

جایگاه حسابرسان در نظام اقتصادی ایران

در شرایط فعلی عملاً تنها مجامع عمومی شرکتها از گزارش حسابرسی استفاده می‌کنند که البته این امر در مورد شرکتهای عضو بورس، سامان یافته‌تر است.

نریمان ایلخانی

حسابدار مستقل عضو انجمن حسابداران خبره ایران



مقدمه

در حال حاضر که بنا به دلایلی چند کنکاش در مورد حرفه حسابداری مستقل مجدداً در میان حداقل حسابداران و حسابرسان به بحث روز تبدیل شده است؛ به نظر می‌رسد جالب توجه باشد که نحوه برخورد افراد ذی‌نفع در این حرفه مورد مذاقه

جایگاه حسابرسی در حال حاضر حسابرسان با صرف هزینه کم یا زیاد نسبت به رسیدگی صورتهای مالی شرکتها اقدام می‌کنند و این رسیدگیها و گزارشهای مربوط در نهایت، آن استفاده‌ای را که باید داشته باشد ندارد و به نوعی رسیدگی انجام شده ابر و بلا استفاده باقی

می‌ماند.

در شرایط فعلی عملاً تنها مجامع عمومی شرکتها از گزارش حسابرسی استفاده می‌کنند که البته این امر در مورد شرکتهای عضو بورس، سامان یافته‌تر است. در سایر مواردی که می‌توان از گزارشهای حسابرسان استفاده به عمل آورد نیز این استفاده به عمل نمی‌آید؛ به‌عنوان مثال ممیزان دارایی جهت تشخیص مالیات عملکرد و نیز مالیات حقوق و مالیاتهای تکلیفی متنوع دیگر و همچنین بازرسان سازمان تأمین اجتماعی و بازرسان دوایر اعتباری بانکها و حتی مقامات قضایی

این قانون حسابداران رسمی) با سرنوشت بسیاری از حسابرسان و حتی فراتر از آن محیط اقتصادی ایران در ارتباط است؛ بنابراین می‌تواند حسابرسان با حساسیت بیشتری به آن توجه داشته باشند.

در رابطه با تشکیل جامعه حسابداران رسمی، قانون مذکور تصویب شده است. با توجه به برگزاری اولین گردهمایی حسابداران رسمی ایران در شهریورماه سال جاری لازم است جایگاه این قانون و جایگاه حسابرسی در متن نظام اقتصادی ایران مورد بازنگری قرار گیرد.

قرار گیرد. واکنش این گروه را می‌توان به دو نوع واکنش مثبت علاقه‌مند و پیگیر و یا منفی باری به هر جهت و بی‌تفاوت تقسیم کرد. اگرچه بسیاری از حسابداران به دلیل ملاحظاتی اقتصادی و حرفه‌ای محافظه‌کار بار آمده‌اند و فی‌نفسه نسبت به این قبیل مسائل واکنش منفی نشان می‌دهند و حساسیت خاصی ندارند؛ که البته این نوع واکنش به علت همان ویژگیهای شغلی و حرفه‌ای دور از ذهن هم نیست؛ با این وجود از آنجا که قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به‌عنوان حسابدار رسمی (از

می‌توانند از گزارشهای حسابرسی استفاده به عمل آورند. در صورتی که این امر رخ نمی‌دهد و یا اگر هم استفاده‌ای می‌شود تا به حال عنوان نکرده‌اند که فلان گزارش غلط بوده و به علت اتکای به آن، متضرر شده‌ایم. برای تحلیل این موضوع شاید بهتر باشد کلاً از بحث حسابرسی خارج شویم و به موضوعی دیگر بپردازیم؛ مثلاً به سیستم ارسال مراسلات در ایران توجه کنیم. در حال حاضر اکثر دوایر دولتی و خصوصی از نامه‌رسان‌های شخصی که عمدتاً با موتورسیکلت خیابانهای شهر را درمی‌نوردند، استفاده می‌کنند. هر سازمانی به فراخور حال خود تعدادی نامه‌بر و پیک را به خدمت گرفته تا به این ترتیب اطمینان حاصل کند که نامه‌های آن سازمان به دست گیرنده نامه می‌رسد. اگرچه یک نامه‌رسان وظایف دیگری را نیز بر عهده دارد، با این وجود اگر هزینه‌های نامه‌رسانی را محاسبه کنیم و هزینه‌های جانبی این امر را نیز در نظر بگیریم، به‌راحتی متوجه می‌شویم که ارسال این قبیل مکاتبات از طریق پست بسیار به صرفه‌تر است. اگر همی دوایر دولتی و خصوصی بجای استفاده از نامه‌رسانهای شخصی خود از پست بهره‌مند شوند، افزایش حجم مراجعات بدون شک باعث می‌شود که کارایی آن دستگاه افزایش یابد. ضمناً از بسیاری سفرهای بی‌هوده درون‌شهری نیز کاسته خواهد شد. حتی می‌توان تلفنی تماس گرفته شود تا مامور پست مراجعه کند و با دریافت هزینه ناچیزی نامه را خود تحویل گرفته و به مقصد رساند و بر حسب خدماتی که ارائه می‌دهد قبض و اقباض کافی نیز صورت گیرد.

پس مشاهده می‌شود چنانچه این جایگزینی صورت پذیرد و از سیستم پست استفاده بهینه به عمل آید، در کل اقتصاد صرفه‌جویی هنگفتی رخ می‌دهد. این بحث وقتی جالبتر می‌شود که مشاهده می‌گردد

اکثر سازمانهای ما دارای نمایر هستند و یا کامپیوتر آنها از طریق مودم به شبکه مخابراتی وصل است و به آن صورت نیز می‌توان بسیاری از مکاتبات را به انجام رسانید. اینها همه ورای استفاده از پست الکترونیکی است که در حال حاضر در دسترس بسیاری قرار دارد. پس آنچه که ملاحظه می‌شود این است که بخشی از اقتصاد با به پای آخرین تحولات قرن بیست و یکم در زمینه ارتباطات رشد کرده است؛ با این وجود اغلب سازمانهای ما حتی حاضر نیستند از امکانات پستی موجود که از قرن نوزدهم به ارث رسیده استفاده بهینه به عمل آورند.

نظیر این مسئله در مورد حسابرسی نیز حادث شده است؛ یعنی اگرچه حسابرسی به انجام می‌رسد و متکی به آخرین استانداردهای گزارشگری و غیره است، با این وجود تشکیلات اقتصادی مملکت ما حاضر نیست که از این امکان استفاده مطلوب به عمل آورد. به بیان دیگر تشکیلات دولتی ما که می‌تواند از گزارشهای حسابرسی استفاده کنند به هیچ وجه زیربار آن نمی‌رود. به‌عنوان نمونه سیستم بانکی برای اعطای وام به شرکتها می‌تواند به گزارش حسابرسی این شرکتها استناد کند؛ با این وجود سیستم بانکی ترجیح می‌دهد به گزارش مامور خود تکیه کند و یا به تراز آزمایشی میان‌دوره‌ای شرکت که به‌راحتی ممکن است دستخوش تعدیلات شود اتکا کند، تا آنکه به گزارش حسابرسی همان شرکت. در صورتی که می‌تواند چنانچه از طریق این اتکا ضرر و زبانی متوجه آن شود از حسابرس مربوط ادعای خسارت کند. در صورتی که این امر و این ادعای خسارت هیچگاه نمی‌تواند متوجه مامور خود بانک و یا حسابداران شرکت به علت ارائه اطلاعات مالی غیرواقعی باشد. در هر صورت چنانچه به‌فرض محال علیه حسابرس شرکت از

طرف بانک یا هر ذی‌نفع دیگر شکایتی مطرح باشد، لازمه آنکه این امر به نتیجه برسد دو مسئله است که باید در نظر گرفته شود.

نخست، فردی که به‌عنوان حسابرس فعالیت می‌کند باید از چنان صلاحیتی برخوردار باشد که تایید و امضای وی در ارتباط با صورتهای مالی باعث اعتبار بخشیدن به آن شود. مقدمات این امر از طریق ارزیابی سازمان حسابرسی و نیز بورس اوراق بهادار فراهم شده است و مطمئناً قانون حسابداران رسمی به افراد مورد تایید آن قوت و اعتبار بیشتری می‌بخشد. دوم، ضوابط مورد عمل باید از چنان دقت و استحکامی برخوردار باشد که تهیه‌کننده و تاییدکننده و استفاده‌کننده در مورد آن به نتایج یکسانی دست یابند. در این ارتباط می‌توان موارد زیر را مورد توجه قرار داد:

نتیجه‌گیری یکسان از گزارش حسابرسی، در مورد صورتهای مالی که ملاک ارزیابی مقامات اعتباری بانکها است؛ از آنجا که آنان با کلیت صورتهای مالی در ارتباط هستند که حدوداً متکی بر اصول متداول حسابداری است، می‌تواند بسیار مفید باشد. این موضوع را نمی‌توان به‌راحتی به حسابرسی انجام شده از سوی مقامات وزارت دارایی و یا حسابرسان تامین اجتماعی گسترش داد.

با این وجود می‌توان انتظار داشت که نتایج حاصل از رسیدگی حسابرسان نسبت به صورتهای مالی و عملکرد یک شرکت به‌راحتی برای تشخیص میزان بدهی آن به تامین اجتماعی مورد استفاده قرار گیرد، اما شاید دقتی را که یک حسابرس به کار می‌برد اندکی کمتر از میزانی باشد که حسابرسان تامین اجتماعی انتظار دارند. با این وجود در بیش از ۹۰ درصد از اوقات به نتایج یکسانی می‌رسند. فرضاً ممکن است هزینه تعمیرات را یک حسابرس، مشمول بیمه

تلقی نکند. در صورتی که حسابرسان تأمین اجتماعی اصرار دارند که تعمیرات فرضاً دستگاه فتوکپی باید مشمول بیمه قرار گیرد. در مورد اتکای به گزارش حسابرسان از سوی مقامات وزارت امور اقتصادی و دارایی با توجه به آنکه اکثریت قریب به اتفاق مواردی که در تشخیص مالیات باید مورد توجه قرار گیرد، در قانون مالیاتهای مستقیم مدون شده کمتر ممکن است عدد و رقمی که توسط حسابرسان بابت بدهی مالیاتی شرکت محاسبه می شود از آنچه که مقامات وزارت دارایی با توجه به قوانین مالیاتی مدنظر دارند متفاوت باشد و بنابراین اتکا به گزارش حسابرسان می تواند برای مقامات دارایی بسیار مفید باشد. زمسانی را که میزان مالیاتی در شرکتها صرف می کنند در اغلب اوقات از یکی دو روز تجاوز نمی کند در صورتی که حسابرسان می توانند زمان بسیار بیشتری را در شرکتها صرف کنند و رسیدگی عمقی تری را به انجام برسانند و نتایج بهتری را نیز کسب کنند. در این صورت نتایجی که از این راه کسب می شود نتایج آگاهانه تری خواهد بود.

از دو جنبه نگران کننده نیز می توان به این مسئله توجه کرد. یک نگرانی آن است که ممکن است حسابرسان با تبانی با شرکتها، مالیات را تصنعی کاهش دهند. اگرچه این امر ممکن است رخ دهد، با این وجود، این خطری است که در عین حال ممکن است از سوی مسئولان وزارت دارایی هم رخ دهد. ضمناً کنترل های عمومی و کلی که وجود دارد احتمال این امر را کاهش می دهد؛ همچنین حسابرسان چون باید از امتیازشان حفاظت کنند؛ بنابراین علی الاصول همه گونه کنترلی را اعمال خواهند کرد که چنین اتفاقی رخ ندهد. مشکل دیگر این امر توافقاتی است که در حال حاضر بعضاً رخ می دهد. بدین ترتیب که بدون توجه به جمیع محاسبات و

مقررات نسبت به صدور برگ تشخیص اقدام می شود که مورد موافقت مودی هم قرار می گیرد، که با استفاده از خدمات حسابرسان امکان رخ دادن آن سلب می شود و مبنای صدور برگ تشخیص دیگر از طریق توافق و کدخدامنشی ممکن نخواهد بود. بنابراین احتمال دارد در برخی موارد این مسئله به ضرر بخشهای وصول درآمد مالیاتی باشد ولی استوار شدن کلیه مبنای تشخیص مالیاتی بر اصول و ضوابط و مقررات مندرج در قوانین موضوعه به مزایای به مراتب مناسبتری منتج خواهد شد.

به این ترتیب مشخص می شود چنانچه برای گزارشهای حسابرسی اعتبار بیشتری قائل شویم، این امر می تواند مبنای مناسب و در دسترس برای جمیع دواير دولتی و غیره باشد و مبنای مناسبی برای شناخت درآمد دولت قرار گیرد، مطمئناً هم از نظر هزینه صرفه جویی به عمل می آید و هم آنکه در مجموع درآمد دولت افزایش خواهد یافت.

به بیان دیگر با اعطای یک امتیاز به حسابرسان که این امر را می تواند پس از طی مراحل نظیر امتحان و کارآموزی و غیره باشد، حسابرسان شرکتها به عوامل مفیدی برای دستگاههای دولتی بدل می شوند. این حسابرسان به دلیل آنکه همواره از لغو امتیاز خود که به عبارتی پروانه کار آنها محسوب می شود، در هراسند مجبور خواهند بود که ضوابط و اصول حسابداری را رعایت کنند، سعی کنند در اثر گزارشهای خلاف و دور از واقع خسارتی به غیر وارد نشود و ضوابط و اصول اجرای عملیات را رعایت کنند. پرسنلی را به کار گیرند که افرادی کاردان و کارآمد باشند تا بتوانند به کاری که آنان انجام می دهند اتکا کنند و بسیاری از مسائل دیگر که خودبخود باعث اعتلای حرفه حسابرسی و پاسخگویی بیشتر آنان خواهد شد. حسابرسان مجبور خواهند بود از

امتیازی که بدین صورت کسب کرده اند، به شدت حفاظت کنند. دیگر ممکن است به راحتی زیر نفوذ صاحبان شرکتها قرار نگیرند. یعنی اعطای این امتیاز فی نفسه باعث خواهد شد بدون آنکه هزینه ای برای کسی داشته باشد، قوت و اعتبار گزارشهای حسابرسی را افزایش دهد.

جنبه دیگری که این مسئله می تواند داشته باشد توجه به زیرساختهای اقتصادی است. همانگونه که نمی توان انتظار داشت بدون وجود جاده و بندر و تلفن و آب و برق و غیره رشد صنعت انجام پذیر باشد و به بیانی دیگر، قبل از آنکه سرمایه گذاری تولیدی در یک منطقه انجام شود لازم است امکانات زیربنایی آن آماده شود؛ به همین ترتیب لازم است قبل از آنکه فرضاً شرکتها به صورت وسیعی خصوصی شوند و یا سرمایه گذاری خارجی جذب گردد، زیرساختهای کافی فراهم شود که حسابرسی بلاشک یکی از زیرساختها است. این زیرساخت باعث می شود، نخست در مورد شرکتهای خصوصی منافع صاحبان سهام جز در مقابل مدیران و صاحبان سهام بانفوذ در مدیریت شرکت حفظ شود. به همین ترتیب باید حسابرسان آنچنان قابلیت داشته باشند تا بتوانند از منافع حقه شرکت در مقابل دواير دولتی نیز حمایت کنند. همچنین نمی توان انتظار داشت که یک سرمایه گذار خارجی وقتی که مشاهده می کند فرضاً مبنای تشخیص مالیات مبنای از پیش تعیین شده ای نیست، جذب اقتصاد کشور ما شود و یا آنکه کارمند مامور از خارج به شرکت مشمول مالیات حقوقی خواهد بود که تا تصفیه نشود فرد اعزامی ممنوع الخروج است و بسیاری از موارد، متعدد دیگر که به جای انگیزه بودن، ضد انگیزه اند. برای رفع این موارد و کمک به حل مشکلاتی از این دست سرمایه گذار خارجی به خدمات موسسات حسابرسی ۵ که آشنایی کامل با مقررات جاری دارند

نیازمند هستند و این امر بدون وجود موسسات تأیید شده داخلی که به صورت خصوصی و شخصی در قبال مشتریان خود مسئولیت دارند ممکن و امکان پذیر نخواهد بود.

علاوه بر این موسسات حسابرسی باید نه تنها مقبولیت داخلی کسب کنند بلکه تشکیلات نظام حسابرسی باید توانایی عضویت در سازمانهای بین‌المللی را نیز داشته باشد تا به این ترتیب بتواند برای گزارشهای خود ارزش بیشتری کسب کند. در غیر این صورت بازار حسابرسی رفته‌رفته توسط موسسات بین‌المللی به گونه‌ای بلوکه خواهد شد که کل نظام حسابرسی و تحولاتی که در این چند ساله بعد از انقلاب کسب کرده است، تماماً دستخوش باد فنا خواهد گشت.

از دیدگاهی دیگر

به نحوه عمل در مورد قانون جامعه حسابرسی در ایران می‌توان از دیدگاه یا منظری دیگر نیز نگریست. به عنوان مقدمه در این ارتباط لازم است به مسئله زیر توجه شود. یکی از مشهورترین جامعه‌شناسان اواخر قرن نوزده و اوایل قرن بیستم ماکس وبر آلمانی است که صاحب نظرات خاص و بسدیعی در علم جامعه‌شناسی بوده و بسیاری از فرهیختگان این رشته با افکار و نوشته‌های وی آشنایی دارند. ماکس وبر عقیده داشت که پیشرفت ملل صنعتی اروپای غربی و آمریکا در حقیقت در اثر مذهب پروتستان و روح کاپیتالیسم تجلی یافته در آن بوده است به بیان دیگر مذهب پروتستان کیش مسیح را همگام و هماهنگ با عقاید و ایده‌های سرمایه‌داری می‌دیده و چون این دو را لازم و ملزوم هم و در یک راستا به‌شمار می‌آورده عقیده داشته که این امر به‌خودی خود باعث گردیده که اروپای غربی و آمریکای شمالی که محیط رشد و تکامل این مذهب است از قبل آن

توانسته‌اند به توسعه اقتصادی دست یابند. حتی اگر در بست عقاید ماکس وبر را بپذیریم با یک استثنا برخورد می‌شود و آن رشد و توسعه اقتصادی ژاپن است که بدون آنکه مستقیماً و یا به صورت جامع تحت تاثیر آرای مذهب پروتستان قرار گیرد توانسته هم از رشد و توسعه اقتصادی برخوردار باشد به گونه‌ای که به دومین قدرت اقتصادی بدل گردد و هم آنکه در آن کشور، رژیم سرمایه‌داری رشد چشمگیری پیدا کند.

تضاد مذکور را شاید بتوان به گونه‌ای دیگر توجیه کرد. در ژاپن مذهب شینتو برای امپراتور به عنوان پسر آفتاب، منزلتی خدای‌گونه تصور می‌کرد و اصولاً اعتبار بسیار بالایی برای وی قائل بود. در دگر سوی دنیا در کشور انگلستان نیز نظیر همین اتفاق رخ داده است یعنی از زمانی که انگلستان از مذهب کاتولیک جدا گشت، رئیس کلیسای انگلستان شخص شاه و یا ملکه این کشور بوده است به بیان دیگر پادشاه انگلستان نه تنها رئیس کشور بوده بلکه رئیس مذهب آن کشور نیز هست. اگرچه این امر در حال حاضر رنگ باخته است یعنی هم در انگلستان و هم در ژاپن تاثیر مذهب و کلیسا بر حکومت و دستگاه حاکمه کم رنگ شده است با این وجود اعتماد مردم به حکومت و به تبع آن قوانین اعتمادی مذهبی گونه است و این دیدگاه است که کلیسای پروتستان را در خدمت نظام حکومتی و اگر بهتر گفته شود در خدمت نظام سرمایه‌داری آن ممالک قرار داده است. این هماهنگی و هم‌جهتی باعث شده تضاد و تقابل بین هدفهای حکومت و آرمانهای اعتقادی مردم کاهش یابد و به گونه‌ای می‌توان گفت که وجدان افراد جامعه به خودی خود رل پلیسهای فردی و شخصی را نیز بازی می‌کنند. این اعتقاد و اعتماد عمومی به دستگاه حاکمیت اگرچه اکنون تحلیل رفته است و یا آنکه به‌علت

ایجاد یک سری تشکیلات در جهت رفاه نسبی تاثیر خود را از کف داده است، اما در کل جوامع اروپای غربی، آمریکا و ژاپن این همسویی و هم‌جهتی قوانین اجتماعی و آرمانهای اعتقادی فردی بسیار قابل رویت است.

هماهنگی و هم‌جهتی قوانین و اعتقادات فردی می‌تواند جهت جلوگیری از تضاد بین افراد و حکومت بسیار موثر باشد. در گذشته (قبل از انقلاب) تضاد بین عقاید و اعتقادات فردی و قوانین حکومتی بسیار بارز بوده است و به عینه دیده می‌شد که فرضاً پرداخت مالیات به نوعی کمک به تداوم حکومتی محسوب می‌شده که پایگاه اجتماعی خود را از دست داده است و در پس ذهن مردم، عدم پرداخت مالیات اقدامی غیرقانونی و شرم‌آور به حساب نمی‌آمده و بنابراین دولت به لطایف‌الحیل سعی می‌کرده که مردم را وادار به پرداخت مالیات کند و مردم نیز مالیات را پرداختی غیرحقیقه تلقی می‌کرده‌اند و به لطایف‌الحیل سعی در عدم پرداخت آن می‌نموده‌اند و این طرز تلقی در بین تمامی طبقات جامعه اعم از آنانی که در خدمت رژیم بوده و از قبل آن سود می‌برده‌اند و یا آنان که منافع خود را در مقابل حکومت می‌دانسته‌اند وجود داشته است.

با این وجود در حال حاضر این تقابل دیگر نباید وجود داشته باشد، به بیانی انتظار دولت از مردمی که تمام هستی خود را در راه حفظ استقلال و تمامیت کشور فدا کرده‌اند نباید به گونه‌ای باشد که گویی با گروهی متخلف روبرو است.

اگرچه عنوان این مطلب که امروز عبور از چراغ قرمز خلاف نیست و گناه است؛ کافی نیست که مردم به قوانین راهنمایی و رانندگی احترام بگذارند، کما اینکه در بسیاری از کشورهای دیگر بدون آنکه جنبه گناه بودن خلاف رانندگی مطرح باشد، این احترام به خودی خود به وجود آمده است.

حسابداری دیجیتالی

مقاله برگزیده سال ۲۰۰۰ کنفدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC)

امروزه فناوری، ابزار و امکاناتی را برای سازمانها فراهم کرده که نقش متخصصان مالی را از محدوده یک ثبت‌کننده و پردازشگر اطلاعات به یک استراتژیست بنگاه اقتصادی متحول ساخته و حضور آنان را در موفقیت‌های بنگاه سرنوشت ساز کرده است.

Scott M. Boggs

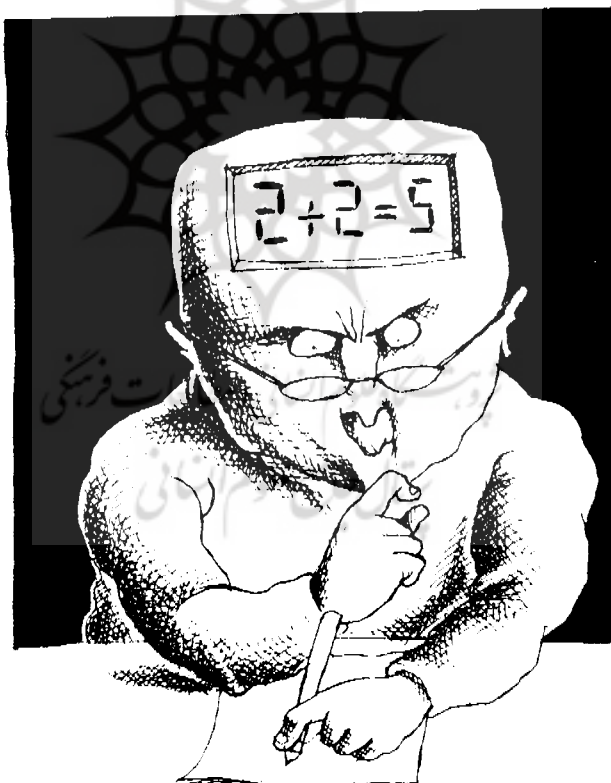
مدیر مالی شرکت مایکروسافت
ترجمه ابوالقاسم فخاریان

جزئیات اطلاعات و چگونگی محاسبه هر یک از ارقام دست یابند.

چگونگی تجهیز مایکروسافت به چنین سیستم اطلاعاتی و آثار این سیستم بر کارکرد و کارایی واحد مالی و کل شرکت موضوع این مقاله است.

امروزه فناوری، ابزار و امکاناتی را برای سازمانها فراهم کرده که نقش متخصصان مالی را از محدوده یک ثبت‌کننده و پردازشگر اطلاعات به یک استراتژیست بنگاه اقتصادی متحول ساخته و حضور آنان را در

موفقیت‌های بنگاه سرنوشت ساز کرده است. تغییر و تحول در عرصه کار متخصصان مالی از یک دهه پیش و هنگامی که ریز کامپیوترها جایگزین کامپیوترهای بزرگ



دستیابی است، بلکه استفاده‌کنندگان از اطلاعات می‌توانند گزارشها را بنا بر سلیقه و نیاز خویش به هر شکلی بیاریند. به علاوه آنان می‌توانند تا تفصیلی‌ترین سطوح به

۵ سال پیش، بستن حسابهای ماهانه در شرکت مایکروسافت دو هفته به طول می‌انجامید. امروزه شرکت مزبور قادر است در عرض ۴ روز حسابهای هر ماه را ببندد و صورتهای مالی خود را تهیه کند. تیم مالی مایکروسافت بر این باور است که بزودی خواهد توانست به مرحله گزارشگری مستمر برسد و در هر مقطع زمانی گزارشهای مالی دقیق و به‌روز را ارائه کند.

تا این اواخر، شرکت بالغ بر ۳۵۰,۰۰۰ برگ گزارش بر روی کاغذ چاپ و توزیع می‌کرد.

امروز دیگر حتی یک گزارش بر روی کاغذ چاپ نمی‌شود. اکنون نه تنها همه گزارشهای مورد نیاز به صورت مستقیم (On-Line) و از طریق کامپیوتر قابل

شدند آغاز شد. از آن دوران به ناگهان کامپیوترهای رومیزی و شخصی با قیمت‌های مناسب و با قدرت پردازش قابل ملاحظه برای اداره بسیاری از امور سازمان، بهبود کیفیت پردازش اطلاعات و استفاده از اطلاعات و تبادل دانش در اختیار همگان قرار گرفت. اما هنگامی که ریزپردازنده‌ها توانستند در قالب شبکه عمل کنند، این تحول تدریجی به یک دگرگونی اساسی بدل شد و تمام ارکان سازمانها، از جمله نقش و جایگاه متخصصان مالی را متحول ساخت. با پیدایش امکانات استفاده و رشد شگفت‌انگیز اینترنت، ابزار مناسب برای شکل‌یابی جهانی شدن واقعی اقتصاد که انتقال لحظه‌ای اطلاعات در سطح جهان را میسر می‌ساخت مهیا شد. بر پایه این رویداد و از آن پس، ارزش بنگاه دیگر نه تنها براساس داراییهای مشهود بلکه بر مبنای توان ایجاد و بهره‌برداری از اطلاعات سنجیده شد.

دنیای تجارت بر اثر توسعه کاربرد فناوری اطلاعات، تحولات دیگری را پیش رو دارد. شبکه‌های توزیع روبه افزایش است و بسیاری از شرکتها را وادار ساخته تا ترکیب محصولات و دامنه خدمات خود را افزایش دهند و به صورت جامع‌تر سوابق درآمد و هزینه ناشی از هر یک از فعالیتها، محصولات و خدمات را محاسبه و نگهداری کنند. علاوه بر این، شرکتها به این نتیجه قطعی رسیده‌اند که موفقیت در عرصه رقابت در گرو این امر است که به طور منظم مدل کسب و کار را با تغییرات پرشتاب بازار و نیازهای دم افزون مشتریان منطبق و دمساز نمایند.

۸ چالش انبوه اطلاعات

امروزه از متخصصان مالی انتظار

می‌رود که خود را با این تغییر و تحولات دمساز و اطلاعات مالی بهنگام و دقیقی را تهیه کنند که بتواند با سرعت و سهولت در اختیار استفاده‌کنندگان قرار گیرد. فناوری دیجیتال ضمن آنکه جمع‌آوری و ارائه اطلاعات را تسهیل می‌کند، موجب زایش و افزایش انبوه‌های از اطلاعات شده است. تفکیک و طبقه‌بندی، تلخیص و تجزیه و تحلیل این حجم انبوه داده‌ها به ترتیبی که نهایتاً اطلاعات سودمند و متضمن ایجاد ارزش در سازمانها را به دست دهد، خود به یک کار دشوار و سنگین تبدیل شده است.

در شرکت مایکروسافت که ۵۴ گروه مالی عهده‌دار تأمین پشتیبانی مالی برای بالغ بر ۸۵ حوزه عملیات در مقیاس جهانی است، ما با چالش استخراج و ارائه اطلاعات سودمند از دل انبوه داده‌های اطلاعاتی روبه‌رو هستیم. راه حل شرکت مایکروسافت سیستمی است به نام سیستم سلسله عصبی دیجیتالی، که عبارت است از یک محیط اینترنتی که تمام گروههای مالی را به یک سیستم واحد و یکپارچه متصل و برای کارکنان امکان دستیابی به اطلاعات و گزارشهای مالی را از طریق اینترنت فراهم می‌سازد. این سیستم که به نام شبکه اطلاعات مالی (Fin Web) نامیده می‌شود، در سال ۱۹۹۵ راه‌اندازی شد و بخشی از تلاش جسمی شرکت مایکروسافت برای ساخت و استقرار یک سیستم دیجیتال و شبکه‌ای عظیم‌تر در شرکت بوده است. از طریق شبکه سایت‌های اینترنتی، کارکنان می‌توانند از پشت میز خود صورت هزینه‌های ماموریت خویش را به سیستم بدهند و هزینه‌های آنها باز پرداخت شود، می‌توانند کالا و خدمات خریداری و یا حتی سهام خود را منتقل کنند. بدین ترتیب ما حجم استفاده از کاغذ،

زمان پردازش و هزینه چاپ و توزیع را در تبادل اطلاعات به میزان زیادی کاهش داده‌ایم. مهمتر اینکه، برای هر یک از مسئولان شرکت این امکان را فراهم آورده‌ایم تا به اطلاعات مالی مورد نیاز برای تصمیم‌گیری دسترسی داشته باشد. این‌گونه اطلاعات به تفصیلی‌ترین شکل و به صورت روزآمد در اختیار همکاران است و برای استفاده از چنین اطلاعاتی نیاز به تخصص در برنامه‌نویسی و کامپیوتر نیست. در نتیجه به کارگیری چنین سیستمی ما توانسته‌ایم آنچه را که همه سازمانهای مالی برای دستیابی به آن تلاش می‌کنند بدست آوریم و آن عبارت است از ایجاد ارزش برای سازمان در ابعاد استراتژیک از طریق کاهش زمان پردازش و ارائه اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری مدیریت.

انبارش اطلاعات

آنچه که ما امروز در اختیار داریم تفاوت اساسی با سیستم موجود در سال ۱۹۹۳ که من به عنوان مدیر مالی به مایکروسافت پیوستم دارد. در آن زمان ما اینترنت نداشتیم و از امکان توزیع مستقیم و آنی اطلاعات مالی بی‌بهره بودیم. بیش از ۳۰ دفتر کل در نقاط مختلف دنیا وجود داشت و از طریق یک کامپیوتر بزرگ VAX تلفیق صورتهای مالی انجام می‌گرفت. در روزهای پایانی هر ماه، حجم چشمگیری از بیلانها و گزارشهای مالی از نقاط مختلف دریافت می‌شد که با استفاده از امکانات صفحه‌گستر باید آنها را تلفیق می‌کردیم.

بدین منظور زمان و نیرو و هزینه قابل ملاحظه‌ای صرف می‌شد تا این اطلاعات تلفیق شده و از طریق پست، موسسات نامه‌رسانی و یا فاکس به نقاط مختلف دنیا توزیع شود.

تحلیل و توضیح علل و عوامل مغایرت برنامه‌ها و برآوردها با واقعیات هستند. تجربه نشان داده است که پاسخ به سوال از سیستم و رفع ابهامات بهره‌برداران معمولاً کمتر از یک دقیقه طول می‌کشد.

برای دستیابی به چنین امکان اطلاعاتی یک سایت به‌نام رویه‌های مالی مایکروسافت که به اختصار MAP نامیده می‌شود، در شرکت ایجاد کردیم. این سایت که مشتمل بر ۵۰۰ رویه مالی است، انطباق پردازش داده‌ها را در سیستم حسابداری با رویه‌های مصوب در تمام نقاطی که شرکت فعالیت دارد کنترل می‌کند.

این سایت با جامعیتی که دارد به کاربران امکان همه‌گونه بهره‌برداری از سیستم را می‌دهد. به عنوان مثال یک کارمند در یک گوشه شرکت می‌تواند صورت مخارج ماموریت اداری خود را به سیستم وارد کند و بلافاصله هزینه وی بازپرداخت گردد، یا فروشندگان می‌توانند با استفاده از سیستم MS Invoice، صورتحسابهای الکترونیکی خود را به سیستم وارد و وجوه خود را از طریق سیستم دریافت کنند.

یکی از ویژگیهای شبکه اطلاعاتی Fine-Web که قبلاً به آن اشاره شد این است که مدیران می‌توانند به برنامه‌ریزی و کنترل نیروی انسانی بپردازند، به این ترتیب که یک مدیر می‌تواند سمتهای خالی و نیروهای مهیا و آزاد را در سازمان بیابد و نسبت به جابجایی نیروها اقدام کند و یا براساس گزارشاتی که از عملکرد کارکنان دریافت می‌کند در مورد اضافه حقوق و پاداش آنها تصمیم بگیرد. همه این اقدامات بدون رد و بدل شدن کاغذ در سازمان و با رعایت اصول و رویه‌های مالی و اداری بلادرنگ و از طریق کامپیوتر شخصی یک مدیر قابل انجام است.

تلخیص شده دشوار بود. در سال ۱۹۹۵ نرم افزار مالی SAP R/3 را خریداری کردیم و ۷ ماه طول کشید تا این سیستم را راه انداختیم. سیستم مزبور این امکان را فراهم می‌ساخت که از یک سرفصل حساب واحد و مدل گزارشگری یکپارچه و یکنواخت در سطح کل سازمان استفاده نماییم.

براین پایه توانستیم تعدادی سیستمهای کاربردی Web-Based ایجاد کنیم که کارهای متعارف و جاری مانند خریدهای اداری، باز پرداخت هزینه‌های کارکنان و عملیات دفترداری و مانند آن به صورت اتوماتیک انجام شود و سپس به سیستم SAP انتقال یابد.

اتوماسیون این فرایندها هزینه‌های پردازشهای اطلاعات را تا ۹۰ درصد کاهش داد!

سیستم به گونه‌ای طراحی شده است که ثبت هر رویداد به صورت اتوماتیک از یک Web Site به سیستم SAP انتقال یافته و روزانه به چندین انبار ذخیره‌سازی داده‌های اطلاعاتی مبتنی بر SQL SERVER انتقال یافته و از آنجا گزارشهای استاندارد تهیه می‌گردد.

