

# حسابرسی مستقل و کنترلهای داخلی

وجود کنترل داخلی همانند هر فرایند یا ابزار کاربردی دیگر، نتیجه ضرورتها و نیازها است

دکتر کیهان مهام

مقدمه

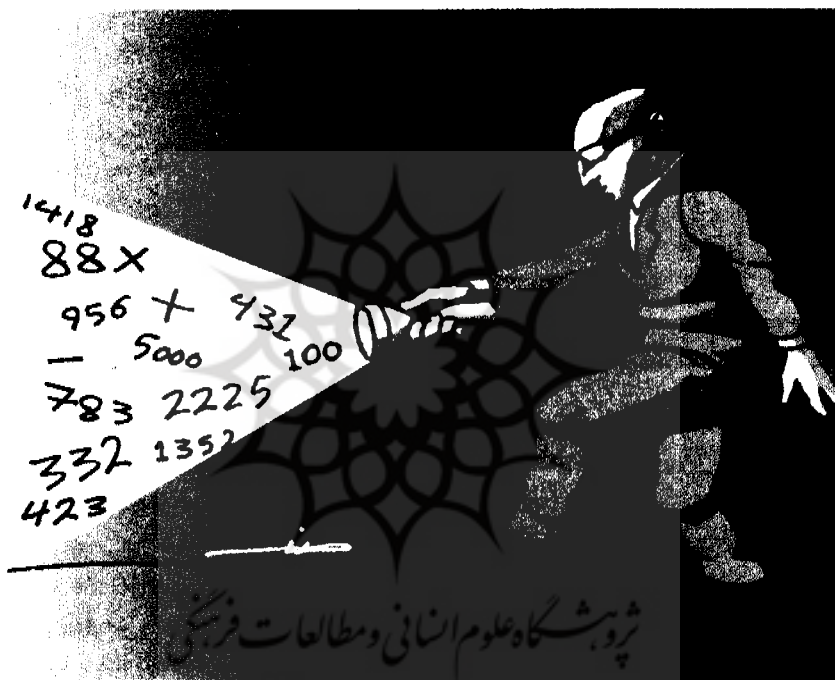
این مقاله به چگونگی بررسی کنترل داخلی و جایگاه آن در حسابرسی صورتهای مالی می‌پردازد. بخش اول حاوی مقدمه‌ای در باب ضرورت وجود بستر و شرایط مناسب برای استقرار کنترلهای داخلی است. در بخش دوم، ضمن معرفی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی و اجزایش، ارتباط اهداف و اجزای کنترل

داخلی، اثر فناوری اطلاعات و همچنین نقش کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی بحث خواهد شد.

در یک تقسیم‌بندی کلی، شناخت کنترل داخلی با دو روی آورد اصلی میسر است؛ یکی کسب شناخت براساس روی آوردی اساساً محتوایی (که معمولاً نتیجه برآورد خطر کنترل در سطح حداکثر یا کمی پایینتر از آن است) و دیگری کسب شناخت از کنترل داخلی براساس روی آوردی که سطح برآورد پایینتری از خطر کنترل را هدف قرار می‌دهد. در بخش سوم، ضمن ارائه مباحث پیشگفته، ماهیت شناخت حسابرس از

آزمونهای محتوای برنامه‌ریزی شده بینجامد، ارائه شده است.

بخش پایانی نیز بسه موضوعات مستندسازی برآورد خطر کنترل، طراحی آزمونهای محتوا و تاثیر برآورد خطر کنترل در حسابرسی مانده حساب و طبقه معاملات اختصاص دارد.



وجود بستر و

از چگونگی طراحی و اجرای کنترلهای داخلی، شرایط لازم برای استقرار کنترلهای داخلی تاثیر شناخت کنترل داخلی بر برنامه‌ریزی حسابرسی، و اهمیت شناخت سیستم حسابداری مختصراً بحث شده است.

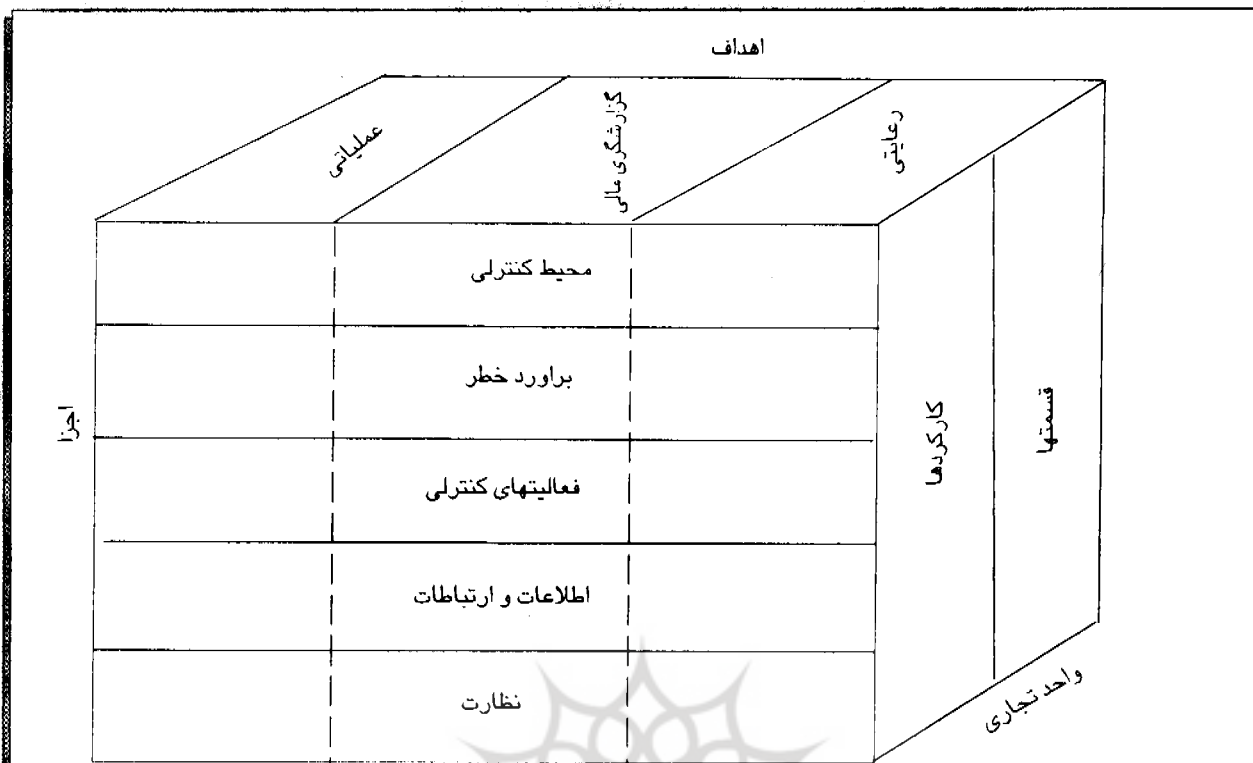
بخش چهارم، به تعریف خطر کنترل و شرایط برآورد خطر کنترل در سطح حداکثر یا پایینتر از آن اختصاص دارد. ضمناً در این بخش، هدف از اجرای آزمونهای کنترل، درجه اطمینان حاصل از شواهد و روابط متقابل شواهد مثبت بحث شده است. در

