شهرداریها
- اصول حسابداری صنعتی
- حسابداری شرکتها
- چندین کتاب آماده به چاپ نیز از استاد دکتر وثوق وجود دارد که در آینده نزدیک چاپ و برای استفاده علاقمندان ارائه خواهد شد.
- مرحوم دکتر وثوق در مدتی بیش از ۵۰ سال سابقه تدریس، به عنوان استاد راهنما و یا استاد مشاور در راهنمایی متجاوز از ۳۸۰ رساله کارشناسی ارشد و یا دکترای دانش‌آموختگان شرکت داشته است.
- تهران به تحصیل پرداخت و در سال ۱۳۲۶ به اخذ درجه کارشناسی در رشته حقوق قضایی نایل گردید و از آن زمان بتدریس در دبیرستان و مدتی هم به شغل قضاوت پرداخت.
- سپس دوره کارشناسی ارشد علوم اداری را در سال ۱۳۳۹ در دانشگاه تهران پایان رسانیده و در همین دانشگاه به عنوان مربی مشغول به کار شد.
- روانشاد دکتر وثوق دوره دکترای علوم سیاسی را نیز در دانشکده حقوق دانشگاه تهران طی کرد و رساله دکترای خود را درباره حسابداری دولتی و امور مالی شهرداریها در سال ۱۳۴۵ دفاع نمود و پس از آن به عنوان استادیار دانشگاه کار علمی خود را پی گرفت و مدارج دانشیاری و استادی این دانشگاه را پی در پی با موفقیت گذرانیده و در سال ۱۳۵۵ نیز درجه فوق تخصص رشته حسابداری را از دانشگاه کالیفرنیا جنوبی آمریکا دریافت نمود به طوری که اعطای این درجه در زمره اولین فوق دکترای تخصصی در این رشته در آن دانشگاه بشمار می آمد.
- فقید سعید، دکتر وثوق از سال ۱۳۵۱ مدیریت دپارتمان حسابداری دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی سابق را به عهده گرفت و بعد از چند سال تصدی معاونت دانشکده مذکور، بعد از پیروزی انقلاب به عنوان رئیس انتخابی دانشکده بمدت هشت سال انجام وظیفه کرد.
- روان شاد دکتر وثوق علاوه بر تصدی معاونت دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی آن زمان فعالیت‌های خود را در مراکز زیر دنبال کرده است:
- مدرسه عالی بازرگانی سابق (دانشگاه علامه طباطبائی فعلی)
- استاد دانشگاه شهیدبهبشتی
- استاد دانشگاه بین‌المللی امام خمینی
- استاد دانشگاه پلیس
- استاد دوره کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی
- استاد دانشکده علوم اداری و قضایی قم
- استاد دوره بازآموزی اتحادیه شهرداریهای کشور

## مهندسی مالی

پس از سالها تجربه، صاحبانظران و دست‌اندرکاران امور اقتصادی به این نتیجه رسیده‌اند که برای ایجاد کارایی در تولید، باید بخش خصوصی با انگیزه سود و رقابت پا به میدان بگذارد تا بدان وسیله بسیاری از شرکتهای دولتی از بن‌بست کاهش کارایی رهایی یابند و از آن رهگذر از منابع به‌نحو بهینه‌ای استفاده شود.

مهران جوادپور



اشاره

از زمان شروع برنامه اول توسعه اقتصادی، بحث خصوصی‌سازی و واگذاری شرکتهای به بخش خصوصی به‌عنوان اصلی‌ترین موضوع فراراه توسعه اقتصادی شناخته شده است؛ به عبارت دیگر پس از سالها تجربه، صاحبانظران و

عواملی که باعث جذب نقدینگی و سوق آن به‌طرف تولید می‌شوند، وجود داشته باشند، متأسفانه بورس اوراق بهادار تهران هنوز نتوانسته به‌عنوان یک بازار مالی موثر رسالت خود را انجام دهد؛ رسالتی که می‌تواند کمک شایانی به کاهش تورم کند<sup>(۳)</sup>. بورس تهران از مشکلات

بسیاری رنج می‌برد، نبود اوراق بهادار متنوع و تبدیل شدن بورس به بازار ثانویه‌ای که اغلب به داد و ستد اوراق بین سفته‌بازان می‌پردازد، از جمله مشکلات مهم بورس تهران است. در این مقاله سعی داریم با آشنایی مختصری که از مهندسی مالی ارائه می‌کنیم، تخصصی را معرفی کنیم که می‌تواند در ایجاد تنوع اوراق بهادار کمک بسیار زیادی به بورس کند. ایجاد تنوع در

را میسر سازد. بورس اوراق بهادار و ابزاری که در آن وجود دارد، از مهمترین اهرمهای خصوصی‌سازی بشمار می‌روند. بورس اوراق بهادار کشورهای پیشرفته صنعتی مهمترین عامل تهیه منابع مالی برای تولیدکنندگان قلمداد می‌شود. بورس را تنها به‌عنوان یک محل برای دادوستد اوراق بهادار تعریف نمی‌کنیم، بلکه محلی است با ویژگیهای خاص خود؛ در این محل باید

دست‌اندرکاران امور اقتصادی به این نتیجه رسیده‌اند که برای ایجاد کارایی در تولید، باید بخش خصوصی با انگیزه سود و رقابت پا به میدان بگذارد تا بدان وسیله بسیاری از شرکتهای دولتی از بن‌بست کاهش کارایی رهایی یابند و از آن رهگذر از منابع به‌نحو بهینه‌ای استفاده شود.

انجام هر عملی نیاز به ابزار دارد؛ ابزاری که بتواند به‌نحو چشمگیری رسیدن به هدف

اوراق بهادار بسیار حائز اهمیت است، چرا که مردم دارای سلیقه‌ها و درجه ریسک‌پذیری متفاوتی هستند، بسیاری از افرادی که با خرید اوراق مشارکت از اینکه مثلاً سالانه بیست درصد بازده ثابت بدست می‌آورند خوشحالند و بسیاری از افرادی که درجه ریسک‌پذیری‌شان زیاد است و به خرید سهام عادی روی می‌آورند. اما همچنین بسیاری از افرادی که ما بین این دو طیف قرار دارند، به عنوان مثال تمایل دارند به عنوان مالکان شرکت قلمداد شوند اما در این حال از سود ثابتی نیز بهره‌مند گردند. (خریداران سهام ممتاز). متأسفانه در بورس تهران تنها می‌توان اوراق مشارکت و سهام عادی را مشاهده کرد و تنها افراد بسیار ریسک‌پذیر و بسیار ریسک‌گریز جذب آنجا می‌شوند و جایی برای افراد دیگر وجود ندارد، از این رو بخش عظیمی از مردم و سرمایه‌گذاران از لیست مشتریان بورس حذف می‌شوند.

### تاریخچه مهندسی مالی

اصطلاح مهندسی مالی برای اولین بار بوسیله بانکهای لندن در اواسط دهه ۱۹۸۰، به منظور راه‌اندازی دپارتمان مدیریت ریسک بوجود آمد و شامل گروهی از متخصصان بود که هر کدام در زمینه ریسک شرکتی، مهارت داشتند. این گروه‌ها یک نگرش استراتژی جدید برای مدیریت ریسک ارائه کردند. آنها تمامی ریسکهای مالی را که برای شرکتها وجود داشت، مورد آزمایش قرار دادند. وظایف اصلی آنها عبارت بود از:

۱- شناخت ریسک.  
۲- اندازه‌گیری ریسک.

۳- تعیین انواع نتایج مدیریت شرکتها  
همه موارد فوق مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گرفت؛ به موازات تکمیل این تجزیه و تحلیلها، گروه مهارتهای مهندسی مالی را روشن می‌ساخت.

### نقش مهندسی مالی

سه نقش اصلی مهندسان مالی عبارتند از:

۱- بوجود آوردن بازار

۲- ابداع

۳- پیدا کردن روزه قانونی

سازندگان بازار معامله‌ای را ترتیب می‌دهند که نیازهای مشتری را برآورده سازد و سپس براساس ایده مشتری، به او فروش می‌کنند. یک معامله تنها زمانی بهترین است که با حداقل هزینه، اهداف مشتری را تامین کند. منظور از ابداع این است که اوراق بهادار و فرایندهای جدید معرفی شوند، آنها اغلب روی اوراق جدید کار می‌کنند، اوراقی که نیازهای مشتری را برآورده سازد و مشتری در آن زمان نتواند با اوراق موجود، نیاز خود را برآورده سازد.

همچنین مهندسان مالی در پی یافتن روزه‌ای برای بهره‌برداری از قوانین موجود هستند، مثلاً با استفاده از قوانین مالیاتی و آربیتراژ<sup>۱</sup> سعی می‌کنند سود را افزایش دهند.

مهندسان مالی موفق همیشه در تئوریهای مالی با ریاضیات سروکار دارند آنها خیلی سریع ایده‌ها را به چنگ می‌آورند و به آسانی اجزای ترکیب دهنده آنها را می‌یابند. آنها سعی می‌کنند بسیار آزاد فکر کنند و از محصور شدن می‌پرهیزند. آنها همچنین سعی می‌کنند خلاق باشند، هرگاه به آنان بگویند که نمی‌توان فلان کار را انجام داد، بلافاصله می‌پرسند "چرا؟"

### ابزار مهندسان مالی

رشته مهندسی مالی، مانند سایر رشته‌های مهندسی، به ابزار نیاز دارد؛ این ابزار را می‌توان به دو بخش مفهومی و فیزیکی تقسیم کرد. در ابزار مفهومی، امور مالی به مثابه یک سیستم در نظر گرفته می‌شود. بسیاری از ابزارهای مفهومی بخشی از مدیریت مالی جدید به‌شمار می‌روند و بسیاری دیگر، برای مطالعات سیستماتیک مهندسی مالی به کار می‌روند.

مثالهایی از ابزار مفهومی عبارتند از: تئوری ارزش، تئوری پرتفولیو<sup>۲</sup> و تئوری مصونیت<sup>۳</sup>.

ابزار فیزیکی شامل ابزارها و فرایندهایی است که می‌توانند برخی از اهداف خاص را با یکدیگر پیوند دهند. این ابزار شامل اوراق بهادار با درآمد ثابت<sup>۴</sup>، پیمانهای آتی<sup>۵</sup>، اختیارات خرید و فروش<sup>۶</sup>، سوآپ<sup>۷</sup> و بسیاری از ابزارهای دیگر می‌شود.

### حوزه فعالیت مهندسی مالی

مهندسی مالی با طراحی، توسعه، ابداع فرایندها و ابزار مالی و فرمولهای پدیده آورنده راه‌حلهای مسائل مالی، سروکار دارد. بنابراین ابداع و خلاقیت، دو ابزار بسیار مهم در مهندسی مالی قلمداد می‌شوند. ابداع سوآپ، اوراق بهادار سازمانهای دولتی با پشتوانه اقساط ناشی از وامهای رهنی<sup>۸</sup>، اوراق قرضه بدون بهره<sup>۹</sup> و اوراق قرضه بسنجل<sup>۱۰</sup>، همگی از فعالیتهای مهندسی مالی به‌شمار می‌روند.

علاوه بر این، مهندسی مالی نقش تغییر عقاید کهنه مالی و تبدیل آنها به عقاید نو و جدید را نیز به‌عهده دارد. معرفی سوآپ و صندوقهای مشترک سرمایه‌گذاری به شکلی جدید، از فعالیتهای دیگر مهندسی مالی است. همچنین مهندسی مالی در حال ترکیب مدلها و ابزارهای مالی، به‌منظور پدید آوردن مدلها و ابزار است؛ مثالهایی از فعالیتهای بسیار مفید مهندسی مالی عبارتند از: استفاده از روشهای موجود به‌منظور کاهش ریسک مالی شرکتها، کاهش هزینه تامین مالی، افزایش سود حسابداری و افزایش کارایی بازار.

حوزه فعالیت مهندسان مالی تنها به شرکتها محدود نمی‌شود؛ بسیاری از ابداعات مالی خلاق، در سطح فردی نیز بوجود آمده است که گاهی با عنوان سطح مشتری<sup>۱۱</sup> معرفی می‌شوند. در این ارتباط



می‌توان از حساب بازنشستگی فردی<sup>۱۲</sup>، طرح‌های بازنشستگی انفرادی<sup>۱۳</sup> و انواع بیمه‌های عمر را نام برد.

از جنبه عملی، مهندسان مالی فعالیت‌های گسترده‌ای دارند که شامل مدیریت مالی شرکتها، مدیریت پولی و سرمایه‌گذاری و مدیریت ریسک<sup>۱۴</sup> می‌گردد.

در زمینه مدیریت مالی شرکتها، مهندسان مالی اغلب به منظور توسعه ابزارهای جدید، برای اطمینان از تامین مالی مورد نیاز شرکتها بزرگ، به کار گرفته می‌شوند. طبیعت پیچیده تامین مالی ایجاب می‌کند که از ابزارهای گوناگون یا ترکیبی از آنها، استفاده شود و این مهم میسر نمی‌شود جز در سایه تخصص پیچیده مالی.

از جمله فعالیت‌های دیگر مهندسان مالی در زمینه مدیریت مالی، می‌توان به ادغام و جذب<sup>۱۵</sup> و تصاحب<sup>۱۶</sup> و خرید یک شرکت با استفاده از وام<sup>۱۷</sup> اشاره کرد.

مهندسان مالی در خلق اوراق بهادار جدید و اوراق مشتقه<sup>۱۸</sup> فعالیت‌های چشمگیری از خود نشان داده‌اند. آنها اشکال متنوعی از آریترایز و شبه آریترایز<sup>۱۹</sup> را پدید آورده‌اند که از حیث زمان، مکان، ریسک، سنگناهی قانونی و نرخهای مالیات، می‌توانند برای شرکت بسیار سودمند واقع شوند. آریترایز مکان عبارت است اتصال بین بازار پیمانهای آتی<sup>۲۰</sup> به نحوی که معاملات انجام شده در بازارهای امریکا می‌توانند با معاملات انجام شده در بازارهای خارجی به گونه‌ای پایاپای شوند که از خاصیت معامله خنثی‌کننده<sup>۲۱</sup> استفاده گردد.

#### پی‌نوشت

##### 1. Arbitrage

خرید و فروش همزمان اوراق بهادار در دو بازار مختلف با هدف کسب سود از طریق اختلاف قیمت دو بازار.

##### 2. Portfolio Theory

تئوری پرتفوی تصمیمات سرمایه‌گذاری در مجموعه‌ای از اوراق بهادار را مورد بررسی و ارزیابی قرار می‌دهد، در این تئوری تجزیه و تحلیل ریسک و بازده مجموعه اوراق بهادار مورد مطالعه قرار می‌گیرد.

##### 3. Hedging Theory

در این تئوری روشهای مصون ماندن از ریسک ناشی از تغییر قیمت‌های اوراق بهادار مورد بررسی و مطالعه قرار می‌گیرد.

##### 4. Fixed income securities

اوراقی که نرخ بهره ثابت از پیش تعیین شده دارند مانند اوراق قرضه.

##### 5. Futures contracts

قراردادهایی است که در آن خریدار و فروشنده متعهد می‌گردند کالا و پول در تاریخ معینی در آینده بین آنها رد و بدل گردد. این قراردادها در بورسهای مختلف جهان مورد معامله قرار می‌گیرند. پیمانهای آتی برای کالاهایی مانند انواع فلزات گرانبها، غلات، گوشت، ارزهای خارجی و غیره منعقد می‌گردد.

##### 6. Options

برگه‌های اختیار خرید یا فروش سهام عادی به قیمتی معین تا زمان مشخص. برگه‌های اختیار به دو دسته زیر تقسیم می‌شوند:

الف - Call option: (برگه اختیار خرید) - قراردادی است که بین خریدار و فروشنده سهام منعقد می‌گردد و به خریدار حق خرید تعداد معینی از سهام خاص با قیمت مشخص تا تاریخ تعیین شده در قرارداد اعطا می‌کند. بدیهی است در صورتی خریدار از حق خود استفاده می‌کند که قیمت بازار سهام از قیمت ذکر شده در قرارداد بالاتر رود. پس از انقضای تاریخ تعیین شده در قرارداد، برگه اختیار خرید باطل می‌گردد.

ب - Put option: (برگه اختیار فروش) - قراردادی است که بین خریدار و فروشنده سهام منعقد می‌گردد و به فروشنده حق فروش تعداد معینی از سهام خاص را با قیمت مشخص تا تاریخ تعیین شده در قرارداد اعطا می‌کند، بدیهی است در صورتی فروشنده از حق خود استفاده می‌کند که قیمت بازار سهام از قیمت ذکر شده در قرارداد کمتر شود. پس از انقضای تاریخ تعیین شده در قرارداد، برگه اختیار فروش باطل می‌گردد.

##### 7. Swaps

فروش یک نوع اوراق بهادار و خرید اوراق بهادار مشابه به قصد کاهش مالیات یا افزایش بازده.

##### 8. Mortgage - backed certificate security

##### 9. Zero coupon bonds

نوعی اوراق قرضه بدون بهره است. این اوراق در زمان فروش، زیر قیمت اسمی بفروش می‌رسد و در طول عمر آن هیچگونه بهره‌ای به این اوراق تعلق نمی‌گیرد. خریدار در سررسید معادل مبلغ اسمی اوراق از انتشاردهنده دریافت می‌کند.

##### 10. Junk bonds

نوعی اوراق قرضه با ریسک بسیار بالاست. درجه اعتبار این نوع اوراق از نظر بازپرداخت اصل و بهره، بسیار پایین است، از این رو موسسات منتشر کننده این اوراق مجبورند نرخ بازده بالایی برای آنها تعیین کنند تا بتوانند آنها را در بازار بفروش رسانند.

##### 11. Consumer level

##### 12. Individual Retirement Account

حساب بازنشستگی فردی: حسابی است در یک صندوق بازنشستگی، افتتاح‌کننده آن حساب می‌تواند بخشی از درآمد قبل از مالیات خود را در این صندوق سرمایه‌گذاری کند و از مزایای خاص مالیاتی بهره‌مند گردد.

##### 13. Keogh plans

در آمریکا کسانی که برای خود کار می‌کنند، می‌توانند درصدی از درآمد قبل از مالیات خود را حداکثر تا سقف معینی به صندوق بازنشستگی واریز نمایند و در زمان بازنشستگی از مزایای آن بهره‌مند شوند. به این برنامه، طرح بازنشستگی انفرادی گویند.

##### 14. Risk management

مدیریت ریسک عبارت است از بررسی و مطالعه ریسکهای مختلف سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار و به حداقل رساندن آنها با توجه به بازده‌های متظره.

##### 15.16. Merger & Acquisition

Merger: (ادغام دو شرکت): به شرايطی اطلاق می‌شود که دو شرکت در یکدیگر ادغام شوند و شخصیت حقوقی یکی از آنها از بین برود.

Acquisition: (تصاحب یک شرکت توسط شرکت دیگر): به شرايطی اطلاق می‌شود که یک شرکت به قصد کنترل شرکت دیگر مقدار زیادی از سهام آن شرکت را خریداری کند. برای تصاحب شرکت‌های کوچک، که سهام آنها به‌نحو گسترده‌ای توزیع نشده است، این مقدار باید بیش از ۵۰ درصد باشد، اما اگر سهام شرکت سرمایه‌پذیر به‌طور گسترده‌ای توزیع شده باشد، برای تصاحب آن نیاز نیست که این مقدار بیش از ۵۰ درصد باشد. در تصاحب، شخصیت حقوقی شرکت سرمایه‌پذیر از بین نمی‌رود.

##### 17. Leveraged buy out (LBOs)

در این روش، داراییهای شرکت خریداری شده به‌عنوان وثیقه وام معرفی می‌گردد و بازپرداخت بدهی شرکت خریدار از محل جریان نقدی شرکت صورت می‌گیرد.

##### 18. Derivative securities

##### 19. Quasiarbitrage

##### 20. Futures exchanges

##### 21. Offset

#### منابع

- جهانخانی، علی و علی پارساییان، فرهنگ اصطلاحات مالی، تهران: موسسه مطالعات و پژوهشهای بازرگانی، ۱۳۷۵
- جهانخانی، علی و علی پارساییان، بورس اوراق بهادار تهران، تهران: انتشارات دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، ۱۳۷۴
- جوادیپور، مهران بررسی رابطه بین تغییرات نامگرهای پیشرو اقتصادی و تغییرات شاخص قیمت سهام در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه تحقیقات مالی، شماره ۹ و ۱۰، زمستان ۱۳۷۴ و بهار ۱۳۷۵.
- Marshall, John F. and Vipul K. Bansal. Financial engineering. New York: New York institute of finance, 1992.

# نگاهی به تئوری نمایندگی در حسابداری مدیریت

بر اساس تئوری نمایندگی، موجودیت یک واحد تجاری بر مبنای قراردادهای منعقد شده است. این قراردادها می‌تواند به صورت رسمی باشد (نظیر قراردادهای استقراض، طرح حقوق و مزایای مدیران، نمودار سازمانی و ...) و یا به طور غیررسمی (مانند روشهای کاری مکتوب نشده)

محمد سیرانی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران

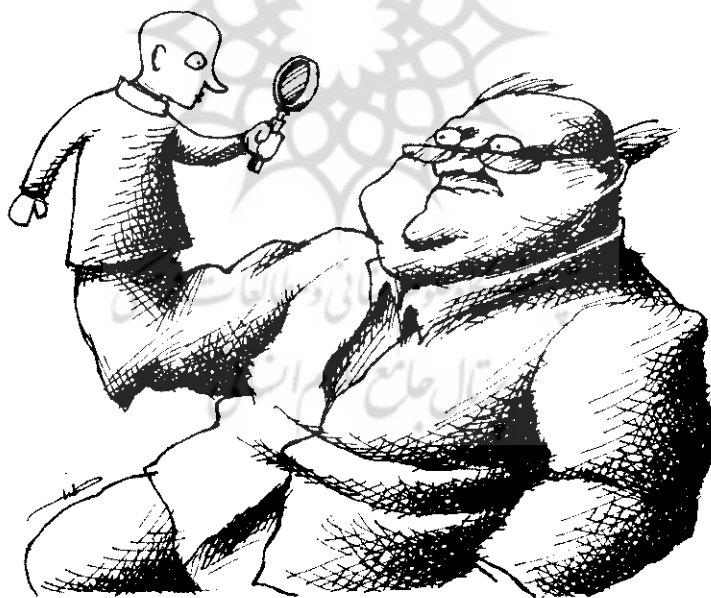
برخی از این مطالعات در جدول شماره ۱ آمده است.

تئوری نمایندگی در حسابرسی

خانم واندا والس (Wanda A. Wallace)

تئوری یاد شده را در مدل خود به عنوان یکی از عوامل توجیه ضرورت تقاضا برای حسابرسی مطرح

می‌کند. زمانی که رابطه مدیر و سهامداران مطرح است، طبیعی است که مدیر برای بهینه کردن منافع خویش دست به حرکتی بزند که به منافع سهامداران لطمه وارد کند. پس سهامداران نیاز به یک مکانیزم کنترلی دارند. این مکانیزم کنترلی در قالب موضوع حسابرسی شکل گرفته و منجر به یک



رابطه نمایندگی قراردادی است که بر اساس آن رئیس، مباشر، نماینده یا عاملی<sup>۲</sup> از جانب خود انتخاب کرده و اختیار تصمیم‌گیری را به او تفویض می‌کند.

بر اساس تئوری نمایندگی، موجودیت یک واحد تجاری بر مبنای قراردادهای منعقد شده است. این

قراردادها می‌تواند به صورت رسمی باشد (نظیر قراردادهای استقراض، طرح حقوق و مزایای مدیران، نمودار سازمانی و ...) و یا به طور غیررسمی (مانند روشهای کاری مکتوب نشده).

موضوع تئوری نمایندگی مطالعه تعارض بین رئیس و عامل است. این تضاد

از متفاوت بودن هدفهای آنان ناشی می‌شود. در سالهای اخیر موضوع رئیس-عامل به طور گسترده‌ای در متون تئوریک مورد بررسی قرار گرفته و این تئوری در حیطه‌های مختلفی مانند حسابداری مدیریت، حسابرسی، پاداش مدیران، قراردادهای استقراض و ... به کار رفته است.

## جدول شماره ۱

حیطه و موضوع مورد بررسی	توسط	ارائه شده در:
حسابرسی	Wanda A. Wallace	-Wallace, W.A. "The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Market". Rochester, N.Y: University of Rochester, 1980.
پاداش مدیران	Jensen and Meckling	-Jensen and Meckling "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure" , Journal of Financial Economics 3 (October 1976) pp. 305-360
قراردادهای استقراض		-Zimmerman, J. "Positive Accounting Theory", University of Rochester, 1986
تملك، واگذاری و خرید شرکتها	Fama and Miller	-Fama and Miller.: Theories of Finance, Orydryden Press
حسابداری مدیریت (مبحث قیمتگذاری انتقالی و تخصیص هزینه)	Kyung Tae lee	-Lee, Kyung Tae, "Optimal control system in Managrial Accounting" University of California, 1992
حسابداری مدیریت	S.Baiman	-Baiman. S., "Agency Research in Managenial Accounting: A Survey" Journal of Accounting Literature (Spring 1982), 154-213

(Meckling) مدل‌هایی را برای قرارداد بین مدیر و سهامدار ارائه کردند و رفتار مدیر را مورد مطالعه و بررسی قرار دادند مدل‌های یاد شده عبارتند از:

قرارداد بین مدیر خویش فرما و سرمایه‌گذاران بدون حق رای زمانی که مدیر خویش فرما مالک ۱۰۰ درصد شرکت است.

با فرض عدم تاثیر مالیاتی در چنین حالتی مدیر خویش فرما از ریخت و پاش و ایجاد هزینه‌های اضافی خویشنداری می‌کند، چراکه از این بابت خودش متضرر می‌گردد.

زمانی که مدیر خویش فرما (مدیر مالک) بخشی از سهام بدون حق رای را به دیگران واگذار نموده است؛

در این حالت چون هزینه‌های اضافی ناشی از منفعت شخصی مدیر (تظیر مسافرت‌های غیر ضروری، ایجاد محیط کار

تئوری نمایندگی در پاداش مدیران یک قرارداد موثر و کارا در مدیر این انگیزه را ایجاد می‌کند که ارزش شرکت را به حداکثر رساند. این قراردادهای بر دو نوع است.

۱- مبتنی بر سود حسابداری  
 ۲- مبتنی بر ارزش شرکت  
 هر یک از طرفین (مدیر و سهامدار) سعی دارند که منافع شخصی خود را حداکثر کنند. منافع فردی هر یک نیز بستگی به تابع مطلوبیت‌شان دارد، که این تابع مطلوبیت در خصوص مدیر و سهامدار یکسان نیست. برای مثال اگر تابع مطلوبیت یک مدیر داشتن دفتر کاری زیبا، منشی‌های متعدد و مسافرت‌های خارجی غیر ضروری باشد و در این راه مبالغ قابل توجهی هزینه کند، سهامدار سعی می‌کند با انعقاد قرارداد جهت جلوگیری از صرف هزینه‌های یاد شده اقدام کند.

جensen (Jensen) و مک‌لینگ

اعتماد نسبی بین مدیر و سهامدار گردیده است.

در به کارگیری این تئوری با تأکید بر مفروضات ذیل این استنتاج مطرح می‌شود که مدیر متقاضی خدمات حسابداری است:

۱- تضاد منافع بین مدیر و سهامدار منجر به سوء رفتار مدیر می‌گردد.