در نتیجه بهره‌برداری از این سیستم، استفاده‌کنندگان می‌توانند حسب مجوزهایی که به آنان داده شده است، از طریق کامپیوتر روی میز خویش گزارشهای تلفیقی درآمد که مثلاً ضمن آن فروش بر حسب انواع اصلی محصولات و نواحی کلان جغرافیایی تفکیک گردیده را مشاهده کنند و حسب نیاز به تفصیلی‌ترین سطوح اینگونه اطلاعات دسترسی داشته باشند، گزارشها را مطابق نیاز خویش تغییر آرایش دهند و پاسخ سوالات و ابهامات خود را در مورد گزارشهای مالی ارائه شده بیابند. نکته حائز اهمیت اینکه، این گزارشها همراه با تجزیه و

راه حل مسئله این بود که داده‌های اطلاعاتی از دل دفاتر کل استخراج شده و در یک پایگاه اطلاعاتی Microsoft Access انبار و نگهداری شود. انتقال این داده‌ها از محیط Access به Excell به منظور ایجاد گزارشهای استاندارد به‌سادگی قابل انجام بود.

در این سیستم هرگاه که داده‌های پایه‌ای اطلاعاتی تغییر داده شود و به‌روز در آیند، گزارشهای استاندارد به‌صورت اتوماتیک تغییر یافته و آخرین وضعیت را منعکس می‌کنند. این فایل‌های الکترونیکی، بر روی شبکه File Server ذخیره شده و از آنجا هر یک از بهره‌برداران و کاربران می‌توانند با شماره رمز خود به آن دستیابی داشته باشند. این سیستم ظرف ۴ ماه ساخته شد و پس از تکمیل سیستم، من از طریق E-Mail به همه مؤده دادم که دوران چاپ گزارشهای بر روی کاغذ بسر آمده است.

در آن موقع ما تازه اسم اینترنت به گوشمان خورده بود و دریافتیم که می‌توانیم صفحه‌های از Excel ایجاد کنیم که شبیه یک Web Page عمل کند و با کمک آن و با استفاده از عناوین و تصاویر ساده به گزارشگری سود و زیان بپردازیم. با این شیوه توانستیم نخستین کاربرد اینترنت ما بین شرکتها را در مایکروسافت بدعت گذاریم.

هر چند این اقدام یک گام بزرگ به پیش بود، با این وجود راه زیادی در پیش داشتیم. هنوز ۳۰ پایگاه داده‌های جداگانه و پراکنده داشتیم که عبارت بود از دفاتر کل اولیه، سرفصل حسابهای غیرهمگون، روشهای ناهماهنگ طبقه‌بندی و نام‌گذاری گزارشها و غیره. همچنین با وجود آنکه فرایند توزیع گزارشهای را ساده کرده بودیم، دستیابی به مآخذ اطلاعاتی تشکیل‌دهنده گزارشهای

بدیهی است که امکان ورود به سیستم و انجام این اقدامات براساس مجوزها و رمز ورودها به سیستم میسر است.

هر اقدامی که به شرح فوق انجام می شود بلافاصله به پایگاه اطلاعاتی SAP منتقل می شود و در فاصله ۲۴ ساعت به یک انبار داده ها منتقل شده و منبع اطلاعاتی جامعی را تشکیل می دهد که در اختیار هر یک از بهره برداران از اطلاعات در سازمان قرار می گیرد.

پیش نیازهای اجرا

اساسی ترین پیش نیازهای اجرای سیستمی با این جامعیت و یکپارچگی کدامست؟ پیش نیازهای اجرای چنین سیستمی را می توان مقدماتاً به دو گروه فنی و فرهنگی تفکیک کرد.

برای ایجاد یک سیستم مالی دیجیتال با اوصاف فوق، باید قبل از هر چیز زیرساخت های کامپیوتری مستحکم فراهم کرد که ضمن آن تمام کامپیوترهای سازمان از یک سیستم عامل مشترک استفاده کنند و از طریق یک شبکه اطمینان بخش به یکدیگر قابل اتصال باشند. برای دستیابی به چنین سیستمی، باید فضای فرهنگی لازم را پدید آورد. در بسیاری از سازمانها، متخصصان فناوری اطلاعات صرفاً فناوری را می شناسند و از قواعد کسب و کار بی اطلاعند و به همین ترتیب متخصصان مالی با مسائل اقتصادی بنگاه آشنا نیستند و از فناوری بی خبر، در حالی که ایجاد یک سیستم مطلوب محتاج همکاری و اشتراک مساعی بین تیم مالی و متخصصان فناوری اطلاعات است.

جنبه دیگر فرهنگی قضیه عبارت است از همدلی و همراهی جدی و موثر مدیریت آنهم در شرایطی که قرار است یک سیستم

قدیمی کنار گذاشته شود و تغییر و تحول اساسی در سیستمها پدید آید. مدیرعاملی که احتمالاً خود از کامپیوتر (PC) استفاده نمی کند، بهتر است دست به چنین تغییر و تحولی نزند!

ضمناً ایجاد تغییرات پر دامنه نیاز به تعریف یک چشم انداز و همچنین شکیبایی و اعتقاد به تحقق گام به گام اهداف دارد. در شرکت مایکروسافت در یک مقطعی ما خشنود بودیم که زمان بستن حسابها را از دو هفته به ۴ روز رسانیده ایم، اکنون تلاش می کنیم که به موقعیتی دست یابیم که هر لحظه اراده کنیم همان لحظه حسابها را ببندیم و گزارشگری مستمر دقیق را محقق سازیم. همچنین پروژه دیگری را در دست داریم که ضمن آن خواهیم توانست اطلاعات گوناگون مالی و غیرمالی را کنار هم قرار دهیم و با تلفیق اطلاعات شیوه ارزیابی متوازن (Balanced Scorecard) را به کار گیریم.

خلاصه و نتیجه گیری

فناوری به صورت چشمگیری نقش متخصصان مالی را از محدوده ثابت و نگهداری اطلاعات به استراتژیست های بنگاه تغییر داده است و حضور مدیران مالی را در موفقیت سازمانها محوری ساخته است.

متخصصان مالی برای انطباق خویش با این تحولات باید بتوانند اطلاعات دقیق و اطمینان بخش را به صورت تحلیلی و در اسرع وقت و به سهولت در اختیار مدیران قرار دهند.

فناوری، ضمن آنکه جمع آوری و انتقال و ارائه اطلاعات را تسهیل کرده است، در عین حال موجب افزایش قابل ملاحظه حجم داده ها گردیده است. بنابراین، پالایش

و تفکیک، تلخیص، آنالیز و ارائه اطلاعات مالی به صورتی که موجب ایجاد ارزش افزوده واقعی برای بنگاه شود به یک چالش سخت برای متخصصان مالی تبدیل شده است.

شرکت مایکروسافت با ۵۴ تیم مالی که مسئولیت ارائه خدمات مالی به ۸۵ شرکت فرعی در سطح جهان را به عهده دارد، این چالش را پشت سر نهاده است. پاسخ این متخصصان به نیازهای مدیریت، عبارت است از استقرار یک "سیستم سلسله عصبی دیجیتالی" که از یک محیط کامپیوتری مبتنی بر اینترنت برخوردار است و کلیه گروههای مالی را به یک سیستم واحد و یکپارچه متصل کرده و امکان دستیابی لحظه ای به اطلاعات و گزارشهای مالی را برای کلیه بهره برداران فراهم می سازد.

در حال حاضر در شرکت مایکروسافت همه اقدامات، از کنترل و تسویه هزینه های تنخواه گردان تا خرید کالا و خدمات و نقل و انتقال سهام از طریق کامپیوتر شخصی روی میز کارکنان انجام می شود.

هر یک از مدیران و مسئولان می توانند بدون داشتن تخصص کامپیوتری با سرعت و سهولت به آخرین و تفصیلی ترین اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم گیری دسترسی داشته باشند.

در نتیجه، شرکت موفق شده است آنچه را که سازمانهای مالی می کوشند به آن دست یابند، تحصیل کند. ما توانسته ایم از زمان و هزینه های قابل ملاحظه پردازش اطلاعات به صورت چشمگیری بکاهیم و همزمان با آن در جهت تحقق اهداف استراتژیک شرکت نقش ارزش آفرین خویش را به خوبی ایفا کنیم.



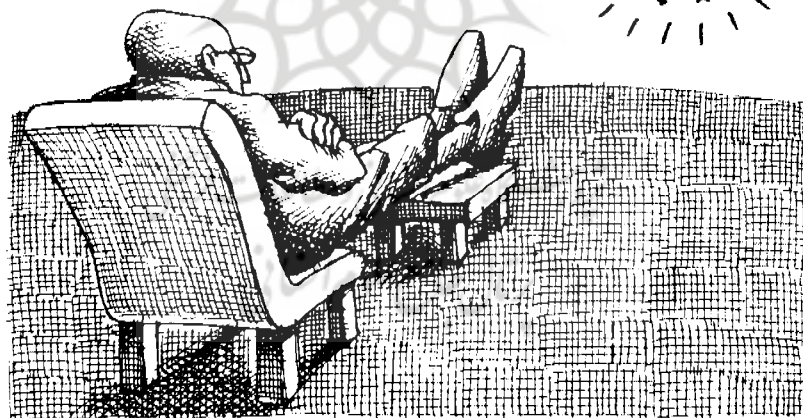
میزبان آقای نصرالله مختار، متولد سال ۱۳۲۱، فارغ التحصیل حسابداری از انگلستان با درجه "حسابدار خبره" (شریفت شده کوپرز اند لیبراند- لندن) می‌باشند. ایشان عضو پیوسته انجمن حسابداران خبره انگلستان (ICCA) - از فروردین ۱۳۴۷ - و عضو انجمن حسابداران خبره امریکا (CPA) - از آبان ۱۳۶۵ و از پیشکسوتان رشته حسابداری کشور محسوب می‌شوند. مشارالیه از شرکای موسسه حسابداری وینی مری اند کمپانی (ارنست اند یانگ فعلی) در سالهای ۱۳۵۰ و در حال حاضر شریک ارشد موسسه حسابداری مختار و همکاران، از موسسات قدیمی حرفه می‌باشند. حسابدار ضمن خوشامد تجدید دیدار با این قلم، امیدوار است در آینده نیز شاهد مقالات و مباحث حرفه‌ای بیشتری از ایشان باشیم.

سخنی چند در باب برخی مباحث حسابداری ...

نصرالله مختار

حسابدار خبره از انگلستان و امریکا (CPA و FCA)

حسابرسی انگلیسی و عبارت *presents fairly* (در گزارشهای حسابداری آمریکایی) نخست توسط این نگارنده به کار گرفته شده است. بعد از گذشت بیش از سی سال شاید وقت آن رسیده باشد که کاربرد این اصطلاحات را در همین بحث مورد ارزیابی مجدد قرار دهیم. مفهوم منصفانه از این لحاظ جالب توجه



وقتی که شلوغی ارقام و کلمات روشنی صورتهای مالی را مخدوش می‌سازد یکی از نکات عمده‌ای که در نحوه ارائه صورتهای مالی و حسابداری آنها مورد توجه می‌باشد آن است که آنها وضعیت مالی سازمان مربوط یا نتایج عملیات آن را برای یک دوره مشخص، به نحوی

است که صورتهای مالی بالاجبار حاوی انواع برآوردها و فرضیات می‌باشد که هر کدام تاثیر خاص خود را نسبت به مصادیق و ارزشهای ارائه شده در صورتهای مربوطه به جا می‌گذارند. برای مثال اگر ذخیره مالیات سال جاری را در نظر بگیریم، در تعیین برآورد آن ممکن است به تناسب هزینه‌های برگشت داده شده در سنوات اخیر، در محاسبه ذخیره‌ی این سال نیز

اصلی از زبان انگلیسی (و گاه فرانسه) می‌باشد. دلیل این امر واضح است. حرفه حسابداری مستقل به صورت امروزی آن از انگلستان و اسکاتلند برخاسته و رشد آن عمدتاً در کشورهای انگلیسی‌زبان، بخصوص انگلستان و آمریکا بوده است. کلمات روشن و منصفانه فوق نیز در مقابل کلمه *fair* در عبارت *shows a true and fair view* (در گزارشهای

درست و روشن و یا به بیانی دیگر به نحوی درست و منصفانه نشان دهند. تا این تاریخ، این نکته در متون حرفه‌ای فارسی کمتر مورد بحث قرار گرفته است که منظور از کلمات روشن و منصفانه در این عبارات چیست؟

پوشیده نیست که بسیاری از اصطلاحات ما در زمینه‌های فنی حسابداری و حسابداری برگردان کلمات

منظور نمود. چنین روشی شاید از لحاظ وزارت دارایی اصلح باشد؛ ولی در مقابل ممکن است گفته شود متفاوت بودن ماهیت و مقدار هزینه‌ها در سال جاری و یا متفاوت بودن مأمور تشخیص، و چه بسا عوامل دیگر، باعث خواهد شد رقم هزینه‌های برگشتی امسال نسبتی کاملاً متفاوت از سالهای قبل داشته باشد. پس چه باید کرد؟ این است که وقتی جمیع جهات در ترازوی سنجش قرار داده شده و سعی می‌شود برآورد معقول و مناسبی به‌کار گرفته شود، و وقتی که همین طرز عمل در جریان تعیین برآوردهای دیگر و یا ساختار عبارات و مصادیق مندرج در صورتهای مالی به‌کار گرفته شود، گفته می‌شود که صورتهای مالی تصویری درست و منصفانه از وضعیت مالی یا نتایج مالی حاصل از عملیات به‌دست می‌دهد. منصفانه بدین معنی که دیدگاههای متفاوت با دید انصاف مورد تدقیق داده شده و نتیجه حاصل، به نفع یا به ضرر، به‌کار گرفته شده است. بدین ترتیب خوانندگان مختلف صورتهای مالی، مانند سهامداران، بستانکاران، مشتریان، دستگاههای دولتی، بورس اوراق بهادار و غیره، که هرکدام از دیدگاه متفاوتی به صورتهای مالی مراجعه می‌کنند، این اطمینان را خواهند داشت که در قضاوتهای مربوط به تعیین ارزشها و کاربرد مصادیق، جانب بیطرفی و اعتدال رعایت شده است.

کلمه fair در زبان انگلیسی، معنی بسیار متداول دیگری نیز به مفهوم روشن دارد، مانند fair weather (هوای صاف) یا fair complexion (رنگ پوست روشن). مفهوم روشن در توصیف صورتهای مالی از این دیدگاه جالب توجه می‌باشد. فرم صورتهای مالی، زبانی که در بیان مصادیق مندرج در صورتهای مالی و بخصوص در یادداشتهای توضیحی پیوست آنها به‌کار می‌رود، نحوه طبقه‌بندی اقلام، و عوامل دیگر از این قبیل، کمک می‌کنند که صورتهای مالی برای خواننده مفهوم‌تر، مفیدتر و به‌طور خلاصه روشن، یا به بیان

فضای امروزه شفاف باشند. در این خصوص ریزه‌کاری‌های زیادی قابل توجه می‌باشد. بعضی وقتها ممکن است حتی عدم ذکر یک کلمه بخصوص (یا ذکر آن) به روشنی صورتهای مالی لطمه وارد آورد. چه بسا ممکن است یک قلمی که در صورتهای مالی منظور گردیده است از لحاظ مبلغ درست باشد اما مصداق ذکر شده روشن نباشد و یا حتی گمراه‌کننده باشد. برای مثال اگر در ترازنامه قلمی به‌عنوان بدهکاران تجاری و قلم دیگری تحت عنوان سایر بدهکاران قید گردیده است، مطلب کاملاً روشن است. ولی چنانکه فقط یک قلم تحت عنوان سایر بدهکاران آورده شده باشد، این ابهام برای خواننده پیش می‌آید که کلمه سایر چه معنی دارد؟ حتی ممکن است این شبهه به‌ذهن متبادر شود که عنوان دیگری (مثلاً بدهکاران تجاری) از قلم افتاده است!

بعضی وقتها مصادیق و یا عبارات به‌کار رفته در صورتهای مالی به‌علت نامانوس بودن و یا اشتباهات کلامی ایجاد شبهه و ابهام می‌کنند. برای مثال عبارت حصه جاری وامهای بلندمدت به این دلیل جاری ابهام می‌باشد که کلمات جاری و بلندمدت در یک عبارت به‌کار برده شده است. درست آن است که اگر این قلم تحت عنوان بدهیهای جاری قید می‌گردد، به عبارت اقساط جاری وامهای دریافتی اکتفا شده، طبقه‌بندی اقساط وامها به جاری و بلندمدت در یادداشتهای پیوست صورتهای مالی توضیح داده شود.

روشنی صورتهای مالی به همین نکات خاتمه نمی‌یابد. حتی نحوه درج ارقام در صورتهای مالی (به‌صورت ستونی و مرتب) و یا بیان توضیحات هرچه خلاصه‌تر، ولی در عین حال کامل، در طی یادداشتهای صورتهای مالی (به جای متن) و مانند آن، همگی به منظور ارائه تصویری روشن از وضع مالی سازمان مورد نظر می‌باشد. برعکس اطاله کلام بیهوده در یادداشتهای صورتهای مالی، و نگارشهای

غلط یا غیرمانوس، و یا تجزیه بیش از حد لزوم و یا بی‌مورد اقلام تشکیل‌دهنده مبالغ اصلی، باعث می‌شود از روشنی صورتهای مالی کاسته شود.

امروزه جنبه‌های نمایشی و توضیحی صورتهای مالی به‌قدری در جهت درک و فهم کامل و شایسته صورتهای مالی و نکات ظریف مندرج در یادداشتهای آنها موثر است که به‌نظر می‌رسد به‌کار بردن عبارت درست و روشن بهتر از عبارت درست و منصفانه باشد. شاید حتی شایسته باشد که در زبان فارسی یک قدم فراتر رفته از عبارت درست، روشن و منصفانه استفاده شود.

یک نکته تازه و مهم دیگری نیز در این بحث شایان توجه می‌باشد. در سالهای اخیر به‌علت کاهش ارزش ریال، ارقام مندرج در صورتهای مالی چنان بلند و طولیل شده‌اند که چه بسا ناخواسته باعث تاریکی افق صورتهای مالی می‌شوند، به‌طوری که خواننده از فرط شلوغی اعداد و ارقام قادر به درک ارزشمندی مبالغ و تناسبهای مهم بین اقلام مندرج در صورتهای مالی نمی‌شود. به بیان دیگر به جای آنکه تصویری درست و روشن از وضع مالی به‌دست داده شود، تصویری شلوغ و درهم برهم ارائه می‌شود. آیا موقع آن نرسیده است که به جای به‌خرج دادن وسواس از لحاظ تطبیق ارقام با دفاتر حسابداری (حتی تا آخرین ریال)، صورتهای مالی حاوی مبالغ به واحدهای میلیون ریال، یا میلیارد ریال، ارائه شود تا خواننده در همان نگاه نخستین تصویری روشن از وضع مالی مورد نظر به‌دست آورد؟ پاسخ بدون شک مثبت می‌باشد. باید امیدوار بود که شرکت‌های عمده و پیشرو در این جهت پیش‌قدم شوند تا دیگران نیز به آنها تاسی جست، ظرف مدتی کوتاه این روش به‌صورت استاندارد درآید. بدیهی است از لحاظ رعایت کامل قوانین موضوعه، ممکن است صورتهای مالی ریالی نیز به‌عنوان مدارک اضافی تهیه و در صورت ضرورت ارائه شود.

وقتی که بدنویسی در قانون و مقررات مالیاتی باعث کاربردهای غلط حسابداری می‌شود

لزومی به توضیح ندارد که در جریان تدوین قوانین و مقررات مالیاتی، ضروری می‌باشد که کاربرد حسابداری مقرراتی که وضع می‌شود بدقت مورد بررسی قرار گیرد و هرگونه اشکالی که ممکن است در عمل پیش آید، از قبل مورد تحلیل قرار گرفته و حل و فصل شود. با وجود این در قوانین و مقررات مالیاتی ما این اصل ظاهراً کمتر مورد توجه قرار می‌گیرد و به همین جهت گاه شرکتها با مسائل دشواری روبه‌رو می‌شوند. برای مثال یکی از عجایب موجود در قانون مالیاتهای مستقیم که در سالهای اخیر در عمل مورد توجه حسابداران خبره قرار گرفته است مفاد بند (د) ماده ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم (اصلاحیه ۱۳۷۱/۲/۷) است. این بند مقرر می‌دارد که در شرکتهای سهامی پس از کسر مالیات شرکت به نرخ ۱۰ درصد، از باقیمانده سود مشمول مالیات (بفرض آنکه کلیه سهام یا نام باشد) به شرح زیر مالیات محاسبه و کسر می‌گردد:

الف - نسبت به سود سهام با نام، طبق نرخهای ماده ۱۳۱ برحسب مبالغ متعلقه بفرد سهامداران.

ب - نسبت به مبالغ انتقالی به اندوخته‌ها، طبق نرخهای ماده ۱۳۱ "به نسبت سهم هر یک از سهامداران".

ج - نسبت به باقیمانده سود تقسیم نشده، طبق نرخهای ماده ۱۳۱، "به نسبت سهم هر یک از سهامداران".

بدیهی است مقررات فوق چیزی جز فرمول محاسبه نمی‌باشد. از لحاظ حسابداری، کافی است پس از احتساب جمع کل مالیاتهای قابل پرداخت که به‌نحو فوق محاسبه می‌شود، مبلغ به‌دست آمده به‌صورت اجزای مالیات بر درآمد سال در حسابها منظور شود، بدین ترتیب که سهم مالیات متعلق به سود سهام به بدهکار حساب سود سهام پرداختنی و سهم مالیاتهای متعلق به مبالغ انتقالی به

اندوخته‌ها و یا سود تقسیم نشده، به بدهکار حسابی با عنوان مالیات پرداختنی مربوط به اندوخته‌ها و سود تقسیم نشده منظور گردد. در این صورت هر زمان که در آینده مبلغی از محل اندوخته‌ها و سود تقسیم نشده سنوات قبل بین سهامداران تقسیم گردد، مالیات متعلق به آن نیز (به تناسب ارقام) از حساب مالیات پرداختنی مذکور مستهلک می‌گردد. البته باید اضافه کرد که از لحاظ نمایش ترازنامه‌ای هم لازم است هر سال مانده حساب مذکور به‌نحو مناسب در طرف حقوق صاحبان سهام کسر گردد.

ولی بدنویسی قانون سبب شده است که اولاً مالیات قابل پرداخت شرکتهای مشابهی که فقط ترکیب سهامداران آنها متفاوت است یکسان نباشد و ثانیاً به علت این بدنویسی و عدم آموزش صحیح حسابداری، در حسابهای شرکتهای مالیات احتسابی نسبت به مبالغ انتقالی به اندوخته‌ها و یا سود تقسیم نشده، مستقیماً از این اقلام کسر گردیده و باعث می‌گردد چنانکه در سنوات بعد تمام یا قسمتی از سود سهام اعلام شده از محل اندوخته‌ها و یا سود تقسیم نشده منقول از سنوات قبل تامین گردد، وضعیت مالیات متعلقه به آن مغشوش باشد و دریافت‌کنندگان اینگونه سود سهام از لحاظ بازایافت مالیاتهای مکسوره مشکل داشته باشند. این سردرگمی بخصوص موقعی افزون می‌گردد که به علت حجم هزینه‌های برگشتی، مالیاتهای مورد مطالبه از مبلغ سود تقسیم نشده سال جاری تجاوز کند، که در این حالت گاه دیده شده است سهم هر یک از سهامداران با نام از کسری مربوطه، به‌عنوان بدهی به آنان ابلاغ شده است!

ملاحظه می‌شود که تحت این شرایط بدنویسی قانون، شخصیت جداگانه شرکت از سهامداران آن (که فلسفه اساسی تشکیل شرکتها می‌باشد) به‌بوته فراموشی سپرده شده، و حقوق و مسئولیتهای شرکت با حقوق و مسئولیتهای فردی سهامداران یکی تلقی شده است، که امری است کاملاً

بی‌مورد و غلط. علاوه بر این، در حالت اخیر باستناد اعلام شرکت سرمایه‌پذیر، گاه در حسابهای شرکتهای سرمایه‌گذار رقمی به‌عنوان پیش پرداخت مالیات (مربوط به اندوخته و سود تقسیم نشده شرکت سرمایه‌پذیر) ثبت می‌گردد که هیچ ربطی به حسابهای شرکت سرمایه‌گذار نداشته و خالی از منطبق حسابداری می‌باشد. تازه بفرض آنکه اعلامیه شرکت سرمایه‌گذار به وزارت دارایی ارائه گردد، هیچ محملی برای به حساب گرفته شدن آن وجود ندارد، چرا که مالیاتهای مکسوره فقط در قبال سود سهام قابل ارائه می‌باشد نه در قبال سهمی از سود تقسیم نشده شرکت دیگری که اصولاً دریافت نشده است!

همه این بحث نشان‌دهنده آن است که اولاً چگونه گاهی اوقات مقررات قانونی بدون توجه به روشهای پذیرفته شده حسابداری تدوین می‌گردد و ثانیاً بدنویسی در قانون و مقررات چه مشکلات عمده‌ای را از لحاظ حسابداری ممکن است باعث گردد.

وقتی که بدفهمی مقررات قانونی باعث ایجاد و استمرار بدعتهای غلط حسابداری می‌شود

بحث استهلاک داراییهای ثابت موضوع روشنی است. عمدتاً در اجرای مفهوم تطابق درآمدها و هزینه‌های ادوار متوالی (باصطلاح matching concept) که گاه با بیان مفهوم وضع هزینه‌های هر دوره از درآمدهای همان دوره بیان می‌شود، و در درجه دوم در اجرای مفهوم محافظه‌کاری (principle of conservatism)، بسطهای تمام شده (یا ارزش) داراییهای ثابت در طی عمر مفید آن مستهلک گردیده و به‌طور مستقیم یا از طریق حسابهای بهای تمام شده به حساب سود و زیان سالهای مربوط منظور می‌گردد. موضوع مهم از لحاظ منصفانه بودن صورتهای مالی آن است که سهم استهلاک که در هر سال مالی به حساب گرفته می‌شود تحت شرایط و اوضاع و احوال موجود مبلغ عادلانه‌ای باشد. بدیهی

است این مبلغ لزوماً برای شرکت‌های مختلف مساوی نخواهد بود، چرا که میزان و نحوه استفاده از داراییها، کیفیت و انضباط عملیات سرویس و نگهداری داراییها، و بالاخره مشخصات فنی اقلام دارایی، ممکن است از یک شرکت به شرکت دیگر تفاوت‌های عمده‌ای داشته باشد. این به عهده هیئت مدیره هر شرکت و مشاوران فنی آن است که در شرایط خاص هر شرکت نرخهای استهلاک متناسب و معقولی تصویب کند و یا نرخهای مصوب قبلی را با توجه به آخرین تجارب به دست آمده، مورد تجدیدنظر قرار دهد. از سوی دیگر همان‌طور که حساب‌برسان کافی بودن سایر ذخائر را مورد بررسی قرار می‌دهند، ذخیره استهلاک را نیز که از عمده‌ترین اقلام هزینه هر سال می‌باشد مورد توجه و رسیدگی قرار خواهند داد و بنابراین امکان اینکه هیئت مدیره شرکتی بدون دلائل موجه استهلاک کمتر یا بیشتری از میزان درست و منصفانه به حساب منظور نموده و بدین ترتیب سود یا زیان شرکت دستخوش نوسانات غیرمعقول گردد، وجود نخواهد داشت.

بحث استهلاک اتفاقاً از دیدگاه مدیریت مالی نیز دارای اهمیت می‌باشد. اگرچه استهلاک عمدتاً به منظور تسهیم بهای تمام شده (یا ارزش) غیرقابل بازیافت داراییهای ثابت بین سالهای مورد استفاده از آنها، و یا طی زمانی که به تدریج از حیز انتفاع خارج می‌شوند می‌باشد، ولی در عین حال ذخیره‌ای که بدین ترتیب انباشته می‌شود به منظور جانشین کردن داراییهای جدید به جای اقلام کهنه شده و یا غیرقابل استفاده به کار می‌رود. بنابراین کافی بودن ذخیره استهلاک در عین حال باید با بهای جایگزینی داراییهای ثابت ارتباط داشته باشد و گرنه سهم هزینه استهلاک منظور شده در حسابها در واقع کمتر از میزان لازم برای جانشینی داراییها خواهد بود و چه بسا سودی که در حسابها نشان داده می‌شود در واقع سود کاذب باشد. لازمه احتساب استهلاک صحیح از این لحاظ آن است که در شرایطی که قیمت‌های جایگزینی به‌طور

چشمگیری روند صعودی داشته باشند، هر دو سه سال یکبار کلیه داراییهای ثابت مورد تجدید ارزیابی قرار گیرند و استهلاک احتسابی از آن پس براساس ارزشهای جدید باشد. بدیهی است تفاوت به دست آمده در نتیجه هر تجدید ارزیابی، در مقابل تحت عنوان اندوخته تجدید ارزیابی جزء حقوق صاحبان سهام منظور می‌شود ولی تا زمان تحقق غیرقابل تقسیم خواهد بود.

بدیهی است در همه سیستمهای مالیاتی جهان، نرخهای جداگانه‌ای نیز در خصوص استهلاک قابل قبول از لحاظ مالیاتی به تصویب می‌رسد که منطبقاً به لحاظ در نظر گرفتن بدترین شرایط، و همچنین به منظور تشویق سرمایه‌گذاری و بهینه‌سازی داراییهای ثابت، غالباً نرخهای ارفاقی می‌باشند. مثلاً ماشینی که در عمل ممکن است بیست سال عمر مفید داشته باشد تحت مقررات مالیاتی ظرف مدت ۵ سال یا ۱۰ سال قابل استهلاک می‌باشد. در نتیجه سهمی از مالیاتی که حقاً به دوره‌های جاری تعلق می‌گیرد عملاً به سنوات آتی انتقال می‌یابد (به دلیل کسر استهلاک بیشتر در سال جاری)، که در تهیه صورتهای مالی درست و منصفانه باید در نظر گرفته شود. به بیان دیگر، چون به علت تفاوت بین نرخهای استهلاک مصوب مالیاتی و نرخهای استهلاک واقعی، مبلغ کل استهلاک منظور شده در حسابهای قانونی شرکت کمتر و یا بیشتر از مبلغ قابل کسر برای تعیین سود مشمول مالیات خواهد بود، برای آنکه صورتهای مالی نشان‌دهنده تصویر درست و منصفانه‌ای از این وضعیت باشد، لازم است رقم تفاوت مالیات محاسبه گردیده و تحت عنوان مالیاتهای معوق در حسابها ثبت گردد. معمولاً در سالهای نخستین استفاده از داراییهای ثابت که نرخهای استهلاک مصوب مالیاتی بالاتر از نرخهای استهلاک واقعی هستند، حساب مذکور مانده بدهکار خواهد داشت و در سالهای آخرین که استهلاک واقعی رقم بالاتری می‌باشد تفاوت مالیات احتسابی معکوس حالت اول بوده و مانده بدهکار متدرجاً

مستهلك می‌گردد.

اما در کشور ما، درک غلط از مفاد قانون مالیاتهای مستقیم باعث شده است که نرخهای استهلاک مقرر شده در قانون و آئین‌نامه‌های اجرایی آن، نرخهای صحیح استهلاک تلقی شده و برای همه شرکتها (صرف‌نظر از شرایط خاص هر یک) به‌طور یکنواخت به کار گرفته شوند. این برداشت غلط و بدعتی که در نتیجه آن ایجاد شده و استمرار یسافته است، باعث گردیده که حسابهای شرکتها واقعاً تصویر درست و منصفانه‌ای را از این لحاظ به دست ندهند. به بیان دیگر اولاً استهلاک منظور شده در حسابها صحیح و واقعی نیست و ثانیاً آثار مالی و مالیاتی ناشی از کاربرد نرخهای استهلاک مصوب مالیاتی در نظر گرفته نمی‌شود. از طرف دیگر موضوع تجدید ارزیابی داراییهای ثابت به‌نحو مقتضی در قانون پیش‌بینی نشده است، به‌طوری که اگر یک شرکت عادی طبق اصول حسابداری پذیرفته شده و بین‌المللی اقدام به این عمل کاملاً به مورد و بجا بکند، تحت مقررات فعلی قانون می‌بایست نسبت به افزایش دفتری حاصل از تجدید ارزیابی، مالیات پرداخت کند! آنهم بر مبنای سود تقسیم نشده که با بی‌عدالتی مندرج در قسمت دوم این نوشتار مورد بحث قرار گرفت.

درست است که نرخهای استهلاک که در قانون مالیاتها منظور می‌شود خود به‌عنوان عامل مهمی در تعیین نرخهای استهلاک واقعی باید مورد توجه قرار گیرد، ولی همان‌طور که در بالا بیان گردید استهلاک واقعی باید تابعی از واقعیات هر مورد، از قبیل عمر مفید، کیفیت سرویس، میزان استفاده، مشخصات فنی، ارزش اسقاطی دارایی و نظایر آن باشد. به‌دست دادن تصویری درست و منصفانه یا درست و روشن در گرو بذل توجه به واقعیات زندگی و عملکرد مالی است، نه آنچه از روی بدفهمی مقررات قانونی باعث بدعت غلط شده باشد.

راهنمایی برای کاربرد روشهای تحلیلی

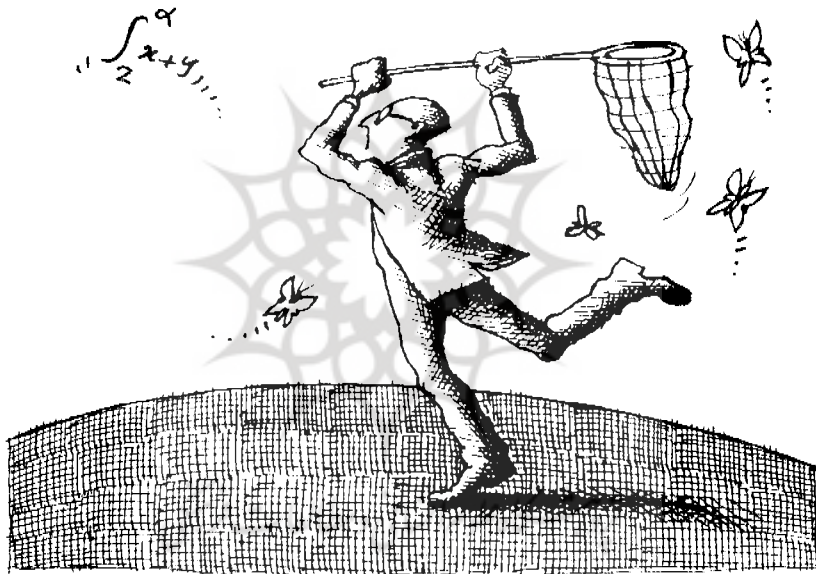
بیانیهی استاندارد حسابرسی، حسابرسان را ملزم به استفاده از روشهای تحلیلی در مراحل طرح ریزی و بازنگری نموده و استفاده از این روشها را به عنوان یک آزمون محتوا پیشنهاد می کند.

Janet Colbert*

ترجمه محمدرضا عربی مزرعه شاهی
کارشناس ارشد حسابداری

مقدمه

هنگام کاربرد روشهای تحلیلی در یک پروژه حسابرسی، حسابرس از ارتباط بین داده ها برای تعیین حسابهایی که ممکن است دارای تحریف مهم باشند؛ استفاده می کند. حسابرس انتظار دارد که ارتباط بین داده ها منطقی و قابل قبول^۱ باشد. وی همچنین انتظار دارد که



است تحریفات عمده در حسابها وجود داشته باشد.

انواع زیادی از روشهای تحلیلی در دسترس می باشد. بعضی از روشها بسیار ساده اند؛ در حالی که بعضی دیگر به داده های پرحجمی نیاز دارند. بعضی از روشها برای کشف تحریفات در برخی حسابها از سایر روشها مفیدتر هستند.

این مقاله درباره انواع مختلف روشهای تحلیلی که در دسترس حسابرسان می باشد، اطلاعاتی که برای به کارگیری یک روش مورد نیاز است و نهایتاً اینکه هر نوع روش تحلیلی برای چه حسابهایی کاربرد دارد، بحث می کند.

آزمونهای منطقی بودن^۲

حسابرس هنگام استفاده از آزمونهای منطقی بودن، داده های غیرمالی یا عملیاتی را برای بدست آوردن یک مقدار مورد انتظار به کار می گیرد. مقدار مورد انتظار با اعداد

حسابرسان را ملزم به استفاده از روشهای تحلیلی در مراحل طرح ریزی و بازنگری نموده و استفاده از این روشها را به عنوان یک آزمون محتوا پیشنهاد می کند.

با استفاده از روشهای تحلیلی در طول مرحله طرح ریزی یا به عنوان آزمون محتوا، حسابرس بدنبال روابط مشکوک بین داده های حسابرسی نشده می باشد.

هنگامی که از روشهای تحلیلی در مرحله بازنگری استفاده می شود، حسابرس سعی دارد مشخص نماید که آیا ارقام حسابرسی شده قابل قبولند یا هنوز ممکن

این ارتباط در طول زمان ادامه داشته باشد و یا اگر شرایط تغییر کرد به میزان قابل پیش بینی تغییر کند.

بیانیهی استاندارد حسابرسی شماره ۵۶^۳، روشهای تحلیلی^۳، (پیوست الف) به این نکته اشاره دارد که روشهای تحلیلی را می توان در سه مرحله از حسابرسی به کار برد که عبارتند از:

۱- در طول مرحله طرح ریزی؛

۲- به عنوان آزمون محتوا؛

۳- در طول مرحله بازنگری.

بیانیهی استاندارد حسابرسی،

حسابرسی نشده صاحبکار مقایسه می‌شود تا مشخص گردد که آیا ارقام حسابرسی نشده معقول هستند یا خیر؟ تفاوت میان مقدار مورد انتظار و مانده حسابرسی نشده ممکن است مستلزم بررسی بیشتر باشد.

حسابرس در بررسی این اختلافات از قضاوت حرفه‌ای یا یک قاعده تصمیم‌گیری شناخته شده استفاده می‌کند. برای مثال حسابرس ممکن است تفاوت‌های ۱۰ درصد و بیشتر را مورد بررسی قرار دهد. داده‌های عملیاتی که در آزمون منطقی بودن برای بدست آوردن یک مقدار مورد انتظار به کار می‌رود به طبیعت کار مشتری (صاحبکار) و همچنین حساسی که مورد آزمون قرار می‌گیرد بستگی دارد. برای مثال بررسی درآمد در یک مرکز درمانی را در نظر بگیرید. تعداد بیماران ثبت‌نام شده و جدول نرخهای درمان برای بدست آوردن مقدار مورد انتظار حساب فروش استفاده می‌شوند. به همین ترتیب در آزمون درآمد یک موسسه تخصصی همانند کانون وکلا و... حسابرس تعداد اعضاء و جدول تعرفه‌ها را برای تخمین مانده حساب به کار می‌گیرد. کاربرد آزمونهای منطقی بودن عمدتاً ساده و آسان می‌باشد. همچنین اطلاعاتی که برای تخمین اعداد مورد انتظار به کار می‌رود سهل الوصول می‌باشند. از آنجایی که داده‌های عملیاتی مربوط به دوره جاری می‌باشد ارقام دوره‌های قبل در آزمون منطقی بودن استفاده نمی‌شود چرا که مقایسه دوره‌های عملیاتی صورت نگرفته است.

از آنجایی که داده‌های عملیاتی ناشی از جریانهای کاری می‌باشد معمولاً بهترین کاربرد آزمونهای منطقی بودن در حسابهای است که این جریانها را اندازه‌گیری می‌کنند: یعنی درآمدها و هزینه‌ها.

۱۶ تجزیه و تحلیل روند^۵

تجزیه و تحلیل ساده روند

در تجزیه و تحلیل روند حسابرس مانده‌های حسابرسی نشده صاحبکار را با روند حساب مقایسه می‌کند. این روش معمولاً برای حسابهای درآمد و هزینه مناسب تراز حسابهای دارایی و بدهی می‌باشد. کاربرد تجزیه و تحلیل روند معمولاً ساده است و در عمل به‌طور وسیعی از آن استفاده می‌شود. در تجزیه و تحلیل روند دو رویکرد وجود دارد:

● رویکرد تشخیصی^۶؛

● رویکرد علی^۷.

کاربرد رویکرد تشخیصی ساده‌تر است لیکن رویکرد علی برای حسابرسی مفیدتر می‌باشد. هنگام استفاده از رویکرد تشخیصی حسابرس مانده‌های حسابرسی نشده یک حساب را با مانده‌های حسابرسی شده دوره‌های قبل مقایسه می‌کند. برای مثال اگر درآمد فروش در ۴ سال گذشته بین ۵ و ۶ درصد رشد داشته است، رشد ۹ درصدی آن در سال جاری برای حسابرس سوال برانگیز خواهد بود.

حسابرسی که از رویکرد علی در تجزیه و تحلیل روند استفاده می‌کند یک مقدار مورد انتظار بدست می‌آورد و آن را با مانده‌های حسابرسی نشده مقایسه می‌کند. اگر ارقام حسابرسی نشده به میزان قابل توجهی با مقدار مورد انتظار تفاوت داشته باشد دلایل این تفاوت بررسی می‌شود. حسابرس ممکن است از روشهای مختلفی برای بدست آوردن مقدار مورد انتظار استفاده کند. در این روشها کمیتهای انتظاری براساس مبانی زیر بدست می‌آیند:

● مانده سالهای گذشته؛

● مانده سالهای گذشته + درصد تغییرات دو سال گذشته؛

● مانده سالهای گذشته + میانگین تغییرات چند سال گذشته؛

● میانگین مانده حساب در چند سال گذشته؛

● اعداد بودجه‌ای؛

● اعداد صنعت.

حسابرس انتظار دارد که مانده حساب همانند گذشته رفتار کند. با اینحال اگر حسابرس متوجه شرایطی شود که باعث تغییراتی در روند شده‌اند باید تاثیرات این شرایط را در تعیین مقدار مورد انتظار مد نظر داشته باشد. برای مثال فرض کنید کارگران تولیدی در طی سال اعتصاب کرده باشند و این اعتصاب باعث مذاکره برای افزایش حقوق شده باشد؛ بنابراین حسابرس باید این حوادث را هنگامی که مقدار مورد انتظار هزینه حقوق و دستمزد را برآورد می‌کند در نظر بگیرد. همچنین این رویدادها باید در حسابرسی بهای تمام شده کالاهای فروش رفته، موجودی پایان دوره، حقوق پرداختنی و حسابهایی که به مزایای کارکنان مربوط می‌شود، مدنظر قرار گیرد. بدلیل اینکه حسابرس باید هنگام تعیین مقدار مورد انتظار، شرایطی را که بر مانده حسابها موثر هستند مد نظر قرار دهد بیانیه استاندارد حسابرسی ۵۶، روشهای تحلیلی، خاطر نشان می‌سازد که برای آزمون محتوا رویکرد علی بر رویکرد تشخیصی مرجح می‌باشد. با این حال هر دو رویکرد علی و تشخیصی در مرحله طرح‌ریزی و پایانی یک حسابرسی مناسب می‌باشند.

رگرسیون^۸

رگرسیون یک نوع تجزیه و تحلیل روند می‌باشد که بسیار دقیق‌تر از تجزیه و تحلیل ساده روند است. یک حسابرس ممکن است از رگرسیون ساده یا چند متغیره استفاده کند. هنگام استفاده از رگرسیون ساده، حسابرس با استفاده از آمار معادله خط راست را بدست می‌آورد این معادله نشان‌دهنده بهترین خطی است که از میان یک دسته نقطه می‌گذرد و بصورت فرمول $Y = A + BX$ می‌باشد. متغیر Y مقدار پیش‌بینی شده را نشان خواهد داد. متغیر X یک متغیر

را در نظر داشته باشد که نوع فن آوری، بازار مصرف و اهرمهای مالی مشخص ممکن است بر قابلیت مقایسه واحدهای تجاری تاثیرگذار باشد.

نسبتهای مالی^{۱۳}

نسبتهای مالی را می توان به ۴ گروه مشخص طبقه بندی نمود:

- نسبتهای سودآوری؛
- نسبتهای فعالیت؛
- نسبتهای نقدینگی؛
- نسبتهای اهرمی.

نسبتهای سودآوری نشان می دهد که شرکت در امر سودآوری به چه میزان کارایی داشته است. درصد سود ناخالص، بازده داراییها و بازده مالکانه نسبتهای سودآوری هستند. نسبتهای فعالیت برای تجزیه و تحلیل اینکه صاحبکار چگونه از منابعش استفاده کرده است می باشد. گردش موجودیها نشان می دهد که موجودیها در طی سال چندین بار فروخته شده اند. به طور مشابه گردش حسابهای دریافتی دفاعاتی را که حسابهای دریافتی در طی سال وصول شده اند نشان می دهد. نسبتهای فعالیت عبارتند از دوره گردش موجودیها - دوره وصول مطالبات و دوره گردش داراییها.

نسبتهای نقدینگی نشان دهنده وضعیت نقدینگی شرکت و قدرت بازپرداخت تعهدات کوتاه مدت آن می باشد. نسبت جاری و نسبت آتی مثالهایی از نسبتهای نقدینگی هستند.

از آنجایی که نسبتهای اهرمی میزان تامین مالی صاحبکار از طریق ایجاد بدهی را نشان می دهد حسابرس تخمینی از ریسک صاحبکار نسبت به طلبکارانش را بدست می آورد. نسبت بدهی و نسبت بدهی بلندمدت و دوره زمان پرداخت بهره از مهمترین نسبتهای اهرمی می باشند.

صورتهای مالی هم مقیاس^{۱۴}

برای تهیه صورتهای مالی همگن،

لازم است، با این حال بعضی مطالعات نشان داده اند که می توان مدل مناسبی را با مشاهدات کمتر نیز تهیه کرد. بدلیل اینکه آریما یک روش پیچیده است و مشاهدات زیادی برای تخمین مدل آماری نیاز دارد، در عمل بصورت محدودتری مورد استفاده قرار می گیرد. همانند سایر روشهای تجزیه و تحلیل، آریما نیز برای حسابهای سود و زیان کاربرد دارد.

تجزیه و تحلیل نسبتهای^{۱۰}

هنگام استفاده از تجزیه و تحلیل نسبتهای حسابرس ارتباط بین مانده حسابها را با استفاده از تجزیه و تحلیل نسبتهای یا صورتهای مالی هم مقیاس آزمون می کند. هر دو روش برای آزمون حسابهای سود و زیانی و حسابهای ترانزنامه ای مفید می باشد.

در تجزیه و تحلیل روند ممکن است از دو رویکرد سریهای زمانی^{۱۱} یا رویکرد مقطعی^{۱۲} استفاده شود.

حسابرسی که از رویکرد سریهای زمانی استفاده می کند نسبتهای مالی یا صورتهای مالی هم مقیاس را در طول چند دوره بررسی می کند.

رویکرد مقطعی شامل مقایسه نتایج اطلاعات صاحبکار با سایر شرکتها یا میانگینهای صنعت می باشد. یک مثال از رویکرد سریهای زمانی و رویکرد عرضی در جدول شماره ۱ نشان داده شده است.

در تفسیر داده هایی که ناشی از مقایسه اطلاعات صاحبکار و سایر شرکتها یا صنعت می باشد (رویکرد مقطعی) باید دقت زیادی به عمل آید. برای مثال استفاده از رویه های مختلف حسابداری همانند روشهای مختلف قیمتگذاری موجود کالا (FIFO یا LIFO) ممکن است صورتهای مالی شرکتها را کاملاً متفاوت نشان دهد. در کنار رویه های حسابداری که توسط شرکتها استفاده می شود حسابرس باید این نکته

مستقل است که بصورت فرمول مورد نظر با Y مرتبط می شود. در معادله فوق A مقدار ثابت و B ضریبی است که ارتباط بین Y و X را مشخص می کند. حسابرس از تعداد زیادی از مشاهدات Y و X برای بدست آوردن پارامترهای A و B استفاده می کند مقدار X دوره جاری برای پیش بینی Y دوره جاری مورد استفاده قرار می گیرد.

به عنوان مثالی برای کاربرد رگرسیون یک متغیره هزینه خدمات رفاهی (آب، برق، تلفن) را برای یک شرکت در نظر بگیرید. برای پیش بینی هزینه خدمات رفاهی سال جاری حسابرس ممکن است از تعداد ساعات استفاده از این خدمات به عنوان متغیر مستقل استفاده کند. وی اطلاعات ساعات تولید و هزینه خدمات رفاهی سالهای قبل را جمع آوری می کند و با استفاده از ریاضیات معادله سازی بهترین خط را تخمین می زند.

رگرسیون چند متغیری تکنیک پیچیده تری نسبت به رگرسیون یک متغیری می باشد. این روش از ۲ یا چند متغیر مستقل استفاده می کند تا ارتباط آنها را با متغیر تابع نشان دهد. برای مثال علاوه بر استفاده از ساعات تولید به عنوان تنها عامل هزینه خدمات رفاهی، حسابرس ممکن است از تعداد واحدهای تولید شده و نرخ خدمات رفاهی نیز استفاده کند.

بسته به میزان و شدت ارتباط بین متغیرهای مستقل و متغیر تابع، رگرسیون چند متغیری نسبت به رگرسیون یک متغیری تخمین بهتری از متغیر تابع بدست می دهد.

روش آریما^۹ یکی دیگر از روشهای تجزیه و تحلیل روند می باشد. حسابرس مدل آریما را براساس الگوی داده های دوره مورد نظر و برای چندین دوره بدست می آورد.

متخصصان آریما اظهار می دارند که حداقل ۵۰ مشاهده برای تعیین مدل آریما

حسابرس درصد هر یک از اجزاء صورت سود و زیان یا ترازنامه را نسبت به یک مقدار مشخص بدست می‌آورد. مقدار مشخص در صورت سود و زیان ممکن است خالص فروش و برای ترازنامه جمع داراییها باشد.

نتیجه‌گیری

روشهای تحلیلی به‌عنوان ابزاری کارا و اثربخش برای شناسایی بخشهایی از صورتهای مالی صاحبکار که ممکن است دارای تحریفات مهم باشد به کار می‌رود. آزمون منطقی بودن یک روش ساده از روشهای تحلیلی است که از اطلاعات مالی و عملیاتی به منظور تخمین یک مقدار مورد انتظار برای یک مانده حساب استفاده می‌کند.

تجزیه و تحلیل روند دارای بیشترین کاربرد عملی می‌باشد. هنگامی که از تجزیه و تحلیل روند استفاده می‌شود حسابرس یا کمیت صاحبکار را با روند سالهای گذشته مقایسه می‌کند و یا آنها را با یک مقدار پیش‌بینی شده برای سال جاری که با استفاده از روند سالهای گذشته بدست آمده است مقایسه می‌کند.

روشهای رگرسیون و آریمای (ARIMA) پیچیده‌ترند. هر دو روش از مشاهدات سالهای گذشته برای بدست آوردن یک مدل آماری استفاده می‌کنند. سپس این مدل برای پیش‌بینی مقدار سال جاری یک حساب به کار می‌رود. تجزیه و تحلیل نسبتها عموماً توسط حسابرسان به کار می‌رود همچنین حسابرسان ممکن است نسبتهای مختلفی را محاسبه کنند یا صورتهای مالی هم‌مقیاس تهیه نمایند.

بدلیل اینکه بیانیه استاندارد حسابرسی ۵۶، استفاده از روشهای تحلیلی را در دو مرحله از مراحل حسابرسی لازم دانسته و استفاده از آنها را در مرحله سوم توصیه نموده است لازم است حسابرسان از

جدول شماره ۱- رویکرد سریهای زمانی و رویکرد عرضی در تجزیه و تحلیل نسبتها

بدهی جاری / دارایی جاری - نسبت جاری

سال	صاحبکار	شرکت A	شرکت B	شرکت C	میانگین صنعت
۱۹×۵	۲/۲	-	-	-	-
۱۹×۶	۲/۳	-	-	-	-
۱۹×۷	۲/۱	-	-	-	-
۱۹×۸	۲/۳	-	-	-	-
۱۹×۹	۲/۱	۱/۹	۱/۸	۲/۳	۲/۲
رویکرد بررسی مقطعی	رویکرد سریهای زمانی				

بدست آوردن شواهد کافی درباره ادعاهای مشخصی که به مانده یک حساب یا دسته‌ای از معاملات ارتباط دارد.

ج - به‌عنوان بررسی کلی صورتهای مالی در مرحله بازنگری حسابرسی.

۴- برای دستیابی به هدفهای مشخص شده در بند الف و ج فوق کاربرد روشهای تحلیلی در تمام حسابرسیها ضروری می‌باشد. همچنین در بعضی موارد برای دستیابی به هدفهای مشخص آزمون محتوا، روشهای تحلیلی از کارایی و اثربخشی بیشتری نسبت به رسیدگیهای تفصیلی برخوردارند.

۵- روشهای تحلیلی شامل مقایسه منبغ ثبت شده و یا نسبتهای بدست آمده از منبغ ثبت شده در حسابها با ارقام مورد انتظار^{۱۵} حسابرس می‌باشد. مثالهایی از منابع اطلاعات برای بدست آوردن ارقام مورد انتظار حسابرسی عبارتند از:

الف - اطلاعات مالی دوره‌های قبل با در نظر گرفتن تغییرات شناخته شده.

ب - نتایج پیش‌بینی شده، برای مثال بودجه‌ها و یا پیش‌بینی‌هایی که از داده‌های سالانه و یا میان‌دوره‌ای حاصل شده‌اند.

ج - روابط بین اقلام اطلاعات مالی طی دوره.

د - اطلاعات مربوط به صنعتی که صاحبکار در آن فعالیت دارد برای مثال اطلاعات درصد سود ناخالص آن صنعت.

ه- روابط بین اطلاعات مالی و اطلاعات غیرمالی مربوط.

روشهای مختلف و قابل دسترسی تحلیلی آگاه باشند. این مقاله نشان داده که چگونه با روشهای ساده می‌توان شواهد حسابرسی کارا و اثربخشی فراهم نمود.

پیوست الف

بیانیه استاندارد شماره ۵۶ روشهای

تحلیلی

جایگزین استاندارد شماره ۲۳- روشهای

تحلیلی

مقدمه

۱- بیانیه استاندارد شماره ۵۶ حسابرسی رهنمودهایی برای استفاده از روشهای تحلیلی ارائه نموده است و استفاده از این روشها را در مراحل طرح‌ریزی و بازنگری کلیه حسابرسیها الزامی می‌داند.

۲- روشهای تحلیلی شامل ارزیابی اطلاعات صورتهای مالی از طریق مطالعه روابط معقول میان داده‌های مالی و غیرمالی می‌باشد. فرض اساسی که کاربرد روشهای تحلیلی بر آن استوار است وجود روابط معقول میان داده‌ها و بقا (ادامه داشتن) این روابط در صورت عدم وجود شرایط شناخته شده مخالف می‌باشد.

۳- روشهای تحلیلی برای مقاصد مختلفی کاربرد دارد از جمله:

الف - کمک به حسابرس در طرح‌ریزی ماهیت، زمانبندی و حدود (دامنه) استفاده از سایر روشهای حسابرسی.

ب - به‌عنوان یک آزمون محتوا برای

حسابداری تجدید ارزیابی داراییهای ثابت

برای آشنایی بیشتر با روشهای متداول حسابداری تجدید ارزیابی داراییهای ثابت، در این نوشتار به بررسی این روشها و وجوه اختلاف و اشتراک آنها و نیز نکات لازم الاجرا در رهنمودهای حسابداری در ارتباط با تجدید ارزیابی داراییهای ثابت پرداخته شده است.

حمیدرضا علمشاهی

مقدمه

در فروردین ماه ۱۳۷۹، لایحه تجدید ارزیابی دارایی اشخاص حقوقی در هیئت دولت به تصویب رسید که در صورت تصویب نهایی آن از سوی مجلس شورای اسلامی، امکان تجدید ارزیابی داراییهای واحدهای تجاری در هر ده سال یکبار فراهم خواهد شد.



استهلاک انباشته داراییهای ثابت و ثبت آثار افزایش قیمتها در حسابها، با عنوان تجدید ارزیابی داراییهای ثابت نام برده می شود.

در کنار شرایط تعیین شده برای تجدید ارزیابی داراییهای ثابت که در ارتباط با مبانی ارزشگذاری برای تجدید ارزیابی داراییها برای ارزیابی

مجدد، تناوب زمانی برای تجدید ارزیابی و ویژگیهای ارزیابان است، دو روش متمایز برای ثبت آثار مالی ناشی از تجدید ارزیابی در حسابها در نظر گرفته شده است. در روش اول، بها و استهلاک انباشته دارایی تجدید ارزیابی شده هر دو تعدیل می شوند تا ارزش دفتری دارایی برابر خالص مبلغ تجدید ارزیابی شود و در روش دوم، بهای تمام شده دارایی تا میزان مبلغ تجدید ارزیابی افزایش و استهلاک انباشته تا هنگام تجدید

اختلاف و اشتراک آنها و نیز نکات لازم الاجرا در رهنمودهای حسابداری در ارتباط با تجدید ارزیابی داراییهای ثابت پرداخته شده است.

وجود تورم شتابان و افزایش قیمتهای نسبی کالاها و خدمات، بازنگری در بهای ثبت شده داراییهای بلندمدت را به لحاظ تامین ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات مالی ناگزیر ساخته است. در واژگان حسابداری از فرایند بازنگری در بها و

پیش از این، به موجب مصوبه مورخ ۱۳۷۶/۸/۲۴ مجلس، بانکهای کشور مجاز به تجدید ارزیابی داراییهای خود شده بودند که دستورالعمل اجرایی آن نیز از سوی شورای عالی بانکها تنظیم و جهت اجرا به بانکها ابلاغ شد.

برای آشنایی بیشتر با روشهای متداول حسابداری تجدید ارزیابی داراییهای ثابت، در این نوشتار به بررسی این روشها و وجوه

ارزیابی حذف می شود تا ارزش دفتری دارایی برابر مبلغ تجدید ارزیابی شده آن گردد.

به موجب بند ۳۵ استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۱۶ با عنوان اموال، ماشین آلات و تجهیزات این دو روش مورد اشاره قرار گرفته است.

«هنگامی که یکی از اقلام اموال، ماشین آلات و تجهیزات تجدید ارزیابی می شود، استهلاك انباشته مربوط به آن در تاریخ تجدید ارزیابی یا

الف- متناسب با تغییر در مبلغ دفتری دارایی ناخالص تجدید ارائه می شود که بدین ترتیب مبلغ دفتری دارایی پس از تجدید ارزیابی با بهای ارزیابی شده آن برابر می گردد. این روش اغلب در مواردی مورد استفاده قرار می گیرد که یک دارایی توسط یک شاخص قیمت به ارزش جایگزینی مستهلک شده آن تجدید ارزیابی می شود.

ب- در مقابل مبلغ دفتری دارایی ناخالص حذف می شود و مبلغ خالص تجدید ارزیابی شده تعدیل می گردد. برای مثال این روش برای ساختمانهایی که برحسب ارزش بازار آنها تجدید ارزیابی می شوند، به کار گرفته می شود.»

برای آشنایی بیشتر با روشهای پیش گفته و تفاوتهای موجود میان آنها با طرح یک مثال عددی به بررسی هر یک از این روشها می پردازیم.

تجهیزات خریداری شده به ارزش ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال که برابر جدول استهلاكات موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم باید به روش خط مستقیم و ۱۰ ساله مستهلک شود در پایان سال چهارم به ارزش ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال تجدید ارزیابی می شود. استهلاك انباشته و ارزش دفتری دارایی مفروض پیش و پس از تجدید ارزیابی به شرح جدول شماره ۱ است.

۲۰ برای انعکاس آثار تجدید ارزیابی در

جدول شماره ۱

شرح اقلام	پیش از تجدید ارزیابی ریال	پس از تجدید ارزیابی ریال
بهای تمام شده	۵,۰۰۰,۰۰۰	۶,۰۰۰,۰۰۰
استهلاك انباشته	(۲,۰۰۰,۰۰۰)	(۲,۴۰۰,۰۰۰)
ارزش دفتری	۳,۰۰۰,۰۰۰	۳,۶۰۰,۰۰۰

جدول شماره ۲

استهلاك انباشته بر مبنای بهای تجدید ارزیابی	$۶,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۴}{۱۰} = ۲,۴۰۰,۰۰۰$
استهلاك انباشته بر مبنای بهای اولیه	$۵,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۴}{۱۰} = ۲,۰۰۰,۰۰۰$
افزایش در حساب استهلاك انباشته	$۱,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۴}{۱۰} = ۴۰۰,۰۰۰$

جدول شماره ۳

استهلاك سالانه بر مبنای بهای تجدید ارزیابی	$۶,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۱}{۱۰} = ۶۰۰,۰۰۰$
استهلاك سالانه بر مبنای بهای اولیه	$۵,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۱}{۱۰} = ۵۰۰,۰۰۰$
استهلاك اضافی سالانه	$۱,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۱}{۱۰} = ۱۰۰,۰۰۰$

جدول شماره ۴

شرح اقلام	پیش از تجدید ارزیابی ریال	پس از تجدید ارزیابی ریال
بهای تمام شده	۵,۰۰۰,۰۰۰	۶,۰۰۰,۰۰۰
استهلاك انباشته	(۱,۷۵۰,۰۰۰)	(۲,۱۰۰,۰۰۰)
ارزش دفتری	۳,۲۵۰,۰۰۰	۳,۹۰۰,۰۰۰

مبلغ دفتری دارایی تا میزان ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال ایجاد گردیده است، از آنجا که این مبلغ ناشی از جریان ورودی نقدینگی به داخل واحد انتفاعی نیست از این رو به عنوان درآمد تحقق نیافته شناسایی و به طور جداگانه از سود (زیان) انباشته در حساب مازاد تجدید ارزیابی در گروه حقوق صاحبان سهام ثبت می شود.

با انجام تجدید ارزیابی و افزایش بهای ثبت شده دارایی، سالانه معادل ۱۰۰,۰۰۰ ریال استهلاك اضافی محاسبه و در حسابها ثبت می گردد که منجر به کاهش سود سالانه

حسابها، حساب دارایی (تجهیزات)، استهلاك انباشته و مازاد تجدید ارزیابی^۱ به ترتیب معادل ۱,۰۰۰,۰۰۰ و ۴۰۰,۰۰۰ و ۶۰۰,۰۰۰ ریال افزایش می یابند. افزایش ۴۰۰,۰۰۰ ریالی در حساب استهلاك انباشته، نشان دهنده استهلاك دارایی با بهای تجدید ارزیابی شده برای مدت ۴ ساله است که دارایی مزبور مورد استفاده بوده است. (جدول شماره ۲)

اما بستانکار شدن حساب مازاد تجدید ارزیابی معادل ۶۰۰,۰۰۰ ریال نشان دهنده درآمد تحقق نیافته ای است که در اثر افزایش

به همین میزان می‌گردد. (جدول شماره ۳)

به این ترتیب در پایان عمر مفید برآوردی ۱۰ ساله یعنی ۶ سال پس از انجام تجدید ارزیابی، مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال استهلاک اضافی محاسبه و به حساب استهلاک انباشته منظور شده است. برای پرهیز از کاهش در سود قابل تخصیص سالانه به میزان ۱۰۰,۰۰۰ ریال بابت استهلاک اضافی هر سال، لازم است اثر کاهنده استهلاک اضافی با اثر فزاینده مازاد تجدید ارزیابی بر روی سود قابل تخصیص سالانه تهاثر گردد. به همین منظور هر ساله معادل استهلاک اضافی سالانه از حساب مازاد تجدید ارزیابی خارج و به حساب سود (زیان) انباشته منتقل می‌گردد. براین اساس در مثال بالا در پایان سال دهم کل درآمد تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی به میزان ۶۰۰,۰۰۰ ریال به حساب سود (زیان) انباشته انتقال یافته است ضمن اینکه هم بهای ثبت شده اولیه یعنی ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال و هم افزایش در بهای اولیه یعنی ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال نیز از طریق فرایند استهلاک سالانه کاملاً مستهلک شده است.

در بند ۴۳ رهنمود حسابداری شماره ۱۱ با عنوان حسابداری داراییهای ثابت مشهود این موضوع به شرح زیر مورد تاکید قرار گرفته است.

”مبلغ مازاد تحقق یافته معادل تفاوت بین استهلاک مبتنی بر مبلغ تجدید ارزیابی دارایی و استهلاک مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی آن خواهد بود. از آنجا که کاربرد روش تجدید ارزیابی از سوی برخی از واحدهای تجاری موجب می‌گردد اینگونه واحدهای تجاری در مقایسه با واحدهایی که از روش تجدید ارزیابی استفاده نکرده‌اند، سودآوری کمتری نشان دهند و نیز این امر که کاهش سود در اثر تجدید ارزیابی به نوعی انحراف از نظام بهای تمام شده تاریخی است، در این صورت و به موجب این بیانیه اجازه داده می‌شود که معادل

استهلاک اضافی که در اثر تجدید ارزیابی در حسابها منظور شده است، از حساب مازاد تجدید ارزیابی خارج و مستقیماً به حساب سود (زیان) انباشته منظور شود تا بدین ترتیب سود قابل تخصیص تحت تاثیر تجدید ارزیابی قرار نگیرد....”

در عمل برای تسهیل انجام عملیات حسابداری و برای مقاصد مالیاتی می‌توان از یک حساب استهلاک انباشته جداگانه برای ثبت استهلاک اضافی سالانه مربوط به بهای افزایش یافته دارایی استفاده کرد.

در روش دوم، همان‌گونه که پیشتر اشاره شد، استهلاک انباشته تا تاریخ تجدید ارزیابی محاسبه و از حسابها حذف می‌شود تا ارزش دفتری دارایی برابر بهای تجدید ارزیابی شده آن گردد. در مثال بالا با اعمال این روش، حساب دارایی (تجهیزات) معادل ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال افزایش و حساب استهلاک انباشته معادل ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال مانده آن کاهش یافته و متقابلاً حساب مازاد تجدید ارزیابی معادل ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد به این ترتیب ارزش دفتری دارایی به میزان ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال که همان بهای تجدید ارزیابی شده آن است در حسابها انعکاس می‌یابد که این مبلغ نیز در طول عمر مفید باقی مانده دارایی باید مستهلک گردد.

همانند روش اول در این روش نیز در پایان هر سال معادل استهلاک اضافی سالانه از حساب مازاد تجدید ارزیابی خارج و به حساب سود (زیان) انباشته منتقل می‌شود تا سود قابل تخصیص سالانه از افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی تاثیرپذیر نباشد. اما با حذف مانده حساب استهلاک انباشته در تاریخ تجدید ارزیابی مبالغ استهلاک و مازاد تجدید ارزیابی تحقق یافته سالانه بیش از مبالغ محاسبه شده در روش اول خواهد بود. زیرا در اینجا ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال ارزش دفتری دارایی در مدتی کمتر یعنی در طی ۶ سال باقی مانده

از عمر مفید دارایی مستهلک می‌شود. به‌رغم این اختلاف محاسباتی بین دو روش پیشگفته و در نتیجه ایجاد تفاوت در محاسبه سود خالص دوره، با تهاثر استهلاک اضافی با مازاد تجدید ارزیابی تحقق یافته سالانه، اثر کاهنده استهلاک بر سود قابل تخصیص هر سال در هر دو روش به یک اندازه یعنی معادل ۵۰۰,۰۰۰ ریال استهلاک سالانه دارایی بر پایه ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال بهای ثبت شده اولیه خواهد بود.

تجدید نظر در عمر مفید داراییهای ثابت و تاثیر آن بر تجدید ارزیابی

در بند ۵۵ رهنمود حسابداری شماره ۱۱ در رابطه با بررسی عمر مفید داراییهای ثابت آمده است، ”عمر مفید یک قلم دارایی ثابت به‌طور ادواری مورد بررسی قرار می‌گیرد و چنانچه تفاوت قابل ملاحظه‌ای بین پیش‌بینی‌های فعلی و برآوردهای قبلی وجود داشته باشد، هزینه استهلاک دوره جاری و دوره‌های آتی از این بابت تعدیل می‌گردد.”

و در ادامه در بند ۵۶ رهنمود اضافه شده است؛

”طی عمر یک دارایی ممکن است مشخص شود که برآورد عمر مفید آن نامناسب است. برای مثال ممکن است مخارج بعدی در مورد یک دارایی ثابت که وضعیت آن دارایی را به سطحی بالاتر از عملکرد استاندارد ارزیابی شده قبلی آن ارتقا داده است، موجب افزایش عمر مفید آن دارایی شده باشد. همچنین تغییرات تکنولوژیک یا تغییر در بازار محصولات ممکن است عمر مفید یک دارایی را کاهش دهد. در چنین مواردی، عمر مفید دارایی و در نتیجه نرخ استهلاک آن در ارتباط با دوره جاری و دوره‌های آتی مورد تعدیل واقع می‌شود.”

به این ترتیب هرگونه تعدیل مورد لزوم در استهلاک انباشته در اثر تغییر در برآورد عمر مفید یک دارایی منجر به تغییر در

آثار مالیاتی تجدید ارزیابی داراییهای ثابت و چگونگی ثبت و گزارش آن

در لایحه تجدید ارزیابی داراییهای ثابت، مبلغ مازاد تجدید ارزیابی با نرخ ثابت ۱۵ درصد و برای شرکتهای پذیرفته شده در بورس با نرخ ثابت ۱۰ درصد مشمول مالیات قرار گرفته است که به اقساط مساوی ۱۰ ساله قابل پرداخت بوده و باید همراه با مالیات عملکرد دوره در اظهارنامه‌های مالیاتی واحدهای انتفاعی ابراز گردد.

به‌رغم وجود دیدگاه مشترک مالیاتی در مورد ابراز این دوگونه مالیات، تفاوت ماهوی آنها، به‌کارگیری روشهای متفاوت حسابداری و گزارشگری در مورد هر کدام را ملزم می‌دارد. مالیات عملکرد دوره بر پایه سود مشمول مالیات دوره به شکل برآوردی محاسبه و به‌عنوان یک بدهی غیرقطعی به حساب ذخیره مالیات بردرآمد منظور می‌شود در حالی که مالیات احتسابی بابت تجدید ارزیابی داراییها به شکل مشروح در بالا از قطعیت برخوردار بوده و نباید با ذخیره مالیات بردرآمد واحد انتفاعی آمیخته گردد. از اینرو بایسته است مبلغ مالیات محاسبه شده هر سال در حسابی جداگانه در گروه سایر حسابهای پرداختنی ثبت و در صورتهای مالی در شمار بدهیهای جاری گزارش گردد.