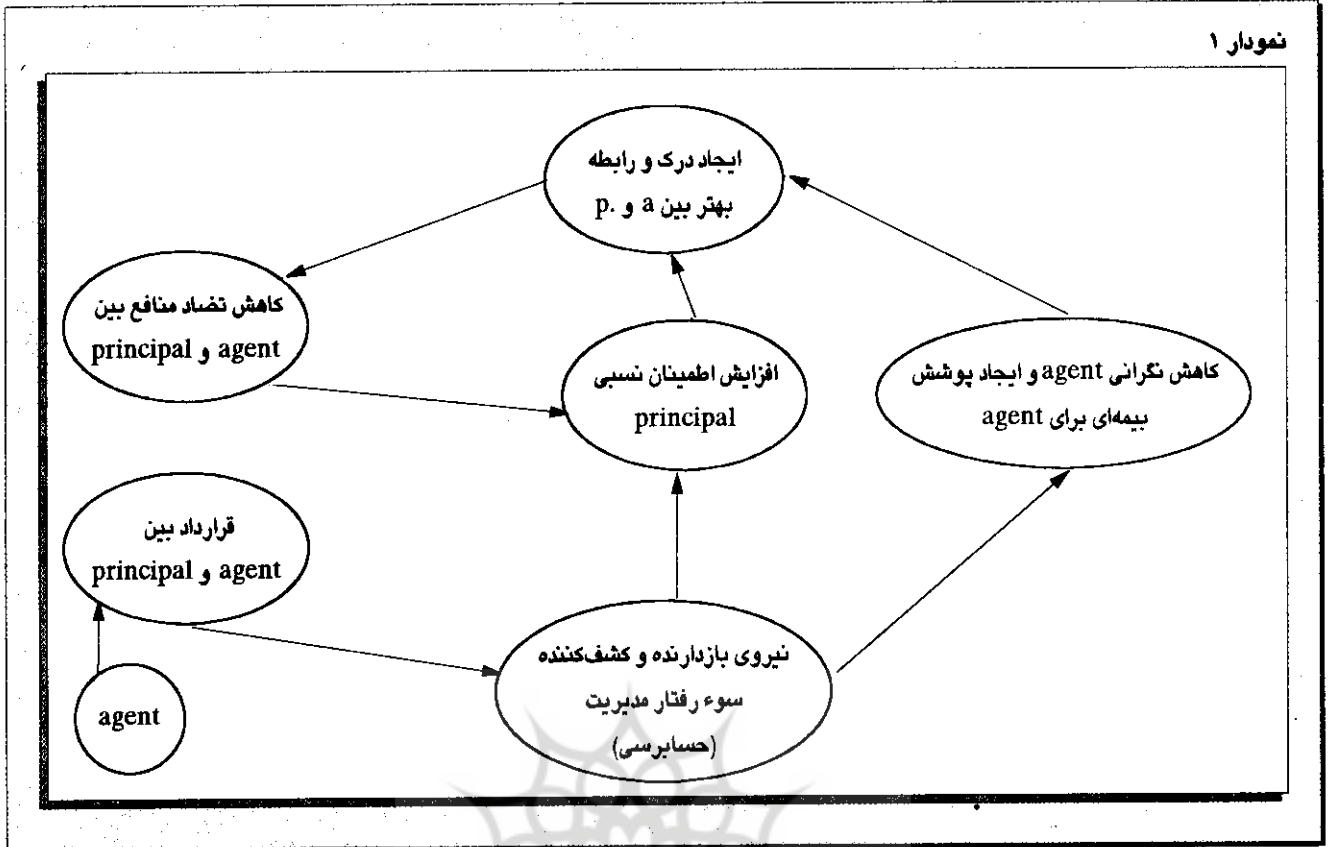
۲- نحوه سوء رفتار مدیریت از سوی سهامدار قابل پیش‌بینی است.

۳- میزان زیان ناشی از سوء رفتار قابل برآورد است.

۴- سهامدار در شرایطی است که برای جبران زیان برآوردی‌اش می‌تواند حقوق و مزایای مدیر را تعدیل کند.

۵- میزان تعدیلات بیش از هزینه حسابداری است.

۶- حسابداری اعتماد نسبی را برای نیروی بازدارنده یا کشف کننده سوء مدیریت را فراهم می‌سازد. (نمودار ۱)



انگیزه‌ای برای انجام درست کارها و عدم دخالت و نهایتاً کاهش هزینه‌ها را بدنبال دارد.

البته موضوع استقراض باعث می‌شود که مدیر خویش‌فرما از راههای دیگر به انتقال ثروت از طلبکاران به خود مبادرت ورزد برخی از آنها به شرح زیر است:  
- افزایش نسبت بدهی و متعاقب آن افزایش ریسک شرکت؛

- به‌کارگیری تمامی پروژه‌هایی که NPV آنها مثبت است (بدون توجه به پراکندگی و انحراف معیار جریان‌ات نقدی پروژه) و در نتیجه مواجه شدن شرکت با فقدان میعان نقدینگی و عدم توان بازپرداخت دیون.

با توجه به موارد یاد شده ضرورت وجود قرارداد جهت محدود کردن فعالیت مدیر مطرح می‌گردد که این‌گونه قراردادها در قالب مدل رئیس و عامل معنی و مفهوم ۳۷ می‌یابد.

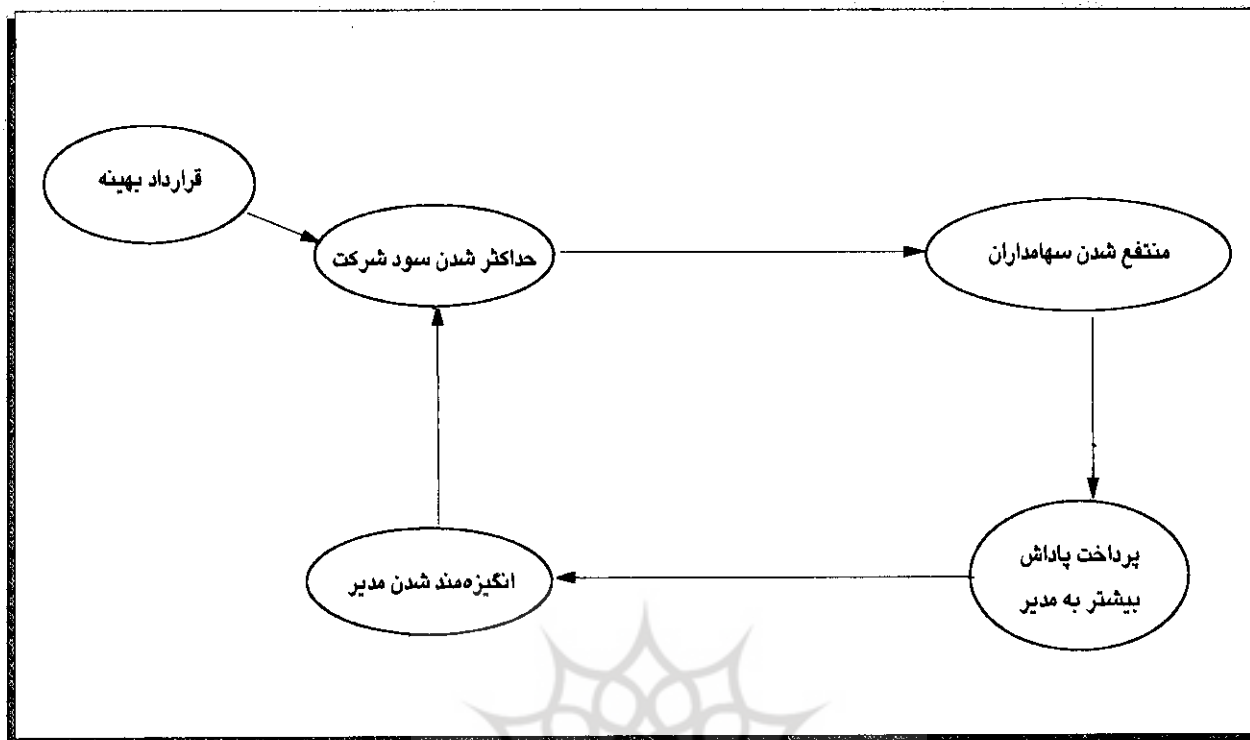
متقاعد کند که به قراردادش پایبند است. در این صورت چنانچه هزینه قرارداد کمتر از هزینه‌های شخصی و غیرضروری باشد سهام با ارزش بیشتری - نسبت به حالتی که قراردادی وجود ندارد - به فروش می‌رسد. از این رو همان‌گونه که قبلاً گفته شد مدیرعامل دارای انگیزه‌ای برای اطلاع‌رسانی به سهامدار در قالب حسابرسی است. (نمودار ۲)

### تئوری نمایندگی در قراردادهای استقراض

انگیزه مدیر برای تحمیل هزینه‌های شخصی غیرضروری، متعاقب آن محدودیتهای اعمال‌شده از سوی سهامداران برون سازمانی بر مدیریت، ... منجر گردید که پیشنهاد شود به منظور کاهش هزینه‌های مدیرعامل، به‌جای ایجاد حق برای سهامدار غیر، ادعایی با ارزش اسمی ثابت (بدهی) منتشر شود که این امر

تجملاتی... با توجه به واگذاری بخشی از سهام شرکت به دیگران، برای مدیر هزینه کمتری در بردارد. طبیعی است که مدیر دست به چنین اقداماتی زند. نکته مهمی که مقاله به آن اشاره دارد این است که صرفاً در صورتی که بازار سرمایه کارا باشد سهامداران برون‌سازمانی به‌طور متوسط از بابت سوء رفتار مدیر متضرر نمی‌شوند، چراکه هزینه‌های غیرضروری در کوتاه‌مدت اثر خود را بر بهای سهام می‌گذارد و آن را تعدیل می‌کند.

مدیر خویش‌فرما با سهامداران برون سازمانی و وجود هزینه‌های نظارتی در این حالت مدیر به‌منظور اطمینان بخشیدن به سهامداران برون سازمانی از عدم انجام هزینه‌های غیرضروری، به انعقاد قرارداد می‌پردازد. (فعالیت محدودکننده) و سپس با صرف هزینه‌ای آن‌را به اطلاع آنان می‌رساند (فعالیت آگاهی‌دهنده) تا بازار را



مدیریت کردند. آنها همچنین دریافتند که وظیفه قیمت تمام شده باید متفاوت از وظایف تصمیم‌گیری باشد. در نتیجه علوم مدیریت، تئوریهای آماری و اقتصادی و مدل‌های ریاضی را به منظور بسط و گسترش مدل‌های حسابداری مدیریت به کار گرفتند. این رهیافت بین چندرشته‌ای<sup>۴</sup> منجر به توسعه حسابداری مدیریت که اطلاعات سودمندی را برای تصمیم‌گیری‌ها و کنترل‌های داخلی تهیه می‌کند، گردیده است. همراه با پیشرفت‌های علم اقتصاد، روش جدیدی برای فراهم کردن یک چارچوب ساختاری حسابداری مدیریت به وجود آمد. رهیافت اطلاعات اقتصادی به سیستم حسابداری مدیریت به عنوان یک سیستم اطلاعاتی نگاه می‌کرد. ارزش یک سیستم حسابداری مدیریت تنها در صورتی می‌تواند محق جلوه کند که مطلوبیت مورد انتظار تصمیم‌گیرندگان را افزایش دهد.

در این مقاله دو سیستم کنترلی مهم در ادامه در صفحه ۷۷

سهامدار تغییر یافته‌اند، برنده بوده‌اند. از جمله شیوه‌های رایج خرید شرکتها می‌توان از تملک اهرمی<sup>۳</sup> نام برد.

**تئوری نمایندگی در حسابداری مدیریت**  
حسابداری مدیریت از سیستم حسابداری قیمت تمام شده که در ابتدا به منظور شناخت هزینه‌ای ساخت محصولات جهت تهیه گزارشهای خارجی ایجاد گردیده بود، نشأت گرفته، و تکامل یافته است، هدف ابتدایی حسابداری قیمت تمام شده تسهیم هزینه‌ها به محصول قابل تفکیک به کالای فروش رفته و موجودی انبار بود.

از آنجا که حسابداران دریافتند که وظیفه هزینه‌یابی بهای تمام شده برای هدفهای گزارشگری مالی، الزاماً مرتبط با هدفهای تصمیم‌گیری‌های متنوع درون سازمانی نیست شروع به طراحی سیستم کنترل

**تئوری نمایندگی در تملک و واگذاری شرکتها**

کاهش هزینه‌های مدیر (عامل) و از طرفی تلاش و بهره‌وری بیشتر از سوی وی، موفقیت و رشد شرکت را بدنبال دارد. در دو دهه اخیر در برخی از کشورهای صنعتی و پیشرفته، مدیران شرکت‌های تحت مدیریت خود را خریداری کرده‌اند. این معاملات غالباً به دلیل بدهیهای زیاد صورت پذیرفته و در اغلب موارد منجر به موفقیت شرکتها در بازپرداخت بدهی و جلوگیری از ورشکستگی و ایجاد چرخه رشد و افزایش قیمت سهام را بدنبال داشته است.

از اجزای چرخه (سیکل) رشد می‌توان بهبود مدیریت نقدینگی و سرمایه در گردش، کاهش هزینه‌ها، تجدید ساختار پرسنلی و مدیریتی، ایجاد رابطه مناسب و منطقی بین پرداختها و دریافتها را نام برد.

در این تملکها هم مدیران، هم سهامداران و هم طلبکارانی که بعداً به

# بررسی نقش عوامل موثر بر هموارسازی سود

## در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

هدف از این تحقیق، شناسایی بعضی از عواملی است که احتمال دارد بر هموارسازی سود موثر باشند. شرکتهای انتخاب شده، ۱۰۴ شرکت از ۱۹۶ شرکت پذیرفته شده در بازار بورس تهران طی سالهای ۱۳۶۹ لغایت ۱۳۷۴ است.

حمیدرضا جوادیان کوتابی

مدرس دانشگاه آزاد اسلامی فیروزکوه

این مقاله به سه بخش تقسیم شده است:

اول- بازنگری ادبیات

دوم- متدولوژی و روشهای تحقیق

سوم- تجزیه و تحلیل نتایج به دست آمده

بازنگری ادبیات<sup>۱</sup>

گوردون، هورویتز و میرس (Gordon, Horwitz and Meyers, 1966) ارتباط بین رویه حسابداری تشویق مالیاتی سرمایه گذاری (ابزار هموارسازی سود) را با نرخ رشد سودآوری هر سهم و بازده صاحبان سهام (هدفهای هموارسازی سود) بررسی کردند. نتایج حاصله، ارتباط بااهمیتی را بین دو جز پیشگفته (ابزار هموارسازی و هدفهای هموارسازی سود) بیان داشته و حکایت از وجود هموارسازی سود را داشت. آرچیبلد (Archibald, 1967) بر روشهای مختلف استهلاک گیری، کاشینگ (Cushing, 1969) بر تغییر روش در حسابداری، داشر و مالکوم (Dascher and Malcom, 1970)، بارنی، رانن و سادن (Barnea, Ronen and Sadan, 1975)، رانن و سادن (Ronen and Sadan, 1975) بر اقلام غیرمترقبه تحقیق و اثبات کردند هموارسازی سود در بین شرکتهایی که به عنوان نمونه انتخاب شده اند انجام می گیرد. بیدلمن (Beidleman, 1973) مدارکی ارائه کرد که نشان می داد مدیریت

چکیده

هدف از این تحقیق، شناسایی بعضی از عواملی است که احتمال دارد بر هموارسازی سود موثر باشند. شرکتهای انتخاب شده، ۱۰۴ شرکت از ۱۹۶ شرکت پذیرفته شده در بازار بورس تهران طی سالهای ۱۳۶۹ لغایت ۱۳۷۴ است. در ارتباط با هموارسازی سود در این تحقیق چهار فرضیه تست شده اند که عبارت است از:

الف - هموارسازی سود انجام می گیرد یا خیر؟

ب - اندازه شرکت (کل داراییها)

ج - مجموع بازده دارایی شرکتها (نسبت سود به کل داراییها)

د - نوع صنعت شرکتها (کانی و غیرفلزی، نساجی، غذایی، شیمیایی و غیره).

نتایج حاصل از آمار توصیفی و شاخص هموارسازی سود یا شاخص ایکل (Eckle) در تحقیق نشان می دهد هموارسازی سود در بین شرکتهای نمونه انجام می گیرد. اما نتایج حاصل از آزمون آماری t، تست کای دویاکی دو و تجزیه و تحلیل فرضیهها نشان می دهد هموارسازی سود در بین نمونهها به اندازه شرکت (کل داراییها)، مجموع بازده دارایی شرکتها و نوع صنعت شرکتها بستگی ندارد. به بیان دیگر، هموارسازی سود به عوامل دیگری بستگی دارد و امید است با تحقیقات بیشتر در این خصوص این عوامل مشخص گردند.

سود واقعی از سود مورد انتظار و طرحهای پاداشی ارتباط دارد. مطالعاتی که توسط هیلی (Healy, 1985) نیز به عمل آمده با تحقیقات موزز در خصوص هموارسازی سود موافق بود.

در خاتمه به نظر می‌رسد مدارک ارائه گردیده در ادبیات نشان می‌دهد هموارسازی سود در بین شرکتهای نمونه و با نسبتهای مختلفی صورت می‌گیرد. همچنین مدیریت با تشخیص و کنترل بیشتر در وقوع و شناخت وقایع خاص، ارتباط درآمد با هزینه و طبقه‌بندی اقلام درآمد و هزینه زمینه هموارسازی سود را فراهم می‌کند.

### متدولوژی و روشهای تحقیق

#### الف - فرضیات تحقیق

فرضیات این تحقیق بر دو بخش فرضیه اصلی و فرضیات فرعی استوار است. هدف از فرضیه‌های فرعی، شناسایی بعضی از عواملی است که احتمال دارد در هموارسازی سود موثر باشند. فرضیه اول (اصلی): مدیران در واحدهای تجاری به هموارسازی سود اقدام می‌ورزند؛

فرضیه دوم (فرعی): هموارسازی سود به اندازه شرکتهای (کل داراییها) بستگی ندارد؛

فرضیه سوم (فرعی): هموارسازی سود به مجموع بازده دارایی شرکتهای (نسبت سود به کل داراییها) بستگی ندارد؛

فرضیه چهارم (فرعی): هموارسازی سود به نوع صنعت شرکتهای (کانی و غیرفلزی، نساجی، غذایی، شیمیایی و غیره) بستگی ندارد.

#### ب - چگونگی جداسازی شرکتهای نمونه از یکدیگر

در این تحقیق از آمار توصیفی و شاخص هموارسازی سود، برای جداسازی شرکتهای هموارکننده سود از شرکتهایی که هموارسازی سود را انجام نمی‌دهند استفاده شده است (شاخص هموارسازی سود یا شاخص ایکل برابر نسبت ضریب تغییرات دلتای سود بر ضریب تغییرات دلتای فروش است). اگر نسبت فوق کمتر از یک شد آن شرکت به عنوان هموارکننده سود شناسایی شده یعنی مدیران سود شرکت را هموار می‌کنند، ولی اگر نسبت فوق بزرگتر یا مساوی یک شد آن شرکت به عنوان شرکتی که سود را هموار نمی‌کند شناسایی می‌گردد یعنی مدیران سود را هموار نمی‌کنند.

فرمول آماری محاسبه شاخص ایکل به شرح ذیل است:<sup>۳</sup>

$$\Delta I = \text{تغییرات سود طی یک دوره} = \frac{CV_{\Delta I}}{CV_{\Delta S}} = \text{شاخص هموارسازی سود}$$

شرکتهای در مبادله داراییها و بدهیها، هزینه‌های بازنشستگی، هزینه‌های تحقیق و توسعه، هزینه‌های فروش و بازاریابی، سود را دستکاری و هموار می‌کنند.

کاپلند (Copeland, 1968) و رانن و سادن (Ronen and Sadan, 1976) نیز ابزارهای مختلف هموارسازی سود را تست و اثبات کردند هموارسازی سود در بین شرکتهای نمونه انجام می‌گیرد. مه (Ma, 1988) نتیجه گرفت هدف بانکها از اندوختن زیان و امها و به حساب هزینه منظور کردن آنها، هموارسازی سود بوده است. برآیساو و الدین (Brayshaw and Eldin, 1988) گزارش کردند مدیریت از نوسانات نرخ ارز برای رسیدن به هدفهای هموارسازی سود استفاده می‌کند.

از طرف دیگر، دایخ و درک (Dopuch and Drake, 1966) با بررسی سود و زیان حاصل از فروش اقلام سرمایه‌ای هموارسازی سود با اهمیتی را بین شرکتهای نمونه پیدا نکردند. در ضمن وایت (White, 1970) در تحقیقاتش تحت عنوان تصمیم‌گیری اختیاری از بین دو یا چند روش پذیرفته شده در حسابداری و کاپلند و لیکاسترو (Copeland and Licastro, 1968) در تحقیقات حسابداری‌شان تحت عنوان شعب مستقل یا شعب غیرتلفیقی به این نتیجه رسیدند هموارسازی سود در بین شرکتهای نمونه صورت نمی‌گیرد. بارفیلد و کامیسکی (Barefield and Comiskey, 1972) (مشابه تحقیق کاپلند و لیکاسترو در سال ۱۹۶۸) حسابداری شعب مستقل یا شعب غیرتلفیقی را تحقیق و شواهدی دال بر انجام هموارسازی سود توسط شرکتهای را کشف کردند.

اسمیت (Smith, 1976) و کامین و رانن (Kamin and Ronen, 1978) شرکتهای تحت کنترل صاحب یا صاحبان و شرکتهای تحت کنترل مدیریت را مورد بررسی و تحقیق قرار داده و به این نتیجه رسیدند در شرکتهای تحت کنترل مدیریت هموارسازی سود انجام می‌گیرد. رانن و سادن (Ronen and Sadan, 1981) به این نتیجه رسیدند شرکتهای در صنایع مختلف سودهایشان را به نسبت‌های مختلف نیز هموار می‌سازند. خصوصاً، بیشترین هموارسازی سود در صنایع نفت و گاز و صنایع دارویی کشف شد.<sup>۴</sup>

بلکویی و پیکور (Belkaoui and Picur, 1984) نیز به نتیجه مشابهی رسیدند. آنها اثبات کردند شرکتهای با بخشهای محوری صنعت، سودشان را بیشتر از شرکتهای با بخشهای جانبی صنعت هموار می‌کنند. آلبرشت و ریچاردسون (Albrecht and Richardson, 1990) بیان داشتند نتایج بلکویی و پیکور در سال ۱۹۸۴ به اندازه شرکتهای (ارزش کل داراییها) بستگی دارد. موزز (Moses) کشف کرد هموارسازی سود با اندازه شرکتهای، اختلاف

$\Delta S =$  تغییرات فروش طی یک دوره.

$CV =$  ضریب تغییرات برای متغیر مورد نظر (از تقسیم انحراف معیار متغیر مورد نظر بر میانگین همان متغیر به دست می آید).

در صورتی که  $\frac{CV_{\Delta I}}{CV_{\Delta S}} \geq 1$  گردید شرکت فوق به عنوان شرکتی که سود را هموار نمی کند شناسایی می شود. اما اگر  $\frac{CV_{\Delta I}}{CV_{\Delta S}} < 1$  شد شرکت فوق به عنوان شرکتی که سود را هموار می کند، شناسایی می گردد.

دلایل استفاده از شاخص هموارسازی سود به شرح زیر است:  
الف - هموارسازی سود را بی آنکه به قضاوت های ذهنی برای پیش بینی سود و برآورد هزینه متوسل شود اندازه گیری می کند.

ب - تاثیر چندین متغیر هموارکننده سود را به جای یک متغیر مورد بررسی قرار می دهد.

ج - اطلاعات چند دوره زمانی یا اطلاعات سریهای زمانی را به جای اطلاعات یک دوره، برای محاسبه شاخص مورد نظر مورد استفاده قرار می گیرد.

ذکر دو نکته در اینجا الزامی است:

اول - ممکن است در شرکتی، شاخص به دست آمده از یک بزرگتر و یا مساوی یک باشد ولی مدیریت آن اقدام به هموارسازی سود کند، از بحث درباره این نوع شرکتها در این تحقیق خودداری شده است.

دوم - از بحث تورم در این پژوهش خودداری به عمل آمده است. یعنی در این تحقیق بر آن نبوده ایم که داراییها، فروشها، هزینهها، سود ناویژه و سود قبل از کسر مالیات شرکتها را با یک رشته از شاخصها و در سنوات مختلف تعدیل کنیم.

### ج - آزمون فرضیات یا روشهای آماری مورد استفاده

در این تحقیق از چند روش آماری برای تست فرضیهها استفاده شده است:

اول) آمار توصیفی همانند میانگین و توزیع فراوانی، برای تفکیک شرکتهای نمونه از یکدیگر توسط شاخص ایکل و جهت تست فرضیات.

دوم) آزمون فرضیه نسبتها برای تست فرضیه اول (فرضیه اصلی).

روش فوق در بسیاری از مواقع که تصمیم گیری براساس اطلاعات حاصل از یک نمونه انجام می گیرد به کار می رود:

$$\begin{cases} H_0 : P \leq 6\% \\ H_1 : P > 6\% \end{cases}$$

چون برای تایید فرضیه فوق، بیشتر از ۶۰ درصد مد نظر بوده از این رو از روش آزمون آماری یک طرفه استفاده می گردد. همچنین با توجه به اینکه تعداد نمونهها به اندازه کافی بزرگ بوده ( $npq \geq 5$ ,  $np \geq 5$ ,  $n \geq 30$ ) می توان از توزیع نرمال Z یک طرفه

برای تست فرضیه اول اقدام کرد. بدین ترتیب چنانچه فرضیه صفر در سطح معنی دار ۵ درصد نفی گردد با اطمینان ۹۵ درصد می توان گفت بیش از ۶۰ درصد شرکتها سود خود را هموار می کنند.

سوم) آزمون دو طرفه t برای تست فرضیه های دوم و سوم (فرضیات فرعی). از آنجا که هموارسازی سود هم در جهت افزایش و هم در جهت کاهش سود صورت می گیرد، از این رو از آزمون t دو طرفه استفاده می شود.

$$H_0 : \mu = \mu_0$$

$$H_1 : \mu \neq \mu_0$$

نکته - فرض  $H_0$  برای آزمونهای آماری (فرضیات فرعی) به شرح زیر است:

فرضیه دوم: میانگین کل دارایی (اندازه) شرکت های هموارکننده سود برابر است با میانگین کل دارایی شرکت هایی که سودشان را هموار نمی کنند. در این فرضیه، اندازه شرکت به واسطه کل داراییها بعد از گرفتن لگاریتم اندازه گیری می شود. دلیل لگاریتم گیری از داراییها این است که توزیع پراکندگی داراییها نرمال نبوده و معمولاً حالت چوله به راست یا زیاد شدن دارایی دارد، از این رو با لگاریتم گیری توزیع پراکندگی داراییها نسبت به حالت قبلی نرمال تر می گردد. در آزمون آماری T و Z فرض بر این است که توزیع پراکندگی داراییها، نرمال است.

فرضیه سوم: میانگین سود خالص به کل دارایی (مجموع بازده دارایی) شرکت های هموارکننده سود برابر میانگین سود خالص به کل دارایی شرکت هایی که سودشان را هموار نمی کنند، است.

بدین ترتیب چنانچه فرضیه  $H_0$  دو فرضیه فوق در سطح معنی دار ۵ درصد رد شود با اطمینان ۹۵ درصد می توان گفت، داراییها و مجموع بازده داراییها در هموارسازی سود تاثیر می گذارد.

چهارم) آزمون کای دو برای تست فرضیه چهارم (فرضیه فرعی). فرض  $H_0$ : نوع صنعت شرکتها (کانی و غیر فلزی، نساجی، غذایی، شیمیایی و غیره) متغیر مستقل هستند.

روش کای دو زمانی کاربرد دارد که حداقل یک پارامتر غیر عددی در تحقیق وجود داشته باشد، چون نوع صنعت یک پارامتر غیر عددی بوده به همین جهت از روش کای دو استفاده می گردد.

از این رو چنانچه فرض صفر در سطح معنی دار ۵ درصد رد شود با اطمینان ۹۵ درصد می توان گفت نوع صنعت شرکتها در هموارسازی سود تاثیر می گذارد.

### د - حوزه تحقیق

این تحقیق از دو بُعد مورد بررسی قرار گرفت:

اول - بُعد زمانی: دوره زمانی انجام تحقیق برای شرکت های مورد مطالعه از ابتدای سال ۱۳۶۹ لغایت پایان سال ۱۳۷۴ است.



دوم - بُعد مکانی: بورس اوراق بهادار تهران و شرکتهای پذیرفته شده در آن است.