پی‌نوشت

۱. Revaluation Surplus در پاره‌ای از متون حسابداری معادل Unrealized Capital Increment "مازاد سرمایه تحقق نیافته" و Unrealized Appreciation "مازاد ارزش تحقق نیافته" به‌کار رفته است.

منابع

- ۱- کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، رهنمودهای حسابداری، سازمان حسابرسی، اسفند ۱۳۷۷
- ۲- مارتین ای میلر، راهنمای به‌کارگیری اصول پذیرفته شده حسابداری، مترجم رضا شباهنگ، سازمان حسابرسی، اسفند ۱۳۷۱
- 3- International Accounting Standards Committee, International Accounting Standards (1999).

باقیمانده عمر مفید دارایی تاثیر دارد. اثر تغییر مرتبط با دوره جاری در هر دو حالت به عنوان درآمد یا هزینه دوره جاری و اثر تغییر در دوره‌های آتی در صورت وجود در همان دوره‌ها مورد شناخت قرار می‌گیرد.

به این ترتیب با برآورد جدید از عمر مفید دارایی، نیازی به شناسایی و اندازه‌گیری آثار انباشته ناشی از تغییر برآورد و تعدیل حساب استهلاک انباشته و سود (زیان) انباشته بر مبنای این آثار نبوده و صرفاً اثر تغییر در دوره جاری که همانا کاهش استهلاک سالانه از ۵۰۰,۰۰۰ ریال به ۲۵۰,۰۰۰ ریال است اندازه‌گیری و در حسابها ثبت می‌شود. بر این اساس ارزش دفتری دارایی مفروض در پایان سال چهارم، پیش و پس از تجدید ارزیابی به شرح جدول شماره ۴ خواهد بود.

به این ترتیب بابت تجدید ارزیابی، حساب دارایی، استهلاک انباشته و مازاد تجدید ارزیابی به ترتیب معادل ۱,۰۰۰,۰۰۰ و ۳۵۰,۰۰۰ و ۶۵۰,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابند.

ملاحظات قانونی درباره تغییر برآورد عمر مفید داراییهای ثابت

برابر بند ۱ ماده ۱۴۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶، آن بخش از دارایی ثابت که بر اثر استعمال یا گذشت زمان یا سایر عوامل بدون توجه به تغییر قیمتها ارزش آن کاهش می‌یابد قابل استهلاک منظور شده است، هر چند در این ماده نگاشته شده از قانون مالیاتهای مستقیم، تنها یکی از عوامل پیش‌گفته موجب استهلاک یک دارایی شناخته شده است ولی در جدول استهلاک موضوع ماده ۱۵۱ همین قانون، گذشت زمان به عنوان تنها عامل استهلاک منظور و نرخ یا مدت تعیین شده برای استهلاک داراییها نیز ثابت و تغییرناپذیر در نظر گرفته شده است.

ارزش دفتری آن دارایی می‌گردد که به تبع آن در تعیین مازاد تجدید ارزیابی به هنگام تجدید ارزیابی دارایی تاثیر می‌گذارد. این موضوع در بند ۴۲ رهنمود حسابداری شماره ۱۱ به شرح زیر مورد تاکید قرار گرفته است: "در تعیین تفاوت مبلغ تجدید ارزیابی با مبلغ دفتری در تاریخ تجدید ارزیابی، تعدیلات ناشی از ملاحظات مندرج در بندهای ۵۵ و ۵۶ در خصوص بررسی ادواری عمر مفید دارایی ثابت باید در تعیین مبلغ دفتری در تاریخ تجدید ارزیابی مدنظر قرار گیرد." برای نشان دادن آثار تغییرات، به مثال عددی پیشین باز می‌گردیم.

با فرض اینکه در هنگام تجدید ارزیابی، عمر مفید دارایی ثابت مفروض از ۱۰ سال به ۱۷ سال افزایش یابد آنگاه ۳,۵۰۰,۰۰۰ ریال ارزش دفتری دارایی در ابتدای سال تغییر برآورد عمر مفید یعنی ابتدای سال چهارم باید طی ۱۴ سال باقی مانده از عمر مفید برآوردی ۱۷ ساله مستهلاک گردد. بنابراین مبلغ استهلاک سالانه برای سال تغییر و سالهای آتی برابر می‌شود با $250,000 = 3,500,000 \times 1/14$. در واقع با افزایش عمر مفید دارایی، ارزش دفتری آن طی سنوات بیشتری مستهلاک خواهد گردید که مترادف با کاهش میزان استهلاک سالانه دارایی است.

همانگونه که در بند ۲۴ رهنمود حسابداری شماره ۶ با عنوان گزارش عملکرد مالی آمده است؛ "تغییر در برآورد حسابداری ممکن است صرفاً بر دوره جاری تاثیر داشته باشد و یا اینکه دوره جاری و دوره‌های آتی را توأم تحت تاثیر قرار دهد. به‌طور مثال تغییر در برآورد مبلغ هزینه مطالبات مشکوک الوصول فوراً مورد شناخت قرار می‌گیرد و لذا تنها بر دوره جاری تاثیر می‌گذارد. لیکن تغییر در عمر مفید برآوردی یک دارایی بر هزینه استهلاک دوره جاری و هر یک از دوره‌های آتی

نرخ بازیافت و حسابداری وجوه نقد^۱

روش نرخ بازیافت وجوه نقد (CFRR) شیوه‌ای است که براساس آن نرخ بازده اقتصادی شرکتها برآورد می‌شود.

ترجمه و اقتباس: دکتر فریدون رهنمای رودپشتی
مدرس دانشگاه

مقدمه

در تحقیقات نظری، روش CFRR را ایجیری در دهه ۱۹۸۰ ارائه کرد. وی برای محاسبه نرخ بازیافت شرکت، اطلاعات وجوه نقد را بررسی کرد. برای تهیه اطلاعات نقد، معتقد به تهیه و تنظیم صورت جریان وجوه نقد به جاری صورت تغییرات در وضعیت مالی بود. همچنین معتقد بود تا قبل از تهیه



سنجش عملکرد شرکتها ضروری است. روش نرخ بازیافت وجوه نقد^۳ (CFRR) شیوه‌ای است که براساس آن نرخ بازده اقتصادی شرکتها برآورد می‌شود. این روش در دو دهه اخیر به لحاظ نظری و تجربی توسعه چشمگیری یافته است. توسعه کمی و کیفی روش CFRR موجب گردید که روش مذکور به‌عنوان شیوه‌ای قابل

اقتصادی و سنجش عملکرد.

روش CRR را نگارنده برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران آزمون کرد که نتایج قابل قبولی بدست آمد.^۲

این نکته را نیز اضافه می‌نماید که در تحقیقات مرتبط با قبل از الزام و بعد از الزام تهیه صورت جریان نقد، می‌توان به کمک روش CRR پیشنهاد ایجیری، تعدیلات لازم در صورت تغییرات در وضعیت مالی ایجاد کرد که بخشی از مفروضات مقاله مرتبط با این بحث است.

برآورد نرخ بازده اقتصادی جهت

صورت جریان نقد، می‌توان تعدیلات لازم را براساس فرمولی در صورت تغییرات در وضعیت مالی بعمل آورد و اطلاعات نقد را استخراج نمود.

به اعتقاد نگارنده به رغم اینکه مسابلی نظری ارائه شده در مقاله، مربوط به دهه ۸۰ می‌باشد، ولی حاصل اینگونه پژوهشها موجب گردید که صورت جریان وجوه نقد الزامی شود. از سوی دیگر در دهه ۱۹۰۰ روش CRR علاوه بر تحقیقات نظری گسترده، در بسیاری از تحقیقات تجربی نیز مورد استفاده پژوهشگر قرار گرفته است. مطالعه تحقیقات مرتبط با برآورد نرخ بازده

قبول و معتبر برای برآورد نرخ بازده اقتصادی^۴ (ERR) در تحقیقات تجربی مدنظر قرار گیرد.

”روش نرخ بازیافت وجوه نقد (CRR) ابزار تحلیلگری مالی محسوب نمی‌شود بلکه به‌عنوان ابزار تحقیق جهت برآورد ERR پیشنهاد شده است.“ در این نوشتار سعی شده است که مفروضات اساسی ایجیری ترجمه، اقتباس، تبیین و ارائه شود.

پیش درآمد

بین روش تصمیم‌گیری درباره سرمایه‌گذاری و روش ارزیابی نتایج این

تصمیمات متفاوت زیادی وجود دارد. جریانات وجوه نقد، در فرایند تصمیم‌گیری پروژه‌های سرمایه‌گذاری مهمترین مولفه تلقی می‌شود. شاخصها و روشهای ارزیابی پروژه‌های سرمایه‌ای نظیر دوره برگشت سرمایه، نرخ تنزیل وجوه نقد^۵ (DCF)، (نرخ بازده داخلی) و روش ارزش فعلی خالص همگی مبتنی بر جریان وجوه نقد هستند. بررسیها نشان می‌دهد در ارزیابی عملکرد بر روی سودآوری تاکید می‌شود اما در ارزیابی پروژه غالباً بر وجوه نقد و سود و شاخصهایی نظیر برگشت سرمایه تاکید می‌گردد. عملکرد یک بخش یا یک موسسه را می‌توان به مثابه مجموعه‌ای از عملکرد پروژه‌ها در نظر گرفت، که به میزان بیشتری بر سود تاکید دارد. برای مثال پروژه‌ای به دلیل پیش‌بینی در کسب سود معادل ۱۵ درصد نرخ بازده وجوه نقد پس از کسر مالیات به تصویب می‌رسد، اما هنگامی که زمان ارزیابی عملکرد آن فرا می‌رسد، گزارش می‌شود که معادل ۱۰ درصد برگشت سرمایه حاصل شده است. این دو نرخ غالباً قابل تطبیق نیستند و مدیریت نیز درباره این دو نرخ، که آیا یک پروژه در مرحله برنامه‌ریزی شده، نقد مورد انتظار را عاید می‌کند یا خیر، بازخوردی دریافت نمی‌کند. علاوه بر آن، پرواضح است که از بین ارزیابی عملکرد بر پایه سود یا ارزیابی عملکرد بر پایه جریان وجوه نقد، دومی انتخاب می‌شود، زیرا هدف اولیه یک شرکت تجاری، ایجاد جریان مناسب وجوه نقد است و سود فقط معیاری برای سنجش عملکرد شرکت بر پایه جریان وجوه نقد است. اگر سود بیانگر چگونگی گردش نقد یک پروژه، یک بخش یا یک شرکت باشد، باید در ارزیابی عملکرد تجدیدنظر نمود و مفهوم و اندازه‌گیری سود را تغییر داد.

در طی سالهای اخیر سود بی‌نهایت پیچیده شده و از دیدگاههای جریان وجوه نقد دور شده است زیرا در بسیاری از اظهارات رسمی مربوط به سنجش عملکرد، ارقام غیرنقد را در نظر می‌گیرند. زمان آن فرا رسیده است که گرایش خود را از سود به

جریانات وجوه نقد به‌عنوان معیار قابل قبول تغییر دهیم و ببینیم بدون گنجاندن تعداد زیادی از اقلام غیرنقد چه نتایجی بدست می‌آید.

نرخ باز یافت

ایجیری برای ارزیابی عملکرد شرکتها معتقد است که باید بر جریانات وجوه نقد تاکید کرد. یکی از روشهایی که می‌توان بر پایه آن عملکرد شرکتها را اندازه‌گیری کرد، روش نرخ باز یافت وجوه نقد در سطح موسسه (CRR) است. وی معتقد است "این حقیقتی است که عملکرد یک پروژه را نمی‌توان پیش از پایان آن به‌طور مناسب ارزیابی نمود". برای مثال نرخ واقعی وجوه نقد تنزیل شده، یعنی نرخ بازده داخلی (نرخ) که بر اساس آن، ارزش فعلی کل جریانات ورود و خروج نقد برابر می‌شود، را نمی‌توان محاسبه کرد، مگر زمانی که جریانات نقد پروژه مشخص شده باشد. ولی برای بررسی و تصمیم‌گیری‌های مناسب، عملکرد پروژه را باید پیش از پایان عمر مفید پروژه ارزیابی کرد. علاوه بر آن برخی روشهای استاندارد را به منظور غلبه بر عدم اطمینان ناشی از جریان نقد آتی باید ارائه کرد تا بتوان عملکرد پروژه را به زمان حال تنزیل و برآورد کرد و عملکرد شرکت را سنجید. متأسفانه مفهوم سود به مثابه نتیجه‌ای که تمام اقلام نقد و غیرنقد در آن گنجانیده می‌شود، محاسبه می‌گردد. اقلام غیرنقد نسبتاً غیرعینی و مبهم هستند اما اقلام نقد عینی و دقیق. از این رو از ترکیب آنها، قابلیت اطمینان نتیجه نهایی کاهش خواهد یافت. آیا بهتر نخواهد بود که شاخص عملکردی را که تنها بر پایه اقلام نقد باشد همراه با رهنمودهای مربوط به چگونگی در نظر گرفتن اقلام غیرنقد، ارائه کرد. چنین معیاری نرخ باز یافت وجوه نقد نامیده می‌شود که از تقسیم جریانات نقدی بر ناخالص داراییها محاسبه می‌شود. برای مثال اگر سرمایه‌گذاری اولیه پروژه‌ای ۱,۰۰۰,۰۰۰ دلار و باز یافت وجوه نقد سالانه - ۲۰۰,۰۰۰ دلار باشد، نرخ باز یافت

۲۰ درصد خواهد بود.

اگر جریانات نقد سالانه پروژه یکسان باشد، نرخ باز یافت برابر با نرخ بازده داخلی خواهد بود و دوره برگشت سرمایه ۵ سال (۲۰۰,۰۰۰ / ۱,۰۰۰,۰۰۰) است و اگر پروژه‌ای دائمی باشد و نرخ باز یافت آن بالای ۱۵ درصد و عمر مفید پروژه بیش از ۱۵ سال باشد که احتمالاً در بیشتر تصمیم‌گیری‌های مربوط به سرمایه‌گذاریهای عمده نیز همینطور است، آنگاه نرخ باز یافت تقریباً دقیقتری از نرخ تنزیل وجوه نقد (نرخ بازده داخلی) خواهد بود.

نرخ باز یافت شرکت

ایجیری با بیان مفروضات فوق به تبیین دقیق نرخ باز یافت وجوه نقد شرکت می‌پردازد و عنوان می‌کند:

"در هر پروژه، جریانات نقد همه ساله نوسان می‌کند و از همین رو نیز نرخ باز یافت وجوه نقد دچار نوسان می‌شود. اما در باره مسجوعه‌ای از پروژه‌ها، مانند جریانات وجوه نقد یک بخش یا شرکت وضعیت چگونه است؟ به نظر می‌رسد که نرخ باز یافت شرکت ممکن است با ثبات تر از نرخ باز یافت پروژه باشد. زیرا قراز و نشیب‌های موجود در شرکت بر روی تمام پروژه‌ها سرشکن می‌شود. اگر اینطور باشد، نرخ باز یافت می‌تواند یک معیار مفید در ارزیابی عملکرد شرکت باشد."

محاسبه نرخ باز یافت یک شرکت از روی صورتهای مالی کار چندان ساده‌ای نیست، زیرا این صورتهای به روش حسابداری نقد تهیه و گزارش نشده‌اند اما تا حدودی این نرخ را می‌توان تخمین زد. مبلغ کل سرمایه‌ای را که از سوی شرکت به پروژه‌های جاری تخصیص داده می‌شود می‌توان با داراییهای ناخالص (داراییهای خالص + استهلاک انباشته) تخمین زد. برای منعکس کردن مبلغ میانگین سرمایه در طی یک سال می‌توان از میانگین داراییهای ناخالص اول و پایان دوره استفاده کرد. از سوی دیگر جریان وجوه نقد به‌دست

جدول شماره ۱ - شرح تازیل وجوه نقد در شرکت‌های مورد تحقیق

دوره	نرخ	میانگین	۱۹۷۸	۱۹۷۷	۱۹۷۶	۱۹۷۵	۱۹۷۴	۱۹۷۳	۱۹۷۲	
برگشت	تزیل									
سرمایه	وجه نقد									
۱۱/۹ سال	۷۵/۲	۸/۲	۱۰/۳	۸/۲	۸/۲	۶/۲	۹/۲	۷/۸	۸/۲	Alcoa
۹/۵	۸/۲	۱۰/۵	۱۱/۱	۱۰/۵	۷/۲	۱۰/۵	۱۱/۴	۱۰/۸	۱۰/۲	American Brands
۱۲/۵	۵/۱	۸/۰	۸/۲	۸/۶	۸/۱	۰/۱	۰/۰	۰/۰	۶/۶	American Oun
۱۲/۵	۲/۲	۶/۹	۸/۲	۲/۲	۷/۲	۸/۱	۹/۰	۷/۲	۶/۲	Bethlehem Steel
۱۲/۰	۲/۵	۷/۷	۹/۷	۶/۲	۱۱/۳	۲/۸	۳/۹	۹/۶	۹/۱	Chrysler
۸/۰	۹/۲	۱۱/۲	۱۲/۷	۱۱/۹	۱۶/۳	۹/۱	۲۰/۷	۱۲/۷	۱۰/۸	Dupont
۸/۹	۹/۲	۱۱/۲	۱۲/۲	۱۲/۱	۱۳/۱	۱۱/۲	۱۱/۶	۹/۵	۸/۶	Esmark
۹/۵	۸/۲	۱۰/۵	۱۱/۲	۱۰/۲	۱۰/۲	۱۰/۸	۱۰/۲	۱۰/۱	۹/۹	General Electric
۹/۰	۷/۲	۱۱/۱	۸/۸	۱۱/۷	۱۱/۲	۱۱/۳	۱۰/۷	۱۰/۸	۱۲/۱	General Foods
۷/۰	۱۲/۱	۱۳/۳	۱۲/۷	۱۵/۸	۱۶/۱	۱۲/۰	۹/۱	۱۵/۲	۱۲/۶	General Motors
۱۲/۵	۵/۱	۸/۰	۸/۷	۸/۷	۷/۲	۷/۱	۷/۸	۸/۱	۸/۲	Goodyear
۹/۰	۹/۲	۱۱/۱	۹/۸	۸/۹	۱۱/۵	۱۰/۵	۱۲/۱	۱۳/۳	۱۰/۷	Gulf Oil
۵/۲	۱۸/۲	۱۸/۹	۱۹/۹	۱۹/۵	۱۸/۷	۱۸/۲	۱۸/۸	۱۹/۰	۱۸/۲	IBM
۱۲/۲	۵/۲	۸/۲	۲/۹	۱۰/۳	۷/۲	۸/۶	۸/۱	۷/۰	۶/۸	Int'l Harvester
۸/۸	۹/۲	۱۱/۳	۱۱/۲	۱۱/۳	۱۱/۰	۱۲/۳	۱۲/۲	۱۰/۵	۸/۳	Int'l Paper
۷/۲	۱۲/۱	۱۳/۳	۱۵/۶	۱۵/۱	۱۳/۷	۱۰/۳	۱۲/۰	۱۳/۹	۹/۲/۰	RCA
۱۰/۰	۷/۸	۱۰/۰	۹/۶	۹/۹	۸/۱	۶/۰	۱۴/۲	۱۲/۶	۹/۷	Texaco
۱۱/۱	۶/۲	۹/۰	۷/۸	۹/۳	۱۲/۰	۸/۶	۸/۹	۶/۷	۷/۱	Untd. Tech
۱۶/۱	۲/۲	۶/۲	۵/۱	۲/۸	۶/۴	۷/۲	۹/۵	۶/۳	۲/۳	U.S. Steel
۱۳/۱	۲/۸	۷/۱	۷/۲	۶/۶	۶/۹	۶/۷	۶/۲	۸/۱	۷/۷	West'ghouse El.

جریان‌ات وجوه نقد = نرخ باز یافت وجوه نقد
متوسط داراییهای ناخالص

باز یافت وجوه نقد: وجوه نقد ناشی از عملیات + وجوه نقد ناشی از فروش داراییهای بلندمدت در پایان عمر سرمایه‌گذاری + کاهش در کل داراییهای جاری^۱ + هزینه بهره.

متوسط داراییهای ناخالص: داراییهای خالص + استهلاک انباشته در اول و پایان دوره تقسیم بر ۲

وی نرخ تزیل وجوه نقد را برای بسیاری از شرکت‌های مورد تحقیق که به میزان تقریبی ۰/۱ افزایش می‌یابند آزمون و اندازه‌گیری کرده است که در جدول شماره ۱

سودآوری مورد انتظار یک پروژه جدا از هزینه‌های تامین مالی پروژه ارزیابی می‌شود، از این رو بهره و دیگر هزینه‌های مالی از جریان وجوه نقد استنتاج نمی‌شود. بنابراین برای آنکه بتوان معیار سنجش عملکرد را به نحوی ایجاد کرد که قابل مقایسه با اطلاعات مورد استفاده در تصمیم‌گیری‌های مربوط به سرمایه‌گذاری باشد، ما باید هزینه بهره را به مبلغ وجوه به دست آمده از عملیات و عواید به دست آمده از فروش داراییهای بلندمدت که در بالا بیان شد، اضافه کنیم.^۷ ایجیری مدل محاسبه نرخ باز یافت شرکت را به شرح زیر ارائه کرد:

آمده از کل پروژه‌های شرکت را می‌توان با استفاده از وجوه نقد ناشی از عملیات به علاوه عواید حاصل از فروش داراییهای بلندمدت تخمین زد. اطلاعات مربوط به وجوه نقد ناشی از عملیات و وجوه ناشی از فروش داراییهای بلندمدت در صورت تغییرات در وضعیت مالی^۶ گزارش می‌شود. اما کاهش در کل داراییهای جاری، اگر رخ دهد به محاسبات مذکور اضافه می‌شود زیرا فروش داراییهای جاری در صورت تغییرات در وضعیت مالی به طور جداگانه به عنوان نتیجه کاهش کل این داراییها گزارش نمی‌شود. از آنجا که در تصمیم‌گیری‌های مربوط به سرمایه‌گذاری،

ارائه شده است.

با توجه به نتایج جدول، مشخص می‌گردد که نرخ بازیافت در شرکتهای زیادی که عمر پروژه و عایدات نقد آنها یکسان باشد، قابل قبول تر است. علاوه بر آن، متوسط جریانات نقد پروژه‌ها، به تبیین نرخ بازیافت کمک می‌کند. در جدول، نشان داده شده است که نرخ تنزیل وجوه نقد (DCF)، براساس این فرض محاسبه شده است که همه جریانات وجوه نقد (عایدات) در پایان هر سال به دست آمده است. یعنی نرخ بازده (i)، به عنوان عامل بهره سرمایه‌گذاری $i/1-(1+i)^n$ با متوسط نرخ بازیافت برابر است. اگر در طول سال جریانات نقد به طور یکنواخت باشد، نرخ تنزیل وجوه نقد (نرخ بازده داخلی)، نرخ است که برای اغلب شرکتهای مورد تحقیق که در جدول فوق ارائه شده است، افزایش یافته است و تقریباً [با احتساب تغییرات نرخ (i) در عامل بهره سرمایه‌گذاری که لگاریتم طبیعی (1+i) است]. دوره برگشت سرمایه شرکت در جدول فوق، متأثر از متوسط عمر پروژه‌ها نیست و با توجه به رابطه متقابل نرخ بازده و عایدات و عمر مفید، متوسط نرخ بازیافت تعیین می‌شود.

اینها مناسبات و روابطی هستند که سرمایه‌گذاران می‌توانند به سادگی آنها را به تجربه خود در تصمیم‌گیری‌های مربوط به سرمایه‌گذاری ارتباط دهند. به عنوان مثال، نرخ تنزیل وجوه نقد شرکت را می‌توان برای اطلاع از اینکه آیا گردش نقدینگی یک شرکت برای پوشش هزینه‌های سرمایه‌گذاری کافی بوده است یا خیر، سنجش کرد. مشابه همین تحلیل می‌توان نرخ بازیافت را در مورد بخشها نیز به کار برد. نرخ تنزیل وجوه نقد یک بخش یا دوره برگشت سرمایه در یک بخش را می‌توان برای ارزیابی عملکرد یک بخش نیز معین کرد. چنین معیار عملکردی را می‌توان با سادگی بیشتری با پروژه‌هایی که اخیراً توسط بخش اجرا شده‌اند، مربوط کرد. برای یک پروژه بزرگ، خود پروژه را می‌توان به عنوان یک واحد حسابداری در نظر گرفت

و نرخ بازیافت برای پروژه را نیز می‌توان مشخص کرد و آن را با انتظارات اصلی مقایسه نمود.

نرخ بازده سرمایه‌گذاری (ROI) در مقابل نرخ بازیافت

بی‌شک، نرخ بازده سرمایه‌گذاری^۹ (ROI) نسبت به نرخ بازیافت مفهوم جامع‌تری دارد، زیرا مفهوم ROI شامل اصلاحات مربوط به استهلاک و دیگر اقلام وجوه نقد هم در صورت و هم در مخارج کسری می‌شود. (یعنی استهلاک مدنظر است). در حال آنکه در نرخ بازیافت این‌گونه نیست. در اینجا سوال این است که آیا چنین اصلاحات اضافی، شاخص را برای مدیریت سودمندتر می‌سازد یا خیر.

به نظر می‌رسد که نرخ بازیافت نسبت به ROI قابل درک‌تر و جذاب‌تر است و کمتر در معرض ابهامها (برداشت‌های شخصی و دست‌کاریهای احتمالی) قرار دارد. نیازی به گفتن نیست که نرخ بازیافت، عمر مفید پروژه را در برنمی‌گیرد زیرا استهلاک لحاظ نمی‌شود حال آنکه ROI شامل عمر مفید پروژه نیز می‌شود اما آیا عمر مفید به واقع می‌تواند متأثر از عوامل مختلف باشد؟ عمر مفید یک پروژه مطمئناً یک مفهوم ارزشمند برای ادغام جهت اندازه‌گیری عملکرد خواهد بود، البته در صورتی که بتوان این زمان را به شکل عینی اندازه‌گیری کرد. متأسفانه در بسیاری از موارد، عمر مفید پروژه براساس قضاوت و حدس افراد برآورد می‌شود که احتمالاً یکی از نامطمئن‌ترین عوامل در تصمیم‌گیری‌های مربوط به سرمایه‌گذاری است. اگر اینچنین باشد، بهتر است این عامل از شاخص جدا شود که استفاده‌کننده بتواند بر پایه برآورد خود آنرا به کار ببرد تا آنکه بخواهد آن را در شاخصی ادغام کند که بر پایه قضاوت حسابداری (الزاماً هم بهتر از قضاوت استفاده‌کننده نیست) تعیین شده است.

حسابداری وجوه نقد

اگر رهیافت اصلی در بحث بالا درباره

نرخ بازیافت منطقی باشد ما می‌توانیم این نتیجه را به کل حوزه‌های حسابداری تعمیم دهیم.

نتیجه‌گسترش حسابداری به این صورت بوده است که عوامل زیادی در تعیین و محاسبه سود در نظر گرفته شود. از دیدگاه عقلانی این مطمئناً یک پیشرفت است. با این حال بحث مربوط به ROI در برابر نرخ بازیافت این نکته را مورد تردید قرار می‌دهد که "آیا استفاده‌کننده به‌طور واقعی و به‌عنوان نتیجه، پیش از اعمال عوامل بیشتر در نتایج مربوط به سود، نتیجه‌ای به دست خواهد آورد یا خیر؟"

به‌رغم اینکه در گذشته نیز حسابداری وجوه نقد به کار گرفته می‌شد و در اسلاف صورت جریان وجوه نقدی، که قبلاً ارائه می‌گردید، اقلام غیرنقد سود یا زیان حذف می‌شد، اما تاکنون هیچ کوششی در جهت ایجاد یک ساختار مناسب جریان وجوه نقد بر پایه مفاهیم اساسی انجام نشده است.^{۱۰} برای دستیابی به چنین ساختاری، مقدمات زیر باید فراهم شود: جریانات وجوه نقد ناشی از سرمایه‌گذاری و جریانات وجوه نقد ناشی از تامین مالی باید جدا شوند. نظر به اینکه در موسسات، وجوه مصرف شده در سرمایه‌گذاری و بازیافت آن و در تامین مالی و بازپرداخت منابع تامین مالی باید از یکدیگر تفکیک شوند. علاوه بر آن در سمت بدهکار ترازنامه، حسابهایی برای ثبت جریانات نقد ناشی از سرمایه‌گذاری (وجوه مصرف شده و بازیافت وجوه حاصل از سرمایه‌گذاری) و حسابهایی در سمت بستانکار ترازنامه برای ثبت جریانات وجوه نقد حاصل از تامین مالی (وجوه حاصل از تامین مالی و بازپرداخت تامین مالی) استفاده شود. در ترازنامه، بین سرمایه‌گذاری بازیافت شده و تامین مالی که هنوز بازپرداخت نشده است باید توازن باشد. تاکید بیشتر روی وجوه نقد است که سرمایه‌گذاری شده است و اطمینان کمتری روی کسب بازده حاصل از انواع کالا است. بنابراین، طبقه‌بندی اولیه در سمت بدهکار ترازنامه براساس انواع صنایع، پروژه‌های که

آشنایی با شبکه مشاورین مدیریت و مهندسی ایران

گفتگو با آقای مهندس سیدجعفر مرعشی
رئیس شورای اجرایی شبکه مشاورین مدیریت و مهندسی ایران



شبکه مشروط به آنکه این حمایت در اساسنامه
اعضاء منظور شده باشد.

ایجاد، توسعه و نگهداری نظام اطلاع‌رسانی
مرکزی برای استفاده کلیه اعضای شبکه.
تلاش در جهت تامین منابع لازم جهت
توسعه قابلیت‌های حرفه‌ای هر یک از اعضای
شبکه.

انجام فعالیت‌های خبری، انتشاراتی و
تبلیغاتی در ارتباط با اهداف و وظایف شبکه
برگزاری کنفرانس‌ها، سمینارها و
نمایشگاه‌های داخلی و بین‌المللی.

ایجاد ارتباط با شبکه‌های مشاوره و دیگر
شبکه‌ها و موسسات تخصصی و اجرایی در
داخل و خارج از کشور جهت همکاری و
همچنین ارتقای اطلاعات تخصصی و نوآوری
نویس.

زمینه‌سازی برای ارتقای ظرفیت‌های
پروژه‌یابی جهت اعضای شبکه در سطح داخل
و خارج از کشور بویژه در ارتباط با پروژه‌های
نیازمند به چندین عرصه از خدمات مشاوره‌ای
و تخصصی.

شاید بشود گفت که از مجموع اهداف
پیشگفته، مراد هم‌افزایی توان حرفه مشاوره‌ای
کشور می‌باشد. به منظور آنکه جایگاه قانونی و
اهمیت حرفه مشاوره در عرصه مختلف ارتقاء
یافته و تثبیت گردد تا از این طریق حرفه مشاوره

حسابدار- جناب مرعشی لطفاً خلاصه‌ای از
تشکیل شبکه مشاورین مدیریت و مهندسی
ایران و اهداف آن را بیان فرمایید.

در سال ۱۳۷۸ شبکه مشاورین مدیریت و
مهندسی ایران متعاقب پیشنهاد انجمن مشاوران
مدیریت ایران و موافقت تشکلهای حرفه‌ای
ایجاد گردید. اهداف شبکه که غیردولتی،
غیرانتفاعی و غیرسیاسی است عبارتست از:
تبادل تجربیات، اطلاعات و تخصصها،
میان انجمنهای مشاور در سطح ملی و
بین‌المللی.

بهمینه‌سازی نظامهای مشاوره‌ای و حرفه‌های
مرتبط بویژه در جهت هماهنگی و ارتقای
جایگاه حرفه‌ای و قانونی اعضا.

ایجاد بستر مناسب برای بهره‌گیری مطلوب
سازمانهای دولتی و غیردولتی از نظریات
تخصصی و حرفه‌ای اعضای شبکه.
حمایت از منافع حرفه‌ای و صنفی اعضای

بتواند تامین منافع ملی را در انجام پروژه‌های ملی، منطقه‌ای و بین‌المللی تضمین نماید.

حسابدار- تاکنون چند انجمن و نهاد حرفه‌ای به این شبکه پیوسته‌اند و توانایی‌های آنها را چگونه ارزیابی می‌کنید؟

در حال حاضر شبکه از به‌هم پیوستن ۹ تشکل به شرح زیر ایجاد گردیده است.

- انجمن شرکتهای انفورماتیک
- انجمن توسعه و بهبود کیفیت صنایع ایران
- انجمن حسابداران خبره ایران
- انجمن مشاوران مدیریت ایران
- انجمن موسسات حسابرسی، خدمات مالی و حسابداری
- انجمن علوم مدیریت ایران
- انجمن کارشناسان طبقه‌بندی مشاغل ایران
- انجمن مدیریت ایران
- کانون کیفیت و توسعه پایدار

در تشکلهای حرفه‌ای بالا، توان بسیار گسترده‌ای نهفته است که بیشتر اعضای تشکل مزبور اعم از آنکه در کسوت حقوقی یا حقیقی باشند، دارای سوابق موفق در اجرای چندین پروژه در درون کشور، و حتی در سطح منطقه و بین‌المللی می‌باشند. به‌طور خلاصه درون اعضای شبکه بیش از ۶۰۰ شرکت مجرب مشاور حرفه‌ای وجود دارد و در عین حال در بین اعضا بیش از ۱۵۰۰۰ مشاور حقیقی نیز وجود دارد. با توجه به تخصص و گرایش گسترده‌تر، اعضای حقوقی و حقیقی مزبور می‌توان برآورد نمود که بدون به‌کارگیری توان حرفه‌ای اعضای شبکه تضمین تامین منافع ملی عملاً مقدور نخواهد بود.

حسابدار- اقداماتی که تاکنون توسط شبکه مشاورین صورت گرفته کدامند؟

اقداماتی که تاکنون توسط شبکه صورت پذیرفته عبارتست از:

- ایجاد سازمان درونی و تدوین مقررات درونی مربوط به اداره جلسات شبکه.

- ایجاد کمیته راهبری شبکه به منظور تدوین برنامه اجرایی سالانه شبکه.

● معرفی توان حرفه‌ای اعضا و تدوین برنامه مزبور برای اقدامات سال ۱۳۸۰ شبکه به دولتمردان و مدیران ارشد جمهوری اسلامی ایران در وزارتخانه و سازمانهای بزرگ کشور.

● ثبت و ایجاد سایت الکترونیکی و انتقال اطلاعات مربوط به اعضای شبکه در این سایت، آدرس www.nimec.net می‌باشد.

● فراهم آوردن مقدمات برگزاری اولین گردهمایی سراسری مشاورین مدیریت و مهندسی.

● برگزاری جلسات منظم شورای اجرایی در کمیته راهبری شبکه از بدو تاسیس تاکنون.

● زمینه‌سازی برای ایجاد ظرفیت و ارتقای توان حرفه‌ای اعضا از طریق پیش‌بینی تاسیس موسسه مطالعات و آموزش حرفه مشاورین مدیریت و مهندسی که بزودی برنامه‌های تدوین اعلام خواهد گردید.

● برگزاری جلسات مشترک بین اعضای شورای اجرایی با مدیریت تشکلهای عضو شبکه.

● جمع‌بندی از نظرات اعضای شبکه در مورد اصلاح ساختار نظام مالیاتی کشور و متعاقباً انعکاس آن به مقامات ذی‌ربط.

حسابدار- چشم‌انداز آتی شبکه را چگونه می‌بینید؟

شرکتها و اعضای حقیقی مربوط به تشکلهای عضو شبکه در اکثر پروژه‌های علمی، تحقیقی و مرتبط با سازمانهای عظیم کشور، نقش فعال و حیاتی داشته‌اند و به‌همین دلیل این اعضا صاحب تجربه‌های عملی و غنی بوده و بخوبی از محدودیتها و امکانات بخشهای مختلف اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور مطلع می‌باشند. بنابراین بیان و جمع‌بندی یافته‌های این طیف گسترده از مشاورین حرفه‌ای، چشم‌اندازی را ترسیم می‌کند که عدم توجه به ظرایف این چشم‌انداز

در مورد مشاورین کشور، قابلیت اجرا و تحقق نخواهد داشت زیرا بخش اعظم تجارب حرفه‌ای مشاورین در اکثر پروژه‌های ملی و تحقیقی و مرتبط با سازمانهای بزرگ کشور نزد مشاورین حرفه‌ای عضو شبکه موجود است که بدون توجه به آنها هرگونه مقرراتی از ابتدا فاقد ضمانت اجرایی خواهد بود.

حسابدار- در صورت امکان ارکان شورای اجرایی شبکه را معرفی فرمایید.

۱- آقای سیدجعفر مرعشی
رئیس شورای اجرایی شبکه

۲- آقای جلال بهبهانی
نایب رئیس شورای اجرایی شبکه

۳- آقای حسن سیاه‌مکون
دبیر شبکه و عضو اصلی شورای اجرایی

۴- خانم فاطمه شعبانی
خزانه‌دار و عضو اصلی شورای اجرایی

۵- آقای سهیل مظلوم
عضو اصلی شورای اجرایی

۶- خانم دکتر رحیمی نیک
عضو علی‌البدل شورای اجرایی

۷- خانم زهرا مطلب‌زاده
عضو علی‌البدل شورای اجرایی

۸- آقای فرهاد آزاد
عضو علی‌البدل شورای اجرایی

حسابدار- جناب آقای مهندس مرعشی از اینکه لطف فرمودید و خوانندگان مجله را با این شبکه آشنا نمودید صمیمانه متشکریم.

به معنای نادیده گرفتن منافع ملی است. این دورنما را شبکه باید با همکاری اعضای خود به‌طور شفاف برای مردم و دولت تشریح و تصریح نماید تا رسالت ملی حرفه‌ای خود را انجام داده باشد.

حسابدار- شبکه در ارتباط با مشکلات اعضای حقوقی خود چه اقداماتی می‌تواند انجام دهد؟

شبکه با همکاری اعضای خود مشکلات مشترک اعضا را با جمع‌بندی جامع‌تر و با صدائی گسترده‌تر با جامعه و دولت در میان خواهد گذاشت. منجمله مشکلاتی به شرح زیر:

● ارتقاء و تثبیت جایگاه قانونی حرفه مشاورین مدیریت و مهندسی کشور.

● الزامی و قانونی کردن بهره‌جویی از خدمات مشاوره مدیریت و مهندسی کشور توسط بنگاههای اقتصادی در چارچوب تضمین منافع ملی.

● شفاف کردن مسائل قانونی و دستورات عملیاتی اجرایی در ارتباط با بیمه، مالیات و سایر محدودیتهای حاکم بر توسعه حرفه.

● ایجاد تعادل در امر بازاریابی و ارجاع پروژه به مشاوران حرفه توسط دولت و حذف رانتهای موجود در این ارتباط.

حسابدار- ارتباط شبکه مشاورین با شبکه‌های مشابه جهانی چگونه است؟

نهادهای مشابه جهانی توسط شبکه به‌طور مقدماتی شناسایی گردیده‌اند ولی تا تکمیل اطلاعات سایت شبکه که امیدواریم ظرف سه ماه آینده صورت پذیرد، ارتباط رسمی شبکه را با اینگونه نهادهای جهانی برقرار نکرده‌ایم.

حسابدار- با توجه به اینکه شایع شده دولت درصدد تنظیم مقررات مشاورین کشور است نقش شبکه در این میان چیست؟

همانطور که قبلاً گفته شد، هرگونه مقرراتی بدون حضور فعال و تعیین‌کننده اعضای شبکه

حسابداری ضایعات، واحدهای معیوب و قراضه

در سالهای اخیر مدیران شرکتهای تولیدی توجه بیشتری به هزینه‌های ضایعات مبذول داشته و مهم‌تر از همه علاقه‌مند هستند که علل ضایعات تعیین گردد، تا بتوانند نسبت به کنترل و کاهش ضایعات و همچنین برای قیمت‌گذاری صحیح واحدهای سالم تصمیم‌گیری کنند.

محمد سرخانی

علیرضا فضل‌زاد

اعضای هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی تبریز



مقدمه

در بسیاری از کارخانجات و موسسات تولیدی، وجود آمدن ضایعات در فرایند تولید امری طبیعی محسوب می‌شود. در این‌گونه موسسات، عملیات ساخت محصول بدون ایجاد ضایعات تقریباً امری غیرممکن به‌نظر می‌رسد، زیرا در جریان تولید امکان وقوع

ضایعات ناشی از تبخیر، آبرفتگی، ناباب بودن و صدمه دیدن واحدهای تولیدی وجود دارد. امروزه هزینه‌یابی ضایعات یکی از مباحث گسترده و مهم حسابداری صنعتی به‌شمار می‌رود. از این رو در سالهای اخیر مدیران شرکتهای تولیدی توجه بیشتری به هزینه‌های ضایعات مبذول داشته و مهم‌تر از همه علاقه‌مند هستند که علل ضایعات تعیین گردد، تا بتوانند نسبت به کنترل و کاهش ضایعات و همچنین برای قیمت‌گذاری صحیح واحدهای سالم تصمیم‌گیری کنند.

۳۰

اصطلاح ضایعات مفهوم عامی است که در برگیرنده‌ی تمامی جنبه‌های مختلف ضایعات مانند افت، کاهش، قراضه، ضایعات و واحدهای معیوب است. ضایعات علاوه بر مفهوم عام، در معنای خاص کلمه نیز به کار می‌رود که در ادامه به آن پرداخته خواهد شد.

پرداختن به مبحث

حسابداری ضایعات، مستلزم شناخت جنبه‌های مختلف ایجاد و بروز ضایعات است. ضایعات را می‌توان از دو لحاظ مورد بحث و بررسی قرار داد:

۱- از لحاظ شکل

۲- از لحاظ ماهیت

بررسی ضایعات از لحاظ شکل

در شرکتها و موسسات تولیدی، ضایعات ممکن است به

شده، به اشکال دیگری نیز حادث شوند، ولی در حسابداری صنعتی (بهای تمام شده)، ضایعات به معنی اعم از نظر شکل به سه دسته کلی تقسیم شده و هر دسته به طور جداگانه مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد. این سه دسته عبارتند از:

۱- ضایعات:

(Waste, Spoilage, Shrinkage)

۲- واحدهای معیوب:

(Defective "Reworked units")

(Scrap)

۳- قراضه:

۱- ضایعات: واحدهایی از محصول هستند که به علت دارا نبودن استاندارد تولید، به عنوان واحدهای سالم مورد قبول واقع نشده و دور انداخته می‌شوند یا به ارزش ناچیزی فروخته می‌شود. مانند حلقه‌هایی از فیلم عکاسی که فاسد می‌شوند، اینگونه ضایعات، قابل برگشت به تولید نیستند.

۲- واحدهای معیوب: واحدهایی از محصول هستند که به عنوان محصول سالم قابل قبول نبوده ولی می‌توان با انجام عملیات و هزینه‌های اضافی روی آنها، اینگونه واحدها را به محصولات سالم و قابل فروش تبدیل کرد. به عنوان مثال، محصولات معیوب صنایع پلاستیک‌سازی را می‌توان مجدداً به خط تولید برگشت داد، و با انجام هزینه‌های اضافی، آنها را به محصولات سالم تبدیل کرد.

۳- قراضه: اصطلاح "قراضه" به موادی اطلاق می‌گردد که هنگام تولید محصولات اصلی یا مشترک ضایع شده‌اند. اینگونه مواد را می‌توان به فروش رساند و یا به صورتی دیگر مورد استفاده قرار داد، مانند خاک اره یا چوبهای بریده شده‌ی غیراستاندارد در کارخانه‌ی مبیل‌سازی.

در بعضی از منابع "قراضه"، به عنوان محصول نیز تعریف شده است: "واحدهای قراضه واحدهایی از محصول هستند که به همراه محصولات اصلی و فرعی تولید شده و ارزش آنها در مقایسه با محصولات اصلی و فرعی بسیار پایین (در حد صفر) است". در این تعریف رابطه‌ی بین واحدهای قراضه، محصولات فرعی و محصولات اصلی به صورت شکل ۱ است.

بررسی ضایعات از لحاظ ماهیت

وقوع بعضی از ضایعات خارج از کنترل مدیریت بوده و اجتناب‌ناپذیرند. اما در بیشتر موارد می‌توان از بروز ضایعات جلوگیری کرده و یا با اعمال کنترل، میزان آن را به حداقل رساند. بنابراین بررسی ماهیت ضایعات به شناخت و کنترل آنها کمک فراوانی می‌کند. هر یک از اقسام ضایعات (به معنی اعم) از نظر ماهیت به دو دسته تقسیم می‌شوند (شکل ۲).

اشکال مختلفی بوجود آیند. به عنوان مثال در صنایعی که ظروف سفالین تولید می‌کنند، بعضی از واحدهای محصول هنگام حرارت دادن در کوره ضایع می‌شوند؛ یا در صنایع شیشه‌سازی ممکن است بعضی از محصولات هنگام نقل و انتقال از کارخانه به انبار از بین بروند. به طور کلی ضایعات از نظر شکل ممکن است بصورت یکی از حالت‌های زیر بروز کنند. گفتنی است که با توجه به نبود معادل‌های مناسب فارسی برای واژه‌های اصلی، ناگزیر واژه‌های اصلی، عیناً نقل شده است:

۱- Waste: واحدهایی از مواد هستند که پس از تولید بر جای می‌مانند، قابل قبول نبوده و دور انداخته می‌شوند. این واحدها معمولاً قابل فروش نبوده و مجدداً قابل استفاده نیستند. به طور کلی می‌توان گفت که اینگونه واحدها فاقد منافع اقتصادی هستند. مانند موادی که از سنگ معدن هنگام جدا کردن فلز بوجود می‌آیند.

۲- Spoilage: واحدهایی از محصول هستند که به علت دارا نبودن استاندارد تولید، به عنوان یک واحد سالم مورد قبول واقع نمی‌شوند. این واحدها قابل برگشت به تولید نبوده و معمولاً به ارزش ناچیزی فروخته می‌شوند، مانند حلقه‌هایی از فیلم عکاسی که در مراحل پایانی تولید در معرض نور قرار گرفته و فاسد می‌شوند.

۳- Shrinkage: کاهش وزن یا حجم مواد اولیه، کالای در جریان ساخت و یا کالای ساخته شده به علت ماهیت محصول یا روش‌های به کار گرفته شده برای تولید، حمل و نقل و انبار کردن آنها، که به محض وقوع این امر، دیگر به حالت اولیه برنمی‌گردد، shrinkage نامیده می‌شوند. به بیان دیگر مشخصات ذاتی اینگونه ضایعات، کاهش در تعداد تولید مانند تبخیر و آبرفتگی می‌باشد.

۴- Defective: واحدهایی از محصول هستند که به عنوان یک واحد سالم مورد قبول قرار نمی‌گیرند، ولی قابل برگشت به خط تولید هستند. بنابراین می‌توان این واحدها را مجدداً به خط تولید برگشت داد تا بعد از انجام عملیات اضافی، بصورت محصولات سالم و قابل فروش مانند ضایعات صنایع پلاستیک‌سازی درآیند. به اینگونه از ضایعات Reworked units و یا ضایعات قابل برگشت به تولید نیز اطلاق می‌گردد.

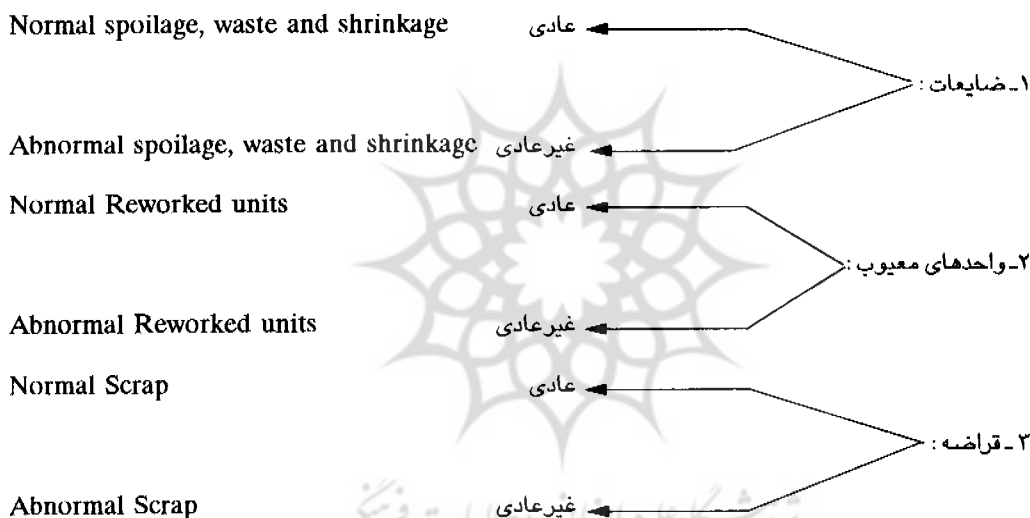
۵- Scrap: به موادی گفته می‌شود که هنگام تولید یک محصول اصلی یا مشترک ضایع شده‌اند. برای مثال، تراشه‌ها و قطعه‌های کوچک چوب در صنایعی که محصولات چوبی می‌سازند، و یا کناره‌ی فولادی که در صنعت سکه‌سازی دور انداخته می‌شوند، از این دسته از ضایعات محسوب می‌گردند.

با وجود این که ضایعات ممکن است علاوه بر اشکال گفته

شکل ۱- رابطه بین واحدهای قراضه، محصولات فرعی و محصولات اصلی



شکل ۲- تقسیم‌بندی اقسام ضایعات از نظر ماهیت



آنها نمی‌رود. علل بروز ضایعات غیرعادی ممکن است نامرغوبی مواد اولیه، سهل‌انگاری یا عدم مهارت کارگران و یا نقص فنی ماشین‌آلات تولیدی باشد. این‌گونه ضایعات، غیرقابل پیش‌بینی بوده ولی قابل اجتناب و قابل کنترل هستند. در صورت بروز ضایعات غیرعادی لازم است حساب جداگانه‌ای با همین عنوان در دفاتر موسسه باز و هزینه‌های تولیدی تخصیص یافته به واحدهای ضایع شده تا نقطه بروز ضایعات به این حساب منتقل شود. در صورتی که این‌گونه ضایعات قابل فروش باشند، زیان حاصل از آن و اگر غیرقابل فروش باشند، بهای تمام شده‌ی آن ضایعات در صورت حساب سود و زیان به عنوان یک قلم جداگانه نشان داده می‌شود.

اینک به بررسی هر یک از ضایعات تقسیم‌بندی شده در شکل ۲ می‌پردازیم.

۱-۱- ضایعات عادی: ضایعات عادی ضایعاتی هستند که به علت طبیعت مواد و یا در نتیجه‌ی ماهیت عملیات تولیدی ایجاد می‌شوند. این‌گونه ضایعات غیرقابل کنترل و اجتناب‌ناپذیر بوده ولی قابل پیش‌بینی هستند. با توجه به اینکه تولید محصولات بدون ایجاد ضایعات عادی تقریباً غیرممکن است، از این رو هزینه ضایعات عادی باید به بهای تمام شده‌ی محصولات سالم اضافه شود.

۱-۲- ضایعات غیرعادی: ضایعات غیرعادی (فوق‌العاده) ضایعاتی هستند که در شرایط عادی عملیات تولیدی انتظار وقوع

اهمیت تجزیه و تحلیلهای مالی در مدیریت صنایع کشور

هدف نگارندگان این نوشتار بررسی اهمیت تجزیه و تحلیلهای مالی در سطح بنگاههای اقتصادی و نقش آن در توسعه صنعت کشور است.

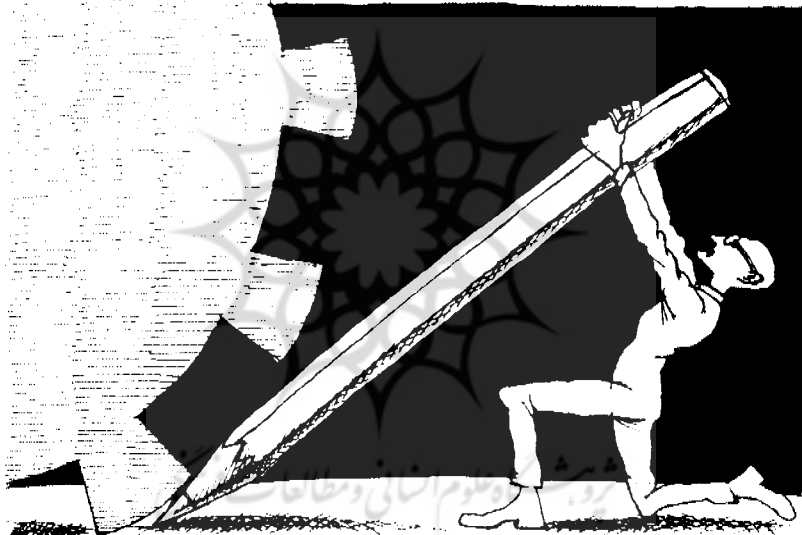
رقیه دلجوئی
سیداحمد نخجوانی

تولیدی در بخش صنعت مبادرت خواهد شد.

مهمترین وظیفه هر بخش اقتصادی، کمک به رشد اقتصادی است و تجربه کشورهای در حال توسعه به خصوص کشورهای موفق آسیایی نشان می‌دهد که صنعت کمک انکارناپذیری به رشد اقتصادی آنها کرده است. از طرف دیگر، در

این کشورها بخش صنعت طی چند دهه، رشدی بالا، یکنواخت و هدفمند داشته است.^۱

ولی برخلاف این مطلب، بخش صنعت در ایران نتوانسته است در انجام این وظیفه، توفیقی حاصل کند. در نمودار ۱ رشد واقعی ارزش افزوده و یا سود تجمعی بخش صنعت از ارقام تورمزدایی شده^۲ این بخش محاسبه و ترسیم شده است. این نمودار به خوبی مشخص می‌کند که رشد واقعی این بخش نه تنها حرکتی یکنواخت و هدفمند



علم اقتصاد در زمره موفق‌ترین علوم بشری قرن حاضر قرار دارد و دستاورد مهم آن همانا توسعه و بالندگی اقتصادی کشورهای توسعه یافته امروزی است. در حقیقت، این کشورها توانسته‌اند طی سالهای متمادی، تولید بخشهای مختلف اقتصادی شامل صنعت، کشاورزی و خدمات را با تکیه بر دانش و

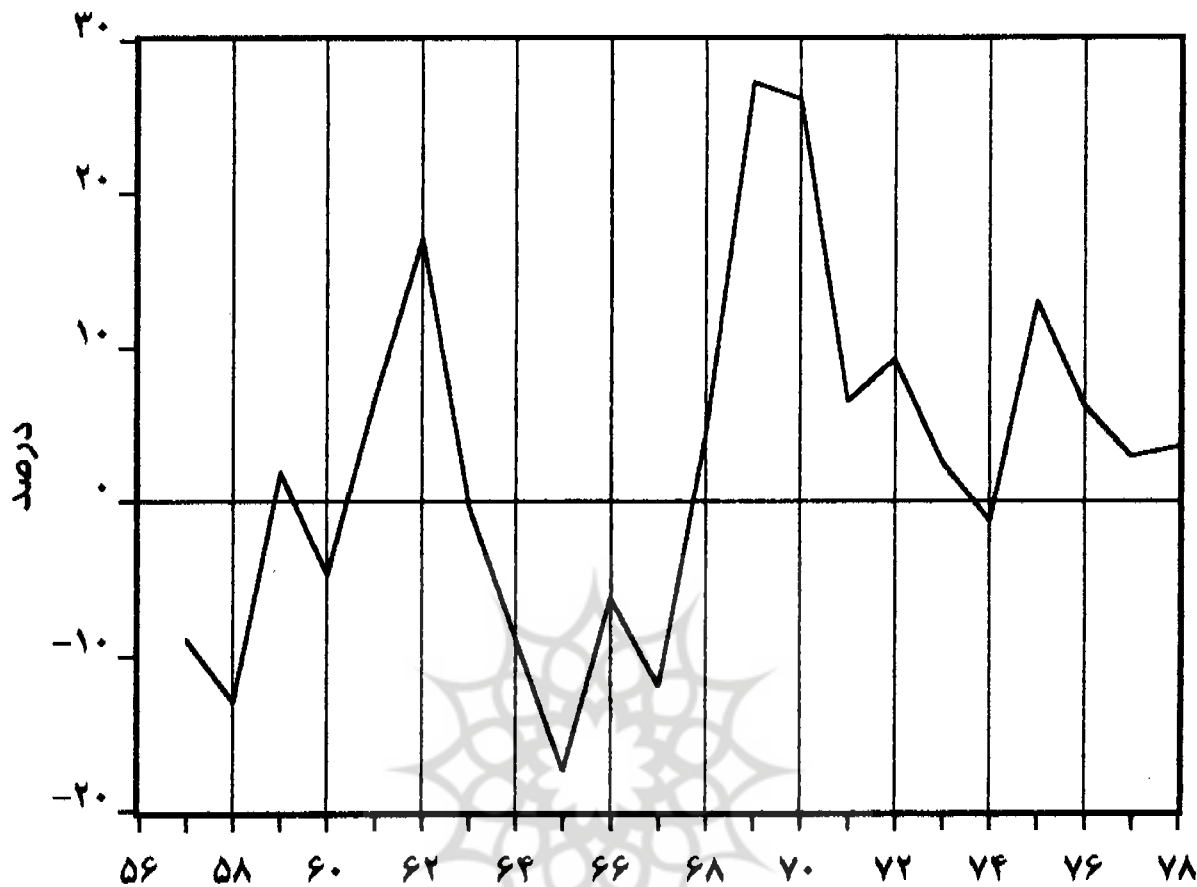
تخصص مبتنی بر فن‌آوری‌های پیشرونده و درون‌زا شده گسترش دهند.

اگرچه ظفریابی‌های یاد شده، مرهون راهکارها و راهبردهای پیشنهادهی برنامه‌ریزان اقتصادی تلقی می‌شود، ولی نباید این نکته را از ذهن دور داشت که مدیران و کارآفرینان بنگاههای اقتصادی در این کشورها، با تکیه بر دانش مدیریت از شرایط ایجاد شده به گونه‌ای بهینه بهره برده و با به‌کارگیری و هدایت مناسب سرمایه‌ها، موجبات رشد ارزش افزوده و توسعه

بخشهای مختلف اقتصادی (به خصوص بخش صنعت) را در سطح خرد و به دنبال آن در سطح کلان فراهم آورده‌اند.

با توجه به مطالب بالا، هدف نگارندگان این نوشتار بررسی اهمیت تجزیه و تحلیلهای مالی در سطح بنگاههای اقتصادی و نقش آن در توسعه صنعت کشور است. برای این منظور، با ارائه مقدمه‌ای کوتاه درباره صنعت در ایران، به ارائه نکاتی درباره تجزیه و تحلیلهای مالی و جایگاه آن در برنامه‌ریزی و آینده‌نگری‌های موسسات

نمودار ۱- رشد واقعی ارزش افزوده



رشد واقعی ارزش افزوده صنعت

خطی بسیار قوی میان رشد سرمایه‌گذاری واقعی در بخش صنعت و رشد ارزش افزوده این بخش، به خوبی قابل استنباط است و ضریب همبستگی میان این دو متغیر بیش از ۸۰ درصد به دست می‌آید. پس در مجموع می‌توان ادعا کرد که نحوه استفاده از سرمایه‌گذاریها و نظارت صحیح بر آن می‌تواند تاثیر مهمی بر تولید، سودآوری و به‌طور کلی ارزش افزوده بخش صنعت داشته باشد.

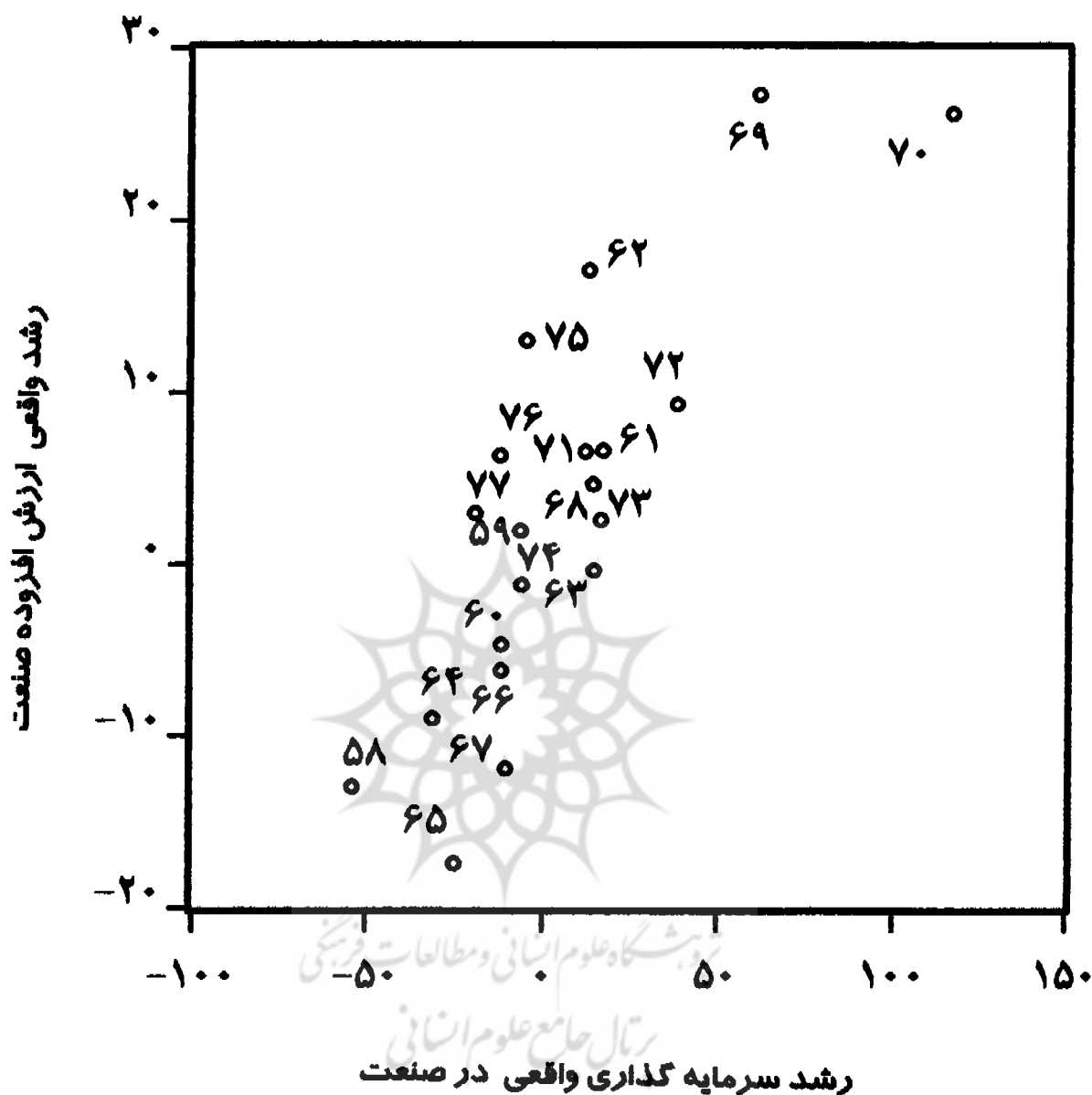
بررسیها نشان می‌دهد که بهره‌وری در بخش صنعت (از دیدگاه سرمایه و نیروی

بخش صنعت می‌توان دریافت که طی دو دهه اخیر، در مجموع بنگاهها و موسسات تولیدی کشور نیز در تولید و سودآوری خود همین افت و خیزها را تجربه کرده‌اند. نوسانات ارزش افزوده بخش صنعت می‌تواند تابع عوامل اقتصادی و حتی سیاسی مختلفی تلقی شود، ولی بررسیها نشان می‌دهد که سرمایه‌گذاریها و کیفیت بهره‌جویی از آنها بیشترین تاثیر را بر رشد واقعی ارزش افزوده بخش صنعت داشته است. این پدیده را می‌توان در نمودار پراکنش ۲ مشاهده کرد، به طوری که ارتباط

نداشته، بلکه در بعضی از سالها منفی بوده است و نتیجه آنکه ارزش افزوده سرانه بخش صنعت به جای داشتن روندی فزاینده و با ثبات، افت و خیزهای فراوانی را تجربه کرده و هنوز در سال ۱۳۷۸ به سطح دو دهه قبل خود نرسیده است.^۳

به همین خاطر است که بسیاری بر این باورند صنعت در ایران نتوانسته جایگاه شایسته و مورد نیاز خود را در اقتصاد ملی بیابد و این مسئله متشا بسیاری از مشکلات اقتصادی در کشور است.^۴

از روند نوسانی رشد ارزش افزوده

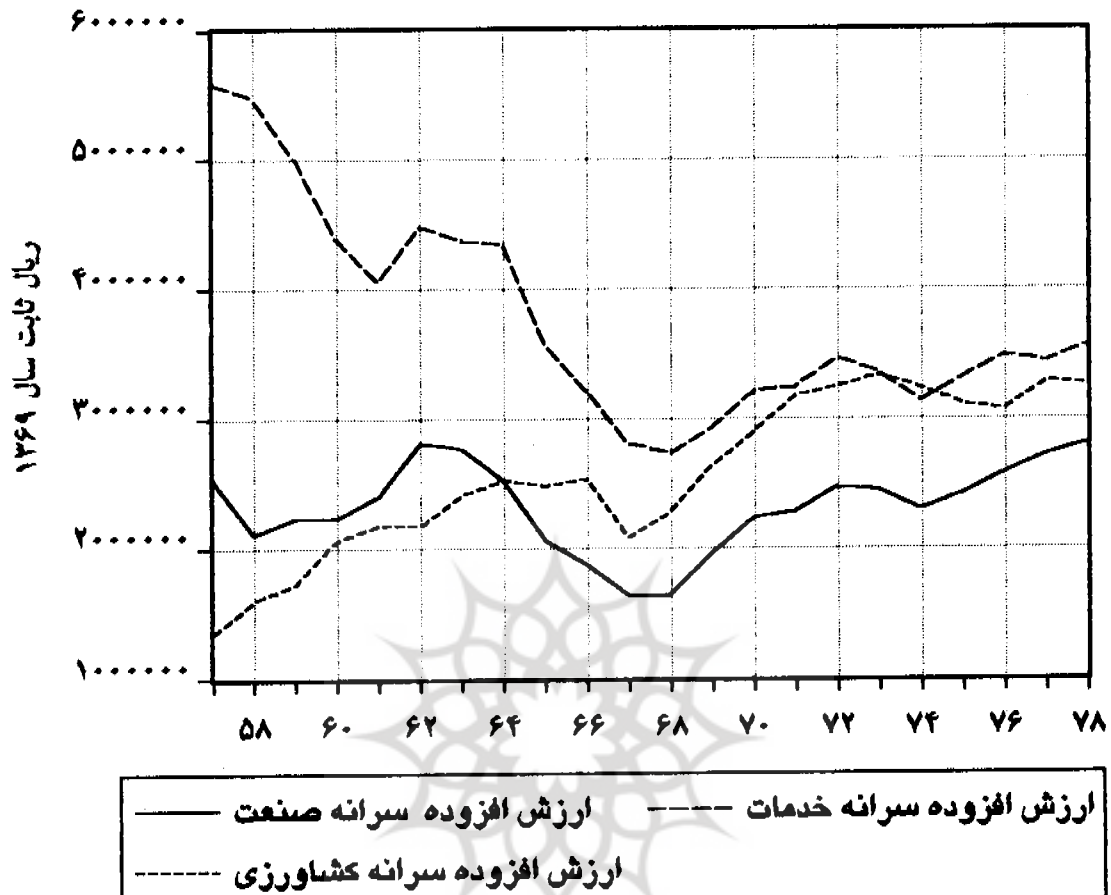


کشاورزی در نمودار ۳ نشان می‌دهد که برخلاف انتظار، ارزش افزوده سرانه بخش صنعت به ازای هر فرد شاغل در این بخش بسیار کمتر از سایر بخش‌هاست و علاوه بر این در طی دو دهه اخیر که کشورهای بسیاری، موفق به ارتقای بهره‌وری نیروی کار خود شده‌اند، بخش صنعت در ایران توفیقی برای افزایش و ترقی به دست نیاورده است. همچنین این نمودار نشان می‌دهد که به‌طور

بهره‌وری ملی است.^۵ ولی در اقتصاد ایران، عکس این مسئله صادق است، به گونه‌ای که بهره‌وری نیروی کار در صنعت (که از تقسیم کردن ارزش افزوده بخش صنعت، به جمعیت شاغل در آن بخش به دست می‌آید)، ۲۰٪ کمتر از بهره‌وری ملی یا تولید ملی به ازای هر فرد شاغل محاسبه می‌شود. بررسی و مقایسه بهره‌وری نیروی کار در بخش‌های صنعت، خدمات و

انسانی) به مراتب پایین‌تر از سایر بخش‌های اقتصاد ایران بوده و این در حالی است که در کشورهای در حال توسعه، یکی از دلایل توجه به بخش صنعت، بالا بودن بهره‌وری یا بازده نیروی کار و سرمایه نسبت به سایر بخش‌هاست.

محاسبات تقریبی حاکی از آن است که مثلاً در آفریقا میانگین بهره‌وری کار در صنعت حدود ۲/۵ برابر، در آسیا ۲ برابر و در آمریکای لاتین ۱/۵ برابر میانگین



متابع و وجوه سرمایه‌گذاری شده در بنگاههای اقتصادی برعهده این شاخه از فنون مدیریت نهاده شده و در این میان، تجزیه و تحلیل‌های مالی یکی از شناخته شده‌ترین ابزارهای مدیریت مالی محسوب می‌شود. در حقیقت، تلاش مدیران و برنامه‌ریزان شرکتها و موسسات اقتصادی کشورهای پیشرفته بر این است که با مطالعه اطلاعات و آمار و ارقام موجود در صورتهای مالی (که اصولاً با صرف انرژی و هزینه‌های فراوان به دست می‌آیند)، شمایی کلی از عملکرد شرکت به دست آورند تا بتوانند با بررسی وضعیت حاضر و در نظر

ادامه در صفحه ۶۸

دلیل این مسئله را باید به‌طور جدی در چگونگی انتخاب سرمایه‌گذارها و سپس هدایت و مدیریت آنها در سطح بنگاههای اقتصادی و همچنین شرایطی دانست که مسئولان و گردانندگان اقتصاد کشور برای فعالیت این موسسات ایجاد کرده‌اند. پرواضح است که بهبود روشهای به‌کارگیری وجوه سرمایه‌گذاری شده می‌تواند تا حد زیادی نقصانهای یاد شده را جبران کند و موجبات رشد و توسعه بخش صنعت را فراهم آورد.