ر - انتخاب نمونه و منبع اطلاعات

جامعه آماری مورد مطالعه، تمام شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره ۱۳۶۹ لغایت ۱۳۷۴ است. تعداد این شرکتهای در تاریخ ۱۳۷۴/۱۲/۲۹، یکصد و شش شرکت بوده و در هیجده صنعت مختلف فعالیت می کردند. (جدای از ۱۹۶ شرکت مزبور، پنجاه شرکت دیگر متقاضی پذیرش و بیست شرکت دیگر نیز به طور مشروط پذیرفته شده بودند). در این تحقیق به علت مطالعه سربهای زمانی ۶ ساله و نیز اصلاحیه سال ۱۳۶۶ قانون مالیاتهای مستقیم در رابطه با نحوه محاسبه مالیات بردارآمد شرکتهای که در سال ۱۳۶۹ ابلاغ گردیده، شرکتهایی که بیش از ۴ سال از پذیرش آنها در بورس اوراق بهادار تهران گذشته به عنوان نمونه آماری انتخاب گردیده اند.

علاوه بر این محاسبه ضریب

تغییرات مورد نیاز، شرکتهای دارای کمتر از ۴ سال اطلاعات و شرکتهایی با اطلاعات ناقص از این تحقیق مستثنی شده اند. با توجه به دو محدودیت فوق، کل نمونه انتخاب شده از ۱۹۶ شرکت به ۱۰۴ شرکت تقلیل یافت که برابر ۵۳/۱ درصد کل شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است.

قسمت سوم - تجزیه و تحلیل نتایج به دست آمده

قبل از اینکه نتایج به دست آمده در این تحقیق مورد بررسی قرار گیرد بیان چند نکته الزامی است:

الف - از مقوله تورم در این پژوهش بحثی به میان نیامده است.

ب - چون تعداد اندکی از شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران اقلام غیرمترقبه را در صورت سود و زیان افشا می کنند، از بحث سود و زیان حاصل از اقلام غیرمترقبه در این تحقیق خودداری شده است.

ج - تعداد نمونه های انتخاب گردیده جهت تست آزمون t تقریباً بزرگ محسوب می گردد.

د - آخرین نکته قابل توجه اینکه، در این پژوهش تمام فرضیه ها

جدول شماره ۱- آمار توصیفی شرکتهای نمونه مورد مطالعه با توجه به سود ناویژه

شرکتهایی که سودشان را هموار نمی کنند یعنی	شرکتهایی که سودشان را هموار نمی کنند یعنی	کل شرکت نمونه	تعداد شرکتها
$(\frac{CV_{\Delta I}}{CV_{\Delta S}} < 1)$	$(\frac{CV_{\Delta I}}{CV_{\Delta S}} \geq 1)$		شرح
است	است	۱۰۴	میانگین کل دارایی (بعد از گرفتن لگاریتم)
۲۶	۷۸		انحراف معیار
۴/۱۱۱	۴/۱۴۹	۴/۱۳۹	میانگین نسبت سود ناویژه به کل دارایی
۰/۴۵۳	۰/۴۰۳	۰/۴۱۳	انحراف معیار
۰/۲۷۳	۰/۲۵۲	۰/۲۵۸	توزیع فراوانی:
۰/۳۲۵	۰/۱۱۷	۰/۱۸۹	کافی و غیرفلزی و نساجی
			بقیه
۹	۲۶	۳۵	توزیع فراوانی:
۱۷	۵۲	۶۹	صنایع غذایی و شیمیایی
			بقیه
۵	۲۰	۲۵	
۲۱	۵۸	۷۹	

یکبار با سود ناویژه و بار دیگر با سود قبل از کسر مالیات تست و آزمون شده اند.

نتایج به دست آمده حاصل از تست شاخص ایکل  $(\frac{CV_{\Delta I}}{CV_{\Delta S}})$  بیانگر این است که از ۱۰۴ شرکت مورد مطالعه، ۷۸ شرکت سود ناویژه را هموارسازی نکرده و ۲۶ شرکت سود ناویژه را هموار می کنند.

آمار توصیفی ۱۰۴ شرکت نمونه با توجه به سود ناویژه شرکتهای برای فرضیه اول (اصلی) به شرح زیر است:

$$\bar{P} = \frac{x}{n} = \frac{\text{تعداد موفقیتها در نمونه}}{\text{حجم نمونه}}$$

P = نسبت موفقیت عنوان شده توسط فرضیه صفر

$$q = 1 - P$$

$$\left\{ \begin{aligned} \bar{P} &= \frac{x}{n} = \frac{26}{104} = 0.25 \\ Z &= \frac{\bar{P} - q}{\sqrt{\frac{P \cdot q}{n}}} = \frac{0.25 - 0.6}{\sqrt{\frac{0.6(1-0.6)}{104}}} = \frac{-0.35}{0.048} = -7.28 \end{aligned} \right.$$

جدول شماره ۲- آمار توصیفی شرکتهای نمونه مورد مطالعه با توجه به سود قبل از کسر مالیات

شرکتهایی که سودشان را هموار می‌کنند یعنی	شرکتهایی که سودشان را هموار نمی‌کنند یعنی	کل شرکت نمونه	تعداد شرکتهای
$(\frac{CV_{\Delta I}}{CV_{AS}} < 1)$	$(\frac{CV_{\Delta I}}{CV_{AS}} \geq 1)$		شرح
۲۴	۸۰	۱۰۴	میانگین کل دارایی (بعد از گرفتن لگاریتم)
۲/۱۶۶	۲/۱۳۱	۲/۱۳۹	انحراف معیار
۰/۳۹۶	۰/۴۲۲	۰/۴۱۲	میانگین نسبت سود قبل از کسر مالیات به کل دارایی
۰/۰۹۵	۰/۲	۰/۱۷۶	انحراف معیار
۰/۱۹۸	۰/۱۲۴	۰/۱۵۰	توزیع فراوانی:
۱۰	۲۵	۳۵	کافی و غیرفلازی و نساجی
۱۴	۵۵	۶۹	بقیه
۵	۲۰	۲۵	توزیع فراوانی:
۱۹	۶۰	۷۹	صنایع غذایی و شیمیایی
			بقیه

در سطح معنی دار ۵ درصدی با ۱۰۴ شرکت نمونه مقدار آماره آزمون Z برابر ۱/۶۴۵ گردیده در حالی که کمیت آماره آزمون ۷/۲۸- به دست آمده است. از این رو فرضیه فوق در ناحیه عدم رد قرار گرفته و فرضیه صفر پذیرفته می‌شود و دلیلی برای قبولی این مسئله که بیش از ۶۰ درصد شرکتهای سود ناویژه را هموار می‌سازند وجود ندارد.

جدول آمار توصیفی شرکتهای نمونه مورد مطالعه با توجه به سود ناویژه مقادیر میانگین، تعداد نمونه، انحراف معیار و سری اطلاعات مورد نیاز دیگر برای کل فرضیه‌های بیان شده با توجه به سود ناویژه، به طور خلاصه در جدول شماره ۱ ارائه گردیده است.

نتایج به دست آمده حاصل از تست شاخص ایکل بیانگر این است که از ۱۰۴ شرکت مورد مطالعه، ۸۰ شرکت سود قبل از کسر مالیات را هموارسازی نکرده و ۲۴ شرکت سود قبل از کسر مالیات را هموار می‌کنند.

آمار توصیفی ۱۰۴ شرکت نمونه با توجه به سود قبل از کسر مالیات شرکتهای برای فرضیه اول (اصلی) به شرح زیر است:

$$\bar{P} = \frac{x}{n} = \frac{\text{تعداد موفقیتها در نمونه}}{\text{حجم نمونه}}$$

نسبت موفقیت عنوان شده توسط فرضیه صفر

$$q = 1 - P$$

$$\left\{ \begin{aligned} \bar{P} &= \frac{x}{n} = \frac{24}{104} = 0/23 \\ Z &= \frac{\bar{P} - q}{\sqrt{\frac{pq}{n}}} = \frac{0/23 - 0/6}{\sqrt{\frac{(1-0/6) \cdot 0/6}{104}}} = \frac{-0/37}{0/048} = -7/7 \end{aligned} \right.$$

در سطح معنی دار ۵ درصدی با ۱۰۴ شرکت نمونه مقدار آماره آزمون Z برابر ۱/۶۴۵ گردیده در حالی که کمیت آماره آزمون ۷/۷- به دست آمده است. از این رو فرضیه فوق در ناحیه عدم رد قرار گرفته و فرضیه صفر پذیرفته می‌شود و دلیلی برای قبولی این مسئله که بیش از ۶۰ درصد شرکتهای سود ناویژه را هموار می‌سازند

وجود ندارد.

مقادیر میانگین، تعداد نمونه، انحراف معیار و سری اطلاعات مورد نیاز دیگر برای کل فرضیه‌های بیان شده با توجه به سود قبل از کسر مالیات، به طور خلاصه در جدول شماره ۲ ارائه گردیده است. آمار توصیفی شرکتهای مورد تحقیق در جدول شماره ۳ آمده است.

در جدول شماره ۴ تایید یا رد فرضیات این تحقیق به طور خلاصه بیان گردیده است.

ضمائم - اثبات شاخص هموارسازی سود یا شاخص ایکل

در خصوص اثبات شاخص فوق، فرضیات زیر مدنظر قرار می‌گیرد:

اول - سود یا درآمد حاصل فروش، هزینه‌های متغیر، هزینه‌های ثابت و میزان حساب‌سازی مدیریت در هموارسازی سود (میزان حساب‌سازی سود) را نشان می‌دهد. اگر حساب‌سازی مدیریت برای هموارسازی سود صفر باشد یعنی مدیریت سودی را هموار نکند، سود ارائه شده طبق حالت زیر تغییر می‌کند.

ادامه در صفحه ۸۴

# اخبار آیفک

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

آیفک منتظر دریافت اظهارنظر درباره بیانیه جدید حسابرسی بانکهای تجاری است (نیویورک / ۱۹ اکتبر سال ۲۰۰۰) - فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک) از عموم حسابداران دعوت می‌کند که درباره پیش‌نویس بیانیه حسابرسی بین‌المللی جدید با عنوان حسابرسی بانکهای تجاری بین‌المللی اظهارنظر کنند. این بیانیه را کمیته رویه‌های حسابرسی بین‌المللی (IAPC) آیفک تدوین کرده است. هدف این بیانیه فراهم آوردن یک راهنما و کمک عملی برای حسابداران و همچنین ارتقای کیفیت حسابرسی در کار بست استانداردهای حسابرسی بین‌المللی (IASها) مربوط به حسابرسی بانکهاست.

بیانیه پیشنهادی اساساً به مراحل گوناگون حسابرسی بانکها می‌پردازد و بیشتر بر روی موضوعاتی تاکید می‌کند که در این‌گونه حسابرسیها از اهمیت ویژه برخوردارند. در پیوست این بیانیه مثالهایی تشریحی آمده است که موارد زیر را در برمی‌گیرد:

- رویه‌های کنترل داخلی خاص و رویه‌های حسابرسی ماهیت حسابها برای دو جنبه از عملیات عمده بانکها، یعنی عملیات وام‌دهی و عملیات خزانه‌داری؛
- نسبتهای مالی که عموماً در تحلیل وضعیت و عملکرد مالی بانکها به کار می‌رود؛
- ریسکها و مشکلات مبتلا به اوراق بهادار، بانکداری خصوصی و مدیریت داراییها؛ و
- علائم هشداردهنده درباره تقلب در عملیات بانکداری.

دیتر مرتین صدر آیفک می‌گوید: "بانکها نقش حیاتی در زندگی اقتصادی بازی می‌کنند و رشد و ثبات مستمر نظام بانکداری یکی از موضوعات مورد علاقه عموم مردم است. در این ارتباط نقشهای جداگانه مدیران بانکها و حسابداران مستقل بسیار حائز اهمیت است. این رهنمود نقش حسابداران را در ارتباط با حسابرسی بانکها برمی‌شمرد و به بررسی روابط

گزارشگری خاص میان حسابداران و مدیران بانکها و دیگر مقررات‌گذاران می‌پردازد."

پیش‌نویس نظرخواهی مذکور را می‌توان از وب سایت آیفک به آدرس <http://www.ifac.org> به رایانه شخصی انتقال داد. موعد ارسال اظهارنظرها ۳۱ ژانویه سال ۲۰۰۱ است. اظهارنظرها را می‌توان از طریق پست الکترونیکی (e-mail) به آدرس [Edcoments@Ifac.org](mailto:Edcoments@Ifac.org) ارسال کرد یا از طریق نامه به دبیرخانه مدیرفنی آیفک در نیویورک ارسال کرد. آیفک یک سازمان جهانی در عرصه حرفه حسابداری است. رسالت آیفک توسعه و ارتقا حرفه است تا از این طریق حرفه را قادر سازد خدماتی منطبق با کیفیت بالا در جهت منافع عمومی ارائه کند. در حال حاضر اعضای آیفک مشتمل بر ۱۵۳ انجمن حسابداری حرفه‌ای از ۱۱۳ کشور است، که این انجمنها نماینده بیش از دو میلیون حسابدار شاغل در حرفه‌های حسابداری عمومی، تدریس، حسابداری دولتی، صنعت و تجارت هستند. ■

انتشار رهنمودهای جدید فن‌آوری اطلاعات (نیویورک / ۲۰ اکتبر سال ۲۰۰۰) - در دنیای رقم‌واره‌ها (digital)، مدیریت اثربخش اطلاعات، منظومه‌های اطلاعاتی و ارتباطات نقش حیاتی در موفقیت و بقا یک سازمان ایفا می‌کند. برای آن که مدیران بتوانند بر این چالش فائق آیند، اخیراً کمیته فن‌آوری اطلاعات آیفک، ۳ رهنمود جدید منتشر کرد.

عناوین این رهنمود عبارتند از:

- تملک فن‌آوری اطلاعات؛
  - اجرای راه‌حلهای فن‌آوری اطلاعات؛ و
  - عرضه و پشتیبانی فن‌آوری اطلاعات.
- دیگر عناوین در این سری عبارتند از:
- مدیریت ایمنی اطلاعات؛ و
  - مدیریت طرح‌ریزی فن‌آوری اطلاعات از حیث نفوذ تجاری.

این رهنمودها، که بیانگر بهترین روشهای عمل در

سراسر جهان هستند، از آن رو طراحی شده‌اند که به مدیران اجرایی در فهم موضوعات اساسی موثر بر مدیریت اطلاعات و ارتباطات کمک کنند.

اورت جانسون صدر کمیته فن‌آوری اطلاعات آیفک اظهار می‌کند که: "بیشتر سازمانها به مزایای بالقوه فن‌آوری اطلاعات استشعار دارند. با وجود این، مدیران برای آن که بتوانند سازمانهای خود را با اثربخشی هدایت کنند و بر آن کنترل کافی اعمال کنند باید با ریسکها و محدودیتهای فن‌آوری اطلاعات آشنا باشند و آنها را اساساً درک کنند." وی همچنین می‌افزاید که "رهنمودهای کمیته فن‌آوری اطلاعات به این نیاز مهم پاسخ می‌گوید."

برای کسب اطلاعات بیشتر درباره این رهنمودها، می‌توانید از کتابفروشی متصل آیفک به آدرس <http://www.ifac.org> دیدن کنید و بر روی قسمت فن‌آوری فشار دهید.

این رهنمودها را می‌توان جداگانه یا به صورت سری خریداری کرد. قیمت هر رهنمود برای هر نسخه متصل ۲۲ دلار و برای هر نسخه چاپی ۲۵ دلار است. افزون بر این، هر پنج رهنمود را می‌توان به عنوان بخشی از خدمات اشتراک متصل به مبلغ ۴۵ دلار تهیه کرد. قیمت نسخه چاپی این سری ۵۰ دلار است.

رهنمودهای دیگر کمیته فن‌آوری اطلاعات، از مجله مقاله‌ای در باب مالیات اینترنت و فهرست فن‌آوری اطلاعات برای مدیران، در وب سایت آیفک در دسترس همگان می‌باشد.

آیفک یک سازمان جهانی در عرصه حرفه حسابداری است. رسالت آیفک توسعه و ارتقا حرفه است تا از این طریق حرفه را قادر سازد خدماتی منطبق با کیفیت بالا در جهت منافع عمومی ارائه کند. در حال حاضر اعضای آیفک مشتمل بر ۱۵۳ انجمن حسابداری حرفه‌ای از ۱۱۳ کشور است، که این انجمنها نماینده بیش از دو میلیون حسابدار شاغل در حرفه‌های حسابداری عمومی، تدریس، حسابداری دولتی، صنعت و تجارت هستند. ■

## خبرنامه کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی

سپتامبر سال ۲۰۰۰

اجلاس اقتصاد جهانی

استاندهای حسابداری بین‌المللی و ثبات مالی

وزرای اقتصادی و مالیه گروه هفت (G7) در جولای سال ۲۰۰۰ در فوکادای ژاپن تشکیل جلسه دادند. مدتی قبل از تشکیل این اجلاس، یکی از مقامات ارشد صندوق بین‌المللی در شورای عالی اقتصادی و اجتماعی<sup>۱</sup> سازمان ملل متحد سخنرانی کرد. در هر دوی این مجالس بر نقش استانداردهای حسابداری بین‌المللی در توفیق اقتصادی و جهانی بسیار تأکید شد.

در سسال ۱۶۲۴، شاعر انگلیسی، جان دان<sup>۲</sup> اظهار کرد که "هیچ انسانی جزیره نیست". براین اساس هر انسان ذاتاً در همه چیزها با اطرافیانش وابستگی دارد، حتی حسابداری و گزارشگری. با این که منقوله دان در حدود ۴۰۰ سال پیش نگاشته شده، اما پنداری او آن را در پاسخ به وقایع رخ داده در عرصه گزارشگری مالی جهانی در چند ماه گذشته نوشته است. بنا بر عزم جدید، که برخاسته از تصمیمات رفیع‌ترین سطوح سیاسی جهان است، دنیا نمی‌تواند بدون همکاری جهانی شاهد رشد اقتصادی و جهانی باشد.

در سراسر قرن نوزدهم و بخش عمده قرن بیستم هر کشور به تنهایی درباره خط‌مشی پول ملی، ساماندهی بازار اوراق بهادار، حسابداری و گزارشگری مالی تصمیم می‌گرفت. این تصمیمات بدون بررسی چونی و چرایی اثر آنها بر دیگر

کشورها و مناطق جهان اتخاذ می‌شد. استانداردهای حسابداری نیز در بافت اقتصاد ملی - قانون تجارت و اوراق بهادار - وضع می‌شد و هیچ کس نمی‌اندیشید که این اصول را می‌توان در بافت اقتصاد دیگر کشورها نیز اعمال کرد. اما حالا این دوران بسر آمده و دیگر تداوم نخواهد یافت.

### معماری مالیه بین‌المللی<sup>۳</sup>

در سالهای ۱۹۹۷ تا ۱۹۹۸، یک سلسله از امواج شوک‌آور و هول‌انگیز، خواب آرام اقتصاد و سیاست را در چند کشور بر هم زد و هر چه بیشتر به ترس از تجدید تورم و رکود دامن زد. در پی آن بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول اقداماتی را برای اجرای برنامه‌ای خاص اتخاذ کردند. این برنامه با هدف پیش‌گیری از بحرانها و مهار عاقلانه بحرانها، طراحی شد. اغلب به این برنامه، عنوان معماری مالیه بین‌الملل را نسبت می‌دهند.

این برنامه به هر دوی موضوعات اقتصاد خرد و کلان نگریسته است. در سطح کلان این برنامه از بانکهای مرکزی می‌خواهد که درباره خط‌مشی‌های پولی و مالی خود صراحت و ثبات رویه بیشتری نشان دهند؛ افزون بر این، برنامه مذکور به دولتها توصیه می‌کند که گزارش داده‌های اقتصادی خود را بهتر و به هنگام‌تر تهیه و ارائه کنند. در سطح اقتصاد خرد نیز افزایش کیفیت استانداردهای مورد استفاده در تصدی شرکت‌های دولتی، حسابداری، حسابرسی و دیگر امور اقتصادی دیده شده است.

همچنین این برنامه به مقررات‌گذاران بانکها، بازارهای اوراق بهادار و بیمه توصیه می‌کند که بر سر استانداردهای مشترک که در مقررات‌گذاری و دستورالعمل‌های اجرایی به کار می‌برند به توافق دست یابند.

پیش از آن که طرح ابتکاری صندوق بین‌المللی پول (IMF) اعلام شود، کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) طرح تدوین استانداردهای اصلی<sup>۴</sup> را به اجرا گذاشت، با وجود این نتوانست از آن طرفی بریندد. علت آن بود که در حدود سه دهه استانداردهای حسابداری بین‌المللی در عمل به کار می‌رفت و از بیشترین اقبال سیاسی برخوردار شده‌اند. بنابراین گروه هفت کار ارزیابی استانداردهای IASB را در دستور کار گردهمایی ثبات مالی<sup>۵</sup> قرار داد. در این گردهمایی گروه‌های مقررات‌گذار کلیدی حضور داشتند. این ارزیابیها برای IASB و سازمانهای تابعه آن سودمند بود. IASB پی برد که مقررات‌گذاران به چه زمینه‌هایی علاقه‌مندند. مقررات‌گذاران نیز به استانداردهای اصلی IASB عمیقاً نگرستانند و آنها را در سطح جامع ارزیابی کردند.

نهایتاً مقررات‌گذاران بانکها و بازارهای اوراق بهادار گزارشهایی را در باره پذیرفتگی استانداردهای IASB حسب مورد در ماههای آوریل و می سال ۲۰۰۰ صادر کردند. براساس آن کمیسیون اروپا<sup>۶</sup> پیشنهاد کرد که استانداردهای IASB برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی بنگاههای عام (شامل موسسات مالی) تا سال ۲۰۰۵ الزامی شود - این اقدام کمیسیون اروپا یک حمایت

## اخبار IASC

انتشار استانداردهای ارزشگذاری بین الملل  
۲۰۰۰

کمیته استانداردهای ارزشگذاری  
بین الملل (IVSC)<sup>۱</sup> ویراست استانداردهای  
ارزشگذاری بین الملل ۲۰۰۰  
(IVS 2000) را در جولای ۲۰۰۰ منتشر  
کرد.

گرک مک نامارا<sup>۲</sup>، صدر کمیته  
استانداردهای ارزشگذاری بین الملل (IVSC)  
گفت: "املاک و مستغلات یکی از عناصر  
مهم در تجارت جهانی است. اغلب از آنها  
برای توثیق وامهای بانکی استفاده می شود  
و نوسان پذیری بازار آنها در سالهای اخیر  
هراز گاه سهمی بسزا در آشفتهگی اقتصادی  
در بازارهای سهام داشته است. ویراست  
۲۰۰۰ استانداردهای ارزشگذاری بین الملل -  
که جامعترین ویرایش تا به این تاریخ است -  
پاسخ ما به تقاضای شدیدی است که برای  
تدوین استانداردهای بین المللی همسان  
وجود دارد و امیدواریم که این مجموعه  
بتواند به نیازهای استفاده کنندگان، بازارهای  
سرمایه، مقررات گذاران، موسسات  
ارزشگذاری و ارزیابی ملی، و آحاد  
ارزشگذاران و ارزیابان پاسخ گوید."

یکی از هدفهای اصلی استانداردهای  
ارزشگذاری بین الملل ۲۰۰۰ یکپارچه  
کردن استانداردهای ارزشگذاری با  
استانداردهای IASC است. جان ادج<sup>۳</sup>،  
قائم مقام IVSC که نماینده IVSC در گروه  
مشاورین کمیته استانداردهای حسابداری  
بین المللی (IASC) است، و IASC را در  
تدوین استاندارد حسابداری بین الملل ۴۹،  
سرمایه گذاری در املاک و مستغلات، یاری  
می کند، گفت: "از آنجا که برای مقاصد  
گزارشگری مالی، ارزشگذاری املاک و  
مستغلات باید مبتنی بر الزامات و قواعد

است که فزایندهای از آن در پی می آید:  
■ "ما نقش رهبری و هماهنگ سازی  
صندوق بین المللی پول را در ارزیابی این که  
آیا کشورها استانداردها و آیین نامه های  
بین المللی را رعایت می کنند، یا خیر تایید  
می کنیم و از تداوم کار صندوق بین المللی  
پول در این زمینه استقبال می کنیم..."

■ "ما توافق می کنیم که فرایند ارزیابی باید  
هر ۱۲ آئین نامه و استاندارد کلیدی را که در  
خلاصه نامه استانداردهای گردهمایی ثبات  
مالی برشمرده شده است پوشش دهد، و  
براساس یک روش نمونه گیری انجام  
پذیرد... برای افزایش اعتبار آن، ما به  
کشورها توصیه می کنیم که با صراحت  
پذیرش این استانداردها را به عموم اظهار  
کنند، و برنامه های اقدامات خود را اعلام  
کنند و در برنامه های ارزیابی صندوق  
بین المللی پول شرکت کنند. در این رابطه، ما  
از اظهار نظرهای وزرا و دولت مردان گروه  
بیست (G-20) و وزرای اقتصاد نیم کره  
غرب<sup>۴</sup> استقبال می کنیم..."

■ "ما توافق می کنیم که نقش بازارها و  
حمایتهای دولتها در رعایت آیین نامه ها و  
استانداردها حائز اهمیت است..."  
در حال حاضر نسبت به دو سال ونیم  
گذشته میزان علاقه به توسعه استانداردهای  
بین المللی از دستور کار کسبه و مردم به  
بالاترین و مهمترین دستور کار سیاسی  
تبدیل شده است و موفقیت نهایی اقتصاد  
جهانی به این تغییر نیاز داشت.

پی نوشت

- 1- UN Economic and Social Council
- 2- John Donne
- 3- International Financial Architecture
- 4- Core Standards
- 5- Financial Stability Forum
- 6- European Commission
- 7- Eduardo Aninat
- 8- accountability

سیاسی مهم از استانداردهای حسابداری  
بین المللی محسوب می شود. عموماً، این  
ارزیابیها بسیار مثبت بود، و بیش از پیش به  
حسن اشتها IASC افزوده است.

ادواردو اینات<sup>۷</sup>، قائم مقام مدیرعامل  
صندوق بین المللی پول، در گزارش خود به  
اجلاس مقامات ارشد شورای عالی  
اجتماعی و اقتصادی سازمان ملل متحد  
اظهار کرد که پیشرفتهای چشمگیری در  
جزئیات این برنامه صورت گرفته است،  
بویژه در زمینه افزایش صراحت و شفافیت  
گزارشها و مسئولیت گزارشدهی<sup>۸</sup> و نیز  
ترویج استانداردها و آیین نامه های بین المللی.  
استانداردهای IASC مهمترین نقش را در  
ترویج استانداردهای بین المللی ایفا می کنند.

### گردهمایی ثبات مالی

یکی از سازوکارهای به کار رفته در طرح  
ابتکاری معماری مالی بین الملل، گردهمایی  
ثبات مالی است که خلاصه نامه  
استانداردها<sup>۹</sup> را تهیه می کند. این خلاصه نامه  
حاوی کلید سیستمهای مالی باثبات است،  
سیستمهایی که اجرای آنها نسبت به بقیه در  
اولویت قرار دارد. استانداردهای IASC  
بخشی از این خلاصه نامه را تشکیل  
می دهد.

### حمایت سیاسی

گزارشگری مالی یکی از موضوعاتی  
بود که ذهن وزرای اقتصاد و مالیه کشورهای  
گروه هفت (G7) را در اجلاس جولای  
۲۰۰۰ به خود مشغول کرده بود. بخشی از  
گزارشی که آنها به سران دولتهای گروه هفت  
ارائه کردند به اصلاح و بازسازی صندوق  
بین المللی پول اختصاص داشت. بویژه  
اصلاح تسهیلات مالی اعطایی، تشویق  
اجرای آیین نامه ها و استانداردها و افزایش  
مسئولیت گزارشدهی.

گزارش مذکور صراحتاً به استانداردهای  
حسابداری و گزارشدهی مالی پرداخته

حسابداری باشد، بنابراین ضرورت دارد که IASC و IVSC به طور یکنواخت و فعالانه با هم رابطه داشته باشند.

حرکت به سوی مدل حسابداری ارزش منصفانه، بویژه برای سرمایه‌گذاری مستغلاتی مستلزم استفاده از خدمات ارزشگذاران (ارزیابان) برونه یا مستقل است. بدین ترتیب با ارزشگذاری داراییهای مستغلاتی بر اساس ارزشهای بازار، هدف از الزامات استاندارد‌های حسابداری نیز برآورده می‌شود.<sup>۳</sup>

طرح استاندارد‌های IVSC که در واکنش به فشارهای زیاد برای تدوین استاندارد‌های بین‌الملل آغاز شد، شامل موارد زیر است:

● نیاز اکثر دولتها به ارزشگذاری داراییهای دولتی، برای مقاصد مسئولیت‌گزارشده‌ی، اندازه‌گیری عملکرد و صراحت و شفافیت مالی.