مطالب یاد شده در بالا، اهمیت مدیریت مالی را بیش از پیش آشکار می‌سازد، چه آنکه وظیفه تخصیص بهینه

متوسط، افرادی که در بخش خدمات و کشاورزی ایران شاغل بوده‌اند، بیشتر از نیروی کار در بخش صنعت به اقتصاد ملی کمک کرده‌اند.

اگرچه اطلاعاتی از میزان کل سرمایه ثابت در بخشها در دست نیست، ولی با توجه به این که اصولاً بخش صنعت به سرمایه [پولی] بیشتری نسبت به سایر بخشها نیاز دارد و با عنایت به آنچه درباره بهره‌وری نیروی کار مشاهده شد، انتظار بر این است که بهره‌وری سرمایه و یا به عبارتی ارزش افزوده به ازای هر ریال سرمایه‌گذاری شده در بخش صنعت نیز پایین‌تر از سایر بخشها باشد.

ارزشگذاری اوراق مشارکت

مزایای سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت، دریافت‌های نقدی آتی آن نظیر سود تضمین شده و اصل مبلغ اوراق در سررسید است.

محمد مهدی حمیدی زاده

مدرس دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین

$m = 4$ بار در سال

$n = 2$ سال

$r = 20\%$

مزایای سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت، دریافت‌های نقدی آتی

آن نظیر سود تضمین شده و اصل مبلغ اوراق در سررسید است.

قیمت بازار اوراق مشارکت نیز مبلغی است که باید برای تحصیل

دریافت‌های نقدی آتی آن پرداخت شود. در ارزیابی اوراق مشارکت

به دو صورت عمل می‌شود:

۱- کوپن ثابت

۲- کوپن متغیر

۱- کوپن ثابت. در کوپن ثابت، نرخ سود ثابت و فرمول آن به شرح

زیر است:

$$PV = \left[\sum_{i=1}^{mn} \frac{C}{m} \times P \right] + \frac{P}{(1+r)^n}$$

که:

PV = ارزش فعلی یک ورقه مشارکت

P = ارزش یک ورقه مشارکت در سررسید

C = سود هر کوپن (نرخ سود علی الحساب)

m = دفعات پرداخت کوپن (در ایران معمولاً هر سه ماه یکبار)

n = زمان تا سررسید (که به صورت یکساله، دوساله، ... و

پنج ساله و غیره است).

r = نرخ بازده مورد انتظار سرمایه‌گذار

مثال ۱: اطلاعات زیر در دست است:

$PV = 1000$ ریال

$P = 1000$ ریال

$C = 20\%$

$$PV = \frac{\frac{20}{4} \times 1000}{(1+\frac{20}{4})^1} + \frac{\frac{20}{4} \times 1000}{(1+\frac{20}{4})^2} + \frac{\frac{20}{4} \times 1000}{(1+\frac{20}{4})^3} + \frac{\frac{20}{4} \times 1000}{(1+\frac{20}{4})^4} + \frac{\frac{20}{4} \times 1000}{(1+\frac{20}{4})^5}$$

$$\frac{\frac{20}{4} \times 1000}{(1+\frac{20}{4})^6} + \frac{\frac{20}{4} \times 1000}{(1+\frac{20}{4})^7} + \frac{\frac{20}{4} \times 1000}{(1+\frac{20}{4})^8} + \frac{1000}{(1+\frac{20}{4})^8}$$

$$PV = \frac{50}{1/0.5} + \frac{50}{1/1.25} + \frac{50}{1/1.56} + \frac{50}{1/2.156} + \frac{50}{1/2.763} + \frac{50}{1/3.401} + \frac{50}{1/4.071} + \frac{50}{1/4.775} + \frac{1000}{1/4.775}$$

$$PV = 48 + 45 + 43 + 41 + 39 + 37 + 36 + 34 + 677$$

$$PV = 1000$$

یعنی تنها نرخ‌ی که دو طرف معادله را مساوی می‌کند نرخ ۲۰ درصد است.

۲- کوپن متغیر. در کوپن متغیر نرخ سود در دوره‌های مختلف

متفاوت است که از سوی منتشرکننده قبلاً اعلام می‌شود و فرمول

آن به شرح زیر است:

$$PV = \left[\sum_{i=1}^{mn} \frac{C_i}{m} \times P \right] + \frac{P}{(1+\frac{r}{m})^{mn}}$$

$$PV = \left[\sum_{i=1}^{mn} \frac{C}{m} \times P \right] + \frac{P(1+\alpha)}{\left(1 + \frac{r}{m}\right)^{mn}}$$

مثال ۳: اطلاعات زیر در دست است:

$$PV = 1000 \text{ ریال}$$

$$P = 1000 \text{ ریال}$$

$$C = 20\%$$

$$m = 4 \text{ بار در سال}$$

$$n = 2 \text{ سال}$$

$$r = 30\% \text{ (نرخ بازده مورد انتظار یا نرخ تورم)}$$

$$PV = \frac{\frac{20}{4} \times 1000}{\left(1 + \frac{30}{4}\right)^1} + \frac{\frac{20}{4} \times 1000}{\left(1 + \frac{30}{4}\right)^2} + \frac{\frac{20}{4} \times 1000}{\left(1 + \frac{30}{4}\right)^3} + \frac{\frac{20}{4} \times 1000}{\left(1 + \frac{30}{4}\right)^4} + \frac{\frac{20}{4} \times 1000}{\left(1 + \frac{30}{4}\right)^5} +$$

$$PV = \frac{\frac{20}{4} \times 1000}{\left(1 + \frac{30}{4}\right)^6} + \frac{\frac{20}{4} \times 1000}{\left(1 + \frac{30}{4}\right)^7} + \frac{\frac{20}{4} \times 1000}{\left(1 + \frac{30}{4}\right)^8} + \frac{1000(1+\alpha)}{\left(1 + \frac{30}{4}\right)^8}$$

$$PV = \frac{50}{1/0.75} + \frac{50}{1/1.056} + \frac{50}{1/1.423} + \frac{50}{1/1.935} + \frac{50}{1/2.626} + \frac{50}{1/3.543} + \frac{50}{1/4.790} + \frac{50}{1/6.435} + \frac{1000(1+\alpha)}{1/8.735}$$

$$1000 = 27 + 43 + 40 + 37 + 35 + 32 + 30 + 28 + \frac{1000(1+\alpha)}{1/8.735}$$

$$708 = \frac{1000(1+\alpha)}{1/8.735}$$

$$1/263 = 1000 + 1000\alpha \Rightarrow \alpha = 26/3 \text{ درصد}$$

بدیهی است چنانچه در هر یک از مثالهای فوق در نرخ بازده مورد انتظار سرمایه گذار تغییری حاصل شود حسب مورد دارنده اوراق سود بیشتری نصیبش خواهد شد و یا زیان خواهد کرد که این امر ریسک موجود در اوراق را نشان می دهد.

بنابراین براساس محاسبات فوق به دارنده اوراق در سررسید باید حدود ۲۶ درصد سود مازاد پرداخت گردد تا سرمایه گذار در وضعیت بی تفاوتی قرار گیرد. بدیهی است چنانچه هدف ایجاد انگیزه باشد باید نرخ سود مازاد در سررسید بیش از ۲۶ درصد باشد تا توجیه اقتصادی برای سرمایه گذار با نرخ بازده مورد انتظار ۳۰ درصد وجود داشته باشد.

قطعاً با اجرای این سیاستها در سرمایه گذاران رغبت معامله روی اوراق مشارکت ایجاد خواهد شد و بازار سرمایه کشور به تنوع اوراق بهادار که یکی از هدفهای بورس تهران نیز است خواهد رسید.

تنها تفاوت این فرمول با فرمول کوبین ثابت در متغیر C است که در هر دوره متفاوت است و در این فرمول از علامت Ci استفاده می شود. به طور مثال، مبلغ سود اوراق مشارکت در هر دوره با نرخ ثابتی رشد یا کاهش یابد یا براساس مبلغی معین تغییر کند.

مثال ۲: اطلاعات زیر در دست است:

$$P = 1000 \text{ ریال}$$

Ci = برای سه ماهه اول ۲۰ درصد و برای هر سه ماهه آتی با نرخ ۲۰ درصد ترقی می کند.

$$m = 4 \text{ بار در سال}$$

$$n = 2 \text{ سال}$$

$$r = 30\%$$

$$PV = \frac{\frac{20}{4} \times 1000}{\left(1 + \frac{30}{4}\right)^1} + \frac{\frac{22}{4} \times 1000}{\left(1 + \frac{30}{4}\right)^2} + \frac{\frac{24}{4} \times 1000}{\left(1 + \frac{30}{4}\right)^3} + \frac{\frac{26}{4} \times 1000}{\left(1 + \frac{30}{4}\right)^4} + \frac{\frac{28}{4} \times 1000}{\left(1 + \frac{30}{4}\right)^5} +$$

$$PV = \frac{\frac{30}{4} \times 1000}{\left(1 + \frac{30}{4}\right)^6} + \frac{\frac{32}{4} \times 1000}{\left(1 + \frac{30}{4}\right)^7} + \frac{\frac{34}{4} \times 1000}{\left(1 + \frac{30}{4}\right)^8} + \frac{1000}{\left(1 + \frac{30}{4}\right)^8}$$

$$PV = \frac{50}{1/0.75} + \frac{55}{1/1.056} + \frac{60}{1/1.423} + \frac{65}{1/1.935} + \frac{70}{1/2.626} + \frac{75}{1/3.543} + \frac{80}{1/4.790} + \frac{85}{1/6.435} + \frac{1000}{1/8.735}$$

$$PV = 46 + 48 + 48 + 48 + 49 + 49 + 48 + 48 + 47 + 560$$

$$PV = 943$$

بنابراین ارزش یک ورقه‌ی مشارکت ۱۰۰۰ ریالی با ۸ کوبین سود و نرخ بازده مورد انتظار ۳۰ درصد در حال حاضر ۹۴۳ ریال است.

آنچه که در ایران عمل می شود و تجربه اوراق مشارکت پروژه نواب و طرح ثامن و ... نشان داده است نرخ سود عبارت است از مبلغی ثابت که به طور علی الحساب پرداخت می شود به علاوه مبلغی متغیر که در سررسید به عنوان سود مازاد و براساس نرخ تورم از سوی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران اعلام می شود. با توجه به این که خریدار اولیه اوراق مشارکت تمامی وجه اوراق خریداری شده را در ابتدای سرمایه گذاری و مشارکت پرداخت می کند بنابراین باید از طریق افزایش ارزش اصل سپرده در سررسید به گونه‌ای عمل شود که ارزش فعلی سرمایه گذاری برابر ارزش اسمی اوراق مشارکت شود در غیر این صورت انگیزه‌ای برای سرمایه گذاری وجود نخواهد داشت.

با توجه به مفروضات و فرمول کوبین متغیر فرض می کنیم هدف تعیین سود مازادی است که باید در سررسید پرداخت گردد تا ارزش فعلی جریانهای آتی برابر اصل سرمایه گذاری یعنی مبلغ اسمی اوراق گردد بنابراین فرمول مذکور به شرح زیر باید اصلاح

نقدی بر مقررات و شیوه‌های اجرایی نظام مالی کشور

تفریغ بودجه و دولت پاسخگو

در تمام سالهای قبل از انقلاب و بیست و دو سال پس از انقلاب، گزارش تفریغ بودجه دولت تهیه نشده است. فقط در سال گذشته، در یک برنامه خبری رادیویی و در گزارشی بسیار کوتاه و چند کلمه‌ای اعلام شد لایحه تفریغ بودجه دولت مربوط به سال ... که دیوان محاسبات به دلیل عدم انعکاس وضعیت آن به صورت مطلوب اظهار نظر حرفه‌ای را میسر ندانسته به مجلس شورای اسلامی تقدیم شده است.

ناصر فولادی نسب

عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب

سال مزبور به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال نکرده‌اند.

به بیانی دیگر گزارش نیم‌بند تهیه شده دولت نیز فاقد نیمی از فعالیت‌های مالی انجام شده بوده است. حتی به فرض عدم صحت یا دقت در رقم آمارگونه فوق، واقعیت مسلم و غیرقابل انکار، عدم امکان یا توان وزارت امور اقتصادی و دارایی (قوه مجریه) برای تنظیم حساب کل سالانه دولت و اخذ نظر مطلوب از دیوان محاسبات کشور است. در ماده ۹۶ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶، دستگاه‌های اجرایی مکلفند ظرف مدت شش ماه پس از پایان سال مالی گزارش عملیات انجام شده طی آن سال را براساس اهداف پیش‌بینی شده در بودجه مصوب، به دیوان محاسبات و وزارت برنامه و بودجه و وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال دارند.

چرا نیمی از سازمان‌های دولتی با تعویق چندین ساله در تنظیم حساب‌های خود مواجهند؟ و عملاً مقررات مورد اشاره را

نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نمایند. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود.

در تمام سالهای قبل از انقلاب و بیست و دو سال پس از انقلاب، گزارش تفریغ بودجه دولت تهیه نشده است. فقط در سال گذشته، در یک برنامه خبری رادیویی و در گزارشی بسیار کوتاه و چند کلمه‌ای اعلام شد لایحه تفریغ بودجه دولت مربوط به سال ... که دیوان محاسبات به دلیل عدم انعکاس وضعیت آن به صورت مطلوب اظهار نظر حرفه‌ای را میسر ندانسته به مجلس شورای اسلامی تقدیم شده است.

در پیگیری چند و چون خبر، اگرچه دسترسی به آمار و ارقام دولتی به نحو صحیح و متقن چندان آسان و عملی نیست، شواهد حاکی از آن است که حدود نیمی از دستگاه‌های اجرایی مکلف به اجرای ماده ۹۶ قانون محاسبات عمومی کشور، صورتهای مالی سالانه و نهایی خود را جهت درج در حساب کل کشور مربوط به

در جلد چهارم لغت‌نامه شادروان علی‌اکبر دهخدا آمده است: "تفریغ حساب یعنی پرداخت حساب و فارغ شدن از آن". با استنباط از این تعریف می‌توان گفت تفریغ بودجه یعنی فراغت حاصل کردن از بودجه و تسویه حساب آن.

در اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی و ظایف دیوان محاسبات کشور و چگونگی تهیه لایحه گزارش تفریغ بودجه بدین‌گونه تبیین شده است:

"دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، موسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد.

دیوان محاسبات، حساب‌ها و اسناد و مدارک مربوطه را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام

اجرا نکرده‌اند و نیم دیگر نیز فقط توانسته‌اند مجموعاً حساب غیر قابل اظهار نظر تنظیم کنند؟

با ملاحظه مقررات یاد شده روشن است که در بحث پاسخگویی به مردم، قانونگذار در قانون اساسی و قانون محاسبات عمومی کشور، تکلیف خود را ادا کرده است.

برای احراز واقعیت بیشتر به ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی توجه می‌کنیم.^۲ بر طبق این ماده "مونه اسنادی که برای پرداخت هزینه‌ها مورد قبول واقع می‌شود و همچنین مدارک و دفاتر و روش نگهداری حساب با موافقت وزارت امور اقتصادی و دارایی و تایید دیوان محاسبات کشور تعیین می‌شود و دستورالعمل‌های اجرایی این قانون از طرف وزارت مزبور ابلاغ خواهد شد". یعنی به وزارت امور اقتصادی و دارایی اختیار داده شده (و این وظیفه به او محول گردیده) است که دستورالعمل اجرایی قانون محاسبات عمومی کشور را تهیه و تنظیم و به دستگاههای اجرایی ابلاغ کند. قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶ عملاً از ابتدای سال ۱۳۶۸ اجرا گردیده و وزارت امور اقتصادی و دارایی مبادرت به تهیه و تنظیم و ابلاغ دستورالعمل موضوع ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی نموده است.

دستورالعمل مزبور و دستورالعمل‌های مکرر تکمیلی بعدی به‌عنوان یکی از اصلی‌ترین عوامل تنظیم حساب دولت قادر نبوده است ذی‌حسابان دستگاههای اجرایی را به تنظیم یکنواخت و به‌موقع و درست حسابهای دولتی هدایت کند.

بهترین و قاطع‌ترین دلیل این مدعا، عدم تنظیم به‌موقع و مطلوب حساب از سوی دستگاههای اجرایی ذی‌ربط است.

بی‌تردید برخی از عوامل اجرایی ذی‌حسابی دستگاههای اجرایی (حسابداران دولتی) به دلیل عدم وجود انگیزه‌های شغلی، مالی و مادی مناسب در سطح

تخصصی و علمی مناسبی قرار ندارند و بحث نگارنده دقیقاً در همین نکته نهفته است.

وزارت امور اقتصادی و دارایی و مسئولان مشغول در اداره کل تمرکز و تلفیق حسابهای وزارتخانه فوق که متولی تنظیم حساب کل سالانه دولت هستند؛ باید دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌های مالی را به نحوی تنظیم و تدوین کنند که حسابداران یاد شده با همه ویژگیهایی که به اختصار اشاره شد بتوانند به‌عنوان مخاطبان اصلی، آنها را استنباط و اجرا کنند.

دستورالعمل‌های موصوف در حال حاضر به گمان نگارنده فاقد این خصلت اساسی است و در واقع مخاطب خود را نمی‌شناسد. چنین به نظر می‌رسد که نویسندگان دستورالعمل‌های مالی فرض را بر این قرار داده‌اند که فقط ذی‌حسابان (مدیران کلی مالی دستگاههای اجرایی) باید قادر به درک و لابد تفسیر اجرایی دستورالعمل‌های مالی باشند. در حالی که به‌ندرت اتفاق می‌افتد که ذی‌حساب یک دستگاه اجرایی فرصت و مجال و توان آموزش دستورالعمل‌های مالی را داشته باشد و اساساً سنت و رفتارهای موجود در دستگاههای اجرایی چنین ظرفیتی ندارد، و بدین‌گونه است که دستورالعمل نوشته شده روی کاغذ رسوب می‌کند و در طول تاریخ اجرای خود منشا اثر نمی‌شود.

راه چاره چیست؟

وزارت امور اقتصادی و دارایی اینک که یازده سال از شروع اجرای قانون محاسبات عمومی جدید می‌گذارد و شاید تمام جنبه‌های آن مورد سوال و اظهار نظر ذی‌حسابی‌ها قرار گرفته و مشکلات اجرایی دستورالعمل‌های تهیه شده جمع‌آوری شده است و یا لاقلاً مسئولان ذی‌ربط حسب روال متداول پرهیز از بوروکراسی و جمع‌آوری فنی و علمی و آماری مطالب، این نکات را در ذهن خود آن طور که در

دستگاههای اجرایی مرسوم است حفظ کرده‌اند، با تجدید نظر در ساختار و شکل و شیوه ابراز مطالب، دستورالعمل نظام مالی کشور را با هدف قابل دستگاه بودن آن برای رده‌های اجرایی ذی‌حسابی‌ها یعنی کارکنان و کارشناسان عادی ذی‌حسابی‌ها تهیه و تنظیم و ارسال و ابلاغ کند.

متأسفانه این شیوه یعنی مغلق‌گویی در نوشتن کتب درسی دانشگاهی و مقررات و قوانین و دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌ها به سبک تثبیت شده‌ای تبدیل شده است که تماماً کوشش می‌کند مضمون و مفاد نوشته‌ها سنگین و عبارات دور از ذهن و مطمئن باشد تا به این ترتیب خواننده متن مقهور دانش نویسنده شده و لابد مجبور به تفکر شود؟

گمان من بر این است که نوعی خصلت فضل‌فروشانه بر بیان رسمی اداری حاکم است که مسئولان ادارات ستادی دولت در واقع به آن مبتلا و گرفتار شده‌اند. این فرهنگ - که حالا باید آن را متعلق به گذشته و متروک بدانیم و از آن بپرهیزیم - بر آن است که سطح نوشته‌ها باید از سطح شعور و فرهنگ و درک متوسط جامعه (جامعه مورد نظر) بالاتر باشد تا به این ترتیب مجریان مجبور باشند و مجبور شوند سطح دانش خود و همراه با آن سطح کارها را ارتقا و توسعه دهند.

فرهنگ مورد بحث غالباً از آن جا عقب‌مانده و منحط است که قیام‌بانه به جای آموزش آنچه که باید با شناخت واقع گرایانه مخاطب، آموزش دهد به آموزش‌گیرنده امر و نهی می‌کند و چون در این فرایند بین نویسنده (تصمیم‌گیرنده) و مجریان ارتباط طبیعی تعلیم و تعلم برقرار نمی‌شود نوشته‌ها در حد سیاه‌مشق باقی می‌مانند و به روح و قلب و دست مجریان نفوذ نمی‌کنند.

نگارنده می‌پرسد پس چرا این همه را می‌نویسند؟ اگر قرار باشد نوشته شما اثری را که هدف داشته است به جا نگذارد و منجر

به اجرا و تحقق اهداف مورد نظر نشود به راستی ضرورت این اتلاف سرمایه و وقت چیست؟

مگر می شود از کسی که دوره کوتاه مدت حسابداری را - احتمالاً - دیده و گذرانده و سپس به استخدام دولت درآمده و احتمالاً با حداقل حقوق و مزایا و امکانات مالی زیر خط فقر زندگی (یا شبه زندگی) می کند و با گرفتاریهای روزمره دست به گریبان است که این دستوراتالعمل های را بخواهیم با انشا بسیار گنگ و نامفهوم نوشته شده بخواند و مفاد آن را اجرا کند و از آن حساب مطلوب سالانه سازمان خود را استخراج و تنظیم کنید؟

باری، دستورالعمل آرمانی و البته عملی و عملیاتی دلخواه و مورد نظر باید لزوماً حاوی ویژگیها و مختصات زیر باشد:

۱- از ابتدا فرض بر این گذاشته شود که خواننده و اجراکننده قانون، آن طوری که در عالم واقع آنها را می شناسیم، فقط کمی و تا حدودی حسابداری دوطرفه و پایه را می داند، بنابراین لحن نوشتار و شیوه توضیح مطالب باید برای این حسابدار که به تعداد زیاد در دستگاههای دولتی به کار گماشته شده اند مفید و موثر باشد تا روح و ذهن مجری را نیز به دلیل عدم درک مفاهیم کسل و خسته نکند.

۲- به جای اقدام غیرمفید اشاره به سرفصلها و عناوین حسابها در مقدمه هر بخش از دستورالعمل مالی و تقسیم سرفصلهای حساب به سرفصلهای بودجه ای و سرفصلهای دریافت و پرداخت - وضعیت فعلی - که فاقد هرگونه ارزش قانونی و محاسباتی است، انواع وقایع مالی را که تعداد جمع آنها شاید از ۱۰۰ نوع تجاوز نکند به صورت طبقه بندی شده در چند گروه حساب مستقل مطرح و سپس حسابهای مورد نظر تشخیص و پیشنهاد و آرتیکل های مربوطه ارائه گردد.

۳- در پایان هر بخش، سرفصلهای مربوط به آن فصل که از آرتیکل های پیشنهاد شده

نتیجه خواهد شد لیست شده و کدگذاری شود تا تنظیم حساب تلفیقی نهایی با سهولت بیشتری میسر گردد.

۴- در توضیح مطالب بخشها از کلی گویی مطالب جداً اجتناب شود و تشریح مطالب به بهانه جلوگیری از اطاله کلام به بوته اجمال نیفتد. چرا که عدم تشریح کافی مطالب، مکاتبات عدیده و هزینه های بعدی را موجب خواهد شد.

گفتنی است که اساساً این اشکال در ذهن و رفتار نویسندگان قوانین و مقررات و خصوصاً نویسندگان دستورالعمل ها وجود دارد که از بیان وجوه، جنبه ها و حالت های مختلف یک مطلب خودداری و به بیان دیگر صرفاً به ذکر اصل مطلب آنهم با جملات و عبارات فشرده و در هم تنیده می کنند؛ از این رو دستورالعمل به اجراکنندگان که می رسد (به فرض آنکه خوب خواننده و فهمیده شود) ده ها سوال و ابهام در ذهن خواننده کاردان شکل می گیرد، خصوصاً وقتی که مجری دانای مقررات که به هر حال در بدنه اجرایی کشور وجود دارد سعی می کند اقدامات خود را در راستای انطباق با مقررات موضوعه قرار دهد و به این بیفزاید حالتی را که کارمند اقدام کننده فردی مقرراتی، منفی باف و تلخ گوشت باشد.

این ابهام ها و سوالها زمینه ساز مکاتبات، مذاکرات و مراجعات بسیار و صرف وقت و هزینه و مهمتر از همه سرگردانی مردم و توقف اجرای مقررات و معطل ماندن کارها می گردد.

در حالی که نویسنده قانون، مقررات و دستورالعمل به هنگام تقریر مطلب - منطقاً و عموماً - تمام نکات و جنبه های مختلف موضوع را در یادداشتها و ذهن خود دارد می تواند با طرح مطالب اصلی و مطالب حاشیه ای آن به منظور تکمیل بحث و ضمن تفکیک مطالب از یکدیگر، از انجام مکاتبات بعدی و توقف و تعطیل مقررات و کارها جلوگیری کند و باین ترتیب امر

اساسی آموزش نیز به صورت مکاتبه ای شکل بگیرد. بدیهی است هدف، توصیه به پرگویی و اضافه گویی و تطویل بی دلیل کلام و مطلب نیست. تاکید بر تشریح کافی مطالب است و امساک نکردن از گفتن آنچه که لازم است تا همواره خواننده به وجود و حضور نویسنده و استعمال و کسب نظر مجدد از وی نیازمند نباشد. این نکته نیز قابل اشاره است که ساده نویسی هم اگرچه خود، به تواناییهایی نیاز دارد لکن متاسفانه در فرهنگ عمومی مردم حتی نخبگان و تحصیلکردگان این طور جا افتاده که مغلق و پیچیده گویی مترادف با بسیار دانی است. حال اینکه هدف - لاقلاً در بحث نظام مالی دولت - ایجاد شرایط اجرای مقررات قانون محاسبات عمومی کشور و سایر دستورالعمل های مربوط و به روز رساندن حسابها و ایجاد شرایط پذیرفتن آنهاست.

نوع نگارش موجود، دستیابی به هدف را مشکل کرده است از این رو بهتر است این خصلت از فرهنگ عمومی رخت بریندد. خصلتی که با ادعای فرهنگ سازی به دلیل عمومیت یافتن آن دلیل رشد نیافتگی است. ۵- برای تحقق این امر تقدیم گزارش مالی مطلوب دولت به مجلس شورای اسلامی و ارائه آن به عموم مردم آن طوری که در قانون اساسی به آن تاکید شده چاره ای نیست جز اینکه وزارت امور اقتصادی و دارایی و مسئولان اداره کل تمرکز و تلفیق حسابها پس از تجدید ساختار و نگرش در دستورالعمل موضوع ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور، هنگام دریافت حسابهای ماهانه و سالانه دستگاههای اجرایی نیز به نقادی حسابها و انطباق اقدامات انجام شده با مفاد دستورالعمل پرداخته و به جای واخواهیهای سنتی و متداول حسابها که عموماً حول محور چگونگی انجام هزینه ها و ضمامم و مدارک اسناد مربوطه و تجاوز هزینه از میزان اعتبار مصوب و تخصیصی می چرخد (و البته در شرایط معقول و به روز شدن حسابها جا

حسابداری مدیریت، گذار به محیط جدید

در این مقاله سعی خواهد شد تا با برشمردن نمودهایی از دگرگونیهای پدید آمده، توصیفی از جایگاه آینده حسابداری مدیریت ارائه گردد.

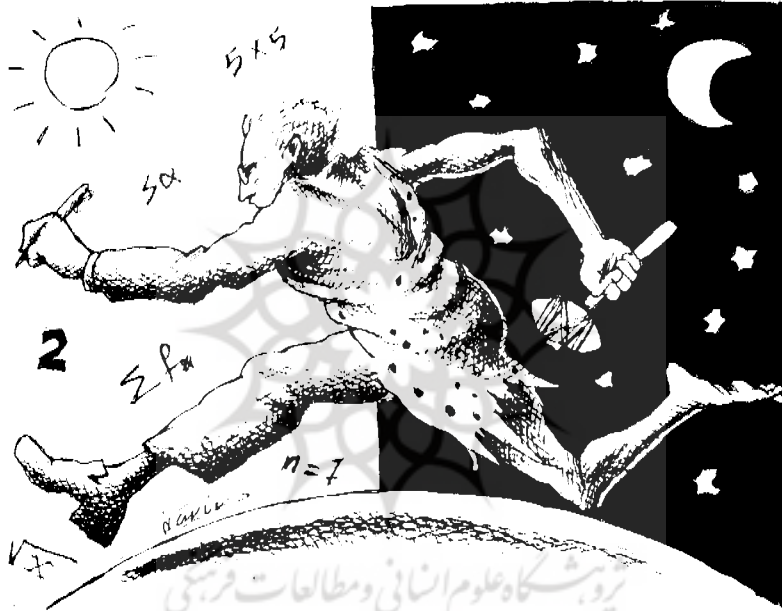
ملیرضا مهرآذین (زرنی)

واحدهای تجاری
چالاک رویاروی
یکدیگر قرار می‌گیرند
بود:

"شرکتهایی که
استراتژی دنباله روی را
اتخاذ می‌کنند، باید در
تولید با هزینه پایین و
کیفیت بالا چنان
پیشتازی کنند که
تقاضای مشتریان را
به‌سوی خود سوق
دهند... شرکتی که در
کاهش هزینه‌هایش
نتواند به‌سرعت

رقبایش عمل کند، خیلی زود کاهش
چشمگیری را در حاشیه سود خویش
مشاهده خواهد کرد و ادامه حیات چنین
شرکتی با مخاطره جدی روبرو خواهد
بود." یکی از مدیران شرکت تیوتا نیز
در این مورد می‌گوید: "مدیریت هزینه،
در دهه ۹۰ از همان اهمیتی برخوردار شد که
در دهه ۸۰ مقوله‌ی کیفیت داشت."

وقتی که مدیریت هزینه با حیات
شرکتها درآمیخت، آنان به سوی دو رویکرد
گرایش پیدا کردند، نخستین رویکرد مستلزم
اشکال تازه‌ای از مدیریت هزینه بود و
دومین رویکرد مشارکت فعالتر کارکنان
شرکتها را در فرایند مدیریت هزینه الزامی
می‌کرد. در پی اهمیت یافتن مدیریت هزینه،



چکیده
این مقاله برآن است
تا به معرفی چالشهایی
که اخیراً در حسابداری
مدیریت بروز است،
بپردازد. حسابداری
مدیریت همواره ناگزیر
از همراهی با
دگرگونیهای محیط
تجارت بوده است.
تحولاتی که بویژه در
دهه آخر قرن بیستم در
محیط تجارت جهانی
بوقوع پیوست،
حسابداری مدیریت و

شرکتهای چالاک^۱ در دهه پایانی قرن بیستم
نویدبخش آغاز دوره‌ای جدید در حیات
تجارت جهانی است.

در تجارت جمع و جور و چالاک برنده
شرکتی است که پیش از رقیب، محصولاتی را
با کیفیت برتر و قیمت هر چه نازلتر عرضه
کند.

در چنین محیطی مدیریت هزینه نقش
حیاتی را ایفا می‌کند. امروزه حیات بسیاری
از شرکتها وابسته به توانایی آنان در افزایش
دقت سیستم مدیریت هزینه است که تمرکز
شدیدی بر کاهش هزینه‌ها در تمام طول
فرایند تولید و زنجیره ارزش^۲ دارد.
اهمیت روزافزون مدیریت هزینه، مضمون
اصلی مقاله رابین کوپر با عنوان "وقتی که

رویه‌های آن را تحت تاثیر خویش قرار داد.
فشرده‌تر شدن رقابت و پیدایش شکل
نسبیتی از شرکتهای تجاری موسوم به
شرکتهای چالاک از مهمترین تحولات اخیر
می‌باشند. از این رو به نظر می‌رسد که در
آستانه قرن بیست و یکم حسابداری مدیریت
در نظریه و عمل در حال گذار به محیطی
تازه است.

در این مقاله سعی خواهد شد تا با برشمردن
نمودهایی از دگرگونیهای پدید آمده، توصیفی از
جایگاه آینده حسابداری مدیریت ارائه گردد.

حسابداری مدیریت در گذار به محیط
جدید تجارت
فشرده شدن رقابت جهانی و پیدایش

مبنای فعالیت در اختیار متصدیان امور عملیاتی و تولیدی بوده و برای پشتیبانی از نیازهای مدیریت هزینه طرح ریزی می‌شوند. نتیجه این امر کاستن از نقش حسابداری در مدیریت هزینه است.

اهمیت نقش مدیریت هزینه در موفقیت‌آمیز بودن سیستمهای مدیریت هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت از سوی بسیاری از ناظران و کارشناسان مورد تأیید قرار گرفته است. برخی حسابداران مدیریت (در نقش کنترلر یا رئیس دایره مالی) مدعی آند که سیستمهای مدیریت هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت شکل جدیدی از سیستمهای حسابداری هستند. متأسفانه نتیجه این نگرش که وادار کردن سیستمهای مدیریت هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برای تابعیت از رهنمودهای حسابداری مالی است، توانایی این سیستمها را در پشتیبانی از مدیریت هزینه به مخاطره می‌اندازد. برای جلوگیری از چنین امری، اکثر شرکتی که سیستمهای مدیریت هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را مورد استفاده قرار می‌دهند، آنرا به‌طور مستقل از سیستمهای حسابداری مالی، به جریان می‌اندازند. سیستمهای موازی مستقل خطر سایه‌افکندن قواعد و ضوابط حسابداری مالی بر مدیریت هزینه را از میان می‌برند، چنین تفکیکی از میزان دانش حسابداری مورد نیاز برای طراحی و اجرای سیستمهای مدیریت هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت می‌کاهد. پیامد این امر آنست که از نقش حسابداران مدیریت کاسته می‌شود و از سوی دیگر کاربران و متصدیان امور عملیاتی و تولیدی نقش فعالتری را در طراحی و اجرای این سیستمها برعهده می‌گیرند.

پروتکل‌های درمانی

صنعت درمانی ایالات متحده چشم‌اندازی نو به سوی افقهای آینده حسابداری مدیریت گشوده است، چرا که در محیطی که از نظر تاریخی مدیریت هزینه در آن جایگاهی نداشته است، شاهد اتفاق نظر و تشریک مساعی حسابداران مدیریت

مدیریت به منظور مدیریت هزینه مورد استفاده قرار می‌گیرند، برخلاف انتظار، نقش حسابداران مدیریت در این زمینه چندان برجسته و جدی نیست. دومین فن، یعنی پروتکل‌های درمانی بدان جهت انتخاب شده است که بتوانیم توصیفی از رویه‌های مدیریت هزینه را در محیطی غیرتولیدی ارائه کنیم، محیطی که پیش‌تر مدیریت هزینه در آن، نقش چندانسی نداشت. پروتکل‌های درمانی به توصیف نقش حسابداران مدیریت از دریچه مشارکت و نه رهبری می‌پردازند.

مدیریت هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت^۱

در اواخر دهه ۱۹۸۰ پیدایش سیستمهای مدیریت هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت نکات و ظرایف بسیاری را نمایان کرد و از سوی دیگر اصطکاکهای متقابل بین حسابداری مدیریت و مدیریت هزینه را عمق بخشید. سیستمهای مدیریت هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به سبب مفید بودن نتایجش در مدیریت هزینه از سوی بسیاری از شرکتها استقبال شد.