● روند خصوصی‌سازی بنگاههای دولتی.

● تدوین استاندارد‌های حسابداری بین‌المللی - از جمله حمایت IOSCO در می‌سال ۲۰۰۰ و اعلام آمادگی کمیسیون اروپا در ماه بعد مبنی بر عزم آن برای طرح لایحه قانونی اجباری ساختن استاندارد‌های حسابداری بین‌المللی برای تمام کشورهای فهرست شده در اتحادیه اروپا، دست کم تا سال ۲۰۰۵.

● نیاز به یک الگوی مشترک و معتبر که بتواند برای مقاصد توثیق در اندازه‌گیری داراییها به کار رود.

● اثر کمیته بیسل یا کمیته مدیریت بانکها.<sup>۴</sup>

روسیه استاندارد‌های حسابداری جدید وضع کرد

در اوایل امسال، وزیر مالیه روسیه سه مقررات حسابداری جدید را تصویب کرد. مرکز بین‌الملل اصلاح حسابداری<sup>۵</sup> این مقررات را به انگلیسی ترجمه کرده است. این سه مقررات عبارتند از:

● دستورالعمل اجرایی شماره ۲، مورخ ۱۰ ژانویه ۲۰۰۰، مربوط به مصوبه مقررات حسابداری با عنوان حسابداری داراییها و بدهیهای که ارزشهای آنها به ارز خارجی اظهار می‌شود (PBU 3/2000)؛<sup>۶</sup>

● دستورالعمل شماره ۱۱، مورخ ۲۷ ژانویه سال ۲۰۰۰، مربوط به مصوبه مقررات حسابداری با عنوان اطلاعات قسمتی (PBU 12/2000)؛<sup>۷</sup>

● دستورالعمل شماره ۲۹، مورخ ۲۱ مارچ سال ۲۰۰۰، مربوط به مصوبه مقررات حسابداری با عنوان رهنمود روش‌مند افشای عایدی هر سهم.<sup>۸</sup>

### جلسات عمومی IASC

#### جلسات هیئت IASC

هیئت IASC در روزهای ۱۶ تا ۲۰ اکتبر در توکیو ژاپن تشکیل جلسه داد: دستور جلسه شامل موارد زیر بود:

● تصویب استاندارد حسابداری بین‌المللی جدید درباره کشاورزی، براساس پیش‌نویس نظرخواهی ۶۵ با عنوان کشاورزی؛

● تصویب اصلاحات وارد به IASC شماره ۳۹، ابزارهای مالی: بازشناسی و اندازه‌گیری، مبتنی بر پیش‌نویس نظرخواهی ۶۶، با عنوان اصلاحات محدود پیشنهادی درباره IAS شماره ۳۹ - ابزارهای مالی؛

● تصویب اصلاحات وارد به IAS شماره ۱۹، مزایای کارکنان، براساس پیش‌نویس نظرخواهی ۶۷، با عنوان داراییهای طرح مزایای پایان خدمت؛

● تصویب اصلاحات وارد به IAS شماره ۱۲، مالیات بردرآمد، مبتنی بر پیش‌نویس نظرخواهی ۶۸، با عنوان پیامدهای مالیاتی سود تقسیمی؛ و

● تصویب انتشار پیش‌نویس استاندارد ابزارهای مالی اثر گروه کاری مشترک.

هیئت IASC در روزهای ۱۱ تا ۱۳

دسامبر سال ۲۰۰۰ در لندن تشکیل جلسه خواهد داد و انتظار می‌رود درباره موارد زیر بحث شود:

■ موضوعات نهایی مربوط به برنامه کاری فعلی؛ و

■ گزارشی به هیئت جدید IASC درباره اولویتهای پیشنهادی.

### کمیته دائمی تفسیر نامه‌ها

کمیته دائمی تفسیرنامه‌ها در روزهای ۸ و ۹ نوامبر سال ۲۰۰۰ در برلین آلمان تشکیل جلسه خواهد داد، در این جلسه انتظار می‌رود مباحث زیر مطرح شود:

■ تعریف کنترل مشترک؛

■ تعریف تاریخ مبادله در IASC ۲۲، ترکیبهای تجاری.

■ موضوعات مرتبط با گزارش ارزیابی IOSCO.

### پی‌نوشت

- 1- International Valuation Standards Committee
- 2- Greg McNamara
- 3- John Edge
- 4- Basel Committee or Committee on Banking Supervision
- 5- International Centre for Accounting Reform
- 6- Order. No.2 On Approval of Accounting Regulatism "Accounting for Assets and Liabilities Whose Value is Denominated in a Foreign Currency" (PBU 3/2000)
- 7- Order No.11, On Approval of Accounting Regulation "Segment Information" (PBU 12/2000); and
- 8- Order No. 2, On Approval of the "Methodical Guidance on Earnings Per Share Disclosure". (PBU 31/2000)



# دوره‌های حسابداری و مدیریت مالی مرکز آموزشهای کاربردی

## اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران

### با همکاری انجمن حسابداران خبره ایران

دوره‌های حسابداری و مالی کوتاه مدت و بلندمدت:

کد	نام دوره	مدت دوره	شهریه	پیش‌نیاز
دوره			ریال	
۴۰۱	حسابداری مالی (۱)	۶۰ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	-
۴۰۲	حسابداری مالی (۲)	۶۰ ساعت	۲۵۰,۰۰۰	۴۰۱
۴۰۳	حسابداری مالی (۳)	۵۰ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۰۴	حسابداری مالی (۴)	۵۰ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	۴۰۳
۴۰۵	حسابداری صنعتی (۱)	۶۰ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۰۶	حسابداری صنعتی (۲)	۵۰ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	۴۰۵
۴۰۷	حسابداری مدیریت	۴۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	۴۰۶
۴۰۸	مدیریت مالی	۳۰ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۰۹	صورت‌های مالی تلفیقی	۳۰ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	در حد لیسانس
۴۱۰	حسابرسی	۳۰ ساعت	۲۵۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۱۱	حسابرسی داخلی	۳۰ ساعت	۲۵۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۱۲	قانون مالیات‌های مستقیم	۳۵ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۱۳	مدیریت مالی برای مدیران غیرمالی	۴۰ ساعت	۴۰۰,۰۰۰	۳ سال سابقه مدیریت
۴۱۴	مهندسی مالی (۱)	۳۰ ساعت	۷۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۵	مهندسی مالی (۲)	۳۰ ساعت	۷۰۰,۰۰۰	۴۱۴
۴۱۶	تجزیه و تحلیل و طراحی سیستم‌های حسابداری	۳۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۷	اصول برنامه‌ریزی و بودجه	۳۰ ساعت	۴۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۸	تهیه صورت گردش وجوه نقد	۱۵ ساعت	۲۵۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۹	کلینیک مدیریت	۳۰ ساعت	۳۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۲۰	کاربرد نرم‌افزارهای مالی	۶۰ ساعت	۷۰۰,۰۰۰	۴۰۱ و ۴۰۲
۴۲۱	کارگاه آموزش حسابداری با کامپیوتر	۴۰ ساعت	۷۰۰,۰۰۰	دیپلم آشنا با حسابداری
۵۰۱	مدیریت مالی	۲۶۰ ساعت	۱,۷۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۵۰۲	دوره عالی حسابداری و مدیریت مالی	۲۶۰ ساعت	۱,۷۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۵۰۳	دوره تکمیلی حسابداری و امور مالی (۱)	۲۶۰ ساعت	۱,۲۰۰,۰۰۰	دیپلم و سابقه کار حسابداری
۵۰۴	دوره تکمیلی حسابداری و امور مالی (۲)	۲۶۰ ساعت	۱,۴۰۰,۰۰۰	فوق دیپلم و سابقه کار حسابداری یا ۵۰۲

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

خیابان انقلاب، بعد از میدان فردوسی خیابان شهید موسوی (فرصت جنوبی) بن بست نیکپور پلاک ۶۶  
تلفن ۸۸۲۹۶۵۴ شماره ۸۸۲۸۷۸۷

# راهنمای موسسات حسابرسی

## فهرست

- ۱- آزمودگان
- ۲- آزمون
- ۳- آزمون سامانه
- ۴- ادیب
- ۵- اصول پایه
- ۶- امین نفت
- ۷- ایران مشهود
- ۸- ایران یاور
- ۳۵- بهروزاوران
- ۹- بهرام‌مشار
- ۱۰- بهمند
- ۱۱- بیات رایان
- ۱۲- بیداران
- ۱۸- پژوهندگان مستقل حساب
- ۱۳- تدوینکو
- ۱۴- تفسیر
- ۱۵- چکاد حساب‌اندیشان
- ۱۶- حسام
- ۱۷- خبره
- ۱۹- دش و همکاران
- ۲۸- دیلمی پور و همکاران
- ۲۰- رایبند
- ۳۴- رهیافت حساب تهران
- ۲۱- سپاهان تراز
- ۲۲- شاهدان
- ۲۳- شراکت
- ۲۴- شوقیان و همکاران
- ۲۵- طوس
- ۲۶- فرداپدید
- ۲۷- کاربرد ارقام
- ۳۲- کاربرد بگ بهروش
- ۲۹- کاشفان
- ۳۰- مختار و همکاران
- ۳۱- ممیز
- ۳۳- همیار حساب

## انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶

۸۹۰۵۹۲۰

فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

Email: Anjoman@systemgroup.net

## موسسه حسابرسی آزمودگان

### حسابداران مستقل:

- مهرداد آل علی
- فرهاد فرزاد

سایر خدمات: طراحی سیستم، مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات حسابداری

تلفن: ۴۱-۸۷۵۷۳۴۰

فاکس: ۸۷۳۰۵۴۳

نشانی: خیابان پاکستان - کوچه هشتم

شماره ۱۹ - طبقه سوم

صندوق پستی: ۱۴۳۳۵-۷۹۷

## موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

### اصول پایه

### حسابداران مستقل:

- ابراهیم موسوی
- حسن صالح آبادی

تلفن: ۸۷ و ۸۸۳۴۲۸۶

فاکس: ۸۸۲۵۳۱۵

نشانی: خیابان قائم مقام فراهانی -

کوچه ۲۴ پلاک ۲۹

## موسسه حسابرسی آزمون

### حسابداران مستقل

- فریدون کشانی
- فرامرز شایگان

سایر خدمات: طراحی سیستم، نرم افزار و مشاوره مالی و مالیاتی

تلفن: ۸۰۰۰۸۷۱

فاکس: ۸۰۱۲۳۱۵

نشانی: کارگر شمالی، ۴۴۶، طبقه دوم

صندوق پستی: ۱۴۳۹۵/۷۱۶

Email: keshani@systemgroup.net

## موسسه حسابرسی آزمون سامانه

### حسابداران مستقل:

- عبدالرضا (فرهاد) نوریخس
- علی اصغر نجفی مهري
- حسین قاسمی روچی

تلفن: ۷۵۳۷۹۴۴-۸۳۸۷۵۴

فاکس: ۷۵۲۷۴۵۸

نشانی: خیابان بهار شیراز تقاطع سپهرودی

جنوبی شماره ۹۷ صندوق پستی:

۱۵۷۴۵/۱۴۹

میدان هفتم تیر - خیابان شهید مفتح

شمالی - خیابان نوری اسفندیاری طبقه

سوم پلاک ۳۸

## موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

### ادیب

### حسابدار مستقل:

- عبدالامیر میراب

تلفن: ۶۴۶۶۴۸۰

نشانی: تهران، خیابان ولیعصر، بین

جمهوری و جامی کوچه اردشیر ناظم

پلاک ۹ طبقه اول کدپستی ۱۱۳۸۶

Email: Mhadib@rahavard.net

## امین نفت

### شرکت خدمات مدیریت

(سهامی خاص)

### حسابدار مستقل:

- امین محبویی

سایر خدمات:

● اداره امور سرمایه‌گذاری و سید سهام

● ارزیابی سهام

● مشاوره مالی و اقتصادی

تلفن: ۶۴۰۴۳۴۴-۶۴۹۷۸۰۱

فاکس: ۶۴۹۴۸۹۵

نشانی: تهران ۱۵۹۳۶ - خیابان طالقانی

شماره ۷۸

Email: Aminnaft@caspianet.com

## ایران مشهود



## موسسه حسابرسی و خدمات مالی و مدیریت

### حسابداران مستقل:

- محمدرضا گلچین‌پور
- علیرضا عطوفی
- سیدعباس اسمعیل‌زاده پاکدامن

سایر خدمات: طراحی سیستم، ارزیابی سهام،

مشاوره مالی و مدیریت و

خدمات حسابداری

تلفن: ۴-۶۴۳۵۳۲۲۳

فاکس: ۹۲۱۰۴۸

نشانی: بلوار کشاورز ابتدای جمالزاده شمالی

بن‌بست سرو پلاک ۳۲۰ طبقه سوم

کدپستی ۱۴۱۹۶

صندوق پستی: ۱۴۱۵۵-۴۸۹۹



موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

تفسیر

حسابدار مستقل:  
● حمزه پاکنیا

تلفن: ۶۵۰۵۳۸۳-۹۸۸۸۰۲

فاکس: ۶۵۰۵۳۸۳

نشانی: خیابان ستارخان - انتهای خیابان  
نهم دریا، نو پلاک ۷۵ طبقه اول  
صندوق پستی: ۱۴۵۶۵/۳۳۳

موسسه حسابرسی بیات رایان

حسابداران مستقل:

- منوچهر بیات
- ابوالقاسم مرآتی
- عبدالحسین رهبری

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

تلفن: ۸۸۲۶۶۸۴

۸۳۰۷۹۲۸

فاکس: ۸۳۰۷۹۲۷

نشانی: خیابان کریمخان زند - ایران شهر شمالی -  
شماره ۲۲۷ - ط ۲

Email : bayatrayan@neda.net

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

ایران یاور

حسابدار مستقل:  
● ایرج نجفیان

تلفن: ۸۴۰۲۱۳۴

فاکس: ۸۴۲۸۲۰۶

نشانی: خیابان دکتر بهشتی - خیابان  
اندیشه اصلی پلاک ۵۲ طبقه دوم  
صندوق پستی: ۱۵۸۷۵ - ۱۱۶۱

موسسه حسابرسی و خدمات مالی

چکاد حساب اندیشان

حسابدار مستقل:  
● مهربان ریحانی

تلفن: ۲۰۶۴۲۹۰

تلفن همراه: ۰۹۱۱۲۰۰۷۹۶۹

نشانی: تهران - خیابان جهان آرا - خیابان  
۲۹ پلاک ۳۹ طبقه همکف  
صندوق پستی: ۱۴۳۹۵ - ۱۵۹

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

بهراد مُشار

حسابداران مستقل:  
● مهربان پروز  
● فریده شیرازی  
● بهروز ابراهیمی

سایر خدمات: طراحی سیستم، مشاوره  
مالی و مالیاتی، خدمات  
حسابداری

تلفن: ۸۷۵۲۷۴۷ - ۹

فاکس: ۸۷۵۲۷۴۷

نشانی: خیابان دکتر بهشتی بین تقاطع  
سهروردی و میترا، پلاک ۱۷۴، طبقه  
سوم کدپستی ۱۵۷۷۹

صندوق پستی: ۱۵۸۷۵ - ۵۵۵۱

Email : Behrad@systemgroup.net

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

حسابداران مستقل:

- عباس اسرار حقیقی
- یدالله امیدواری

تلفن: ۸۸۲۹۷۶۱ - ۸۸۳۵۲۰۷

فاکس: ۸۸۳۱۶۸۱

نشانی: شمال میدان هفتم تیر، خیابان  
زیرک زاده، شماره ۲۲

موسسه حسابرسی و خدمات

مدیریت پتروشیمی

حسام

حسابداران مستقل:

- رضا مستاجران
- غلامحسین دوانی
- علی امانی

سایر خدمات: خدمات مالی - مالیاتی و

مدیریت، ارزیابی سهام، طراحی

سیستم های اطلاعات مدیریت

تلفن: ۸۸۴۵۴۶۶ - ۸۸۴۵۴۶۳

فاکس: ۸۸۴۵۴۶۵

نشانی: خیابان کریمخان زند، ساختمان ۵۴،  
شماره ۱۷

صندوق پستی: ۱۵۷۴۵ - ۹۴۷

Email : Hessam@Dpir.com

موسسه خدمات حسابداری

و حسابرسی تدوینکو

حسابداران مستقل:

- احمد ثابت مظفری
- ابوالقاسم فخاریان
- جمشید فراروی

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی و  
طراحی سیستم

تلفن: ۸۷۸۲۰۹۶ - ۸

فاکس: ۸۸۸۶۱۵۰

نشانی: خیابان ولیعصر، پانین تر از میدان  
ونک، پلاک ۱۳۷۹/۱

صندوق پستی: ۱۹۳۹۵/۳۱۴۹

Email: tadvinco@www.dci.co.ir

موسسه حسابرسی بهمند

حسابداران مستقل:

- عباس هشی
- اصغر هشی
- رضا آتش
- علی مشرقی آرانی

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی  
طراحی و تدوین نظامهای  
مالی

تلفن: ۸۳۵۳۹۱ - ۳ - ۸۸۴۳۷۰۸ - ۱۰

فاکس: ۸۸۴۴۶۸۵

نشانی: تهران - قائم مقام - فراهانی  
شماره ۱۳۰ - طبقه ۴

صندوق پستی: ۱۵۸۱۵ - ۱۱۳۷

E-mail: hb-ir-pwc@dpi.net.ir



انجمن حسابداران خبره ایران

## موسسه حسابرسی خبره

## حسابداران مستقل:

- داود خمارلو
- نعمت‌اله علیخانی راد
- سیاوش سهیلی

سایر خدمات: طراحی سیستم- مشاوره

امور مالی

تلفن: ۸۸۰۴۵۱۹-۲۱-۸۹۰۲۳۱۶

فاکس: ۸۹۰۲۳۴۰

نشانی: خیابان ولیعصر- کوی پزشکپور

(شمال فروشگاه قدس) شماره ۲۳

کدپستی ۱۵۹۴۸

## موسسه حسابرسی و خدمات مالی

## پژوهندگان مستقل حساب

## حسابدار مستقل:

- هوشنگ منوچهری

تلفن: ۸۹۰۲۹۹۹

فاکس: ۸۹۰۹۱۴۴

فاکس: ۸۹۰۸۸۳۷

نشانی: تهران خیابان استاد نجات‌الهی (ویلا)

خیابان اراک - پلاک ۶۲ طبقه دوم

واحد شماره ۴



## موسسه حسابرسی

## دش و همکاران

## حسابداران مستقل:

- بهروز دارش
- سید حسین عرب‌زاده
- میلتن ایوان کریمیان

سایر خدمات: طراحی سیستم، مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات مالی

تلفن: ۹۲۱۳۳۹-۹۳۱۲۵۱

فاکس: ۶۴۲۹۹۷۱

نشانی: تهران- خیابان جمال‌زاده شمالی

بالا تر از بلوار کشاورز روبروی بانک

ملی شماره ۲۵۳

صندوق پستی: ۱۴۱۸۵/۴۸۷

## رایمند (شرکت سهامی خاص)

## حسابداران مستقل

- عباسعلی دهدشتی‌نژاد
- فریبرز امین
- همایون مشیرزاده

سایر خدمات مشاوره مالی و مالیاتی طرح و تدوین سیستمهای مالی، خدمات حسابداری

تلفن: ۸۹۰۹۷۱۸

فاکس: ۸۹۰۳۴۹۶

نشانی: خیابان زرتشت - شماره ۳۲

تهران ۱۴۱۵۸

Email: Rymand78@dpir.com

## موسسه حسابرسی شراکت

## حسابداران مستقل:

- سیروس گوهری
- مجیدکشورپژوه لنگرودی

سایر خدمات: طراحی سیستم، مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات حسابداری

تلفن: ۸۷۱۷۹۴۷-۸۷۴۵۳۴۹

فاکس: ۸۷۵۹۰۹۴

نشانی: خیابان قائم مقام فرامانی

بعد از تهران‌کلینیک، ساختمان ۲۱۶ -

طبقه چهارم، واحد ۳۵

صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۶۶۶۶

## موسسه حسابرسی شوقیان و همکاران

## حسابدار مستقل:

- محمد شوقیان

سایر خدمات: طراحی سیستم (بهمراه نرم‌افزار مالی)، مشاوره مالی و مدیریت و خدمات حسابداری

تلفن: ۸۸۰۴۹۴۱ و ۲

فاکس: ۸۸۰۴۹۴۰

نشانی: تهران، خیابان ولیعصر، بالاتر از

فروشگاه قدس نرسیده به خیابان

فاطمی، خیابان شهید حمیدصدر پلاک

۳۸ طبقه سوم آپارتمان شماره ۱۰

## شرکت حسابرسی و خدمات

مدیریت سپاهان قراز (سهامی خاص)

## حسابدار مستقل:

- امیرحسین ابطی نائینی

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات حسابداری

تلفن و فاکس: ۰۳۱)۶۸۷۶۰۰

نشانی: اصفهان، میدان آزادی، ابتدای

خیابان آزادگان، جنب بانک مسکن

شعبه سعادت‌آباد، شماره ۹، طبقه دوم

صندوق پستی: ۸۱۶۴۵/۷۳۴

## موسسه حسابرسی طوس

## حسابداران مستقل:

- محمدعلی شعبانی سبزه‌میدانی
- علی دهدشتی
- سیدمهدی سیدمهدی

سایر خدمات: خدمات حسابداری - اصلاح حساب

تلفن: ۶۷۰۴۴۲۵

فاکس: ۲۸۰۰۳۹۳

نشانی: خیابان انقلاب - چهارراه کالج

خیابان خاکی - پلاک ۱۲ - طبقه ۲

## موسسه حسابرسی شاهدان

## حسابدار مستقل:

- منصور شمس‌احمدی

تلفن و فاکس: ۸۳۰۹۱۰۰

نشانی: خردمند شمالی شماره ۱۳۵ طبقه

سوم

Email: Mansour sa@systemgroup.net

۲۶

## موسسه حسابرسی و مشاوره

### فردا پدید

**حسابدار مستقل:**  
● حمیدرضا ارجمندی

سایر خدمات: حسابرسی عملیاتی (عملکرد مدیریت)، خدمات حسابداری، طراحی سیستم و مشاوره مدیریت

تلفن: ۸۸۹۰۱۲۰

فاکس: ۸۸۰۶۰۶۵

نشانی: میدان جهاد (دکتر فاطمی)، خیابان

کامران، پلاک ۱۷/۱، طبقه سوم، واحد

هفتم کدپستی ۱۴۱۵۸۹۵۳۹۸

صندوق پستی: ۱۴۱۵۵-۵۵۴۴

E-Mail: Fardapadid@dpir.com

۲۷

## موسسه حسابرسی مختار و همکاران

**حسابداران مستقل:**  
● نصراله مختار  
● بهرام غیبی

سایر خدمات مشاوره مالی و مالیاتی طرح و تدوین سیستمهای مالی، خدمات حسابداری

تلفن: ۸۹۰۹۷۱۸

فاکس: ۸۹۰۳۴۹۶

نشانی: خیابان زرتشت - شماره ۳۲

تهران ۱۴۱۵۸

E-Mail: Rymand78@dpir.com

۲۸

## موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

### دیلمی پور و همکاران

**حسابدار مستقل:**  
● مصطفی دیلمی پور

سایر خدمات مشاوره مالی و مالیاتی، طرح و اجرای سیستمهای مکانیزه مالی و اداری، مشاوره سرمایه گذاری و ارزیابی سهام

تلفن: ۲۰۴۶۹۶۱-۲۰۴۹۴۹۷

فاکس: ۲۰۱۷۵۰۲

نشانی: بزرگراه آفریقا - شماره ۲۳

مجمع اداری الهیه - واحد ۶۰۶

کدپستی ۱۹۶۶۷ تهران

E-Mail: mossi@tavana.net

۲۹

## موسسه حسابرسی کاشفان

### حسابداران مستقل:

● جعفر عوض پور  
● رضا شمس زهرائی

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات حسابداری

تلفن: ۸۸۳۵۲۱۳-۸۸۴۷۵۲۵

فاکس: ۸۸۲۷۵۵۶

نشانی: خیابان میرزای شیرازی - خیابان

کامکار - شماره ۲ کدپستی ۱۵۸۵۷

صندوق پستی: ۱۴۱۵۵/۵۷۶۱

۳۰

## موسسه حسابرسی کاربرد ارقام

**حسابدار مستقل:**  
● رضا معظمی

تلفن: ۸۹۰۰۸۱۲-۸۸۹۹۸۰۴

فاکس: ۸۹۰۰۸۱۲

نشانی: خیابان ولی عصر بین زرتشت و

دکتر فاطمی شماره ۷۴۸ ساختمان

زندیه طبقه چهارم شماره ۱۷

صندوق پستی: ۱۳۱۴۵-۱۶۱۳

۳۱

## موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

### ممیز

### حسابداران مستقل:

● محمد نبی داهی  
● حسین سیادت خو (موشانی)

تلفن: ۸۸۰۱۹۰۴

فاکس: ۸۸۰۲۷۵۵

نشانی: میدان ولی عصر - اول بلوار کشاورز

شماره ۳۵ - طبقه دوم - کدپستی

۱۳۳۱۵

۳۲

## موسسه حسابرسی کاربرد بهره‌روشن

**حسابدار مستقل:**  
● منصور میرزاخانی

تلفن: ۰۳۱-۶۱۵۴۷۴

نشانی: اصفهان - خیابان آپادانا دوم

کوی الفت، بن بست مهر شماره ۲۹

طبقه دوم

اصفهان - صندوق پستی ۸۱۶۵۵-۳۴۴

۳۳



## همیار حساب

### موسسه حسابرسی و خدمات مالی

### حسابداران مستقل:

● نریمان شعریانی

● مسعود مبارک

● محمدمتقی سلیمان نیا

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی، اصلاح حسابها و خدمات حسابداری

تلفن: ۸۰۶۳۲۷۴

فاکس: ۸۰۶۳۲۷۵

نشانی: خیابان سید جمال‌الدین اسدآبادی

نیش خیابان ۳۷ ساختمان شماره

۳۵۵ طبقه اول

صندوق پستی: ۱۶۴۳-۱۴۱۵۵

۳۴

## موسسه حسابرسی رهیافت حساب

### تهران

### حسابداران مستقل:

● عبدالجواد اسلامی

● فریدون ایزدینا

● محمدحسین توکلی

● محمدحسین زرین فکر

● هوشنگ غیبی

سایر خدمات: حسابرسی و ارائه خدمات مالی و سیستم

تلفن: ۸۹۷۷۶۷۲

فاکس: ۸۹۷۷۶۷۱

نشانی: تهران خیابان سیدجمال‌الدین اسدآبادی

خیابان چهارم پلاک ۵

E-Mail: rahyafteh@yahoo.com

۳۵

## موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

### بهروز آوران

### حسابدار مستقل:

● حمید طبائنی زاده فشارکی

تلفن: ۸۲۱۹۰۹۹

فاکس: ۸۲۳۷۶۷۹

نشانی: صندوق پستی: ۱۴۵۱۵/۱۱۹۴

## توجه

## توجه

نشریه حسابدار "ارگان انجمن حسابداران خبره ایران" جهت عرضه و فروش انتشارات انجمن و به خصوص نشریه حسابدار از میان دانشجویان رشته حسابداری یا مدیریت کلیه دانشکده‌ها و مراکز آموزش غیرانتفاعی نماینده فروش و عضو رابط می‌پذیرد. علاقه‌مندان می‌توانند جهت کسب اطلاعات بیشتر در ساعات اداری (به جز روزهای پنجشنبه) با تلفنهای ۸۸۹۳۹۶۷ (خانم ولی‌زاده) و ۸۹۰۲۹۲۶ (خانم کوهانی) تماس حاصل فرمایند.



برای نوارهای کاست و فیلمهای

ویدئویی سمینار

نیازهای بازار سرمایه و حرفه

حسابداری

(۱۳ و ۱۴ دی ماه ۱۳۷۹)

سفارش پذیرفته می‌شود.

تلفن: ۸۹۰۲۹۲۶

فاکس: ۸۸۹۹۷۲۲

مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران



دومین سمینار آموزشی ذیل را برگزار می‌نماید :

### رهنمودهای حسابداری

( مصوب سازمان حسابرسی )

زمان برگزاری : ۷۹/۱۲/۳ لغایت ۷۹/۱۲/۴

علاقه‌مندان جهت کسب اطلاعات بیشتر و یا ثبت نام با تلفنهای

۸۳۰۰۹۸۱ و ۸۳۰۰۹۷۲ و ۸۸۲۱۳۶۱ و ۸۸۴۷۲۱۴ و ۱۶ - ۸۳۱۰۱۱۳

و دورنویس ۸۳۰۱۳۶۵ تماس حاصل فرمایند .

... و اما واژگان چیزهایی هستند، قطراتی از جوهر، که همچو شبنم، فرو می‌غلطند بر روی اندیشه، و هزاران یا شاید میلیونها واژه را خلق می‌کنند، بیاندیش..."

لرد بایرن - مصنف دون ژوان

## arm's length transaction

ریشه

پیشتر گفته شد که اصطلاح مذکور به معنی نوعی رابطه، با فاصله‌ای بیش از فاصله دست است. اما جنس این رابطه چیست؟ پاسخ به این سوال ما را به وادی جامعه‌شناسی می‌کشاند. ادوارد هال<sup>۱</sup>، فرهنگ‌شناس آمریکایی، از فاصله بین ۲ اینچ، یک پا، ۳ پا و مانند اینها سخن می‌گوید. او یک طبقه‌بندی ۴ قسمتی از فاصله بین افراد در یک رابطه اجتماعی به دست می‌دهد. به زعم او "فاصله ویژه‌ای را که انسانها برای ایجاد رابطه انتخاب می‌کنند بستگی به تبادل یا دادوستد (transaction) آنها با دیگران دارد."<sup>۳</sup>

هال، روابط انسانی را به چهار دسته تقسیم می‌کند: (۱) دوستانه<sup>۴</sup>، (۲) شخصی<sup>۵</sup>، (۳) اجتماعی<sup>۶</sup> و (۴) عمومی<sup>۷</sup>.

(۱) طول فاصله صمیمی بین صفر تا ۴۵ سانتیمتر است. این فاصله عموماً مخصوص همسران، والدین و فرزندان و روابط بسیار دوستانه است. در حد پایین-فاصله بین صفر تا ۱۵ سانتیمتر (به عبارتی کمتر از طول کف دست)- رابطه یا فاصله بسیار خصوصی و محرمانه است و طرفین نمی‌خواهند جز خود، دیگران در جریان آن قرار گیرند. در این فاصله کلام به نجوا و پیچ‌وپیچ تبدیل می‌شود. در حد بالا که فاصله آن بین ۱۵ تا ۴۵ سانتیمتر است درجه رابطه به محرمانه تبدیل می‌شود. کلام کماکان نجواکنان اما اندکی واضح‌تر و برای دیگران قابل درک است.

(۲) طول فاصله شخصی بین ۴۵ تا ۱۲۰ سانتیمتر است. این فاصله مناسب روابط درجه دوم خانوادگی و روابط نزدیک غیرخانوادگی و کم و بیش صمیمانه است. در حد پایین که فاصله بین ۴۵ تا ۷۵ سانتیمتر است. آهنگ کلام، ملایم و موضوعات ارتباطی، شخصی

واژه transaction در اصطلاح arm's length transaction

به معنی مبادله یا معامله می‌باشد و به رابطه بین دو یا چند طرف دلالت دارد. ترکیب نحوی arm's length بر یک نوع فاصله که فراتر از طول یک دست است دلالت می‌کند. بنابراین ترجمه تحت‌اللفظی اصطلاح مذکور عبارت است از: "معامله با فاصله دست".

کدام ترجمه؟

معمولاً در زبان مبدا، اکثر اصطلاحات فنی دارای پیشینه تاریخی هستند و به همین لحاظ بی‌آنکه تغییری در آنها ایجاد شود در نوشته‌های تخصصی و فنی برای دلالت بر مفاهیم نوین به کار می‌روند. در فارسی نیز ما می‌توانیم به سابقه تاریخی یک اصطلاح در زبان مبدا وفادار بمانیم و آن را تحت‌اللفظی ترجمه کنیم مانند "معامله با فاصله دست" یا در آمد (در + آمد) که ترجمه income (in + come) است، و یا می‌توانیم آن را به لحاظ معنی‌شناسی ترجمه کنیم. شیوه دوم در نوشته‌های حسابداری از سابقه درخشانی برخوردار است. مثلاً مرحوم اسماعیل عرفانی واژه حسابرسی را به‌عنوان معادل audit برگزید.<sup>۱</sup> چنانچه او می‌خواست به لحاظ تاریخی audit را ترجمه کند می‌بایست به سراغ زبان لاتین می‌رفت. در زبان لاتین واژه audit (آودیت) معرف سوم شخص مفرد مضارع معلوم در وجه اخباری و به معنی او می‌شود است. در این بخش نگارنده درصدد است تا اصطلاح arm's length transaction را به لحاظ معنی‌شناسی برابرگذاری کند.

می‌دانیم که این فرض در مورد معاملات درون‌گروهی یا شرکتهای وابسته صدق نمی‌کند. زیرا معاملات اعضای گروه متاثر از ملاحظات مالیاتی و دیگر دلایل است. بدلیل امکان وقوع معاملات وابسته استانده‌گذاران حسابداری برای آن که خوانندگان صورتهای مالی از این حقیقت آگاهی یابند، استانده خاصی را برای افشای طرفهای وابسته تدوین کرده‌اند. در ایران نیز رهنمود حسابداری ۱۲، افشای اطلاعات در خصوص اشخاص وابسته<sup>۸</sup>، به همین منظور تدوین شده است. اصطلاح *arm's length transaction* برای تاکید بر معاملات ناوابسته در مقابل معاملات وابسته نازل شده است.

فرهنگ حسابداری آکسفورد، اصطلاح مذکور را چنین تعریف می‌کند: "انجام معامله بین طرفهای ناوابسته، که هر یک می‌کوشد تا در جهت تامین منافع خود قیمتها را براساس ارزش منصفانه بازار پرداخت یا دریافت کند..."

از بحث قبلی و تعریف آکسفورد چنین برمی‌آید که اصطلاح مذکور متضادی برای اصطلاح *related party transaction* (معامله طرفهای وابسته) است. چنانچه در فارسی بخواهیم آن را به لحاظ معنی‌شناسی ترجمه کنیم می‌توانیم از راحتترین قاعده تضاد، یعنی منفی کردن اصطلاح اخیر استفاده کنیم: یعنی معاملات ناوابسته یا معاملات طرفهای ناوابسته.

متأسفانه تاکنون در ترجمه‌های فارسی به این نکته توجه نشده است و به همین لحاظ در هیچ یک از برابرهای انتخابی به ناوابستگی یا حتی معنی آن اشاره نشده‌است. مثلاً *گروم‌اسمی* بسیار طولانی و جمله‌وار معامله حقیقی و در شرایط عادی را در نظر بگیرید. حقیقت این است که این معادل نه به لحاظ تحت‌اللفظی و نه به لحاظ معنی‌شناسی ترجمه‌ای مناسب نیست. افزون بر این معاملات طرفهای وابسته نیز معاملاتی حقیقی و عادی هستند. به علاوه این معادل از حیثیت یک اصطلاح مانند، هزینه، معاملات طرفهای وابسته و دیگر اصطلاحات، برخوردار نیست و در اذهان نخواهند ماند.

## expense

واژه‌ی هزینه یکی از شاهکارهای ماندگار فرهنگستان اول است که برای کلمه انگلیسی *expense* و کلمه عربی مخارج پذیرفته و تثبیت شده است. این واژه اساساً به گنجینه و سرمایه زبان پارسی باستان و میانه تعلق دارد که با تغییر آوایی به فارسی نوین راه یافته است. ممکن است پرسید که اگر هزینه معادلی مناسب است، پس این قال و مقال از برای چیست؟ متأسفانه اشکال در این است که بعد از دهه ۱۳۲۰ مترجمانی که با واژگان *Loss, Charge, Cost* و نظایر آنها آشنا شدند به حیثیت، اعتبار

است. در حد بالا - بین ۷۵ تا ۱۲۰ سانتیمتر - صدا نسبتاً ملایم و موضوعات نیز شخصی است.

۳) طول فاصله اجتماعی مناسب گفتگوهای مربوط به کسب و کار و نشستها و از ۱۲۰ تا ۳۶۰ سانتیمتر است. به این فاصله، فاصله روانشناختی نیز می‌گویند، تجاوز از این فاصله انسان را دچار اضطراب عمیق می‌کند. در حد پایین - فاصله بین ۱۲۰ تا ۲۸۰ سانتیمتر - صدا، رسا و اطلاعات، غیرشخصی است. در حد بالا - بین ۲۸۰ تا ۳۶۰ سانتیمتر - صدا، رسا با کمی بلندی و اطلاعات، عمومی و برای شنیدن دیگران است.

۴) و سرانجام، طول فاصله عمومی بیشترین فاصله‌ای است که انسانها در روابط بین خود آن را حفظ می‌کنند و اندازنه آن بین ۳۶۰ سانتیمتر و بیشتر است. در حد پایین - بین ۳/۶ تا ۷/۵ متر - صدا نسبتاً بلند و برای شنیدن گروهی و اطلاعات، عمومی و برای شنیدن دیگران است. در حد بالا - بین ۷/۵ متر و بیشتر - فاصله، عمومی و صدا در بلندترین حد و اطلاعات، عمومی و برای شنیدن دیگران است.

فواصل چهارگانه حال ناظر بر تمام روابط انسانی است. دو فاصله اول ناظر بر وابستگی و روابط غیررسمی است، دو فاصله دوم ناظر بر ناوابستگی و روابط رسمی است. با وجود این، هدف گزارشگری و حسابداری مالی، گزارش نوعی خاص از روابط انسانی، یا به عبارتی مبادلات و معاملات اقتصادی است. به همین لحاظ و با استتراض از جامعه‌شناسی، اصطلاح *related party transaction* (مبادله یا معامله طرفهای وابسته یا بنا بر سنت ترجمه معاملات اشخاص وابسته) برای دو فاصله صمیمی و شخصی یا به عبارتی فواصل وابستگی و غیررسمی و اصطلاح *arm's length transaction* برای معاملات با فواصل غیرصمیمی و غیرشخصی، یا به عبارتی فواصل غیررسمی و ناوابسته، به کار می‌رود. بنابراین به سیاق ترجمه‌ی اصطلاح اول برای اصطلاح دوم نیز می‌توان به جای تاکید بر فاصله از نوع رابطه که رسمیت و ناوابستگی است استفاده کرد.

در فرهنگ دنیای جدید و بیستر مدخل *arm's length transaction* به معانی با فاصله، غیردوستانه یا غیرخودمانی، نامحرم، گوشه‌گیر و نجوش آمده است. این معانی به وجهی دیگر بر ناوابستگی و رسمیت دلالت می‌کنند.

ترجمه

چنانچه به شان نزول *arm's length transaction* توجه کنیم بهتر می‌توانیم معادلی برای آن بیابیم. در تهیه گزارشهای مالی معمولاً فرض می‌شود که تمام معاملات با فاصله دست (*arm's length*) یا بدون وابستگی انجام شده‌اند. با این حال ما

expense	هزینه	
cost	بها	
charge	شارژ	
loss	زیان	

حال چنانچه به رسم معمول در محور جانشینی فارسی به جای همه معادلها فقط هزینه بگذاریم، دیگر محوری به عنوان محور جانشینی نداریم و حریم اطمینان و حیثیت چهار مفهوم حسابداری که مدلول چهار واژه انگلیسی فوق هستند، خدشه‌دار می‌شود.

اصل دوم - اصطلاحات علمی و فنی نباید بر روی محور همنشینی قرار گیرند.

مفاهیم تخصصی علاوه بر این که باید در محور جانشینی قرار داشته باشند لازم است بر روی محور همنشینی قرار نگیرند. مفاهیم باید بواسطه واژگان هر یک خانه‌ای جداگانه را در مغز اشغال کنند، در غیر این صورت حوزه معنایی آنها با هم خلط می‌شود. علم رفتار چیز زیادی درباره behaviourism به ذهن ما اضافه نمی‌کند چون علم و رفتار هر یک از قبل خانه‌ای را در ذهن ما اشغال کرده‌اند. اما رفتارگرایی یک اصطلاح جدید است که پیش از این در ذهن ما خانه نداشته است. بدین صورت چیزی جدید به گنجینه ذهن ما اضافه می‌شود و ذهنیت ما تخصصی‌تر می‌شود. به عنوان مثال در رهنمودهای شماره ۱۱ و ۹ هر جا که در متن اصلی cost و charge در یک جمله یا بند با expense به کار رفته‌اند، دو واژه اول به عنوان هزینه و expense به عنوان هزینه جاری ترجمه شده‌است. "هزینه" در همنشینی با "جاری" نمی‌تواند حریم معنایی expense را از هزینه به عنوان معادل‌های cost یا charge جدا کند.

چنانچه در خلال بررسی زیر معلوم شود که هزینه بهترین معادل برای expense است، آنگاه با توجه به دو اصل فوق نباید آن را برای دیگر مفاهیم در محور جانشینی و همنشینی قرار داد.

#### سه دلیل

به سه دلیل زیر هزینه بهترین معادل برای expense است. اول، در فرهنگ عمید مدخل هزینه به معنی "خرج، مقابل دخل یا درآمد" آمده‌است. این معنی به تعبیری بر مفاهیم هزینه در چهار یا سه دهه گذشته در حسابداری دلالت می‌کند، مفاهیمی که ابتدای آنها بر رویکرد درآمد - هزینه قرار داشت. افزون بر این هنوز هم در اذهان بسیاری از حسابداران، بالاخص کارورزان، مفهوم هزینه این چنین تداعی می‌شود. تعریف فرهنگ عمید تلویحاً مفهوم Matching یا همزمانی را بواسطه استفاده از کلمه مقابل در خود دارد. می‌دانیم که درآمد ماوایی جز گزارش سود و

و حریم اطمینان هزینه لطمه وارد ساختند، تا آنجا که به مرور زمان حوزه معنایی آن استقلال و حریم ایمنی خود را از دست داد. آنها هزینه را به غلط برای واژگان مزبور برابر نهادند. در این قسمت نگارنده می‌کوشد تا از حیثیت و اعتبار هزینه پشتیبانی کند و حریم اطمینان آن را باز تولید کند.

#### دو اصل اصطلاح سازی

اصل اول: اصطلاحات علمی و فنی باید در محور جانشینی قرار گیرند.

زبان علم یا فن مانند زبانهای صوری ریاضی یا موسیقی باید به اصطلاحات هویت و حیثیت جداگانه بدهد. در ریاضیات تحلیلی نمی‌توان حرف X را به دو متغیر یا دو مفهوم متفاوت مانند expense و cost اطلاق کرد. چنانچه در یک رابطه ریاضی x هم به cost و هم به expense دلالت کند، مثلاً رابطه  $X = 2 + 0.5x$  (که در آن x سمت چپ دلالت بر expense و X سمت راست دلالت بر cost می‌کند)، آنگاه درک روابط و مفاهیم بسیار مشکل خواهد شد. حال فرض کنید حرف X را مانند هزینه در حسابداری به پنج متغیر یا مفهوم نسبت دهیم که در آن صورت مشکل پنج چندان می‌شود. مثال دیگر، به دو بیتی زیر توجه کنید:

آن یکی شیر است اندر بادیه

وین یکی شیر است اندر بادیه

آن یکی شیر است کادم می‌خورد

وین یکی شیر است کادم می‌خورد

در این شعر شاعر با شیطنتی استحسان آمیز خوانندگرا با تعدادی سوال مبهم به حال خود رها می‌کند. آیا هر چهار شیر، شیر خوراکی است؟ ۲- آیا "شیرهای" مصرع‌های اول شیر خوراکی است و شیرهای مصرع دوم، شیر درنده است؟ آیا هر چهار شیر، شیر درنده است؟ می‌توان تعداد این سوالها را تا ۴<sup>۲</sup> سوال افزایش داد و باز هم بر وخامت مسئله دامن زد. برای بادیه نیز می‌توان ۲<sup>۲</sup> سوال طرح کرد. آیا هر دو بادیه به معنی بیابان و هامون است؟ آیا هر دو بادیه به معنی کاسه مسی است؟ و قص علی هذا.

اصطلاحات تخصصی زمانی که بر روی محور جانشینی نباشند مانند شعر فوق خواننده را دچار تعارض و تناقض می‌کنند. در این شعر واژه شیر و بادیه برای اطلاق به دو مفهوم به کار رفتند. حال ببینید چه بلایی بر سر ذهن خواننده متون حسابداری می‌آید وقتی در یک متن واژه هزینه برای اطلاق بر پنج مفهوم به کار می‌رود. در زیر چهار واژه انگلیسی و در مقابل چهار واژه فارسی وجود دارد که بر روی محور جانشینی قرار دارند:

تاریخی نیز هزینه معادل expense است.

و سوم، معتبرترین مفاهیمی که تاکنون برای expense عرضه شده عبارتند از:

۱) بنابه تعریف کمیته واژه‌شناسی AICPA، "expense به معنی عام در برگیرنده تمام بهایی (costs) است که منقضی شده‌اند و از درآمد قابل کسر می‌باشند..."<sup>۹</sup>

۲) براساس تعریف هیات اصول حسابداری (ABP)، "expense، کاهشهای ناخالص در داراییها یا افزایشهای ناخالص در بدهیها هستند که از فعالیتهای سودگرای بنگاه‌نشانی می‌گیرند و در انطباق با اصول حسابداری پذیرفته شده عام بازشناسی یا اندلنه‌گیری می‌شوند..."<sup>۱۰</sup> و

۳) برطبق تعریف هیئت استاندهای حسابداری مالی، "expense، جریانهای خروجی یا دیگر مصارف داراییها، یا تحمل بدهیها (یا ترکیبی از هر دو) هستند که در خلال یک دوره از محل تحویل یا تولید کالاها، ارائه خدمات یا انجام سایر فعالیتها ایجاد می‌شود و جز عملیات اصلی، محوری مستمر می‌باشند..."<sup>۱۱</sup>

در تعریف اول صراحتاً expense با درآمد و در دو تعریف دیگر تلویحاً بواسطه استفاده از اصطلاحات سودگرای و عملیات به درآمد مربوط می‌شود. افزون براین، تعریف اول یا تعریف ATB شماره ۴، بیانگر رویکرد درآمد - هزینه سنتی است. در تعریف دوم یا تعریف بیانیه شملیه ۴ APB، با این که رابطه بین expense و داراییهای ناخالص برجسته شده‌است، اما هنوز هم وفاداری به رویکرد درآمد - هزینه مشهور است. در این تعریف اندلنه‌گیری expense مبتنی بر قواعد رویکرد درآمد - هزینه است. اما تعریف سوم یا تعریف SFAC شماره ۶، بیانگر رویکرد دارایی - بدهی است. با وجود این، در عمل بازشناسی expense با درست آیینی رویکرد درآمد - هزینه قرین است و رسم بر این است که expense با درآمد بازشناسی شده در یک دوره همزمان شوند.

عصاره سه تعریف فوق عبارت است از: اول، expense با درآمد مربوط و بنا به تعریف عکس آن است. دوم، expense بیانگر cost (یا بهای) منقضی شده است، و بنابراین با cost (بها) تفاوت دارد، سوم، expense از عملیات اصلی نشأت می‌گیرد و به همین لحاظ با loss فرق دارد، و چهارم expense به جغرافیای گزارش سود و زیان تعلق دارد. بر این اساس معادل expense باید اولاً به لحاظ معنایی با درآمد متضاد باشد، که چراغ این معنی در واژه هزینه روشن است، که هزینه یا خارج شده متضاد معنی درآمد یا داخل شده است، و ثانیاً باید متفاوت از معانی معادلهای cost و loss (حتی charge) باشد.

زیان ندارد. و بنابراین تعریف آنچه که در مقابل درآمد قرار می‌گیرد به جغرافیای گزارش سود و زیان تعلق دارد. (در ادامه خواهیم دید که در زیان مبدا expense مفهومی است که مصادیق آن در گزارش سود و زیان تجلی می‌یابد).

دوم، فرهنگستان اول در بازم ۱۳۱۹ - ۱۳۱۴ برای تعداد زیادی از واژگان بیگانه، از جمله انگلیسی، فرانسوی، عربی، و غیره معادل یافت. کار فرهنگستان مبتنی بر اصول علمی واژه‌گزینی بود و به همین دلیل گنجینه‌ی عظیمی از واژگان فنی و عمومی را از خود به ارث گذاشت. خوشبختانه سهم الارث حسابداری بسنیاری پر بار است، اصطلاحاتی چون ترانزنامه، بدهکار، بستانکار، بها و هزینه از دستاوردهای فرهنگستان اول است. هزینه که امروز مفاهیم layout, loss, charge, cost, expense و نظایر آن هرازگله با آن بازنمایی می‌شوند، معادلی است که برای واژمانگلیسی expense و واژه عربی مخارج برگزیده‌شد. متأسفانه پس از آن به خاطر تعلق فرهنگستان دوم و نیز راحت‌طلبی مترجمان حسابداری هم واژه مخارج از نو زنده شد و هم واژه هزینه مدلولهای دیگری مانند cost, charge, loss یافت.

فرهنگستان اول، واژه هزینه را با جستجو در گنجینه بسیار غنی پارسی که زمانی بسیار زیبا بود یافت. هزینه (Hazine) صورت تغییر یافته واژه پهلوی اوزنگ (ozenag) است. این کلمه از سه جز ساخته شده است: ۱- جز اول یا oz یک پیشوند جهت‌ساز و به معنی بیرون یا به طرف بیرون است. در زبان فارسی باستان و فارسی میانه، که هر دو زبان تصریفی بودند، به مانند تمام زبانهای خانواده هند و اروپایی پیشوندهای جهت‌ساز بر سرستاک یا ماده فعلی می‌آمدند و جهت آن را به بالا، به بیرون، به پایین و غیره مشخص می‌کردند. oz دلالت بر جهت رو به بیرون دارد و دقیقاً معادلی برای ex لاتین یا انگلیسی است که به "pense" افزوده شده و expense را ساخته است، ۲- en صورت تغییر یافته ay (آی) به معنی بیا است و ۳- ag پسوند صفت‌ساز است. بنابراین ترجمه تحت‌اللفظی آن بیرون آمده، خارج شده یا مخارج است. این واژه در گذر از دوره میانه به دوره نوین، تغییرات آوایی را به خود دیدم‌است و به هزینه تبدیل شده‌است.

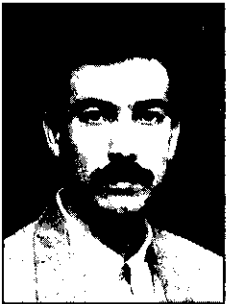
کلمه انگلیسی expense از فعل لاتین expendere مشتق شده است expendere خود واژه‌ی اشتقاقی از فعل pendere است که قبل از آن پیشوند جهت‌ساز ex (معادل oz فارسی میانه) افزوده شده‌است. pendere به معنی ارزش داشتن می‌باشد، بنابراین expendere به معنی خارج شدن ارزش یا همان مخارج است. شباهت تاریخی حاکم بر ساخت و معنای دو واژه expense و هزینه به هیچ روی تصادفی نیست، زیرا هر دو به دو زبان از خانواده زبانهای هند و اروپایی تعلق دارند. بنابراین به لحاظ





# اخبار انجمن

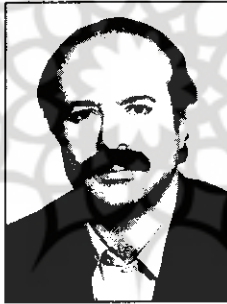
طبق اطلاع دبیرخانه انجمن، افراد زیر به عضویت انجمن پذیرفته شده‌اند:



۲۶۷۷ - محمدعلی ریاحی  
شرکت سهامی عام صنعتی  
مینو



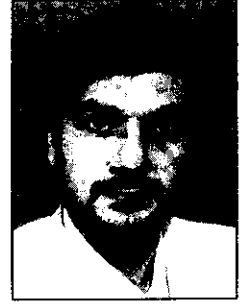
۲۶۷۶ - علی اصغر بهرامیان  
شرکت عمران نرسا



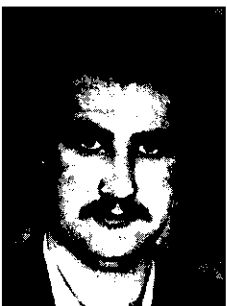
۲۶۷۵ - علیرضا باقری  
قزوینی  
شرکت نفت تهران



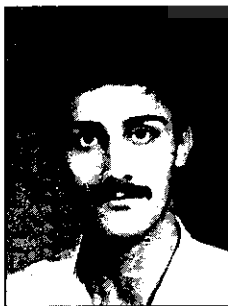
۲۶۷۳ - رضا نژادمحمد  
باقری  
شرکت مجتمع تولید گوشت  
مرغ ماهان



۲۶۷۲ - مهدی غلامعلی  
مجدآبادی  
سازمان حسابرسی



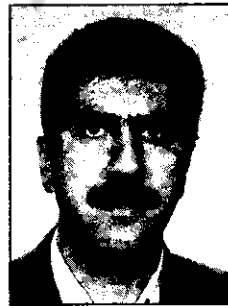
۲۶۸۲ - کمال‌الدین سیدین  
اداره آگاهی تهران بزرگ



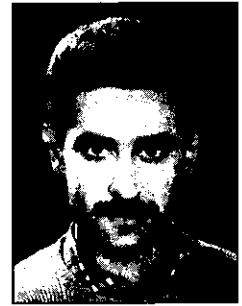
۲۶۸۱ - محمدرضا عربی  
مزرعه‌شاهی  
سازمان گسترش و نوسازی



۲۶۸۰ - عایشه جمال‌زهی  
شرکت صنایع نساجی ایران



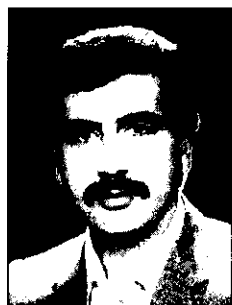
۲۶۷۹ - فرامرز قانون  
موسسه حسابرسی  
هوشمندیار



۲۶۷۸ - سعید خاریاند  
شرکت خدمات مالی و  
مشاوران مدیریت  
راهبردارقام



حسابداران مستقل جدید



عبداله شفاعت قراملکی  
موسسه حسابرسی حقایق



فیروز عربزاده  
موسسه حسابداری و  
حسابرسی خبره تبریز

پیوستن عضو قدیمی به انجمن



عباس حسینی فرزین



۲۶۸۳- جمال عادلزاده  
شرکت قدس نیرو



۲۶۸۸- مستانه رضایی  
آموزش و پرورش منطقه ۱



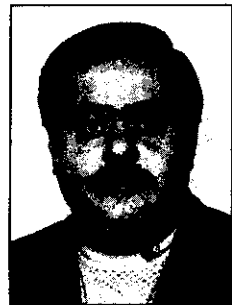
۲۶۸۷- جعفر رحمتی نیا



۲۶۸۶- صغری شهراسی



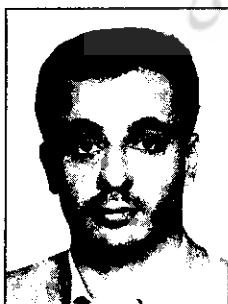
۲۶۸۵- هوشنگ علیزاده  
موسسه حسابرسی ماریشن



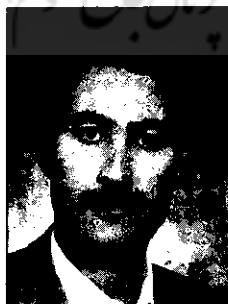
۲۶۸۴- هوشنگ تسلیمی  
سازمان حسابرسی



۲۶۹۳- فرهاد نمسه‌چی  
شرکت توسعه صنایع بهشهر



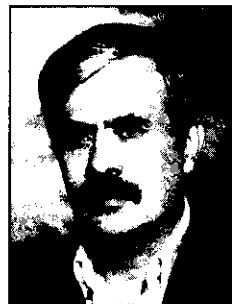
۲۶۹۲- علی اسماعیلزاده  
مقری  
دانشگاه آزاد اسلامی- واحد  
علوم و تحقیقات



۲۶۹۱- محمدرضا نوری  
وزارت امور اقتصادی و  
دارایی  
اداره کل مالیات بر شرکتها



۲۶۹۰- محمد کبریتی  
شرکت ساپکو



۲۶۸۹- علی اکبر طبایح  
شعبانی  
شرکت صنایع نساجی خامنه

# حسابداران مستقل

حسابداران مستقل آن گروه از اعضای انجمن می باشند که از نظر انجمن صلاحیت انجام کار حسابرسی دارند. این فهرست به ترتیب حروف الفبا تهیه شده و تقدم و تاخر اسامی به این علت است.