برای آنکه سیستمهای مدیریت هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت کارایی داشته باشد، تمام افراد شرکت - از مدیران ارشد تا کارکنان عادی - باید آنرا نه یک ابزار حسابداری، بلکه ابزاری برای اعمال مدیریت هزینه بدانند، برای رسیدن به چنین هدفی، دوایر حسابداری یا مالی باید این سیستمها را به کار برانش واگذار کنند. اگر دوایر حسابداری یا مالی این مهم را درک نکنند، نباید امیدی به موفقیت مدیریت هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت داشت.

برای دستیابی به تمام توان و ظرفیت بالقوه سیستمهای مدیریت هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در مدیریت هزینه، سیستم هزینه باید از تصدی دایره حسابداری یا مالی خارج شود. در حالی که سیستمهای سنتی که در تصدی حسابداری قرار دارند، بیشتر در راستای پشتیبانی از فرایند حسابداری مالی استفاده می‌شوند، سیستمهای موفق مدیریت هزینه‌یابی بر

در نزد حسابداران مدیریت نیز این سوال مطرح شد که آیا به موازات اهمیت یافتن مدیریت هزینه بر اهمیت نقش آنان در شرکتها نیز افزوده خواهد شد؟ شاید، رویکرد کلی صاحب‌نظران مدیریت به سوی نگارش مقاله‌هایی با مضامین مدیریتی را بتوان در راستای این امر دانست.

مشارکت بیشتر در فرایند مدیریت تنها یک روی سکه است. روی دیگر سکه تفویض وظایف و تمرکز زدایی فرایند حسابداری مدیریت و مشارکت بیشتر نیروی کار در فرایند مدیریت هزینه است. نتیجه این امر تعدد کمتر حسابداران مدیریت در سازمان خواهد بود، اما از سوی دیگر استفاده گسترده‌تر از اطلاعات حسابداری مدیریت را به دنبال خواهد داشت. برای تشریح اینکه چرا چنین دگرگونی‌هایی در عرصه حسابداری مدیریت بروز کرده‌اند، لازم است تا نگاهی به نمودهای تحولات اخیر حسابداری مدیریت داشته باشیم.

نمودهای عملی

برای تشریح اینکه چگونه اهمیت یافتن مدیریت هزینه، به دگرگونی رویه‌های حسابداری مدیریت انجامیده است، پنج فن حسابداری مدیریت را مورد بررسی قرار می‌دهیم. از میان این پنج فن، دو فن هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت^۲ و پروتکل‌های درمانی^۳ از رویه‌های رایج در غرب است و سه فن دیگر شامل هزینه‌یابی هدف^۴، هزینه‌یابی کایزن^۵ و بهره‌گیری از روحیه کارآفرینی^۶ از رویه‌های رایج در ژاپن برگرفته شده‌اند.

درسهایی از شیوه‌های غربی

برای توصیف رویکردهای آتی حسابداری مدیریت، به دو فن برگرفته شده از رویه‌های رایج در غرب اشاره می‌کنیم. نخستین فنی که مورد بررسی قرار خواهد گرفت، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت است و بدان جهت مورد توجه قرار می‌گیرد که بیان کنیم، حتی هنگامی که فنون حسابداری

اخبار حرفه

اولین گردهمایی اعضای جامعه حسابداران رسمی

بنا به دعوت ریاست محترم هیئت عالی تشخیص صلاحیت جامعه حسابداران رسمی ایران روز پنجشنبه مورخ ۸۰/۳/۳۱ اولین گردهمایی اعضای جامعه در سالن شهید مدرس وزارت امور اقتصادی و دارایی برگزار شد.

در این جلسه وزیر امور اقتصادی و دارایی در سخنان اعلام داشتند علاوه بر نقشی که جامعه حسابداری در اقتصادی کشور می‌تواند داشته باشد به‌طور خاصی در زمینه‌یابی نیز می‌تواند بسیار موثر باشد و بار سنگینی را از دوش وزارت امور اقتصادی و دارایی بردارد. ایشان زمان انتخابات شورای عالی جامعه را شهریورماه سال جاری اعلام فرمودند.

سپس آقای فاطمی‌زاده رئیس هیئت عالی تشخیص صلاحیت، سیر مراحل گزینش و چگونگی انتخاب حسابداران رسمی را بیان داشتند. آنگاه آقای دکتر عرب‌مازار معاون درآمدهای وزارت امور اقتصادی و دارایی لزوم به‌کارگیری تجارب حسابداران در امر مالیات‌ستانی را تأکید نمودند. در این جلسه حدود ۵۳۰ نفر دعوت شده بودند. بنا به اظهار نظر مقامات مسئول صلاحیت فنی حدود ۸۰۰ نفر تأیید شده که مراحل گزینش ۵۳۰ نفر تکمیل و مابقی نیز در حال تکمیل می‌باشد.

بانک جهانی با IICA دربارهی خصوصی‌سازی گفتگو کرد.

واحد خبر IICA: در تاریخ ۱۳۸۱/۳/۳۰ نشستی با حضور نمایندگان بانک جهانی و اعضای عالی‌رتبه‌ی انجمن حسابداران خبره ایران (IICA) در محل دائمی انجمن برگزار شد. در این نشست آقای آروید گوپتا، کارشناس مالی اداره‌ی توسعه‌ی بخش خصوصی آسیای شرقی و خانم سوفیا وارلوپ، تحلیلگر عملیاتی منطقه‌ی خاورمیانه و شمال آفریقا به‌نماینده‌ی

سوی بانک جهانی به همراهی آقای کوروش طاهرفر، کارشناس دفتر وامهای وزارت امور اقتصادی و دارایی، مجامع و موسسات بین‌المللی و آقایان، غلامرضا سلامی (رئیس شورای عالی انجمن)، دکتر مهدی تقوی (مدیرمسئول ماهنامه حسابدار)، محمد منیری (دبیرکل انجمن)، هوشنگ خستونی (عضو شورای عالی انجمن) و جمشید فراروی (عضو انجمن)، حضور داشتند.

در این نشست، موضوع آمادگی حرفه حسابداری در ایران و وجود زیرساختهای حرفه مستقل و آزاد و ضوابط رفتار حرفه‌ای به‌عنوان زیربنایی برای به‌ثمر رسیدن خصوصی‌سازی در سطح اقتصاد کلان مورد تبادل نظر قرار گرفت. سایر مطالب مورد بحث و گفتگو عبارت بودند از نقش انجمن حسابداران خبره ایران، وجود تشکیلات و روشها و آیین‌نامه‌های مدون جا افتاده و جاری در انجمن، شناسایی قانونی انجمن از جمله در رابطه با خصوصی‌سازی، عضویت انجمن در فدراسیون بین‌المللی حسابداران، و تجربه بانک جهانی در کشورهای دیگر.

شورای اجرایی شبکه مشاورین مدیریت و مهندسی ایران با شورای عالی انجمن ملاقات کردند.

روز شنبه مورخ ۸۰/۳/۲۱ شورای اجرایی شبکه مشاورین مدیریت و مهندسی ایران متشکل از آقایان سید جعفر مرعشی، حسن سیاه‌مکون، جلال بهبهانی و زهرا مطلب‌زاده) در محل انجمن با اعضای شورای عالی انجمن یک نشست دو ساعته تشکیل دادند. در این جلسه رئیس شورای عالی اجرایی شبکه مشاورین مدیریت و مهندسی ایران چگونگی تشکیل شبکه و اهداف آن را تشریح نمودند و خواستار برخورد فعال اعضای شبکه در پیشبرد اهداف آن شدند. رئیس شورای عالی انجمن نیز به توبه

خود ضمن قدردانی از تلاشهای به‌عمل آمده آمادگی کامل انجمن و همکاری حرفه‌ای بیشتر را تأکید کردند.

برای اطلاع بیشتر از شبکه مشاورین مدیریت و مهندسی ایران به مصاحبه آقای مهندسی مرعشی در همین شماره مراجعه کنید.

گردهمایی صاحب‌نظران حرفه در ارتباط با سمینار آبان‌ماه

● روز سه‌شنبه مورخ ۸۰/۴/۱۲ بنا به درخواست رئیس شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران یک گردهمایی تخصصی حرفه‌ای از صاحب‌نظران حرفه، در ارتباط با سمینار آبان‌ماه انجمن با عنوان در خانه مدیران واقع در سازمان مدیریت صنعتی برگزار شد.

در این جلسه که با حضور حدود ۸۰ نفر از اعضای هیئت عامل و هیئت عالی نظارت سازمان حسابرسی، برخی مدیران ارشد و استادان دانشگاه و صاحب‌نظران حرفه برگزار شد، موضوع سمینار و مباحث محوری آن مورد گفت و شنود واقع گردید. لازم به یادآوری است که سمینار کنترلهای مدیریت در آبان‌ماه سال جاری برگزار می‌شود.

همکاری مرکز پژوهشهای مجلس و انجمن

مرکز پژوهشهای مجلس شورای اسلامی طی درخواست کتبی از انجمن حسابداران خبره ایران جهت انجام طرحهای تحقیقاتی شامل بررسی بازار سرمایه، بررسی قانون مالیاتهای مستقیم و سایر امور مالی و اقتصادی دعوت به همکاری نمود که با استقبال انجمن مواجه شده است.

گفتنی است که از مدتها پیش همکاری انجمن با این مرکز افزایش یافته است و نمایندگان انجمن در کمیسیونهای تخصصی مجلس شورای اسلامی و مرکز پژوهشهای مجلس همکاری لازم را بعمل می‌آورند.

از این پس می‌توانید با انجمن خودتان از طریق سایت اینترنتی

www.Iranianica.com

تماس بگیرید.

اتصال مستقیم با سایتهای CI//A و IFAC نیز فراهم است.



انجمن حسابداران خبره ایران

صفحه اصلی | معرفی و تاریخچه | اعضاء انجمن | انتشارات | آموزش | سمینارها | ارکان | موسسات حسابرسی | IICA at a glance



انجمن حسابداران خبره ایران

با انجمن حسابداران خبره ایران آشنا شوید!
انجمن حسابداران خبره ایران تنها
انجمن حسابداری غیردولتی در ایران
می‌باشد. این انجمن در سال ۱۳۵۱
توسط یک گروه که از اعضای
سابقه‌های حسابداری انگلستان
بودند با هدف ارتقاء حرفه حسابداری
در ایران تشکیل شد و فعالیتهای خود
را بطور منسجم تاکنون ادامه داده
است.



آخرین اخبار

آغاز پنجمین دوره آموزش CI//A در تیرماه ۸۰

انتشار شماره ۱۳۳ مجله حسابدار در تیرماه ۸۰

سمینار حسابداری و کنترلهای مدیریت در دیماه ۸۰

با مرکز آموزش حسابداران خبره
مدیریت آشنا شوید

با فدراسیون بین‌المللی حسابداران
آشنا شوید



نشانی پست الکترونیکی

Info@Iranianica.com

انجمن:

hesabdar@Iranianica.com

مجله حسابدار:

Cima@Iranianica.com

مرکز آموزش CI//A:



اخبار

مطالبی که در این بخش چاپ شده ترجمان خیرنامه‌های آیفک (فدراسیون بین‌المللی حسابداران) است.

در این صورت مذاکره، این دو خطوط با یکدیگر در یک چارچوب یگانه وارد شده‌اند.

این صورت مذاکره را می‌توان از وب سایت آیفک (<http://www/ifac.org>) به رایانه‌ی شخصی انتقال داد. موعد ارسال اظهارنظرها ۳۱ اکتبر سال ۲۰۰۱ است. اظهارنظرها را می‌توان به وسیله‌ی پست الکترونیکی (e-mail) به آدرس EDComments@ifac.org یا به وسیله‌ی نمابر به مدیرفنی آیفک (به شماره‌ی ۲۹۲-۲۸۶-۹۵۷۰-۱+) ارسال کرد. کمیته‌ی آموزش از اظهارنظر درباره‌ی تمام جنبه‌های این صورت مذاکره، از جمله تعریف کاردانی استقبال می‌کند. هیئت‌های عضو آیفک که از رویکردهای مثبتی بر کاردانی استفاده می‌کنند می‌توانند همچنین اطلاعاتی را درباره‌ی ابتکارات خود به آیفک ارسال کنند. آیفک در آینده از این اطلاعات برای به‌روز رساندن این اثر استفاده خواهد کرد.

بی‌نوشت

آقای آلن می‌افزاید "به واقع، هیئت‌های^۴ حسابداری برای آن که به جامعه نشان دهند که اعضایشان کاردانند و بر این کاردانی ثابت‌قدم می‌مانند در زیر فشار فزاینده‌ای قرار دارند. رویکرد مثبتی بر کاردانی در آموزش بدان سبب اهمیت دارد که اطمینان می‌بخشد حسابداران از دانش، مهارت‌ها، و ارزش‌های حرفه‌ای لازم برای انجام مسئولیت‌هایشان برخوردارند."

صورت مذاکره‌ی مذکور، (۱) "کاردانیها" و "تواناییها" را تعریف می‌کند، (۲) رهنمودی در اختیار انجمن‌های حسابداری عضو قرار می‌دهد که نقش آنها را در پرورش کاردانیها و تواناییها نشان می‌دهد، و (۳) روش‌های گوناگون را ارزیابی می‌کند.

از نظر تاریخی، دو رویکرد به کاردانی وجود داشته است. بعضی مطالعات بر برون داده‌ها تاکید ورزیده‌اند یعنی حسابداران، نقشها و وظایفی را در محیط کار انجام می‌دهند که متناسب با استانداردهای تعریف شده است. دیگر مطالعات تاکید بیشتری بر درون داده‌هایی داشته‌اند که ماحصل مشارکت فرایند آموزش و تجربه‌آموزی است - یعنی دانش، مهارت‌ها و تواناییها.

دعوت آیفک برای اظهارنظر درباره‌ی کاردانی حسابداران

(نیویورک / ۱۶ می سال ۲۰۰۱) - فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک) از اهالی حرفه‌ی حسابداری دعوت به عمل می‌آورد تا درباره‌ی صورت مذاکره جدید آیفک که محور آن مسأله‌ای بنیادی برای توسعه‌ی حرفه‌ی حسابداری است اظهارنظر کنند: چگونه می‌توان کاردانی^۱ حسابداران حرفه‌ای را تعریف کرد و به آن دست یافت؟ این صورت مذاکره که به‌طور خلاصه عنوان "رویکردهای مثبتی بر کاردانی" را بر خود دارد ضمن به دست دادن تحلیلی از رویکردهایی که در سراسر دنیا بوسیله‌ی انجمن‌های حسابداری گوناگون به‌کار گرفته می‌شود، موضوع کاردانی حسابداران را مورد بررسی قرار می‌دهد.

وارن آلن^۲، صدر کمیته‌ی آموزش آیفک تاکید می‌ورزد که "مقصود از آموزش و تجربه‌آموزی حسابداری باید تربیت حسابداران حرفه‌ای کاردان^۳ باشد آن سان که بتوانند در طول عمر خویش خدماتی ارزنده به حرفه و جامعه‌ای که در آن کار می‌کنند ارائه دهند."

5- competency
6- Warren Allen
7- competent
8- bodies ■

خبرنامه کمیته‌ی استانداردهای حسابداری بین‌المللی

ژاپن استانداردهای حسابداری را به بخش خصوصی سپرد
مقدمه

در ۲۸ فوریه‌ی سال ۲۰۰۱، گروهی متشکل از ۱۰ گروه تجاری پیشرو در بخش خصوصی، از جمله فدراسیون سازمانهای اقتصادی ژاپن^۱ (کسیدان رن^۲) و انجمن حسابداران عمومی مجاز ژاپن^۳، تاسیس کمیسیون را برای وضع استانداردهای حسابداری اعلام کردند. پیش از این در ژاپن، شورای عالی دولتی استانداردهای حسابداری را وضع می‌کرد. تاسیس این سازمان جدید به معنی انتقال وظیفه‌ی استانداردهای حسابداری از بخش دولتی به بخش خصوصی است.

پیشینه

در بازارهای سرمایه‌ی ژاپن پیشرفتهای گوناگونی صورت پذیرفته است که کانون تمرکز آن بر یک نظام معتبر مبتنی بر انضباط بازار و خود مسئولیتی دست‌اندرکاران بازار قرار دارد. این نظام را افشاکاری مناسب پشتیبانی می‌کند.

نظام افشا^۴ یک نظام اساسی در اقتصاد ژاپن است که به سرمایه‌گذاران امکان می‌دهد تا با اطمینان تصمیمات معقولی را اتخاذ کنند. این نظام همچنین مقرراتی را برای نظارت شرکتی^۵ در ژاپن به دست می‌دهد. شفافیت و صراحت بیشتر در نظام افشاکاری، که به وسیله‌ی استانداردهای حسابداری با کیفیت بالا پشتیبانی می‌شود، قویاً برای اجتناب از ریسکهای مرتبط با نبود یا نابرابری در اطلاعات لازم است. افشاکاری

مناسب می‌تواند در انجام معاملات اقتصادی به‌طور منصفانه و نیز تخصیص درست ثروت در اقتصاد ژاپن اطمینان بخش باشد.

● مقایسه‌پذیری^۶ در گزارشگری مالی، که به وسیله‌ی هماهنگ سازی^۷ بین‌المللی استانداردهای حسابداری پشتیبانی می‌شود، برای اتخاذ تصمیمات معقول در بازارهای سرمایه‌ی بین‌المللی و روبه رشد مهم شناخته می‌شود.

● تجدید ساختار کمیته‌ی استانداردهای حسابداری بین‌المللی برای تقویت و تحکیم فرایند استانداردهای حسابداری ملی ژاپن باید به‌طور همزمان به منظور مشارکت در این فرایند استانداردهای حسابداری تجدید ساختار شود.

● اصلاح فرایند استانداردهای حسابداری در ژاپن، که کشوری با ثروتهای کلان است، برای واکنش نشان دادن به اقتصاد پرشتاب امری ضروری است. براین اساس، تاسیس نظامی جدید در بخش خصوصی که از دانش جمعی حرفه‌ای بهره می‌گیرد می‌تواند به عنوان یک ساختار دائمی استانداردهای حسابداری پذیرفته شود.

● هیئت استانداردهای حسابداری باید در مواجهه با مسائل حسابداری به‌طور مستقل، صریح و به موقع واکنش نشان دهد.

ساختار سازمانی

استانداردهای حسابداری جدید چهار سازمان جداگانه‌ی زیر را در برخواهد داشت:

(۱) هیئت اسماء^۸: در حدود ۱۵ عضو (پاره‌وقت)

- مسئول گمارش اعضای هیئت نظار است. (۲) هیئت نظار^۹: در حدود ۱۵ عضو (یک نفر تمام‌وقت و بقیه پاره‌وقت)

- مسئول تأمین وجوه^{۱۰} و گمارش اعضای هیئت استانداردهای حسابداری است.

(۳) هیئت استانداردهای حسابداری^{۱۱}: ۱۵ عضو، شامل ۵ عضو تمام‌وقت - مسئول استانداردهای حسابداری، از جمله گزینش موضوعات است.

- ۵ عضو شامل یک صدر و چهار نفر دیگر از بین تهیه‌کنندگان، حساب‌برسان، استفاده‌کنندگان و دیگران (از جمله دانشگاهیان) دارد.

چند زیر کمیته‌ی فنی برای تمام صورت‌جلسات، هر کدام با چندین عضو فنی پاره‌وقت، خواهد داشت.

- چندین ستاد پژوهشی فنی تمام‌وقت خواهد داشت.

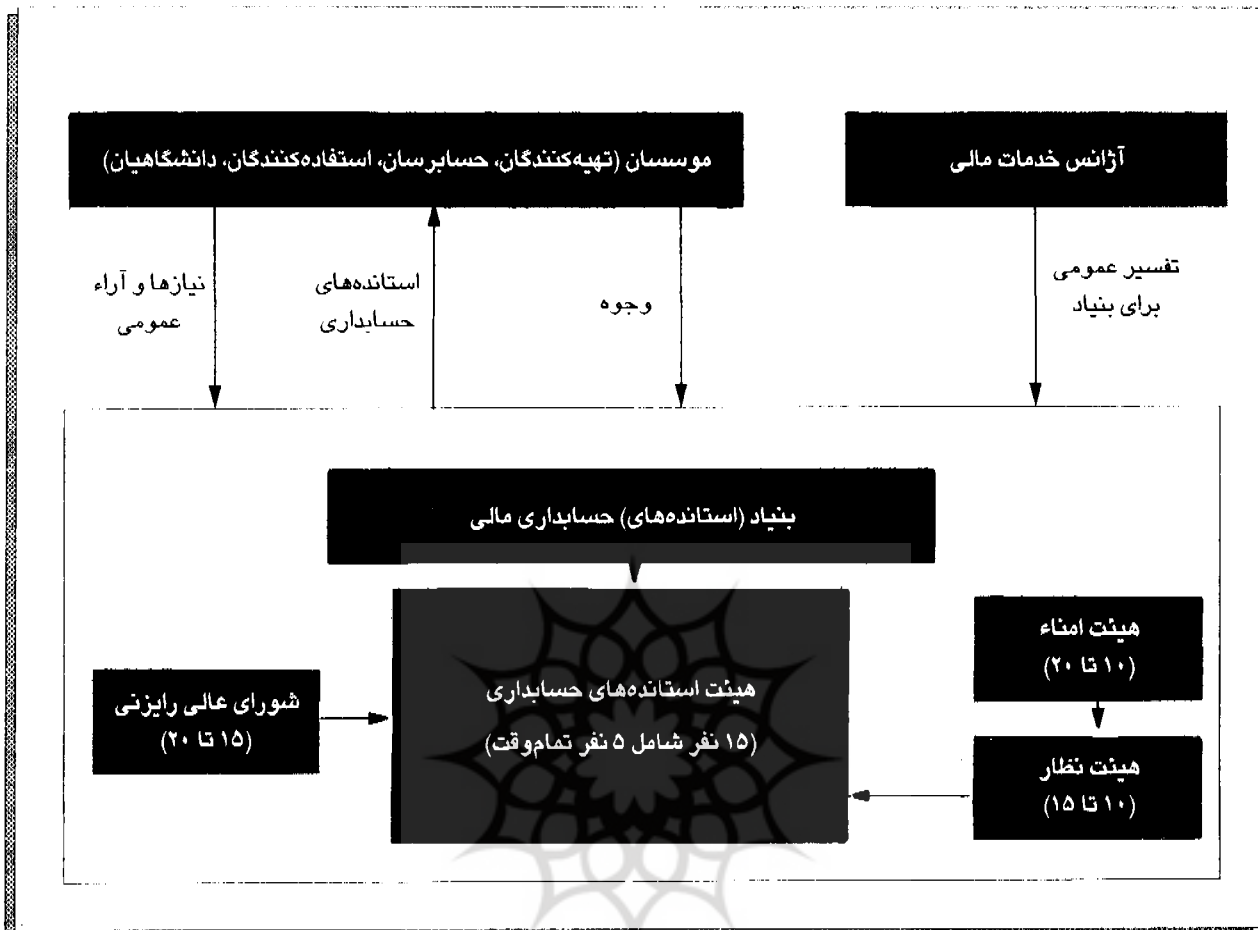
(۴) شورای عالی رایزنی موضوعات^{۱۲}: ۱۸ عضو (پاره‌وقت)

- پیشنهاداتی را در خصوص گزینش موضوعات ارائه خواهد کرد.

پی‌نوشت

1. Japanese Federation of Economic Organization
2. keidanren
3. Japanese Institute of Certified Public Accountants
4. disclosure system
5. corporate governance
6. comparability
7. harmonization
8. body
9. Trustee
10. Board of Governors
11. Accounting Standards Board
12. Theme Advisory council

طرح پیشنهادی برای استانداردگذاری در ژاپن



سمینار حسابداری و کنترل‌های مدیریت یازدهم و دوازدهم دیماه ۱۳۸۰



موضوعات مورد بررسی و سخنرانی: مفاهیم و مولفه‌های کنترل‌های مدیریت، سیستم‌های سنجش و کنترل عملکرد، نارساییها و موانع استقرار کنترل‌های داخلی در ایران، حسابرسی داخلی و کنترل‌های مدیریت، دیدگاه‌های نوین در کنترل‌های داخلی، ساختار کنترل‌های داخلی، حسابرسی مستقل و کنترل‌های داخلی، تاثیر فناوری اطلاعات بر کنترل‌های داخلی، حسابرسی عملیاتی، کنترل‌های داخلی حسابداری در بخش عمومی، تاثیر کنترل‌های مدیریت بر رفتار کارکنان، بررسی موارد خاص مخاطبان: اعضای هیئت مدیره شرکتها، مدیران مالی، روسای حسابداری، حسابداران و حساب‌رسان ارشد و سایر کارشناسان مالی و حسابداری و احدهای اقتصادی، مدیران و کارشناسان مالی سازمانها و ادارات دولتی.

زمان: روزهای یازدهم و دوازدهم دیماه ۱۳۸۰

هزینه شرکت در سمینار برای اعضای انجمن ۲۰۰,۰۰۰ ریال و برای غیر عضو ۴۰۰,۰۰۰ ریال

ثبت‌نام پس از واریز مبلغ تعیین‌شده به حساب ۴۵۰۵۳۵۵۵ بانک تجارت شعبه مرکزی به نام انجمن حسابداران خبره ایران و تقاضای شرکت در سمینار با قید آدرس و شماره‌های تلفن و فاکس و ارائه آنها به دبیرخانه سمینار واقع در خیابان استاد نجات‌اللهی شماره ۱۵۲ طبقه سوم و یا ارسال آنها از طریق فاکس شماره ۸۸۹۹۷۷۲۲ میسر می‌باشد. مهلت ثبت‌نام با توجه به محدودیت جا، به ترتیب اولویت زمان دریافت تقاضا و اعلامیه واریزی و صدور رسید رسمی انجمن انجام خواهد شد.

● در صورت نیاز به اطلاعات بیشتر با تلفن ۸۹۰۲۹۲۶ تماس حاصل فرمایید.

راهنمای موسسات حسابرسی

فهرست

- ۱- آزمودگان
- ۴- آزمون
- ۵- آزمون سامانه
- ۲- اصول پایه
- ۶- امین نقت
- ۳- ایران مشهود
- ۷- بهروز آوران
- ۸- بهرام قششار
- ۹- بیات رایان
- ۱۰- بیداران
- ۱۱- پارس
- ۱۲- پژوهندگان مستقل حساب
- ۱۴- تدبیر نظام گستر
- ۱۵- تدوینکو
- ۱۳- تفسیر
- ۱۷- چکاد حساب اندیشان
- ۱۶- حسام
- ۱۸- خیره
- ۱۹- دش و همکاران
- ۲۰- دل آرام
- ۲۱- دیلمی پور و همکاران
- ۲۲- رایمند
- ۲۳- رهیافت حساب تهران
- ۲۴- سپاهان تراز
- ۲۵- شاهدان
- ۲۶- شراکت
- ۲۷- شوقیان و همکاران
- ۲۹- طوس
- ۲۸- فردا پدید
- ۳۰- کاربرد ارقام
- ۳۱- کاربرد بهره‌روشن
- ۳۴- مجربان پویا
- ۳۳- مختار و همکاران
- ۳۲- ممیز
- ۳۵- همیار حساب

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 - کرچه هشتم

شماره ۱۹ - طبقه سوم

صندوق پستی: ۱۴۳۳۵-۷۹۷

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 و خدمات مدیریت

اصول پایه

حسابداران مستقل:

- ابراهیم موسوی
- حسن صالح آبادی

سایر خدمات: سیستمهای مالی و مدیریت، مشاوره مالیاتی، مشاوره مالی، خدمات مالی

تلفن: ۸۷ و ۸۸۳۴۲۸۶

فاکس: ۸۸۲۵۳۱۵

نشانی: خیابان قائم مقام فراهانی -

کرچه ۲۴ پلاک ۲۹

موسسه حسابرسی آزمون سامانه

حسابداران مستقل:

- عبدالرضا (فرهاد) نوربخش
- علی اصغر نجفی مهری
- حسین قاسمی روچی

تلفن: ۷۵۳۷۹۴۴-۸۳۸۷۵۴

فاکس: ۷۵۲۷۴۵۸

نشانی: خیابان بهار شیراز تقاطع سهروردی

جنوبی شماره ۹۷ صندوق پستی:

۱۵۷۴۵/۱۴۹

میدان هفتم تیر - خیابان شهید مفتح

شمالی - خیابان نوری اسفندیاری طبقه

سوم پلاک ۳۸

امین نقت

شرکت خدمات مدیریت

(سهامی خاص)

حسابدار مستقل:

- امین محبوبی

سایر خدمات:

● اداره امور سرمایه گذاری 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

انجمن حسابداران خیره ایران



تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶

۸۹۰۵۹۲۰

فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

http://www.iranianica.com

Email: info@iranianica.com

ایران مشهود



موسسه حسابرسی و خدمات مالی و مدیریت

حسابداران مستقل:

- محمدرضا گلچین پور
- علیرضا عطوفی
- سیدعباس اسمعیل زاده پاکدامن

سایر خدمات: طراحی سیستم، ارزیابی سهام،

مشاوره مالی و مدیریت و

خدمات حسابداری

تلفن: ۸۷۹۱۴۳۷-۸۷۹۱۴۹۹-۸۷۸۵۷۶۵

فاکس: ۸۷۹۱۴۷۰

نشانی: خیابان وحید دستگردی (ظفر) - بین

خیابان آفریقا و بزرگراه مدرس - پلاک

۲۴۸ - طبقه چهارم

صندوق پستی: ۴۸۹۹-۱۴۱۵۵



شرکت تدبیر نظام گستر
وابسته به سرمایه گذاری نیرو (سهامی خاص)

حسابدار مستقل:
● محمدرضا آرون

حسابرسی و خدمات مالی و مشاوره مالیاتی
تلفن: ۹ و ۸۷۹۸۲۴۸
فاکس: ۸۷۹۸۱۲۴
Email: Tn.Gostar@moe.or.ir



موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

حسابداران مستقل:
● عباس اسرارحقیقی
● یدالله امیدواری

تلفن: ۸۸۲۹۷۶۱ - ۸۸۳۵۲۰۷
فاکس: ۸۸۳۱۶۸۱
نشانی: شمال میدان هفتم تیر، خیابان زیرک زاده، شماره ۲۲



موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

بهروز آوران

حسابدار مستقل:
● حمید طباطبائی زاده فشارکی

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی، اصلاح حسابها و خدمات حسابداری
تلفن: ۸۲۱۹۰۹۹
فاکس: ۸۲۳۷۶۷۹
صندوق پستی: ۱۴۵۱۵/۱۱۹۴

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، پائین تر از میدان ونک، پلاک ۱/۱۲۷۹
صندوق پستی: ۱۹۳۹۵/۳۱۴۹
Email: tadvinco@mail.dci.co.ir

موسسه حسابرسی پارس

حسابدار مستقل:
● سید داود علوی

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی، طرح و تدوین نظامهای مالی، خدمات حسابداری
تلفن: ۳ - ۸۹۶۸۵۳۲
فاکس: ۸۹۶۲۴۹۳
نشانی: تهران بلوار کشاورز، شماره ۲۱۲ طبقه اول
صندوق پستی: ۱۴۱۵۵-۴۱۳۵

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 سینرا، پلاک ۱۷۴، طبقه سوم کدپستی ۱۵۷۷۹
صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۵۵۵۱
Email: Behrad@systemgroup.net

موسسه حسابرسی و خدمات مالی

پژوهندگان مستقل حساب

حسابدار مستقل:
● هوشنگ منوچهری

تلفن: ۸۹۰۲۹۹۹
فاکس: ۸۹۰۹۱۴۴
نشانی: تهران خیابان استاد نجات الهی (ویلا) خیابان آراک - پلاک ۶۲ طبقه دوم واحد شماره ۴

موسسه حسابرسی بیات رایان

حسابداران مستقل:

● منوچهر بیات
● ابوالقاسم مرآتی
● عبدالحسین رهبری
● علیرضا جم

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

تلفن: ۸۸۲۶۶۸۴
فاکس: ۸۳۰۷۹۲۸
نشانی: خیابان کریمخان زند - ایرانشهر شمالی - شماره ۲۲۷ - ط ۲
Email: bayatrayan@neda.net

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 سیستمهای اطلاعات مدیریت

تلفن: ۸۸۴۵۴۶۳ - ۸۸۴۵۴۶۶
فاکس: ۸۸۴۵۴۶۵
نشانی: خیابان کریمخان زند، ساختمان ۵۴، شماره ۱۷
صندوق پستی: ۱۵۷۴۵-۹۴۷
Email: Hessam-aud@apadana.com

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

تفسیر

حسابدار مستقل:
● حمزه پاکنیا

تلفن: ۶۵۰۵۳۸۳ - ۹۸۸۸۰۰۲
فاکس: ۶۵۰۵۳۸۳
نشانی: خیابان ستارخان - انتهای خیابان نسیم دربان نو پلاک ۷۵ طبقه اول صندوق پستی: ۱۴۵۶۵/۳۳۳

چكاد حساب انديشان

حسابدار مستقل:

● مهربان ريحاني

تلفن: ۲۰۶۴۲۹۰

تلفن همراه: ۰۹۱۱۲۰۰۷۹۶۹

نشانی: تهران - خيابان جهان آرا - خيابان

۲۹ پستلاک ۳۹ طبقه همكف

صندوق پستی: ۱۴۳۹۵-۱۵۹

موسسه حسابرسي خيره

حسابداران مستقل:

● داود خمارلو

● نعمت اله عليخاني راد

● سيوش سهيلي

سایر خدمات: طراحی سیستم - مشاوره

امور مالی

تلفن: ۸۸۰۴۵۱۹-۲۱-۸۹۰۲۳۱۶

فاکس: ۸۹۰۲۳۴۰

نشانی: خيابان وليعصر - کوی پزشکپور

(شمال فروشگاه قدس) شماره ۲۳

کدپستی ۱۵۹۴۸



موسسه حسابرسي

دش و همكاران

حسابداران مستقل:

● بهروز دارش

● سيد حسين عربزاده

● ميلقن ايوان كريميان

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

تلفن: ۶۹۴۵۴۶۷-۶۹۴۵۴۶۵

فاکس: ۶۴۳۹۹۷۱

نشانی: تهران - خيابان جمالزاده شمالی

بالا تر از بلوار کشاورز روبروی بانک

ملی شماره ۲۵۳

صندوق پستی: ۱۴۱۸۵/۴۸۷

موسسه حسابرسي و خدمات مدیریت

دل آرام

حسابدار مستقل:

● محمد دل آرام

سایر خدمات: مشاوره مالی، مدیریت، مالیاتی، خدمات مالی و

اصلاح حساب

تلفن و فاکس: ۸۸۰۸۴۳۹ و ۸۹۰۳۴۹۶

نشانی: تهران، میدان جهاد (دکتر فاطمی)،

خيابان کامران، پلاک ۱۷/۱،

واحد ۱ کدپستی ۱۴۱۵۸

موسسه حسابرسي و خدمات مدیریت

ديلمی پور و همكاران

حسابدار مستقل

● مصطفی ديلمی پور

سایر خدمات مشاوره مالی و مالیاتی،

طرح و اجرای سیستمهای

مکانیزه مالی و اداری،

مشاوره سرمایه گذاری و

ارزایی سهام

تلفن: ۲۰۴۹۴۹۷-۲۰۴۹۶۶۱

فاکس: ۲۰۱۷۵۰۲

نشانی: بزرگراه آفریقا - شماره ۲۳

مجمع اداری الهیه - واحد ۶۰۶

کدپستی ۱۹۶۶۷ تهران

Email: mossi@tavana.net

رایمند (شرکت سهامی خاص)