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۳۵	دکتر یحیی حساس یگانه	۸۷۹۶۴۵۹	حسابرسی یگانه و همکاران
۳۶	ولی حسنی طالقانی	۸۸۰۱۹۰۴	حسابرسی ممیز
۳۷	کریم حسین آبادی	۸۸۴۸۲۶۲	حسابرسی بیات رایان
۳۸	حسن حیاط شاهی	۲۳۷۸۷۶۴	حسابرسی رمز
۳۹	بهرز خالقی ویردی	۹۳۱۲۵۱	حسابرسی دش و همکاران
۴۰	اصغر خرمی دیزجی	۸۴۵۴۳۸	حسابرسی تدبیر نوین
۴۱	علی اصغر خلیفی	۴۴۱۹۶۶۰	حسابرسی و خدمات مدیریت مجربان پویا
۴۲	داود خمارلو	۸۹۰۲۳۱۶	حسابرسی خبره
۴۳	بهرز دارش	۹۳۱۲۵۱	حسابرسی دش و همکاران
۴۴	محمد نبی داهی	۸۸۰۱۹۰۴	حسابرسی ممیز
۴۵	غلامحسین دوانی	۸۸۴۵۴۶۶	حسابرسی و خدمات مدیریت حسام
۴۶	علی دهدشتی	۶۷۰۴۴۲۵	حسابرسی طوس
۴۷	غلامحسین دهدشتی اخوان	۲۲۸۰۷۱	حسابرسی دهدشتی و همکاران (اهواز)
۴۸	عباسعلی دهدشتی نژاد	۸۹۰۹۷۱۸	خدمات مدیریت و حسابرسی رایبند
۴۹	مصطفی دیلمی پور	۲۰۴۶۹۶۱	حسابرسی و مدیریت دیلمی پور و همکاران
۵۰	محمدعلی رادمان	۸۰۳۰۶۴۵	حسابرسی نمودگر
۵۱	سیروس رحمانی	۸۷۸۳۳۲۳	حسابرسی سیروس
۵۲	مرتضی رحمانی یگانه	۸۴۲۵۲۰۹	حسابرسی تعدیل حساب
۵۳	حسین رضائی ۱۲۳۰۸۸۲		حسابرسی رضائی و همکاران
۵۴	عبدالحسین رهبری	۸۳۰۷۹۲۸	حسابرسی بیات رایان
۵۵	مهربان ریحانی	۲۰۶۴۲۹۰	حسابرسی و خدمات مالی چکاد حساب اندیشان
۵۶	محمدحسن زرین فکر	۸۹۷۷۶۷۲	حسابرسی رهیافت حساب تهران
۵۷	منوچهر زندی	۸۷۲۱۲۶۹	حسابرسی و بهبود سیستمهای مدیریت
۵۸	محمد تقی سلیمان نیا	۸۰۳۲۲۷۴	حسابرسی و خدمات مالی همیار حساب
۵۹	سیاوش سهیلی	۸۹۰۲۳۱۶	حسابرسی خبره
۶۰	سید مهدی سید مهدی	۶۷۰۴۴۲۵	حسابرسی طوس
۶۱	فرامرز شایگان	۸۰۱۲۳۱۵	حسابرسی آزمون
۶۲	محمدعلی شعبانی سبزه میدان	۶۷۰۴۴۲۵	حسابرسی طوس
۶۳	نریمان شهربانی	۸۰۶۲۲۷۴	حسابرسی و خدمات مالی همیار حساب
۶۴	عبداله شفاعت قراملکی	۵۵۵۳۰۷۰	موسسه حسابرسی حقایق - تبریز
۶۵	تیرانداز شکبیا	۷۸۰۲۰۴۴	حسابرسی هزینه باب
۶۶	منصور شمس احمدی	۸۳۰۹۱۰۰	حسابرسی شاهدان
۶۷	رضا شمس زهرایی	۸۸۴۷۵۲۵	حسابرسی کاشفان
۶۸	محمد شوقیان	۸۸۰۴۹۴۱	حسابرسی شوقیان و همکاران
۶۹	اردشیر شهیندیان	۸۸۹۹۷۷۲	حسابرسی شهیندیان و همکاران
۷۰	فرزاد شهداد فرد	۸۳۰۵۳۹۱	حسابرسی بهمند
۷۱	محمود شهشپانی پور	۸۹۰۹۷۱۸	خدمات مدیریت و حسابرسی رایبند
۷۲	امیر شهلانی مقدم	۸۹۰۳۹۴۹	حسابرسی و خدمات مدیریت آراه
۷۳	فریده شیرازی	۸۷۵۲۷۴۸	حسابرسی بهراد مشار
۷۴	پرویز صادقی	۸۸۹۲۰۳۶	حسابرسی فراز مشاور
۷۵	حسن صالح آبادی	۸۸۲۵۳۶۵	حسابرسی اصول پایه
۷۶	سعید صدرائی توری	۲۲۲۰۰۶۹	حسابرسی صدرالمیزان
۷۷	حمید طباطبائی زاده فشارکی	۸۲۱۹۰۹۹	حسابرسی بهروز آوران
۷۸	اصغر ظهوری	۸۹۰۳۹۰۰	حسابرسی آگاهان و همکاران
۷۹	سیدحسین عربزاده	۹۳۱۲۵۱	حسابرسی دش و همکاران
۸۰	فیروز عربزاده	۳۳۱۲۷۷۸	حسابداری و حسابرسی خبره تبریز

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۱	سورن آبتوس	۸۳۰۲۳۱۶	حسابرسی نواندیشان
۲	رضا آتش	۸۳۰۵۳۹۱	حسابرسی بهمند
۳	محمد رضا آرون	۸۷۹۸۲۴۸	شرکت تدبیر نظام گستر
۴	مهرداد آل علی	۸۷۳۰۵۴۳	حسابرسی آزمونگان
۵	پورو آواکیانس	۲۰۱۴۱۹۲	حسابرسی پیش آگاه
۶	بهرز ابراهیمی	۸۷۵۲۷۴۹	حسابرسی بهراد مشار
۷	امیرحسین ابطی نائینی	۶۸۷۶۰۰	سپاهان تراز - اصفهان
۸	حمیدرضا ارجمندی	۸۸۹۰۱۲۰	حسابرسی و مشاوره فردا پدید
۹	عباس اسرارحقیقی	۸۸۲۹۷۶۱	حسابرسی بیداران
۱۰	عبدالجواد اسلامی	۸۹۷۷۶۷۲	حسابرسی رهیافت حساب تهران
۱۱	حسن اسمانی	۸۷۲۱۲۶۹	حسابرسی و بهبود سیستمهای مدیریت
۱۲	سیدعباس اسماعیل زاده پاکدامن	۶۴۳۵۲۳۳	موسسه حسابرسی ایران مشهود
۱۳	بهزاد افشار	۸۹۰۱۲۴۶	حسابرسی آگاهان و همکاران
۱۴	علی امانی	۸۸۴۵۴۶۶	حسابرسی و خدمات مدیریت حسام
۱۵	یداله امیدواری	۸۸۲۹۷۶۱	حسابرسی بیداران
۱۶	فریبرز امین	۸۹۰۹۷۱۸	خدمات مدیریت و حسابرسی رایبند
۱۷	فریدون آیزدینا	۸۹۷۷۶۷۲	حسابرسی رهیافت حساب تهران
۱۸	نریمان ایلخانی	۸۹۰۰۵۲۸	شرکت راهبرد آرام
۱۹	میلتن ایوان کریعیان	۹۳۱۲۵۱	حسابرسی دش و همکاران
۲۰	سیدمحمد بزرگ زاده	۸۶۷۶۲۸	حسابرسی شهرپور
۲۱	راضیه بهروزوی	۸۸۰۲۹۳۲	حسابرسی و خدمات مدیریت آراه
۲۲	اصغر بهنیا	۶۲۱۳۴۵	حسابرسی امجد
۲۳	منوچهر بیات	۸۳۰۷۹۲۸	حسابرسی بیات رایان
۲۴	حمزه پاک نیا	۹۷۵۳۸۳	حسابرسی تفسیر
۲۵	مهربان پروز	۸۷۵۲۷۴۷	حسابرسی بهراد مشار
۲۶	سعید تاج بخش	۲۴۱۰۰۵۳	حسابرسی واگردان
۲۷	عبدالحسین تجلی	۸۹۰۹۷۹۳	حسابرسی نیک روشن
۲۸	حسن تنگ عیش	۸۰۲۲۴۴۷	حسابرسی و خدمات مدیریت تدوین روش
۲۹	محمدحسین توکلی	۸۹۷۷۶۷۲	حسابرسی رهیافت حساب تهران
۳۰	احمد ثابت مظفری	۸۸۸۴۶۶۱	حسابرسی تدوینگو
۳۱	محمد جم	۸۹۰۱۲۴۶	حسابرسی آگاهان و همکاران
۳۲	سعید جمشیدی فرد	۸۰۰۱۰۸۶	حسابرسی روشنگران
۳۳	مجتبی جواهرنشان	۸۳۶۷۹۱۲	حسابرسی پردازش
۳۴	مصطفی جهانبانی	۸۰۸۸۳۸	حسابرسی و خدمات مدیریت رهیافت مشهد



ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۸۱	علیرضا عطفی	۶۴۳۵۳۲۴	حسابرسی ایران مشهود
۸۲	سید داود علوی	۸۹۶۸۵۳۲	حسابرسی پارس
۸۳	نعمت‌الله علیخانی‌راد	۸۹۰۲۳۱۶	حسابرسی خبره
۸۴	جعفر عوض‌پور	۸۸۲۷۵۵۶	حسابرسی کاشفان
۸۵	دکتر بهرام غیانی	۸۹۰۹۷۱۸	حسابرسی مختار و همکاران
۸۶	هوشنگ غیبی	۸۹۷۷۶۷۲	حسابرسی رهیافت حساب تهران
۸۷	ابوالقاسم فخاریان	۸۷۷۸۵۵۹	حسابرسی تدوینکو
۸۸	جمشید فراروی	۸۷۸۲۰۹۶	حسابرسی تدوینکو
۸۹	فرهاد فرزاد	۸۷۳۰۵۴۳	حسابرسی آرمودگان
۹۰	فرهاد فرهندیروجنی	۸۸۲۴۸۸۷	حسابرسی نوگا
۹۱	بهزاد فیضی	۸۹۰۱۲۴۶	حسابرسی آگاهان و همکاران
۹۲	حسین قاسمی‌روچی	۸۳۰۸۷۵۴	حسابرسی آزمون سامانه
۹۳	رضا قندی	۸۰۲۲۹۶۹	حسابرسی وثیق
۹۴	حسین کاموسی	۸۹۰۰۵۲۸	حسابرسی فراز مشاور
۹۵	علیرضا کریمی‌طار	۸۳۰۲۷۱۶	حسابرسی بهداوران
۹۶	فریدون کشانی	۸۰۰۰۸۷۱	حسابرسی آزمون
۹۷	مجید کشوریزوه لنگرودی	۸۷۴۵۳۴۹	حسابرسی شراکت
۹۸	محمد رضا گلچین‌پور	۶۴۳۵۳۲۳	حسابرسی ایران مشهود
۹۹	چواد گوه‌زاد	۸۷۵۶۰۱۳	حسابرسی نمودار
۱۰۰	سیروس گوهری	۸۷۴۵۳۴۹	حسابرسی شراکت
۱۰۱	مسعود مبارک	۸۰۶۳۲۷۴	حسابرسی و خدمات مالی همیارحساب
۱۰۲	امین محبوبی	۶۱۵۳۳۷۱	شرکت خدمات مدیریت امین نفت
۱۰۳	عبدالمجید محلاتی‌کاظمینی	۸۷۴۱۱۷۹	حسابرسی محلاتی و همکاران
۱۰۴	نادر محمدپور	۹۸۷۶۵۴	حسابرسی نادر
۱۰۵	ناصر محمودزاده احمدی‌نژاد	۸۷۹۵۰۸۳	حسابرسی صندوق بازتستگی
۱۰۶	نصرت‌الله مختار	۸۹۰۳۴۹۶	حسابرسی مختار و همکاران

### حسابرسی و خدمات مالی

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن
۱	مرتضی احمدی شیرازی	۸۰۰۶۶۶۳	۸	قدرت‌الله‌رکذر	۸۷۰۲۰۲۵
۲	هرمز ایزدگن‌سب	۸۷۳۷۳۰۶	۹	علی صحرانی	۸۲۶۷۹۱۲
۳	سید محسن حجازی	۲۰۴۴۰۰۵	۱۰	قاسم ضرعانی	۲۷۱۵۰۹۹
۴	مرتضی حجازی	۸۷۷۸۸۱۱	۱۱	محمد باقر محمدی	۸۸۸۶۲۲۸
۵	حسن خدائی	۸۷۷۸۸۱۱	۱۲	رسول محمدی‌سالک	۶۴۰۷۶۳۷
۶	اصغر خرازی	۶۳۴۶۸۱	۱۳	شیرین مشیرفاطمی	۸۰۷۷۱۶۰
۷	حسین خطیبیان	۸۷۷۴۲۲۵			

### حسابرسی و خدمات مالی

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن
۱	جعفر باقری	۲۴۱۷۹۵	۸	علی صحرانی	—
۲	مصطفی جان‌نثاری	۳۶۶۷۳۵	۹	محمد صفری‌کوپایی	۸۷۲۶۳۰۴
۳	هوشنگ خستونی	۸۷۲۶۳۱۹	۱۰	محمد تقی منصوری‌راد	۸۷۲۶۳۰۷
۴	محمد حسن سعادتیان	۸۷۲۳۲۲۰	۱۱	محمد میرآفتابزاده	۸۷۲۶۱۰۹
۵	احمد شله‌چی	۸۷۲۶۱۱۰	۱۲	منوچهر نصرافهانی	۶۷۸۳۳۴
۶	سیروس شمس	۸۷۱۳۷۹۰	۱۳	اسدالله نیلی‌افهانی	۸۷۲۶۳۰۵
۷	غلامرضا صرام	۸۷۱۳۷۹۰	۱۴	میرمجید وکیل‌زادیان	۸۷۲۶۳۰۸

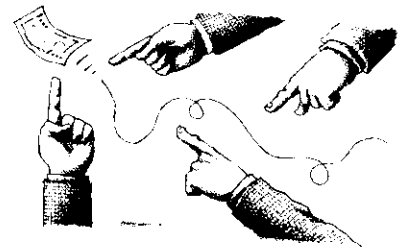
ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۱۰۷	ابوالقاسم مرآئی	۸۸۲۶۶۸۴	حسابرسی بیات‌رایان
۱۰۸	رضا مستاجران	۸۸۴۵۴۶۶	حسابرسی و خدمات مدیریت حسام
۱۰۹	علیرضا مستغائی	۶۱۳۸۵۳	حسابرسی کاربرد تحقیق - اصفهان
۱۱۰	علی مشرفی‌آرانی	۸۳۰۵۳۹۲	حسابرسی بهمند
۱۱۱	همایون مشیرزاده	۸۹۰۳۴۹۶	خدمات مدیریت و حسابرسی رایمند
۱۱۲	زهرا مطلب‌زاده	۸۷۴۲۵۹۱	حسابرسی مطلب‌زاده
۱۱۳	رضا معظمی	۸۹۰۰۸۱۲	حسابرسی کاربرد ارقام
۱۱۴	اکبر منفرد	۲۰۵۴۳۷۴	حسابرسی منفرد و همکاران
۱۱۵	هوشنگ منوچهری	۸۹۰۲۹۹۹	حسابرسی پژوهندگان مستقل حساب
۱۱۶	ابراهیم موسوی	۸۸۲۵۳۱۵	حسابرسی اصول پایه
۱۱۷	حسین موشانی	۸۸۰۱۹۰۴	حسابرسی ممیز
۱۱۸	عبدالمیر میرآب	۶۴۶۶۴۸۰	حسابرسی ادیب
۱۱۹	پرویز میرآرمندهی	۸۸۰۲۵۱۹	حسابرسی خبره
۱۲۰	منصور میرزاخانی‌نافچی	۶۱۵۴۷۴	حسابرسی کاربرد بهره‌روش
۱۲۱	حمید ناموری	۸۹۰۲۳۳۴	حسابرسی آگاهان و همکاران
۱۲۲	ایرج نجفیان	۸۴۲۸۲۰۶	حسابرسی ایران‌یاور
۱۲۳	علی‌اصغر نجفی‌مهری	۸۳۰۸۷۵۴	حسابرسی آزمون سامانه
۱۲۴	عبدالرضانوربخش	۷۵۳۷۹۴۴	حسابرسی آزمون سامانه
۱۲۵	محمدحسین واحدی	۶۲۱۳۴۵۵	حسابرسی امجد (اصفهان)
۱۲۶	محمود واحدی	۹۳۱۲۵۱	حسابرسی دشن و همکاران
۱۲۷	اکبر وقارکاشانی	۴۴۱۹۶۶۰	حسابرسی و خدمات مدیریت مجریان پویا
۱۲۸	علی‌هاشم نژادشیرازی	۸۰۶۳۲۷۴	حسابرسی و خدمات مالی همیارحساب
۱۲۹	اصغر هشی	۸۳۰۵۳۹۱	حسابرسی بهمند
۱۳۰	عباس هشی	۸۳۰۰۷۸۴	حسابرسی بهمند
۱۳۱	کارو هوانسیان‌فر	۸۳۰۲۳۱۶	حسابرسی نوآندیشان
۱۳۲	قاسم یاقتی	۷۵۲۳۶۷۸	حسابرسی همگامان کیش

### حسابرسی و خدمات مالی

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۱	ایرج پورحسین‌اکبریه	۸۹۰۳۱۹۰	وزارت صنایع
۲	خسرو پورمعمار	۸۰۳۰۶۴۴	کارگزاری پارس نمودگر
۳	حسین حریری	۸۸۹۹۸۱۸	شرکت ماشین‌آلات صنایع نفت
۴	امیرعلی خانخلیلی	۸۲۶۷۹۱۲	کارگزاری خبرگان سهام
۵	اسیک دراستپانیانس	۸۸۴۴۷۰۳	—
۶	غلامرضا سلامی	۶۴۳۵۱۵۵	شرکت کشت و صنعت دشت زر
۷	سیامک شهریاری	۸۷۵۱۹۰۹	شرکت آرات
۸	شهرام شهیری	۶۷۱۷۲۱۷	شرکت سهم آشنا
۹	احمد عبائی‌کوپائی	۸۰۸۵۹۴۹	شرکت سرمایه‌گذاری آینده‌نگر
۱۰	خسرو فخیم‌هاشمی	۶۷۲۰۲۳۶	شرکت شیشه همدان
۱۱	محمود قدس		
۱۲	محمدابراهیم قربانی فرید	۷۵۰۸۴۶۳	شرکت کارگزاری سهام پیروان شایان
۱۳	بهرام کلاترپور	۸۷۱۴۵۶۸	شرکت توسعه صنایع بهشهر
۱۴	پرویز گلستانی	۸۷۱۳۷۰۱	شرکت سرمایه‌گذاری گروه صنعتی رنا
۱۵	علی مستاجران	۸۸۴۵۴۶۶	
۱۶	واقناک مسیحی‌شاه‌نظریان	۸۹۰۱۲۷۷	بانک تجارت
۱۷	مجید میراسکندری	۶۴۳۵۳۹۳	شرکت سرمایه‌گذاری آینده‌نگر
۱۸	حمیدرضا تقی‌زاده	۲۰۴۳۰۰۸	سازمان مدیریت صنعتی - بخش مشاوره
۱۹	ایرج نیک‌نژاد	۶۴۶۳۳۹۵	شرکت یزدباف
۲۰	فریدون وحدتی‌نیکزاد	۸۸۳۳۸۵۵	وزارت صنایع شرکت احداث صنعت
۲۱	بهرروز وقتی	۲۶۷۲۲۳۲	شرکت سرمایه‌گذاری نوید

ادامه از صفحه ۶

## موانع مقرراتی بازار سرمایه



بورس کالاهایی نظیر سیمان، قند و شکر، روغن نباتی، مواد شوینده، دارو و لوازم خانگی تولید می‌کنند که طی سالهای گذشته همگی به نحوی مشمول نرخ‌گذاری بوده‌اند، از این رو در صورت عدم دقت در این نرخ‌گذاری عایدی هر سهم کاهش یافته و در نتیجه بازار سهام فاقد کشش لازم شده است. در بعضی از سالها عایدی هر سهم اکثریت شرکتها از سود اوراق مشارکت (بدون ریسک و با درجه نقدشوندگی بالا) کمتر بوده ضمن اینکه همین حداقل سود به دلیل نبود نقدینگی در بسیاری از موارد پرداخت نشده و صرف افزایش سرمایه مکرر گردیده است.

از سوی دیگر کاستن از نقدینگی کل از طریق محدود ساختن سقف اعطای تسهیلات بانکی به شرکتها بیشترین فشار خود را به شرکتهای تولیدی وارد ساخته است، تا حدی که این شرکتها برای خرید مواد اولیه یا استفاده از ارز تخصیصی خود با مشکلات جدی روبه‌رو هستند و با توجه به از بین رفتن تناسب بین سرمایه و منابع استقراضی پرداخت سود هر سال مشکل‌تر شده و به ناچار شرکتها برای نگهداشت وضعیت نقدینگی خود اقدام به افزایش سرمایه می‌کنند تا مشکل را به سالهای بعد منتقل سازند.

خوشبختانه در دو سال اخیر در اجرای سیاستهای دولت جدید سیاستهای قیمت‌گذاری تعدیل شده و در بعضی موارد منتفی شده است، از این رو بخصوص در شرکتهای پتروشیمی، دارویی، کارخانجات قند و تولید سیمان شاهد افزایش ناگهانی سود و در نتیجه افزایش قیمت سهام این شرکتها گاه تا ۳۰۰ درصد طی سال گذشته بوده‌ایم. امید است که این افراط منجر به یک تفریط آتی نشود و باز هم شاهد سقوط دوباره شاخص سهام نباشیم.

● مقررات انعطاف‌ناپذیر مربوط به نرخها و روشهای استهلاک و هزینه‌های قابل قبول.  
● عدم امکان تجدید ارزیابی داراییها به دلیل مالیات از داراییهای تجدید ارزیابی شده که این موضوع باعث ارائه صورتهای مالی گمراه‌کننده در شرایط تورمی موجود شده است.  
● مالیات بر اندوخته صرف سهام به نحوی که موجب شده است منابع جدید ناشی از افزایش سرمایه به‌جای حرکت به سوی شرکتها، به جیب سهامداران رفته و در نهایت از بازار زیرزمینی سر درآورد.

● دریافت مالیات سود سهام اشخاص حقوقی شامل شرکتهای سرمایه‌گذار از شرکتهای سرمایه‌پذیر که موجب مطالبات هنگفت این شرکتها (شرکتها سرمایه‌گذار) از وزارت امور اقتصادی و دارایی و در نتیجه مشکلات نقدینگی برای آنها شده است.

● مالیات سنگین بر نقل و انتقال سهام و سهم‌الشرکه شرکتها خارج از بورس که باعث می‌شود میل به سرمایه‌گذاری در شرکتها روز به روز کمتر شود و سرمایه‌های قابل جذب به شرکتها تولیدی نیازمند سرمایه به‌طرف این شرکتها جریان نیابد و بازار سهام خارج از بورس OTC شکل نگرفته و سرمایه‌های عظیم شرکتها سرمایه‌گذاری که می‌توانست در هنگام اجرای سیاستهای پولی انقباضی و محدودیت تسهیلات بانکی منبع مناسبی برای شرکتها در حال احتضار باشد، بی‌مصرف بماند یا در راههای ناسالمی به کار افتد.

خوشبختانه در اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم به غیر از موارد مندرج در بندهای ۱۳ و ۱۴ بالا برای بقیه موارد اصلاحاتی پیشنهاد شده که با کمی تعدیل و اصلاح می‌تواند مشکلات فوق را برطرف سازد.

مقررات مربوط به مقابله با تورم از آنجا که اکثر شرکتها پذیرفته شده در

شده است و شرکتها پذیرفته شده در بورس از پرداخت ۱۰ درصد مالیات شرکت معاف شده‌اند و ۱۵ درصد از درآمد مشمول مالیات سهامداران جزء (زیر ۵ درصد) از معافیت مالیاتی برخوردارند، با وجود این به دلیل نارسایی کلی قانون مالیاتها، نظام مالیاتی در مجموع مهمترین مانع بر سر راه گسترش بازار سرمایه به‌شمار می‌رود. از جمله موارد مشکل نظام مالیاتی را می‌توان به شرح زیر خلاصه نمود.

● نرخ بالا و نامتناسب ماده ۱۳۱ (مازاد ۵۰ میلیون ریال درآمد در سال به‌نرخ ۴۵ تا ۵۴ درصد).

● عدم امکان تعدیل نرخهای مالیاتی متناسب با تورم سالانه.

● اخذ مالیات از سهامداران در مبداء.

● شمول مالیات سنگین (نرخهای ماده ۱۳۱) بر اندوخته.

● پیچیدگی و در مواردی غیرقابل اجرا بودن ماده ۱۰۵ (مالیات اشخاص حقوقی).

● مغایرت قانون مالیاتها با قانون تجارت و سایر الزامات قانونی در برخی موارد.

● مقررات عقب‌مانده مربوط به پلمپ و تحریر دفاتر در عصر تجارت الکترونیک.

● عدم پیش‌بینی امکان استفاده از گزارش حسابرسان مستقل برای تشخیص درآمد مشمول مالیات.

● مالیات بر سود و اندوخته‌های انتقال‌پذیر به سرمایه شرکت به نحوی که شرکتها ترغیب می‌شوند به‌جای استحکام بنیه مالی شرکت و توسعه آن به تقسیم سود مبادرت کنند.

## گزارش رسیدگی ملت به عملکرد حرفه

منصور شمس احمدی

وضعیت حرفه در تاریخ ۳۰ دی و نتایج عملکرد آن و جریان و هوو نقد خارج شده از جیب ما به دلیل نبود حرفه مستقل، از تاریخ صدور مجوز پرداخت حقوق و دستمزد در کتبه‌های تفت جمشید تا تاریخ مزبور، به همراه توضیحات و توهینات اعضا و دستاوردکاران، مورد رسیدگی این ملت قرار گرفته است. مسئولیت وضعیت حرفه با اعضای آن و مسئولیت این ملت انتظار کشیدن و افسوس خوردن است. رسیدگی این ملت بر اساس استانداردهای متداول انجام شده است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند که در این حرفه کسی به کسی نباشد و از حسابرسی و مسافرواهی فقط در موارد کم اهمیت، تا فرودی اطمینان معقول برسد آید. رسیدگی از جمله شامل بررسی همه قوانین، مقررات، اساسنامه‌ها و لیستهای منتشر شده و همچنین مقایسه تطبیقی وضعیت حرفه با وضعیت مشابه در ملل دیگر است. به گونه‌ای که همراه با رد فحش ما مبنای معقول برای اظهار نظر نسبت به وضعیت موجود را فراهم آورد. اگر چه برنامه‌های آتی اعضا در مورد تراوم فعالیت حرفه افشا نشده است، ولی بی‌ها کرده هرکس فرض کرده که حرفه تراوم فعالیت ندارد. این حرفه همانطور که تا به حال تراوم داشته، از حالا به بعد هم همینطور لنگ لنگان به فعالیت خود ادامه خواهد داد.

۲. اگر در سالهای مورد رسیدگی نابسامانی‌ای هم در عملکرد حرفه بوده، تقصیر آن با میرزا ملکم‌خان است که گفت مالیات ندهید و گناهش به گردن دکتر میلپو که باب ترشهای تصاعدی را در قانون مالیات ۱۳۳۰ باز کرد.

۳. انتقارات و مطالبات مشکوک الفصول ما در موارد زیر پی‌گیری نشده است. پیش‌بینی وضعیت حرفه در آینده با در نظر گرفتن سرعت سرسام‌آور فوق بر ای ما امکان‌پذیر نمی‌باشد. ۴. اطلاعات و توضیحات کافی در مورد ملت وجود حرفه مستقل در سایر کشورها از جمله موارد زیر ارائه نشده است.

۵. مغایرت فیما بین انجمن حسابداران فیه، کانون کارشناسان رسمی دارکستری، سازمان حسابرسی، انجمن هنقی موسسات حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی آینده و سایرین حل و فصل نشده و پاسخ‌گویی‌های ارسالی نیز واصل نگردیده است. تعیین تاثیر این مورد بر وضعیت حرفه موقوف به اعلام ایستی است که اسامی همه را در برگیرد.

۶. به نظر این ملت بر دلیل بی‌اهمیت بودن موارد فوق، وضعیت حرفه در تاریخ ۳۰ دی دیگر بهتر از این نمی‌شود.

### سایر موارد:

۷. زندگی به سویی که باید نمی‌پرد، و نه بسویی که نباید می‌پرد، زندگی به سویی می‌پرد که می‌پرد!

قانون مرتت تأخیر تا این تاریخ

سال	قانون
۹۳	۱۳۱۷
۵۱	۱۳۳۸
۴۴	۱۳۳۵
۳۲	۱۳۴۷
۲۱	۱۳۵۸
۴	
۲	
۳	
۴	
۱	
۱	
۲۲۴	

تشکیل انجمن معاسبین قسم فوره  
تشکیل انجمن معاسبین و کارشناسان قسم فوره  
باز هم تشکیل انجمن معاسبین و کارشناسان حساب  
ارائه گزارش حسابداران رسمی در مورد شرکت‌های سهامی عام  
انحلال کانون حسابداران رسمی و عدم یانگیزی آن  
سایر تأخیرها:  
از تاریخ تصویب قانون تا تاریخ تشکیل سازمان حسابرسی  
از تاریخ تقریم تا تاریخ تصویب لایحه استقاره از  
فرمانت حسابداران رسمی  
از تاریخ تصویب لایحه تا تاریخ تصویب تبصره ۱  
از تاریخ تصویب تبصره ۱ تا تاریخ تصویب اساسنامه  
از تاریخ تصویب اساسنامه تا تاریخ تبصره ۲  
از تاریخ تصویب تبصره ۲ تا تاریخ تصویب آئین‌نامه  
تبصره ۴  
جمع تأخیرها

مرتت وجود حرفه تا این تاریخ

سال	مرتت وجود حرفه تا این تاریخ
۵۰	
۴۴	
۴۵	
۶۵	
۲۷	
۵۰	

کشور

- بنگلادش
- هند
- یونان
- پاناما
- ونزوئلا
- پاکستان

**آموزش محدود . سه ماه پشتیبانی . کاراختی مادام العمر**

**سیستم اخبار و حسابداری آرک**

**ARCA**

**شرکت آرک**

آفرینش رایانه کیهان (سهامی خاص)  
دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶  
۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

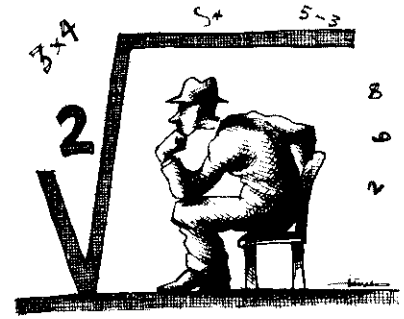
## حسابداری منابع انسانی، تجویزی یا توصیفی؟

تحقیق پذیرفته می‌شوند و با آگاهی از اینکه، معیارها و ابزارهایی که برای ارزیابی به کار می‌روند این نگرش را تغییر خواهند داد، اساسی است که، این روشها با شدت تعهد شوند. البته، منطقی نیست و یا در حقیقت ممکن است، آزمونهای سخت اثبات‌گرایان برای تحقیق پدیدارشناسی و بالعکس به کار برده شوند. در نهایت، هر دو نگرش ارزشمند هستند. در حقیقت، بسیاری از محققان و دانشمندان علوم اجتماعی تمایلی به وابستگی شدید به یکی از نگرشها (اثبات‌گرایی یا پدیدارشناسی) ندارند و افراط‌گرایی بین این دو نگرش را رد می‌کنند. اجتناب از افراط‌گرایی در تحقیق مدیریت بسیار صحیح و مناسب است به خصوص، جایی که نگرش و عرف برگزیده گسترش پیدا کرده است. بحث اصلی این مقاله آن است که، نگرش برگزیده باید به اندازه کافی وسیع باشد تا شامل نظریه اصلی تجویزی گردد اما، آزمون و توسعه چنین نظریه‌ای مشکلات خاص خود را دارد.

در نهایت، آیا این محتوا، نظریه اصلی تجویزی است؟ و چرا توسعه و گسترش آن مشکل‌آفرین است؟ چنین نظریه‌ای در فرایندهای منطقی بیش از فرایندهای تجربی قانونمند می‌گردد. به بیان دیگر، آنچه که مدیران بیش از مشاهده انجام می‌دهند آن است که، در فرایند تحلیل توضیحات تعمیم یافته را توسعه می‌بخشند برای مثال، در مطالعه معروف مینتزبرگ (Mintzberg) در مورد نقشهای مدیریتی<sup>(۶)</sup>، این محقق آنچه را که فرد به عنوان محدودیتها یا نقاط ضعف در رفتار موجود مدیریت مشاهده می‌کند، شناسایی و سازگاری با رفتارهای جدید را توصیه

چنین مواردی، اساساً تحقیقاتی که توصیفی هستند، به‌عنوان تحقیقات تجویزی برای مدیران موفق ارائه می‌شوند. در بیشتر موارد، تاثیر مقالات مهم نیست بنابراین، شانس بسیاری از مدیران در پذیرفتن اقدامات جدید به نتیجه آنچه خوانده‌اند، محدود می‌شود. بنابراین، ابهام بین نگرشهای توصیفی و تجویزی تاثیر نسبتاً کمی دارد. به هر ترتیب، اگر به دلایلی تحقیق بسیار وسیع و مجذوب‌کننده باشد، ممکن است همان‌طور که عمل می‌گردد، مدیریت را تحت تاثیر قرار دهد و بنابراین، زمینه‌ای را که محققان آینده کاوش خواهند کرد، تغییر دهد.

پی‌آمد تجویزها از تحقیق توصیفی که احتمالاً به بهترین شکل در کتاب پیترز (Peters) و واترمن (Waterman) ارائه شده است، استنتاج می‌گردد. این کتاب که از پر فروش‌ترین کتابهای سال بوده، یکی از معروفترین دستورات عملی تجویزی را در دهه ۱۹۸۰ ارائه کرد. واکنشها از سوی محافل علمی و محققان متفاوت بود و رتبه‌بندیها از بهترین تا بدترین را شامل می‌شد<sup>(۵)</sup>. هنوز واکنش در جستجوی تحقیق برای پدیده برتری<sup>۷</sup> وجود دارد تا آن حد که، بسیاری از محافل علمی اگرچه به وضوح مخالفت نشان نمی‌دهند اما، ظاهراً نسبت به تحقیق توصیفی که در شکل دستورالعمل‌هایی برای موفقیت در معرض فروش قرار می‌گیرد، حساس شده‌اند. این موضوع ممکن است در جایی که ارائه و هدایت تحقیق ضعیف باشد، قابل فهم و درک و حتی قابل توصیف باشد، اما، این خطر هست که آنچه نظریه اصلی تجویزی<sup>۸</sup> نام دارد با همان قلم سیاه گردد. در واقع، هر قدر نگرش و روشهای



تحلیلی علاقه‌مند باشند. برای محققانی که هدف آنان درک مدیریت است، چنین ملاحظاتی بسیار با اهمیت است. به هر ترتیب، احتمالاً این نحوه ارائه برای مدیرانی که علاقه‌مند به یافته‌های تحقیق هستند تا ابزار و وسایل لازم برای رسیدن به آن از جذابیت کمتری برخوردار است. تعجب‌آور نیست که مدیران بیشتر به دنبال مدیریت‌اند و اینکه، چگونه یافته‌های تحقیق ممکن است آنان را در دستیابی به راههایی به منظور عملکرد موثرتر کمک کند. مدیران فعال احتمالاً وقت یا تمایلی به مطالعه مجلات دانشگاهی ندارند، آنان مطالعات مجلات کاربردی و عملی مدیریت را بیشتر ترجیح می‌دهند. هنگامی که همان تحقیق در یک مجله کاربردی منتشر می‌شود، تمام مسایل به هم مربوط اند برای مثال، معیارهای سنجش آماری برای روابط بین متغیرها و سطح اعتمادی که مورد نیاز آنان است احتمالاً گزارش نمی‌شود. حتی این خطر وجود دارد که روابط بین متغیرهایی نظیر رفتار مدیریت و عملکرد سازمانی به‌عنوان روابط علی مطرح گردد. اگر چنین روابط علت و معلولی حقیقت را به مدیران گوشزد کند، احتمالاً ریسک این تفسیر از طریق ارزشها و احساسات آنان افزایش می‌یابد. در موارد حساس و فوق‌العاده، تحقیق می‌تواند به‌عنوان ارائه‌کننده دستورالعملهای جدید برای موفقیت مورد توجه قرار گیرد. در

می‌کند. رفتارهای توصیه شده جدید یا تجویزها معمولاً به عنوان ابزاری برای دستیابی به نتایجی که مدیران مدعی‌اند در جستجوی آن هستند اما، در دستیابی به آن قصور ورزیده‌اند، ارائه می‌گردد. برای مثال، تجویزها مسمکن است رفتار بهینه<sup>۹</sup> را توصیه کرده باشند که از نظریه اقتصادی استنتاج شده و براساس فرضیاتی است که مدیران با روشهای منطقی اقتصادی رفتار می‌کنند. بنابراین، ممکن است این فرضیات از طریق درک رفتار واقعی مدیریت تعدیل شوند و اینکه چگونه توسعه یافته‌اند، با این حال، این اندیشه بنیادی که در بلندمدت مدیران استراتژیهای منطقی اقتصادی را دنبال می‌کنند، بیشتر براساس نظریه تجویزی شکل می‌گیرد. از این دیدگاه، ممکن است رفتار واقعی مدیریت منحرف و یا گمراه‌کننده به نظر برسد. شکل نگرش تجویزی، ابزار منطقی اصلاح یا جبران این نقاط ضعف است.

یک مثال از نظریه واقعی تجویزی، ارتباط آن با حسابداری منابع انسانی است. در این جا، نظریه پردازان الگوهایی درباره چگونگی ارزشگذاری کارکنان در واژه‌های مالی توسط مدیران مطرح کرده‌اند. به هر ترتیب، در نبود مدیران، پذیرفتن چنین الگوهایی برای تعیین میزان اعتمادپذیری، اعتبارپذیری یا مطلوبیت پذیری آنها ممکن نیست. البته، این یک مشکل عادی برای نگرشهای تجویزی است.

تعریف عملی حسابداری منابع انسانی حسابداری منابع انسانی عبارت است از معیارها و استانداردهای اندازه‌گیری نیروی انسانی در یک سازمان صنعتی، بازرگانی یا خدماتی با توجه به تجزیه و تحلیل کمی و کیفی این گونه سرمایه‌گذاریها. به عبارت ساده‌تر یک

موسسه صنعتی یا بازرگانی بایستی از ارزش سرمایه‌گذاری در نیروی خود آگاه باشد و همچنین، بتواند نرخ برگشت این سرمایه را نیز محاسبه نماید و بداند که، آیا بازده سرمایه‌گذاری رضایت‌بخش است یا خیر؟

تاریخچه حسابداری منابع انسانی تعیین نقطه شروع حسابداری منابع انسانی به عنوان یک موضوع تحقیقی یا مطالعاتی مشکل است. در سال ۱۹۷۶ مجله حسابداری، سازمانها و جامعه فهرست مربوط به این مبحث را که یازده تا از آنها مربوط به پایان نامه دوره دکتری بود و هنوز منتشر نشده بود، با اولین مرجع که اساس کار دابلین (Dublin) و لاتکا (Lotka) در سال ۱۹۳۰ بود، منتشر کرد. سال ۱۹۷۱ تا سال ۱۹۷۶ دوره توجه هر چه بیشتر به حسابداری منابع انسانی بوده است. در این سالها، زمان کوششهای پیگیر برای به‌کارگیری حسابداری منابع انسانی در سازمانهای تجاری بود و چندین شرکت به انتشار صورتهای مالی که در برگیرنده دارایی انسانی بر مبنای سیستم حسابداری منابع انسانی بود، پرداختند. اما از سال ۱۹۷۶ تا ۱۹۸۰ دوره کاهش توجه به حسابداری منابع انسانی از طرف محافل علمی و دنیای تجارت به شمار می‌رود. در حقیقت، علت کاهش توجه رسیدن تحقیق به مرحله‌ای بود که به همکاری شرکتها و سازمانهای علاقه‌مند نیاز داشت تا روشهای ابداع شده در آنها به آزمایش گذاشته شود؛ اما در خلال این مدت افراد انگشت‌شماری شرایط و مهارتهای لازم را برای انجام دادن تحقیق یا به دست آوردن همکاری شرکتها داشتند. در نتیجه، مطالعات اصلی اندکی صورت گرفت و حسابداری منابع انسانی در حد یک ایده باقی ماند و توسعه بیشتری پیدا نکرد. در سال ۱۹۷۰ بسیاری از نویسندگان

آموزش تخصصی محدود . سه ماه پشتیبانی . کار اخذی مادام العمر

سیستم حسابداری مالی آرک

ARAK

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهامی خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۳۹۷۱ - ۲۲۵۰۱۸۳



علاقه‌مند بودند تا به‌عنوان پیشکسوتان حسابداری منابع انسانی باشند و اندیشه جدیدی را ارائه کنند. این موضوع به‌طور متداول به حسابداری دارایی‌های انسانی اشاره می‌کرد، اما بیانیه‌های کوتاه آن درباره کارکنان، در بلندمدت موجب تعمیم اهمیت منابع انسانی گردید. در حقیقت، حسابداری منابع انسانی هرگز از مرحله تجویزی طرفداران اولیه‌اش به فعالیت شناخته شده مدیریت، توسعه و گسترش نیافت. اما، امروز به‌طور شگفت‌انگیزی در روند کلی دور شدن از اقتصاد صنعتی (تولیدی) به سمت اقتصاد خدمات تکنولوژیکی با استفاده هر چه بیشتر از دارایی‌های انسانی توسعه و گسترش آن مشاهده می‌شود. این حرکت ممکن است موجب هدایت توسعه و گسترش سیستم‌هایی گردد که برای سنجش و اندازه‌گیری بخش مهمی از هزینه‌های بسیاری از سازمانها طراحی شده است. تاکنون پرسشهای بسیاری مطرح گردیده است که، چرا سیستم حسابداری منابع انسانی در تمامی سازمانها اجرا نشده است. ممکن است الگوهای ارائه شده توسط نظریه‌پردازان اولیه حسابداری منابع انسانی به‌عنوان الگوهایی ناقص مشاهده یا درک شده باشند یا آن که، الگوهای ارائه شده به اندازه کافی معتبر بودند اما، به سادگی برای مدیران فاقد مطلوبیت بودند.

واژه حسابداری دارایی‌های انسانی را می‌توان در ادبیات دهه ۱۹۶۰ تحت عنوان مدیریت کارکنان در پوشش جدید خود مدیریت منابع انسانی باز یافت که برای تحکیم بخشیدن به ادعای اهمیت محوری در مدیریت کوشش می‌کند (۸۹). ممکن است پدیداری دوباره حسابداری منابع انسانی بخشی از علم معانی بیان باشد (۱۰) و یا ممکن است در حال حاضر، یک علاقه‌مندی واقعی در برخی از مدیران

اجرائی برای سنجش ارزش منابع انسانی برحسب واحد پول به وجود آمده باشد، تا مدیران ارشد را آماده نمایند که کارکنان را به‌عنوان با ارزشمندترین داراییها مورد توجه قرار دهند. اگر چنین باشد، به نظر می‌رسد که زمان آن رسیده است که الگوها و نظریه‌هایی که تنظیم یا توصیف شده‌اند براساس محاسبه چنین ارزش‌هایی تجدیدنظر شوند. متأسفانه، بدون سیستم‌های حسابداری منابع انسانی عملاً در سازمانها هیچگونه مدرکی دال بر تجدیدنظر وجود ندارد، در کوشش برای تعیین قابلیت اعتماد و اعتبار الگوهای متفاوت حسابداری منابع انسانی و نبود مدرک برای قضاوت درباره مطلوبیت یا عوامل آنها ممکن است، این مطلوبیت غیردایمی باشد. پس از گذشت سالها، تعدادی از الگوهای موجود به‌عنوان مبنایی برای محاسبه ارزش پولی کارکنان پیشنهاد می‌شوند. البته، تجدید نظرهایی در مورد این الگوها به عمل آمده است.

به‌طور خلاصه، الگوهای حسابداری منابع انسانی که با نگرش اصلی پذیرفته شده‌اند، به شرح زیر است:

۱. الگوهای ارزش اقتصادی<sup>۱۰</sup>،
۲. الگوهای بهای تمام شده تاریخی<sup>۱۱</sup>،
۳. الگوهای هزینه جایگزینی<sup>۱۲</sup>،
۴. الگوهای ارزشگذاری پاداشهای تصادفی<sup>۱۳</sup>،
۵. الگوهای کل سازمان<sup>۱۴</sup>،
۶. الگوی مزایه<sup>۱۵</sup>.

هر یک از این الگوها نه تنها یک نگرش متفاوت ارائه می‌نماید بلکه، مکانیزم متفاوتی را نیز برای محاسبه ارزش کارکنان در سازمان ایجاد می‌کند و هر یک از الگوهای گوناگون با توجه به نظامها و زمینه‌های مختلف و همچنین ساختارهای متفاوت نظری توسط محققان پیشنهاد

می‌شوند.

الگوهای ارزش اقتصادی براساس نظریه‌های سرمایه انسانی شولتز (Schultz) و بکر (Becker) است. از الگوهای بهای تمام شده تاریخی و هزینه جایگزینی براساس نگرشهای حسابداری متداول با در نظر گرفتن جمع هزینه‌های جایگزین و یا بهای تمام شده تاریخی برای جذب منابع انسانی به منظور محاسبه ارزش کارکنان استفاده می‌شود. نگرش پذیرفته شده در الگوهای کل سازمان، یکی از نگرشهایی است که سازمان را به‌عنوان یک سیستم کل ارزشگذاری می‌کند و سپس، ارزش به دست آمده بین تمامی داده‌ها مختلف سازمان شامل کارکنان تقسیم می‌شود و در نهایت، بخشی که مربوط به افراد است در میان گروههای مختلف کارکنان در سازمان تقسیم می‌شود. تمامی این الگوها دارای یک ساختار منطقی در اقتصاد و یا حسابداری هستند. الگوی مزایه متفاوت تر از سایر الگوها است. براساس این الگو، ارزشگذاری کارکنان توسط مدیران سازمان برای رقابت در مورد منابع انسانی محدود که در سازمان موجود هستند، صورت می‌گیرد. مدیران برای دستیابی به منابع انسانی کمیاب، بالاترین قیمت در مزایه در برابر یکدیگر شرکت می‌کنند. در این نگرش هیچ گونه رابطه‌ای مبتنی بر اینکه، مدیران برآن اساس در مزایه شرکت کنند و یا آن که به سادگی درباره قیمت پیشنهادی خود قضاوت نمایند، وجود ندارد. سادگی این الگو در این است که، برخی از منابع انسانی شرکت‌کننده ممکن است ارزشگذارهای متفاوتی توسط مدیران مختلف شوند و این دلالت بر ارزشهای متفاوت برای مدیران یکسان در زمانهای مختلف یا موقعیتهای متفاوت دارد. در حقیقت یک بازار داخلی برای کارکنان در داخل سازمان ایجاد خواهد شد و

در این بازار ارزش هر یک از منابع انسانی تعیین می‌شود.

در نهایت، الگوهای ارزشگذاری پاداشهای تصادفی از پیچیده‌ترین نگرشها هستند. براساس این نگرشها، ارزش کارکنان با مبالغ تنزیل شده ارزشهای موقعیتهای خدمتی<sup>۱۶</sup> که فرد در آینده طی مسیر شغلی خود در سازمان اشتغال خواهد کرد، محاسبه می‌گردد. برای محاسبه ارزش یک فرد خاص در سازمان اطلاعات زیر مورد نیاز است:

- (۱) موقعیتهای معین خدمتی که ممکن است فرد در سیستم اشتغال کند.
- (۲) ارزش هر یک از موقعیتهای خدمتی برای سازمان.
- (۳) برآورد دوره خدمت فرد در سازمان.
- (۴) احتمال آنکه فرد هر یک از موقعیتهای خدمتی را در زمان معین آینده اشتغال کند.
- (۵) تعیین نرخ تنزیل برای محاسبه ارزش فعلی وجوه نقد آتی.

در میان مراحل پیشگفته مشکلترین مرحله به دست آوردن اطلاعات مربوط به ارزش موقعیتهای خدمتی است. فلیم هولتز (Flamholtz) مبتکر این الگو پیشنهاد می‌کند که ارزشهای موقعیتهای خدمتی به‌طور بالقوه با روش قیمت - کمیت<sup>۱۷</sup> یا روش درآمد<sup>۱۸</sup> قابل اندازه‌گیری است. روش قیمت - کمیت، نتیجه قیمت هر واحد از خدمات انسانی و مقدار خدمات را تعیین می‌کند (البته، باید حقوق و مزایای فرد که ناشی از معیاری برای سهم خالص او می‌باشد، تنزیل گردد). براساس روش درآمد، سودهای مورد انتظار موسسه پیش‌بینی می‌شود و بین افراد و سایر منابع تخصیص داده می‌شود و تخصیص بعدی آن در میان افراد معین خواهد بود<sup>(۱۴)</sup>

روش درآمد بسیار شبیه به روش الگویی کل سازمان است و همان مشکل را نیز دارد.

در حالی که، امکان تعیین ارزش مازاد ایجاد شده توسط کلیه عوامل تولید وجود دارد، جدا کردن این مازاد با در نظر گرفتن سهم دقیق هر یک از عوامل بسیار مشکل خواهد بود.

روش قیمت - کمیت نیازمند آن دسته از کارکنان است که تولیدکننده‌اند، ارزشی که قابل اندازه‌گیری است و می‌توان به‌طور انحصاری به هر فرد تولیدکننده نسبت داد. در حالی که این روش در سازمانهای کوچک یا در سازمانهایی که کارکنان به تنهایی در تولید کالا و خدمات فعالیت دارند و محصول آنان مستقیماً به مشتریان فروخته می‌شود، امکان‌پذیر است. اما در سازمانهای بزرگ یا سازمانهایی که فعالیت منابع انسانی در حد بسیار وسیع تلفیق می‌شوند، این روش بسیار مشکل است.

فلیم هولتز<sup>(۱۴)</sup> معتقد است که، چنین سنجشی ممکن است مشکل باشد و پیشنهاد می‌کند، در چنین شرایطی از معیارهای اندازه‌گیری جانشین<sup>۱۹</sup> استفاده شود. برای مثال، معیارهای اندازه‌گیری جانشین می‌تواند روش هزینه جایگزین باشد اما براساس کدام منطق این روش می‌تواند مورد قضاوت قرار گیرد؟ منطق بهای تمام شده هر چیز نشان‌دهنده ارزش منطقی آن در بازار است. اما، براساس این منطق، بازار یا بازارها می‌باید در رقابت کامل باشند یعنی، در هر دو بازار کالا و خدمات که سازمان در آن فعالیت دارد و بازار کاری که، سازمان کارکنان خود را در آن تامین می‌کند باید تعداد خریداران یا فروشندگان بی‌نهایت باشد و اطلاعات لازم را نیز داشته باشند و همگی آنان به روشهای منطقی اقتصادی رفتار کنند. در حالی که از نظر تئوری چنین بازارهایی امکان‌پذیر هستند، اما، در عمل کمیاب‌اند و تقریباً احتمال ترکیبی از هر دو برای رویارویی با

**آموزش تخصصی مدیریت بازرگانی**

**سه ماهه استثنائی**

**کارآفرینان و مدیران**

**فلیپ آرک**

**شرکت آرک**

آفرینش رایانه کیهان (سهام‌خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

یک اقتصاد پیشرفته، جایی که بازارها تقریباً یکنواخت ناقص هستند، غیرممکن است. بدون توجه به این محدودیتها، مهم است که اشاره شود آیا الگوی هزینه جایگزین توانسته یک روش قابل اعتماد و بسنده ارائه کند، اگر از نظر تئوری معیارهای اندازه‌گیری جانشین برای تعیین ارزش موقعیتهای خدمتی می‌تواند معتبر باشد، ممکن است یک روش نسبتاً ساده ارزشگذاری کارکنان ارائه شود. اما، چگونه؟ بنابراین، همان‌طور که، اشاره شد، نظریه حسابداری منابع انسانی بیشتر یک نگرش تجویزی است تا نگرش توصیفی و در جایی که، عملاً پر از شکلهای توسعه یافته حسابداری منابع انسانی است و برای مطالعه در دسترس هستند، غیرممکن است، در سازمانها وجود نداشته باشند. به هر ترتیب، در حالی که، ممکن است در سازمانها روش ارزشگذاری پاداشهای تصادفی سیستمهای حسابداری منابع انسانی وجود نداشته باشد، بسیاری از سازمانها با جمع‌آوری اطلاعات بهای تمام شده منابع انسانی یا در نظر گرفتن فعالیت‌های مدیریت، علاقه‌مندی خود را نشان می‌دهند. در حقیقت، یکی از ویژگیهایی که از سوی بسیاری از نویسندگان در مورد مدیریت‌های مختلف منابع انسانی از ظهور اولیه آن برای مدیریت کارکنان پیشنهاد شده است، مربوط به عملکرد کارکنان است. بنابراین، ممکن است دستیابی به مدیران علاقه‌مند و توانا برای محاسبه هزینه جایگزین نسبتاً آسان باشد اما، مشکل این است که، چگونه می‌توان به چنین مدیرانی برای عملی کردن روش بسیار پیچیده الگوی پاداشهای تصادفی یا شبیه آن دست یافت.

نتیجه‌گیری

در این مقاله با آنکه تمایز بین نگرشهای

تجویزی و توصیفی به منظور مطالعه مدیریت توضیح داده شده عقیده بر این است که هر دو نگرش سهم مفیدی در رشته مدیریت دارند. بخصوص باید توجه کرد که نگرشهای تجویزی نباید با نگرشهای توصیفی همراه با کیفیت پایین اشتباه شوند و در حالی که نگرش توصیفی مورد بی‌توجهی قرار می‌گیرد، در تحقیقات مدیریت نگرش تجویزی از مکانی با ارزش برخوردار است. به هر ترتیب، همراه با توسعه و گسترش نگرشهای تجویزی مشکلات خاصی وجود دارد زیرا، اغلب تصفیه آنها در غیاب کاربردهای عملی که در دسترس هستند و برای تحلیل‌های تجربی به کار می‌روند، ناممکن است.

حسابداری منابع انسانی نمونه‌ای است از یک چنین نگرش تجویزی در مدیریت که برای سالها در دسترس بوده است. به هر ترتیب، هنوز یک مانع اصلی برای کاربرد عملی الگوی ارزشگذاری پاداشهای تصادفی، پیچیده‌ترین الگو برای محاسبه ارزش پولی کارکنان وجود دارد، این مانع یا اشکال مربوط به اندازه‌گیری ارزش موقعیتهای خدمتی خواه از طریق روش قیمت - کمیت و خواه از طریق روش درآمد است. فلیم هولتز پیشنهاد کرده است که، الگوی هزینه جایگزین ممکن است یک معیار اندازه‌گیری جانشین برای ارزش موقعیتهای خدمتی ارائه کند اما، از دیدگاه نظری این مورد در غیر محتمل‌ترین شرایط است. آنچه مورد نیاز است این است که، روشی برای آزمون خواه عملی و خواه نظری استفاده از الگوی هزینه جایگزینی ارائه شود تا بتوان یک معیار اندازه‌گیری جانشین را ارائه نمود. اگر این آزمون انجام شود، ممکن است اطلاعاتی تهیه گردد که بتواند برای ارزیابی و احتمالاً تصحیح الگوهای تجویزی نظریه‌پردازان اولیه

حسابداری منابع انسانی نیز به کار رود. اما، سنجش معیارهای اندازه‌گیری بدون وجود فرم اصلی که با آن مقایسه شود، غیرممکن است و در غیاب هر یک از الگوهای عملی ارزشگذاری پاداشهای تصادفی، چنین فرمهایی برای مقایسه وجود ندارند. بنابراین، در غیاب هر یک از الگوهای عملی ارزشگذاری پاداشهای تصادفی، تعیین میزان برابری معیار جانشین کاملاً یک ادعا را مطرح می‌کند.