حسابداران مستقل

● عباسعلی دهدشتی نژاد

● فریبرز امین

● همایون مشیرزاده

سایر خدمات مشاوره مالی و مالیاتی

طرح و تدوین سیستمهای

مالی، خدمات حسابداری

تلفن: ۸۹۰۹۷۱۸

فاکس: ۸۹۰۳۴۹۶

نشانی: خيابان زرتشت - شماره ۳۲

تهران ۱۴۱۵۸

Email: Rymand78@dpir.com

موسسه حسابرسي رهیافت حساب

تهران

حسابداران مستقل:

● عبدالجواد اسلامی

● فریدون ایزدپناه

● محمدحسین توکلی

● محمدحسن زرین فکر

● هوشنگ غیبی

سایر خدمات: حسابرسي و ارائه خدمات مالی و سیستم

تلفن: ۸۹۷۷۶۷۲

فاکس: ۸۹۷۷۶۷۱

نشانی: تهران خيابان سيدجمال الدين اسدآبادی

خيابان چهارم پلاک ۵

Email: rahyafteh@yahoo.com

شرکت حسابرسي و خدمات

مدیریت سپاهان تراز (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

خيابان آزادگان، جنب بانک مسکن

شعبه سعادت آباد، شماره ۹، طبقه دوم

صندوق پستی: ۸۱۶۴۵/۷۳۴

موسسه حسابرسي شاهدان

حسابدار مستقل:

● منصور شمس احمدی

تلفن و فاکس: ۸۳۰۹۱۰۰

نشانی: خردمند شمالی شماره ۱۳۵ طبقه

سوم

Email: Mansour sa@systemgroup.net

۳۳

مؤسسه حسابرسی مختسار و همکاران

عضو گروه بین‌المللی Moores Rowland International

حسابداران مستقل:

- نصرالله مختار
- بهرام غیایی

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

۲۹

مؤسسه حسابرسی طوس

حسابداران مستقل:

- محمد علی شعبانی سبزه میدانی
- علی دهدشتی

تلفن: ۶۷۰۴۴۲۵
فاکس: ۲۸۰۰۳۹۳
نشانی: خیابان انقلاب - چهارراه کالج
خیابان خارک - پلاک ۱۲ - طبقه ۲

۲۶

مؤسسه حسابرسی شراکت

حسابداران مستقل:

- سیروس گوهری
- مجید کشورپژوه لنگرودی

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

تلفن: ۸۷۱۷۹۴۷ - ۸۷۴۵۳۴۹
فاکس: ۸۷۵۹۰۹۴
نشانی: خیابان قسائم مقام فراهانی
بعد از تهران کلینیک، ساختمان ۲۱۶ - طبقه چهارم، واحد ۳۵
صندوق پستی: ۱۵۸۷۵ - ۶۶۶۶

۳۴

مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

مَجْرَبان پویا

حسابداران مستقل:

- اکبر وقارکاشانی
- علی اصغر خلفی

سایر خدمات: طراحی سیستمهای مدیریت، مشاوره مدیریت، خدمات حسابداری مالیاتی و بیمه

تلفن: ۴۴۱۹۶۶۰
نشانی دفتر مرکزی: تهران خیابان جنت آباد - خیابان هشتم غربی
پلاک ۱۰۰
تلفن: ۰۳۱۱-۷۵۱۹۶۲
نشانی دفتر اصفهان: خیابان وحید - نرسیده به فلکه ارتش - ابتدای کوچه فرح‌انگیز ب ۳

۳۰

مؤسسه حسابرسی کاربرد ارقام

حسابدار مستقل:

- رضا معظمی

تلفن: ۸۹۰۰۸۱۲ - ۸۸۹۹۸۰۴
فاکس: ۸۹۰۰۸۱۲
نشانی: خیابان ولی‌عصر بین زرتشت و دکتر فاطمی شماره ۷۴۸ ساختمان زندیه طبقه چهارم شماره ۱۷
صندوق پستی: ۱۳۱۴۵ - ۱۶۱۳

۲۷

مؤسسه 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

۳۱

مؤسسه حسابرسی کاربرگ بهرویش

حسابدار مستقل:

- منصور میرزاخانی

تلفن: ۰۳۱-۶۱۵۴۷۴
نشانی: اصفهان - خیابان آبدانا دوم
کوی الفت، بن‌بست مهر شماره ۲۹
طبقه دوم
اصفهان - صندوق پستی ۳۴۴ - ۸۱۶۵۵

۲۸

مؤسسه 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 مفتم کدپستی ۱۴۱۵۸۹۵۳۹۸
صندوق پستی: ۱۴۱۵۵ - ۵۵۴۴
Email: fardapadid@email.com
Email: arjmandi@iranian ica.com

۳۵

همیار حساب

مؤسسه حسابرسی و خدمات مالی

حسابداران مستقل:

- نریمان شهربانی
- مسعود مبارک
- محمدتقی سلیمان‌نیا

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

تلفن: ۸۰۶۳۲۷۴
فاکس: ۸۰۶۳۲۷۵
نشانی: خیابان سید جمال‌الدین اسدآبادی
نشانی: خیابان ۳۷ ساختمان شماره ۳۵۵ طبقه اول
صندوق پستی: ۱۴۱۵۵ - ۱۶۴۳

۳۲

مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

ممیز

حسابداران مستقل:

- محمد نبی‌داهی
- حسین سیادت‌خو (موشانی)

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی، اصلاح حساب، سیستم، خدمات حسابداری

تلفن: ۸۸۰۱۹۰۴
فاکس: ۸۸۰۲۷۵۵
نشانی: میدان ولی‌عصر - اول بلوار کشاورز
شماره ۳۵ - طبقه دوم - کدپستی ۱۳۳۱۵

● برگزاری چهارمین سری امتحانات CIMA

○ امتحانات رسمی مه ۲۰۰۱ طی چهار روز از ۲/۳۱ تا ۳/۳۱ برگزار شد.



○ تعداد ۱۱۹ نفر - امتحان در این امتحانات حضور یافتند.

○ نتیجه امتحانات یاد شده از روز ۲۷ ژوئیه ۲۰۰۱ (۸۰/۵/۵) روی سایت اینترنتی CIMA برای اطلاع دانشجویان اعلام می‌گردد و سپس توسط پست ارسال می‌شود.

○ دانشجویانی که مایلند نتیجه امتحان خود را روی سایت CIMA ملاحظه نمایند، می‌توانند بعد از تاریخ یاد شده با ارائه شماره دانشجویی و شماره صندلی مخصوص امتحانات مه ۲۰۰۱، اقدام نمایند. در این خصوص برای رفع اشکالات احتمالی و یادآوری شماره صندلی می‌توانید با دفتر CIMA تماس حاصل فرمایید.

● برگزاری پنجمین آزمون ورودی

○ پنجمین آزمون ورودی در تاریخ ۱۳۸۰/۲/۲۰ با حضور ۷۵ نفر برگزار شد که از آن میان حدود سی و پنج نفر واجد شرایط اولیه تشخیص داده شدند.

○ بعد از انجام مصاحبه حضوری به زبان انگلیسی، تعداد ۲۵ نفر برای شرکت در کلاسها انتخاب گردیدند.

○ تعداد ۵ نفر از دانشجویان ممتاز این آزمون و مصاحبه، برای دریافت وام قرض الحسنه تحصیلی (تا میزان ۷۰٪ از هزینه) برگزیده شدند.

● آغاز کلاسهای دوره پنجم CIMA

○ کلاسهای آموزشی از روز ۸۰/۴/۱۶ آغاز شده تا ۱۳۸۰/۸/۱۷ ادامه می‌یابد.

○ امتحانات پنجمین دوره (نوامبر ۲۰۰۱) در اوایل آذرماه جاری برگزار خواهد شد.

○ برای کلاسهایی که به حد نصاب تعداد دانشجو (ده نفر) نرسیده‌اند، مخصوصاً دروس:

- 4- Finance
- 5- Business Taxation
- 7- Financial Reporting
- 8- Performance Management

پس از اعلام نتایج در مردادماه، کلاسهای فشرده تشکیل خواهد شد.

○ لازمست دانشجویان علاقه‌مند به این موضوع، در اولین فرصت ممکن مراجعه و ثبت‌نام نمایند.

● دانشجویان آینده

○ علاقه‌مندان به دو صورت می‌توانند در امتحانات CIMA شرکت نمایند:

۱- با شرکت در کلاسهای مرکز آموزش

۲- به صورت خودآموز (بدون شرکت در کلاس)

○ ترکیب شرایط فوق هم امکانپذیر است.

خیابان ستارخان- انتهای خسرو جنوبی - ضلع شرقی باشگاه شماره ۲ صنعت نفت- دانشکده حسابداری و علوم مالی نفت - طبقه چهارم

تلفن ۷- ۸۲۲۲۴۸۶ - فاکس ۸۲۱۴۲۲۲

E-mail: Cima@Iranianica.com

time sheet

دو قاعده برای یک قاعده

۳- همانگونه که در بالا گفته شد در فرهنگ اصطلاحات حسابداری انگلیسی قاعده‌ای وجود دارد که بر اساس آن از ترکیب یک اسم مانند work, balance و time به علاوه‌ی پسوند‌واره‌ی sheet محصولاتی بدست آمده است که اول به لحاظ مقوله‌ی دستوری اسم‌اند و دوم به دلیل حضور عنصر ثابت sheet نوعی گزارش از عنصر متغیر، مانند balance (مانده‌ها یا تراز)، هستند. در فارسی برای این قاعده دو قاعده‌ی بالقوه وجود دارد. قاعده‌ی بالقوه‌ی اول عبارت از x نامه است که بنا بر قیاس می‌توان از ساخت اصطلاح ترازنامه برگرفت. اصطلاح ترازنامه از دست‌آوردهای درخشان فرهنگستان اول است.^۱ قاعده‌ی بالقوه‌ی دوم عبارت از x برگ است که با ابتدای بر قاعده‌ی قیاس می‌توان از ساخت "کاربرگ" بدست آورد. اصطلاح کاربرگ را دکتر فضل‌ا... اکبری بر ساخته‌اند.^۲

۴- شاید اگر تنها یکی از این دو قاعده برای برابرگذاری محصولات x sheet مورد استفاده قرار می‌گرفت، حالا اولاً امکان استفاده از قاعده‌ی دیگر برای برابرگذاری اصطلاحات دیگر فراهم بود و ثانیاً قاعده‌ی برگزیده نیز از شفافیت برخوردار، و ما بی‌درنگ می‌توانستیم بر اساس آن در مورد برابر ساخته‌ی sheet تصمیم بگیریم. این دقیقه محاسن و مزایایی را در بر دارد. مثلاً اگر work sheet را بنا بر قاعده‌ی x نامه برابر سازی کرده بودیم، حالا به جای کاربرگ احتمالاً محصولی مانند کارنامه را داشتیم. حسن محصولی مانند کارنامه در این است که دیگر از اصطلاح کاربرگ برای برابر نهادن دو اصطلاح work sheet و working paper، که دو مفهوم متفاوت دارند، استفاده نمی‌شد. به بیان دیگر ما می‌توانستیم کاربرگ را که محصول قاعده‌ی x برگ است فقط به working paper اختصاص دهیم و بدین ترتیب

مقدمه

۱- time sheet محصول همان قاعده‌ای است که balance sheet (ترازنامه) و work sheet (کاربرگ) از آن ساخته شده‌اند. به رغم آنکه در نوشته‌های حسابداری فارسی برای قاعده‌ی x sheet دو قاعده‌ی بالقوه‌ی x نامه و x برگ وجود دارد اما هنوز هیچ برابری بر اساس یکی از این دو برای time sheet ساخته نشده است، حتی بر سر برابری‌های موجود که همه ترکیبهای نحوی هستند توافق به عمل نیامده است. در این شماره نگارنده می‌کوشد درباره‌ی قواعد ساخت واژه به طور اعم و قواعد بالقوه‌ی x نامه و x برگ به طور اخص و برابر سازی time sheet بحث کند.

قاعده

۲- اما منظور از قاعده چیست؟ اساساً در تمام ترکیبهای ساخت واژه (واژه‌سازی)، که در ساخت اصطلاحات علمی نیز بسیار کاربرد دارد، دو عنصر حضور می‌یابند، مانند تراز و نامه در ترازنامه، کار و برگ در کاربرگ، در و یافت در دریافت و ساخت و ساز در ساخت و ساز. ساخت این اصطلاحات نشان می‌دهد که به طور کلی عناصر یا متغیر یا ثابتند. در ساخت balance sheet و کاربرگ، عنصر اول متغیر و عنصر دوم ثابت است. در ساخت دریافت، عنصر اول ثابت و عنصر دوم متغیر است (درآمد و درگذشت نیز به همین سیاق ساخته شده‌اند). در ساخت ترکیب ساخت و ساز هر دو عنصر متغیرند (گفت‌وگو و خرید و فروش نیز از ساخت مشابه‌ای برخوردارند). چنانچه ترکیبی، مانند کاربرگ، بنا بر قیاس برای ساخت ترکیبهای جدید، مانند زمان‌برگ و حساب‌برگ، به کار گرفته شود، آنگاه از مقایسه‌ی ترکیب اولیه و ترکیبهای نو می‌توان الگویی را، مانند x برگ، برگرفت که به آن قاعده می‌گویند.

بسامد بالایی در فرهنگهای دوزبانه‌ی انگلیسی- فارسی برخوردار است و دیگر اینکه خوش‌آوا است و به نظر می‌رسد در ترکیب با نامه یا برگ به تنافر آوایی نمی‌انجامد. بدین ترتیب بنا بر قاعده‌ی x نامه می‌توانیم زمان‌نامه را بسازیم و بنا بر قاعده‌ی دیگر زمان‌برگ را.

سخن آخر

۷- بدون شک پذیرش نوواژه‌ها یا اصطلاحات نو با مقاومت و تاخیر توأم است. چنانچه احتمالاً زمان‌نامه یا زمان‌برگ را نامانوس بیابیم کافی است به‌گاه‌نامه و کالابریگ بیندیشیم که هر دو اخیراً ساخته شده‌اند.

منابع

- ۱- فرهنگستان زبان ایران، واژه‌های نو که تا پایان سال ۱۳۱۹ در فرهنگستان ایران پذیرفته شده است، چاپ سوم (۱۳۵۴).
- ۲- اکبری، فضل‌ا...، واژه سرنوشت‌ساز، حسابرس، سال اول، شماره یک (زمستان ۱۳۷۷)، ص.ص. ۶-۷.

روش‌شناسی رابطه‌ی یک به یک مفهوم و اصطلاح را رعایت کنیم. عیب این محصول در این است که پذیرفتن آن مشکل می‌نماید. به همین‌گونه می‌توان برای محصولات x برگ نیز حجت آورد و محاسن و معایبی را برای آن بر شمرد.

برابرسازی

۵- هم‌اکنون از اصطلاحات برگ اوقات کار و کارت حضور و غیاب، تایم‌شیت و نظایر اینها به عنوان برابر time sheet استفاده می‌شود. اما این اصطلاحات هیچ یک بر طبق قواعد بالقوه‌ی پیشگفته ساخته نشده‌اند و به علاوه دارای نقص می‌باشند.

۶- بر این اساس برای برابرسازی اصطلاح time sheet دو قاعده‌ی بالقوه‌ی x نامه و x برگ را در دست داریم، که در آنها عناصر ثابت نامه و برگ برابری برای sheet هستند. حال چنانچه برابری را برای time برگ‌گزینیم و آن را در یکی از دو قاعده‌ی نامبرده قرار دهیم، محصول به‌دست آمده اصطلاحی خواهد بود که از قواعد ساخت واژه پیروی می‌کند. نگارنده برای برابری‌گذاری عنصر متغیر time از واژه‌ی "زمان" استفاده می‌کند، زیرا نخست این که از

انتخاب برترین مقاله

به منظور ارج نهادن به جامعه حرفه‌ای حسابداری و قدردانی از کسانی که با آثار قلمی خود در اعتلای دانش حرفه‌ای موثر بوده‌اند، نشریه حسابداری در نظر دارد از طریق نظرخواهی، سه مقاله برتر سال ۱۳۷۹ را که در حسابداری شماره ۱۳۶ تا ۱۴۱ درج گردیده انتخاب نماید. هیئت تحریریه حسابداری بر آن است از این طریق ضمن تخصیص جایزه ارزنده به نویسنده یا مولف یا مترجم بهترین مقاله، به طریقی در بالابردن و ایجاد انگیزش حرفه‌ای اهل قلم اقدام نماید. حسابداری انتظار دارد جامعه حسابداری در پاسخ به این فراخوان فرم ذیل را تکمیل و تا تاریخ ۸۰/۶/۳۰ به آدرس انجمن ارسال نمایند.

عنوان مقاله	شماره مجله	نام مولف یا مترجم
-------------	------------	-------------------

۱-

۲-

۳-

نشانی: خیابان استاد نجات‌اللهی، روبروی سازمان محیط زیست، شماره ۱۵۲، طبقه سوم

نقدی بر نقد آقای علی مدد و پاسخ آقای پوریان‌سب

محمد شلیله

صورت و معنا در این دعوا یکی است

شاه نعمت‌الله ولی

در پی بحثی که آقای امیر پوریان‌سب در زمینه واژه‌شناسی در ماهنامه حسابدار آغاز کرده‌اند، آقای علی‌مدد در شماره ۱۴۱ این نشریه (اسفند ۱۳۷۹) نقدی بر جنبه‌هایی از مقاله ایشان نگاشته‌اند و آقای پوریان‌سب نیز در همان شماره ماهنامه به نقد آقای علی‌مدد پاسخ گفته‌اند و من نیز بر آن شده‌ام که نقدی بر مشی منتقد و پاسخگو و نه درباره محتوای بحث که در صلاحیت من نیست، فراهم آورم. پیش از این اما مناسب می‌دانم چند نکته را یادآور شوم: اول؛ آقای علی‌مدد نقش برجسته و ممتازی در توسعه دانش و حرفه حسابداری در دوران اخیر داشته و دارند، ایشان از شمار معدود کسانی هستند که سهم در خور توجهی در ترویج مبانی علمی و نظری حسابداری دارند و همواره از مدافعان جدی، پیگیر، صریح و بسیار موثر تقویت تشکلهای حرفه‌ای در ایران بوده‌اند، در تکامل ادبیات حسابداری در کشور تاثیر چشمگیری داشته‌اند و در ارتقای معیارها و ملاکهای تدوین و تالیف منابع حسابداری در ایران نقش کم‌نظیری ایفا کرده‌اند. از سوی دیگر آقای امیر پوریان‌سب نیز از معدود دانشوران نسل نو حسابداران ایرانند که پرشور و مشتاق و پیگیر، کار در زمینه‌هایی از گسترش دانش حسابداری را آغاز کرده‌اند که کار چندانی در آن زمینه انجام نشده و قلمرویی از توسعه دانش بومی است که کارکردن در آن آسان نیست. دوم؛ من و ام‌دار هر دوی آنانم. به‌عنوان حسابداری که گاه کوششهایی در گسترش شناسایی اجتماعی حسابداری در ایران به انجام رسانیده‌ام یا در انجام آنها مشارکت داشته‌ام، همواره از حمایتها و راهنماییهای بسیار مغتنم آقای علی‌مدد بهره‌مند بوده‌ام و همچنین از یاریها و همراهیهای کم‌نظیر آقای پوریان‌سب. سوم؛ من از طرفین بحث مجوز نقدشان را دارم، صرفنظر از رای تاریخی ارسطو، سقراط یا افلاطون که یکی از آن میان گفته است که شاگردی که درس استاد را نقد نکند، درس استاد را نیاموخته است. خود من در نقدی که آقای علی‌مدد بنا به اظهار خود ایشان به‌عنوان شاگرد دکتر عزیز نبوی - بر برخی از جنبه‌های مشی آقای دکتر عزیز نبوی در اداره موسسه عالی حسابداری عرضه کردند، به‌عنوان مصاحبه‌گر طرف گفتگوی ایشان بودم (حسابدار شماره ۹۸-۹۷ مرداد ۱۳۷۲) و بدین طریق آموختم که نقد استاد مجاز است و از سوی دیگر همین چندی پیش بود که آقای پوریان‌سب با من تماس گرفتند و بر این نکته که اگر در مورد کتاب "کنترل‌های داخلی - چارچوب یکپارچه" که به‌وسیله‌ی ایشان و همکارشان ترجمه شده، به‌عنوان خواننده کتاب نظری دارم برایشان بنویسم، که می‌تواند قرینه‌ای باشد بر اینکه از نقد کارشان استقبال می‌کنند.

اما چنانکه گفتم انتقاد من تنها به لحن منتقد و مشی پاسخگوست. آقای پوریان‌سب کوششی را آغاز کرده‌اند که آقای علی‌مدد نیز بر ضرورت آن تاکید کرده‌اند. من هم به‌عنوان خواننده پیگیر مسائل حسابداری مقالات آقای پوریان‌سب را در

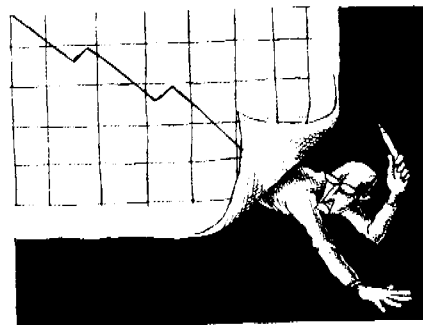
زمینه واژه‌شناسی خواننده‌ام و سختکوشی و جستجوگری ایشان احترام بسیار مرا نسبت به ایشان برانگیخته است. در حالی که مقالات ایشان از نظر من با کاستیهایی نیز همراه است. یکی اینکه طرز نوشتن ایشان در این سلسله مقالات لحنی برتری طلبانه دارد، دوم اینکه این کوشش مغتنم ایشان بر پایه روش‌شناسی تعریف‌شده‌ای استوار نیست یا دست‌کم در ظاهر چنین می‌نماید، و سوم اینکه ایشان پیش‌فرض نالازم و نسنجیده‌ای را در انجام این کار در نظر داشته‌اند که آقای علی‌مدد نیز به آن اشاره داشته‌اند، و آن اینکه "... عده‌ای نقد را توهین به ساحت خود می‌دانند". من فکر می‌کنم مناسبتر بود که آقای پوریان‌سب به طرح نظر و دلائل خودشان در مورد کاستیهای برابرگزینی بسنده می‌کردند تا اینکه این‌گونه اتهامات را بر واضعان آن برابرها وارد کنند. وظیفه نقد علمی ایجاب می‌کند که بیطرفانه و به دور از هرگونه قضاوت ذهنی، اخلاقی و رفتاری در مورد کسانی که احتمالاً کارشان مورد نقد قرار گرفته، باشد.

از سوی دیگر آقای علی‌مدد نیز که خوشبختانه به نقد کار آقای پوریان‌سب پرداخته‌اند، مناسبتر بود که به نقد روش کار ایشان و آشکار ساختن کاستیهای آن می‌پرداختند. من به صراحت از لحن و افسوس بخش نقد آقای علی‌مدد در ادامه این عبارت که "... اگر آقای پوریان‌سب نقد اصطلاحات موجود بوده مطلبشان ناقص است..."، آنجا که نوشته‌اند: "... اگر به قول خودشان بغضی است که ترکیده، شاید بهتر این می‌بود که این کار در خلوت انجام می‌شد"، شگفت‌زده می‌شوم و چنین می‌فهمم که انتخاب چنین شیوه‌ای در نقد علمی نالازم و خارج از قاعده رفتار و سرشت علمی است. همچنین از لحن عتاب‌آمیز و پرتحکم آقای علی‌مدد در مورد اینکه "... موفقیت در این کار مستلزم تلاشی بسیار و توانی بالاست" و یا اینکه "... منتقد باید علاوه بر آشنایی با فرهنگ و ادب فارسی، زبان انگلیسی و مباحث حسابداری را خوب بداند و برای این کار، وقت و تلاش بسیاری را مایه بگذارد که کار دشواری است"، که اگرچه توصیه‌هایی به‌طور مطلق دقیق است، اما به‌طور نسبی اندرزهایی سختگیرانه است که در پیوند با پیشنهاد ایشان که بهتر بود آقای پوریان‌سب بفضشان را در خلوت... بیش از آنکه برای آغاز کار جدی و نو محقق مشتاق برانگیزاننده باشد، دعوت وی به خاموشی است. من از آقای علی‌مدد می‌پرسم اگر چنین سختگیری‌هایی برای این کوششها ضروری است، آیا مترجمان و مولفان آثار علمی از گذشته تاکنون نمی‌بایست مشمول چنین رهنمودی باشند و آیا آثار همگی آنان عاری از هرگونه کاستی بوده است؟ آیا همین ملاکها نباید در مورد استادان و مدرسان حسابداری و حتی مسئولان و متصدیان امور حسابداری نیز تسری یابند. من همچنان فکر می‌کنم که تنها کافی بود که آقای علی‌مدد بر نارساییهای کار آقای پوریان‌سب و کاستیهای روش‌شناسانه کار ایشان تاکید می‌نمودند و به جای توصیه‌های بسیار کلی پیشگفته، روش‌شناسی کار در این زمینه را به ایشان و همراه با ایشان به دیگران یادآور می‌شدند. من حتی دوست دارم پا را از این نیز فراتر بگذرم و اگر می‌شد به فیثاغورث هم که بر سر در آکادمی خویش نوشته بود: "کسی که هندسه نمی‌داند وارد نشود" پیشنهاد کنم که آن "وارد نشود" را به "وارد شود" تغییر دهد تا دیگران نیز هندسه بیاموزند.

از سوی دیگر آقای پوریان‌سب نیز در پاسخ به نقد آقای علی‌مدد مناسبتر بود که تنها به دلائل، روش کار و مستنداتشان بسنده می‌کردند.

همان‌گونه که فرض است که پیشکسوتان از کوششهای نو به نحو برانگیزاننده‌ای استقبال کنند، نوآوران نیز شایسته است که حرمت پیشکسوتان را به جد پاس دارند. بویژه آنکه اکنون ما ایرانیان در دوره‌ای از تاریخ تحولات جامعه خویش زندگی می‌کنیم که توصیه‌ای فراتر از راهنمایی آقای علی‌مدد به آقای پوریان‌سب که زبان فارسی را بسیار خوب، و زبان انگلیسی و حسابداری را خوب بدانیم به ما دارد و آن اینکه بر آداب گفتگو تاکید می‌کند.

جایگاه حساب‌رسان در نظام اقتصادی ایران



البته این امر رخ نخواهد داد مگر آنکه قوانین ما جنبه حساب شده و اصولی پیدا کند و دستخوش تغییرات سریع قرار نگیرد تا بتواند احترام لازم را در میان مردم کسب نماید.

به بیان دیگر جدا از آنکه گذشت زمان لازم است تا بی‌اعتمادی مردم نسبت به قوانین تغییر کند وجود قوانین موثر و صحیح نیز لازمه این امر است. به‌عنوان مثال اگر قرار است که قوانین تصویب شود و بعد به اجرا گذارده نشود و یا آنقدر اجرای آن به تاخیر افتد که به اهمیت آن لطمه وارد شود دیگر نمی‌توان انتظار داشت که مردم ما به خرافات راندگی به چشم گناه بنگرند و آن همسویی و هماهنگی که لازمه رشد جوامع صنعتی است تحقق نخواهد یافت و سیستم‌های اجتماعی ما کارا نخواهند شد؛ مگر آنکه در زیر نگاه و تحت نظر عوامل انتظامی فعالیت نمایند و این امر باعث می‌شود که هزینه اجرای قوانین در کشور ما هزینه بسیار بالایی باشد. آنقدر بالا که این هزینه اصل منافع حاصله را توجیه نکند، زیرا آن همدلی و هماهنگی که مورد انتظار است تاکنون کسب نشده است. به بیان دیگر هزینه عدم اجرای یک قانون بسیار بالاتر از آن است که به نظر می‌آید و این امر باید از جمیع جوانب آن مورد توجه باشد.

نگاهی دیگر

در این بحث تاکنون از دو جنبه به مسئله نگریسته شده است که از یک جهت به منافع فرضی آن پرداخته شده است و از سویی دیگر به مضار عدم توجه به آن. حال توجهی داشته باشیم به اینکه آیا تشکیل

جامعه حسابداران رسمی ایران باعث می‌شود منافع بخشی و یا گروهی به خطر افتد که در مقابل آن این چنین مقاومت هر چند فرضی به عمل می‌آید.

آیا این امر باعث می‌شود که تشکیلات دولتی ما که درگیر رسیدگی‌های مالیاتی و یا حسابرسی هستند بیکار یا کم‌کار شوند و یا اهمیت کارشان کاسته شود. به نظر می‌رسد که اگرچه در ظاهر ممکن است این تصور ایجاد شود با این وجود واقعیت خلاف این امر است زیرا عرصه‌های وسیعی دست نخورده باقی مانده که در آن صورت می‌تواند به آن پرداخته شود.

برای مثال به سیستم مالیاتی توجه کنیم. در حال حاضر آرزوی هر دولتی در ایران این است که اتکا به درآمدهای نفتی کاهش یابد. فرض شود که درآمد دولت بخواهد صرفاً از طریق وصول مالیات تامین شود و اگر از درآمد گمرکات که آن نیز تابع ارز حاصل از فروش نفت است صرف‌نظر کنیم تنها امکانی که موجود است افزایش نرخ مالیاتی است. به نظر نمی‌رسد که حتی با دو برابر شدن نرخهای مالیاتی هم بتوانیم آن چنان درآمدی کسب کنیم که دولت بتواند با اتکای به آن هزینه‌های خود را که شانس کاهش آن نیز بعید است جبران کند. یعنی هر قدر هم که نرخ وصول مالیات از شرکتها و حقوق و درآمد اشخاصی که در حال حاضر مالیات خود را می‌دهند افزایش یابد؛ کماکان این قابلیت را نخواهد داشت که بتواند هزینه‌های عمومی و به ویژه هزینه‌های سرمایه‌ای دولت را جبران کند. اگر نتوان به زمینه‌های موجود اخذ مالیات بیش از این تکیه کرد لازم می‌شود که زمینه‌های دیگری را برای اخذ مالیات جستجو کرد. زمینه‌هایی که در حال حاضر در کشورهای دیگر نیز مورد توجه مقامات مالیاتی برای اخذ مالیات وجود دارند متنوع است. با این وجود اصلی‌ترین اینها اخذ مالیات فروش یا ارزش افزوده و نیز اخذ مالیات بر اموال است.

جالب توجه است که این دو مورد به

نوعی آزموده شده است یعنی مالیات بر اموال در قانون تعاون ملی مطرح گردید با این وجود به علت آنکه آن قانون مقطعی طرح شده بود هیچگاه جدی گرفته نشد و سازمان و تشکیلاتی که برای آن به وجود آمد نتوانست کارایی لازم را برای وصول مبالغ مورد انتظار کسب کند؛ به گونه‌ای که احتمالاً هزینه‌هایی که از این بابت دولت متحمل گردید نیز نتوانسته باشد در مقابل درآمدهای وصولی از آن محل جبران شود. گفتنی است که عوارضی را که شهرداریها وصول می‌کنند نیز نوعی مالیات بر اموال است؛ اگرچه رقم کمی را تشکیل می‌دهد. مورد دیگر مالیات بر فروش یا ارزش افزوده است که در حال حاضر در عمل از طریق ۲ درصد آموزش و پرورش وصول می‌شود، ولی چون نظام یافته نیست و سازمان مناسب برای این کار پیش‌بینی نشده است وصول آن با آن سرعت و حجم مورد انتظار عملی نمی‌شود.

با این وجود با توجه به الزاماتی که بابت کد اقتصادی ایجاد شده عملاً می‌توان انتظار داشت که از این طریق و کنترل‌هایی که از این بابت امکان اعمال آن وجود دارد حجم چشمگیری درآمد از محل اخذ مالیات فروش توسط دولت کسب شود. پس می‌توان نتیجه گرفت اگر دولت بخواهد با اتکا به گزارشهای حسابرسی مالیات شرکت و حقوق را کنترل کند، نیروی انسانی مستقر در آن وزارت، آزاد شده و می‌تواند در زمینه اخذ مالیات از منابع دیگر کوشا باشد. حجم مالیاتی که از این محل حاصل می‌شود می‌تواند به مراتب جبران‌کننده همه‌گونه کاهش احتمالی در سایر بخشهای مالیاتی که از کنترل مستقیم وزارت دارایی در آمده باشد. به نظر می‌رسد که تنها گروهی که ممکن است در اثر اجرای قانون حسابداران رسمی لطمه ببیند افرادی باشند که در اثر گسترش حیطه اخذ مالیات مشمول آن قرار می‌گیرند. این گروه مطمئناً مقاومت و حساسیت بیشتری از خود نشان خواهند داد تا آن دسته از افرادی که احساس می‌کنند در اثر اجرای قانون ممکن است موقعیت شغلی خود را از کف دهند.

**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 کوتاه‌مدت و بلندمدت:

کد	نام دوره	مدت دوره	شهریه /ریال	پیش‌نیاز
دوره				
۴۰۱	حسابداری مالی (۱)	۶۰ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	-
۴۰۲	حسابداری مالی (۲)	۶۰ ساعت	۲۵۰,۰۰۰	۴۰۱
۴۰۳	حسابداری مالی (۳)	۵۰ ساعت	۳۵۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۰۴	حسابداری مالی (۳)	۵۰ ساعت	۲۵۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۰۵	حسابداری صنعتی (۱)	۶۰ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۰۶	حسابداری صنعتی (۲)	۵۰ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	۴۰۵
۴۰۷	حسابداری مدیریت	۲۰ ساعت	۶۰۰,۰۰۰	۴۰۶
۴۰۸	مدیریت مالی	۲۰ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۰۹	صورت‌های مالی تلفیقی	۲۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	در حد لیسانس
۴۱۰	حسابرسی	۲۰ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۱۱	حسابرسی داخلی	۲۰ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۱۲	قانون مالیات‌های مستقیم	۲۵ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۱۳	مدیریت مالی برای مدیران غیرمالی	۴۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	۲ سال سابقه مدیریت
۴۱۴	مهندسی مالی (۱)	۲۰ ساعت	۸۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۵	مهندسی مالی (۲)	۲۰ ساعت	۸۰۰,۰۰۰	۴۱۴
۴۱۶	تجزیه و تحلیل و طراحی سیستم‌های حسابداری	۲۰ ساعت	۶۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۷	اصول برنامه‌ریزی و بودجه	۳۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۸	تهیه صورت‌گردش و جوه نقد	۱۵ ساعت	۲۵۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۹	کلینیک مدیریت	۳۰ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	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	۲,۰۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۵۰۲	دوره عالی حسابداری و مدیریت مالی	۲۶۰ ساعت	۲,۰۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۵۰۳	دوره تکمیلی حسابداری و امور مالی (۱)	۲۶۰ ساعت	۱,۵۰۰,۰۰۰	دیپلم و سابقه کار حسابداری
۵۰۴	دوره تکمیلی حسابداری و امور مالی (۲)	۲۶۰ ساعت	۱,۷۵۰,۰۰۰	فوق‌دیپلم و سابقه کار حسابداری یا ۵۰۳

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) پهن بست نیکپور پلاک ۶۶

تلفن ۸۸۲۹۶۵۴ شماره ۸۸۲۸۷۸۷