## بی‌نوشت

- 1- Prescription
- 2- Description
- 3- Descriptive vs Prescriptive
- 4- Truth vs Facts
- 5- Phenomenological
- 6- Positivist
- 7- Excellence Phenomenon
- 8- Genuine Prescriptive Theory
- 9- Optimizing behaviour
- 10- Economic cost models
- 11- Historic cost models
- 12- Replacement cost models
- 13- Stochastic reward valuation models
- 14- Total organizational models
- 15- A bidding model
- 16- Service states
- 17- Price-Quantity method
- 18- Income method
- 19- Surrogate measures

## منابع

- 1- استاد فقید مرحوم کیا - منوچهر، تئوریهای مدیریت و مدل‌های سازمان، مرکز آموزش مدیریت دولتی، ص ۴۶-۴۳.
- 2- Easterby-Smith, R. and Lowe, A., Management Research: An introduction, Sage, London, 1991.
- 3- Burrell, G. and Morgan, G., Sociological Paradigms and Organizational analysis, Gower, London, 1979.
- 4- Peters, T. and Waterman, R., In Search of Excellence, Harper and Row, London, 1982.
- 5- Guest, D, "Right Enough to Be Dangerously Wrong: An analysis of the in search of excellence phenomenon", in Salaman, G.d.), Human Resource strategies sage, London, 1992.
- 6- Mintzberg, H., "The Manager's job

Review, Vol. 46 No. 7, 1971.

16- Friedman, A. and Lev, B., "A surrogate measure for the firm's investment in human resources", Journal of Accounting Research, Autumn, 1974, pp. 235-50.

17- Pyle, W., "Monitoring Human Resources-On Line", Michigan Business Review, July, 1970, pp. 19-32.

18- Woodruff, R. in "Human Resource Accounting", Canadian Chartered Accountant, September 1970.

19- Flamholtz, E., describes the replacement cost model in "Human Resource Accounting: Measuring Positional Replacement costs", Human Resource Management, Spring 1973, pp. 8-16.

20- Flamholtz, E., "A model for Human Resource Valuation: A Stochastic Process with service rewards", Accounting review, Vol. 46 No. 2, 1971, pp. 253-67.

21- Jaggi, B. and Lau, A. proposed a variation of this approach in "Towards a Model of Human Resource Valuation" in the Accounting Review, 1974 with further refinement suggested by Lau and Lau[21].

22- Lau, A. and Lau, H., "Some proposed approaches to Writing off capitalized human resource assets", Journal of accounting research, Vol. 16 No. 1, 1978, pp. 80-102.

23- Hermanson, R., "Accounting for Human Assets", Occasional paper No. 14, east Lansing, Bureau of business and economic research, Michigan state University, 1964.

24- Giles, W. and Robinson, D., Human Asset Accounting, IPM and ICMA, 1972.

Folklore and Fact", Havard Business review, July-August 1985.

7- Dublin, L. and Lotka, A., The money value of a man, the Ronald Press, 1930.

8- Guest, D., "Human Resource Management and Industrial Relations", Journal of management studies, Vol. 24 No. 5, 1987.

9- Hendry, C. and Pettigrew, A., "Human Resource Management: An Agenda for the 1990s", International Journal of Human Resource Management, Vol. 1 No.1, 1990.

10- Dawson, C., "The Moving Frontiers of Personnel Management: Human Resource Management or Human Resource Accounting", Personnel Review, Vol. 18 No. 3, 1989.

11- Over the years there have been a number of reviews of the subject of HRA; among the most informative are those by the American Accounting Association in the accounting review XL VIII, 1973, and the review by Craft and Birnberg [11].

12- Carft, J. and Birnberg, J., "Human Resource Accounting: Perspectives and Prospects", Industrial Relations, A Journal of Economy and Society, Vol, 15, 1976.

13- Human Resource Accounting: The Measurement of a person" CA Magazine in May 1980.

14- Flamholtz, E., Human resource Accounting, Jossey-Bass; Sanfrancisco, CA, 1985.

15- Lev, B. and Schwartz, A., "On the use of the economic concept of human capital in financial statements", The Accounting

آموزش کامپیوتر . سه ماهه پشتیبانی .

سیستم پرسیلا و حقوق دستمزد آرک

کارانته مادام العمر

ARK

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهامی خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

جناب آقای عبدالرحمن ندیمی بوشهری

انتصاب شایسته جنابعالی را به عنوان مدیریت عامل بانک صنعت و معدن تبریک عرض نموده توفیق حضرت تعالی را از ایزد منان خواستاریم.

شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران

## ترازنامه، مظهر بنیادی ترین عناصر نظریه حسابداری

### ترازنامه مظهر بنیادترین عناصر

نظریه حسابداری است که از آن

بالضروه عناصر ذاتی گزارش

سود و زیان مشتق شده‌اند.

گذشته و در منطق حسابداری سنتی با مالیات تعویقی به مثابه یک بدهی رفتار می‌شد. اما اگر سمت چپ ترازنامه به عنوان نمایی از وضع کنونی منابع وجوه، که از خارج تحصیل شده است، تلقی شود، آنگاه این استدلال رنگ می‌بازد و نامربوط می‌باشد. سوال باید این باشد: آیا مالیات تعویقی منبعی معنی دار از وجوه است تا بتوان آن را در سمت چپ ترازنامه افشا کرد؟ هیئت اصول حسابداری با حمایت از روش جامع تخصیص مالیات بر این دقیقه صحنه گذارده است که مالیات تعویقی منبعی معنی دار از سرمایه است و وارد کردن آن در محاسبه سود گمراه کننده است.<sup>۴۱</sup>

البته، در نهایت، مبلغ مالیات بردارآمد یا به عنوان مالیات بردارآمد تعویقی یا در قالب سودهای انباشته در سمت چپ ترازنامه نمایش داده می‌شود. اما هاوکینز به مدد استاندارد معنی داری و افشای منصفانه سرمایه به کار گرفته شده<sup>۴۲</sup> استدلال می‌کند که "سرمایه انباشت شده در واحد اقتصادی (از محل تعویق در پرداختهای مالیات بردارآمد) باید جداگانه زیر عنوان منبع سرمایه به کار گرفته شده نمایش داده شود."<sup>۴۳</sup> اما استدلال او نقیض قول خودش است. زیرا در واقع سرمایه‌ای که با معوق گذاردن پرداختهای مالیات بردارآمد انباشت می‌شود، منابع دیگری دارد. بنابراین مالیات منبعی برای انباشت سرمایه نیست.

وجوه بلامصرف ابدأ منبع وجوه نیست. اگر منابع وجوه حتی شامل چیزهایی شود که برای آنها وجوه صرف نشده است، در آن صورت طرحهای مخارج سرمایه‌ای توجیه‌ناپذیر نیز در زمره وجوه قرار دارد و

براساس استدلال هاوکینز سزاوار برخوردار از عنوان وجوه<sup>۴۴</sup> هستند. در واقع امکان وجوب اینها را عقل نیز مردود می‌داند. افزون بر این بعید به نظر می‌رسد که استاندارد "معنی داری و افشای منصفانه سرمایه به کار گرفته شده"، که هاوکینز از آن دم می‌زند، از چنان نیرویی برخوردار باشد که بتواند تعیین کند کدام معامله را باید در محاسبه سود وارد کرد و کدام را باید در ترازنامه در زیر سر فصل منبع سرمایه به کار گرفته شده بازتاب داد. به عنوان مثال، هاوکینز می‌گوید گستره رویکرد وجود می‌تواند تا آنجا وسعت یابد که سود قراردادهای فروش و پس اجاره<sup>۴۵</sup> را شامل شود. با این تغییر، تکلیف سود فروش داراییها چه می‌شود؟ آیا فقط سود غیر عملیاتی منبع وجوه است یا این که تمام درآمد فروش دارایی منبع وجوه است؟

مشاهدات حاکی از آن است که فقط ترازنامه روز آغازین واحدهای اقتصادی تازه تاسیس یافته معرف گزارش دقیق وجوه است. "به محض این که اندکی از شروع عملیات بگذرد به همان اندازه نیز ترازنامه کارکرد خود را به مثابه گزارش وجوه ایستا از دست می‌دهد"<sup>۴۶</sup>، (و هر قدر در طول زمان جلو برویم، این کارکرد ضعیف و ضعیف‌تر می‌شود، البته مشروط بر این که ترازنامه فقط به منزله صورتی از وجوه ایستا تلقی شود و کارکرد دیگری برای آن متصور نباشد).

با این که برای بعضی مقاصد برابر نهادن واژه وجوه برای داراییها مفید است، ولی جای تاسف دارد که وجوه، واژه‌ای که عادتاً آن را مترادف نقد و سرمایه در گردش به کار می‌بریم، گستره معنی‌اش تا به این حد وسیع باشد. حتی اگر واژگان وجوه و داراییها را دقیقاً مترادف بپنداریم، باز هم تلاش برای تاویل و تفسیر ماهیت بدهیها به مثابه منبع بهترین گواه انحراف از مفهوم وجوه و بدترین مغلطه است.

ترازنامه، فقط به طور تصادفی، منابع داراییهای موجود را گزارش می‌کند. با وجود این، چنانچه پنداشته شود که ترازنامه منابع تمام داراییهای موجود را گزارش می‌کند، بدون شک پنداری غلط است. غالباً خاستگاه بدهیها معاملاتی است که به هیچ روی منبع وجوه نیستند. برای مثال، هیچ یک از اقلام بدهکار معوق مانند دستمزد معوق، بهره معوق و مالیات بردارآمد معوق را نمی‌توان منبع وجوه تعریف کرد. در "صورت منابع و مصارف سرمایه در گردش"، سود تقسیمی نقدی اعلام شده را به عنوان مصرف گزارش می‌کنند؛ بدهی است که چون سود تقسیمی نقدی اعلام شده یک بدهی ایجاد می‌کند بنابراین نمی‌توان آن را منبع وجوه دانست، چنانچه در جستجوی منبع دارایی جدید هستیم، احتمالاً باید از اعلام سود تقسیمی که ملازم افزایش در مبلغ سود تقسیمی پرداختنی است قطع امید کنیم. افزون بر این مدافعان این رویکرد خود نیز بدهیهای برخاسته از دعاوی قانونی، مانند دعاوی ضد تراست را منبع وجوه نمی‌دانند.

سرانجام مسئله مربوط بودن به میان می‌آید. به فرض آن که ترازنامه بتواند وجوه موجود و منشا آن را در برشی از زمان گزارش کند، در آن صورت این سوال به میان می‌آید که این اطلاعات به چه کار خواهد آمد؟ تاکنون به وفور درباره مصارف بالقوه جریانهای وجوه (منابع و مصارف وجوه در یک دوره زمانی) اظهار نظر شده است. برای مثال، هیئت مدیره فدراسیون تحلیلگران مالی<sup>۴۷</sup> از انتشار گزارش منابع و مصارف وجوه در قالب گزارش سالانه پشتیبانی کرده می‌گوید: "تحلیل جریان وجوه گذشته و آتی بینشی ژرف درباره موضوعاتی چون (۱) سیاست تقسیم در آینده، (۲) تامین مالی مخارج سرمایه‌ای و تصمیم‌گیری درباره صدور اوراق بهادار استقراری یا سرمایه‌ای، و (۳) توانایی

برآوردن الزامات قراردادهای استقراری، بدست می‌دهد<sup>۴۸</sup>. آیا این موارد به جریان وجوه مربوطند؟ این اهداف را نمی‌توان با اندازه‌گیری منابع داراییهای خاص در برشی از زمان تحقق بخشید. بر این اساس مربوط بودن ترازنامه به مثابه گزارش وجوه ایستا به هیچ روی محرز نیست.

### رویکرد وضعیت مالی

چنانچه ترازنامه به مثابه گزارش وضعیت مالی تلقی شود، آنگاه بنیادی‌ترین عناصر نظریه حسابداری تجسم می‌یابد و در عین حال اطلاعاتی مفید در سمت چپ آن به نمایش گذاشته می‌شود. اما ساختار نظری ترازنامه با مفهوم هویت<sup>۴۹</sup> (شخصیت) آغاز می‌شود.

مفهوم هویت یکی از اصیل‌ترین عناصر نظریه حسابداری است. در وادی حسابداری، هویت را می‌توان حوزه‌ای از سهم اقتصادی فرد یا گروهی خاص<sup>۵۰</sup> تعریف کرد، هیچ یک از دو گزارش سود و زیان و گزارش وضعیت مالی از توجیه منطقی برخوردار نخواهد شد، مگر آن که در بادی امر هویت را برای جایی که نیاز به حسابداری مخصوص و بالطبع تهیه این گزارشها دارد، تحدید کنیم.

در مرتبه بعد، ابتدا مفاهیم دارایی و بدهی از مفهوم هویت ریشه می‌گیرند (داراییها منافع اقتصادی آتی منتظره یا حقوقی هستند که یک هویت در اثر معاملات گذشته تحصیل کرده است، و بدهیها معرف تعهدات آن هویت برای واگذاردن داراییها یا ارائه خدمات هستند که از معاملات گذشته برخاسته‌اند و باید در آینده تسویه گردند<sup>۵۱</sup>). به محض تعریف و تحدید یک هویت می‌توان برای حسابداری داراییها و بدهیهای آن اندیشه کرد.

در مرتبه دوم، مفاهیم حقوق مالی مالکان (یا داراییهای خالص) و سود از مفهوم شخصیت ریشه می‌گیرند (حقوق مالی مالکان، سهم آخرین گروه از داراییهای یک هویت است. و مفهوم سود دلالت بر تغییر در داراییهای خالص آن هویت در


خلال یک دوره زمانی معین دارد، با این فرض که هیچ سرمایه‌گذاری جدیدی را مالکان انجام ندهد باشند و نیز هیچ گونه دارایی بین آنها توزیع نشده باشد<sup>۵۲</sup>). البته برای اندازه‌گیری این مفاهیم، سیستمهای بالقوه و در عین حال گوناگون وجود دارد: مانند بهای سرمایه‌گذاری انجام شده برحسب تعداد پول (ریال)، بهای سرمایه‌گذاری انجام شده برحسب قدرت خرید پول (ریال)، بهای جاری جایگزینی معادل یا پتانسیل خدماتی، بهای جاری جایگزین‌سازی دارایی مشابه، معادل نقد جاری و نظایر آن. از این میان، هر سیستمی که برگزیده شود، باز هم اندازه‌گیری سود در گرو اندازه‌گیری داراییهای خالص است و اندازه‌گیری داراییهای خالص نیز به اندازه‌گیری داراییها و بدهیها وابسته است.

براساس این رویکرد، تمام معاملات از حیث اثرشان بر داراییها، بدهیها و حقوق مالی مالکان تحلیل می‌شوند. بنابراین برای اندازه‌گیری سود نیازی به حسابهای درآمد و هزینه نیست، زیرا حسابهای درآمد و هزینه فقط اطلاعات کمکی (معین) اضافی درباره تغییرات حقوق مالی مالکان بدست می‌دهد، درست مانند حسابهای مشتریان که اطلاعات کمکی (معین) درباره رقم حسابهای دریافتنی به دست می‌دهد. این دقیقه چیزی از بار اطلاعاتی حسابهای درآمد و هزینه نمی‌کاهد. درآمد و هزینه اطلاعاتی درباره ماهیت و میزان فعالیتها و عملیاتی گوناگون، که داراییها، بدهیها و حقوق مالی مالکان را تغییر داده‌اند، بدست می‌دهد و قویاً در پیش‌بینی نتایج عملیات آینده مفید است.

رویکرد وضعیت مالی نمی‌تواند تمام مسائل، گفت و شنیدها و مشاجرات پیرامون تحلیل مسائل حسابداری را حل و فصل کند. اما به یقین تعداد گزینه‌های در خور انتخاب را محدود می‌کند و از همه مهمتر حل مسائل حسابداری را بر پایه مفاهیم بنیادین، که در ترازنامه تجلی و تجسم می‌یابند، بنا می‌گذارد. در نتیجه این رویکرد به جای دلیل تراشی‌های نوظهور و

آموزش محدود . سه ماه پشتیبانی کارآختی مادام العمر

سیستم فروش و حسابداری فرانش آرک



**شرکت آرک**

آفرینش رایانه کیهان (سهامی خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

- 24- Pual Grady, Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises, ARS7 (New Yourk: AICPA, 1965), P. 74
- 25- Hylton, P.824
- 26- Sale and Leasback Contracts
- 27- Parent company
- 28- for example, Leonard E. Morrissey, "Contemporary Accounting Problems" (Englewood Cliffs, N.j.: Prebtuce Hall 1963), PP.4, 44; Myren J. Gordon and Gordon Shillinglow, "Accounting- A Management Approach", 4th ed. (Home wood I11. Ricahrd D. Irwin, 1969), pp. 23, 497; Robert N. Anthony, "Management Accounting- Tests and Cases", 4th ed. (Home Wood- I11: Richard D. Irwin, 1970), pp. 45, 325; Harold Bierman, Jr, and Allan R. Drebin, Financial "Accounting: An Introduction", (New York: Macmillan Co, 1968), p.21
- 29- Raymond B. Marpel
- 30- Statement of the sources and composition of company capital
- 31- Raymod P. Marple, "The Balance Sheet. Capital Sources and Composition", The Journal of Accountancy (Nov, 1969), p. 58
- 32- Louis Goldberg
- 33- Commander theory
- 34- stewardship
- 35- Louis Golgberg, An Inquirg into the Nature of Accounting (Evanston I11; AAA, 1965), pp. 170-71
- 36- dividend
- 37- reinvestment
- 38- David F. Hawkins, "Deferred Taxes: source of Nonoperating Funds" Financial Executes (Feb, 1969)
- 39- David F. Hawkins, "controversial accounting change" , Harvard Business Review (MAR-APR. 1968) p.2
- 40- Comprehensive alloccation of Taxes Method
- 41- "Controversial Accounting Changes", p. 30
- ۴۲- یکی از استانداردهایی که هیئت اصول حسابداری (APB) در بیانیه شماره ۴ خود برشمرده است.
- 43- "Controversial Accounting Changes", p. 32
- 44- Fund
- 45- "Controversial Accounting Changes", p. 30
- 46- Mourice Moonitz "Reporting on the flow of funds", The accounting review (July 1956), p.376
- 47- bord of directors of the Financial Analysts Federation
- 48- "News Report", The Journal of Accountancy", (June 1964), pp. 9- 10
- 49- entity concept
- 50- 1964 concepts and standards Research Study Committee- the Business Entity Concept, "the Entity Concept", The Accounting Review (Apr. 1965), pp. 358- 67
- 51- Robert T. Sprouse and Maurice Moonitz, A Tentative set of Board Accounting Principles for Business Enterprises, ARB 3, (New York: AICPA, 1962)
- 52- ARB 3

اندازه رابطه داراییهای سیال و تعهدات فوری (یعنی تعهداتی که لزوماً از محل داراییهای سیال تسویه می‌شوند) را نشان می‌دهد. همه می‌دانیم که تا چه حد معنی و مفهوم نسبت جاری، نسبت سریع، نسبت بدهی به حقوق مالی مالکان، متوسط بهای سرمایه و دیگر نسبتها به طبقه‌بندی‌ها و بار معنایی اقلام ترازنامه بستگی دارد.

در ارزیابی وضعیت مالی، چنانچه تحلیلگر مالی به رویکرد مانده نامه روی آورد، آنگاه کاری پیچیده پیش روی دارد. زیرا براساس این رویکرد، ترازنامه محل دفن مانده‌هایی است که در اثر تصمیمات مدیریت و حسابدارها در گزارش سود و زیان جایی ندارند. در چنین وضعیتی تحلیلگر باید ترازنامه را برای تعیین داراییها و بدهیها باز طبقه‌بندی کند و مسلماً او در مقایسه با حسابداری که ترازنامه را تهیه کرده، اطلاعات کمتری در اختیار خواهد داشت.

#### پی‌نوشت

- 1- assertion
- 2- proposition
- 3- sheet of balances
- 4- static funds statement
- 5- statement of financial position
- 6- usefulness
- 7- AICPA, Committee on terminology, review and resume, Accounting Terminology Bultain no.1 (Newyork, 1953), p-12.
- 8- Accounting Terminology Bultain no. 1.p.13
- 9- Accounting Terminology Bultain no. 1.p.13-14
- 10- Delmer P. Hylton "On Matching Revenue with Expense", The Accounting Review (oct, 1965), pp. 824-28.
- 11- W.A. Paton and A.C.Littleton," An Introduction to Corporate Accounting Standards", (Evantson, III.: AAA, 1940)
- 12- efforts and accomplishment
- 13- output
- 14- costs
- 15- Paton and Littelton , p.15.
- 16- differal
- 17- accrual
- 18- recognition
- 19- defferred charges
- 20- Paton and Littleton, p.16
- 21- John C. Burton, ed. Corporation Financial Reporting: Confiticts and Chalenges (Newyork: AICPA, 1969), pp. 49-50
- 22- tautoloogas
- 23- "Accounting for Income Tax", APB Opinion 11 (Newyork: AICPA, 1967). p. 169

توجه سلیقه‌های شخصی به‌پالودن مفاهیم بنیادین می‌پردازد.

از آنجا که گزارش وضعیت مالی بر آن است تا داراییها، بدهیها و حقوق مالی یک هويت را خلاصه‌وار بیان کند، بنابراین ترازنامه دلالت برگزاشی مستند از فعالیتهای اقتصادی دارد که خود مستقلاً اطلاعاتی مفید فراهم می‌کند. وضعیت مالی یک هويت اقتصادی رابطه بین ثروت موجود و تعهدات آن هويت را (که مستلزم انتقال ثروت در آینده است) نشان می‌دهد. در صورت وضعیت مالی، ثروت ضرورتاً به داراییهایی محدود می‌شود که بر اثر معاملات گذشته تحصیل شده‌اند، مشروط بر آن‌که توانایی ایجاد منافع اقتصادی آتی را دارا باشد. همچنین در صورت وضعیت مالی، بدهیها به تعهداتی محدود می‌شود که در اثر معاملات گذشته ایجاد شده‌اند. مفهوم بدهیها در گرو انتقال ثروتی است که به تسویه آنها می‌انجامد. به جرات می‌توان گفت در حال حاضر گزارشهای مالی که برای بستنکاران و سهامداران کنونی و بالقوه تهیه می‌شوند، درصددند تا اطلاعاتی درباره دو مسئله مهم و حساس بدست دهند: سودآوری و ریسک. بنابر سنت، گزارش سود و زیان منبع اصلی اطلاعات درباره سودآوری و ترازنامه منبع اصلی اطلاعات ریسک است. و با وجود این، ارتباط بین این دو گزارش ناگسستنی است. در واقع سودآوری را نمی‌توان بدون توجه به داراییهایی که برای ایجاد سود به کار رفته‌اند، ارزیابی کرد. و ریسک را نیز نمی‌توان بدون توجه به نتایج مورد انتظار از عملیات شرکت سنجید. دو شرکت که دارای جریانهای سود یکسان هستند لزوماً قدرت سودآوری یکسان ندارند و دو شرکت که از وضعیت مالی یکسان برخوردارند، ضرورتاً در معرض ریسک یکسان قرار ندارند.

طبقات ترازنامه - بویژه طبقه جاری در مقایسه با غیرجاری - و نیز کاربست نسبتهای مالی برای تحلیل گزارشهای مالی غالباً در رابطه با وضعیت مالی نمود و معنی می‌یابد. برای مثال، نسبت جاری

# حسابداری قیمت تمام شده نوین

خواهد داشت. هدف حسابداری قیمت تمام شده نوین در هم آمیختن و هماهنگ کردن خط‌مشی‌های تولید صنعتی و کسب و کار<sup>۲۲</sup> خواهد بود.

بی‌نوشت

- 1- Modern cost accounting
- 2- Manufacturing
- 3- Double Entry System
- 4- Industrial revolution
- 5- Cost accounting
- 6- Primitive cost accounting
- 7- Financial information

۱- توسعه یک رشته اصول مدیریتی مبتنی بر بررسی پیوسته و به قاعده عملیات تولید آن که از فریدریک وینسلو (Fredric Winslow) در ایالات متحده در سالهای نخست قرن بیستم شروع شد. این اصول عبارتند از: ۱- عملیات گوناگون که به وسیله کارمندان صورت می‌گیرد باید به طرز علمی بررسی شود.

۲- همکاری میان مدیریت و کارمندان باید وجود داشته باشد.

۳- کارگران باید در آن گونه کارها استخدام شوند که برای آن مناسب‌ترند.

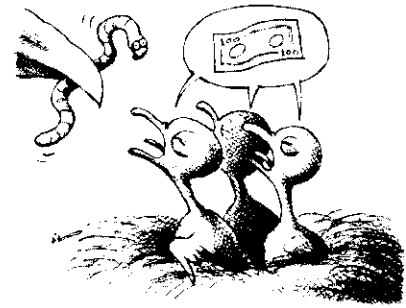
- 9- Over head
- 10- Direct wages
- 11- Teraditional cost accounting
- 12- Governmental accounting
- 13- Cam - I Computer - aided manufacturing international
- 14- Knowledge revolution
- 15- Economic modern philosopha
- 16- Direct material
- 17- Direct hours
- 18- Variable cost
- 19- Total product expense
- 20- Activity - based costing
- 21- Productivity
- 22- Business

منابع

۱- مصطفی علی‌مدد و نظام‌الدین ملک‌آرایی، اصول حسابداری (۱)، انتشارات سازمان حسابرسی، چاپ هفتم، ۱۳۷۵، تهران با تلخیص و تغییر

۲- پیتر فردیناند دراکر، مدیریت آینده، ترجمه دکتر عبدالرضا رضائی‌نژاد، موسسه خدمات فرهنگی رسا، چاپ دوم، ۱۳۷۵، تهران، با تلخیص و تغییر فراوان

۳- پیتر فردیناند دراکر، چالش‌های مدیریت در سده ۲۱، ترجمه محمود طلوع، موسسه فرهنگی رسا، چاپ اول ۱۳۷۸، تهران



بسیاری تمام نمی‌شد.

در واقع یکایک این تبلیغات، منجر به افتری شدید در موقعیت بازار آنها گردید. منتهی نه هزینه‌های آن معاملات ویژه، و نه بازدهی منفی آنها، هیچ یک در ارقام حسابداری قیمت تمام شده سنتی شرکتها، خود را نشان نداد، از این رو مدیریت هم هرگز خسارات ناشی از آنها را نفهمید. از آنجا که ژاپنیها، از نوعی هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت استفاده می‌کردند، هر چند نوعی نسبتاً ابتدایی بود - تویوتا (TOYOTA)، نیسان (NISSAN)، هوندا (HONDA) عاقلتر از آن بودند که از طریق شدید رقابتی و تحقیقی، با خودروسازان امریکایی، به رقابت برخیزند و بدین صورت، هم سهم بازار خود و هم سطح درآمد و سود خود را حفظ کرده‌اند.

اهمیت حسابداری قیمت تمام شده

حسابداری قیمت تمام شده، پایه سوم یک سه پایه است. دو پایه دیگر مدیریت علمی و خط مونتاژ هستند که تولید صنعتی بر آنها استوار است. بدون کمک حسابداری قیمت تمام شده این دو عامل هرگز نمی‌توانند موثر باشند.

هدف حسابداری قیمت تمام شده نوین

حسابداری قیمت تمام شده نوین که شایسته‌تر است اقتصاد صنعتی نامیده شود، در اصل خود به گونه‌ای انقلابی با حسابداری قیمت تمام شده سنتی تفاوت

## آموزش تخصصی دوره سه ماه پشتیبانی کارآفرینان مادام‌العمر

# سیستم حسابداری هلی آرک

**شرکت آرک**

آفرینش رایانه کیهان (سیاس‌خاص)

دفتر مرکزی: ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