پایان این بخش ارزیابی مجدد راهبرد اولیه حسابرسی، که ممکن است به کاهش بیشتر سطح برآوردی خطر کنترل یا بازنگری

راستای تحقق اهداف عملیاتی، رعایتی و گزارشگری مالی است.

طراحی اهداف عملیاتی در سازمان صورت می‌گیرد. در اقتصادهای عمدتاً متکی به بخش خصوصی، با توجه به وجود رقابت شدید و فزاینده، استقرار کنترلهای داخلی موجب افزایش توان رقابتی می‌شود؛ کنترلهایی که پیش فرض ۳ وجودی آنها، فزونی منافع بر مخارج و

## نمودار ۱- رابطه اهداف و اجزای کنترل داخلی



کنترلهای داخلی حاکم بر اهداف عملیاتی و رعایتی نیز ممکن است در شرایطی خاص به حسابرسی صورتهای مالی مربوط شوند. این شرایط بعداً بحث می‌شود.

### معرفی اجزای کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی

کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی همانند کنترل داخلی کل سیستم از پنج جزء مرتبط با هم تشکیل می‌شود که عبارتند از:

- محیط کنترلی جزئی که با تاثیر بر هوشیاری کنترلی کارکنان، فضا و فرهنگ عمومی واحد تجاری را شکل می‌دهد. این جز پایه و اساس دیگر اجزایه شمار می‌رود.
- برآورد خطر شناسایی، تجزیه و تحلیل و مدیریت مخاطرات مربوط به تهیه و ارائه تصویری مطلوب از صورتهای مالی طبق اصول پذیرفته شده حسابداری است.
- فعالیتهای کنترلی سیاستها و رویه‌هایی است که به کمک آنها از اجرای دستورات

وجود دارد. برای مثال، می‌توان به نبود زمینه‌ها و شرایط لازم برای پاسخگویی مؤثر اشاره کرد. بارها مشاهده شده است که اظهار نظر حسابرس نسبت به صورتهای مالی بسیاری از شرکتها به دلیل ضعف یا نبود کنترلهای داخلی، به صورت عدم اظهار نظر صادر شده است، اما مجمع عمومی به راحتی این صورتهای مالی را تصویب کرده، و مشکلات کماکان برجای مانده است. به عبارت دیگر، به دلایل مختلف اساساً ضعفهای مطرح شده با اهمیت یا جدی به شمار نیامده‌اند.

### تعریف کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی

کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی فرایندی است که به منظور حصول اطمینان معقول از قابلیت اعتماد صورتهای مالی به وسیله هیئت مدیره، مدیریت و سایر کارکنان واحد تجاری برقرار می‌شود.

افزایش کارایی و جلوگیری از ریخت‌وپاش، سوء استفاده و حیف و میل است. در کشور ما، به دلیل استفاده از یارانه‌ها، رانتها و روابط ناعقلصادی و همچنین وجود انحصارها، نیاز به استقرار کنترلهای داخلی مطلوب یا موانع عدیده‌ای رویارو می‌باشد. به همین روی، مدیران شرکتها بعضاً بجای درگیری با مسائل داخلی شرکتها و افزایش توان رقابتی به کمک ابزارهای درون‌سازمانی، بیشتر به روابط برون سازمانی متکی هستند. برای مثال، به دفعات در گزارشهای حسابرسی آمده است که واحد مورد رسیدگی فاقد سیستم حسابداری صنعتی است؛ یعنی محاسبه بهای تمام شده چندان جدی محسوب نمی‌شود.

اهداف رعایتی و گزارشگری مالی، ماهیتاً اهدافی برون سازمانی هستند، اما واحدهای تجاری ملزم‌اند آنها را رعایت کنند. در این زمینه نیز مشکلات عدیده‌ای

مدیریت اطمینان حاصل می‌شود.

● **اطلاعات و ارتباطات سیستم اطلاعاتی** حاکم بر گزارشگری مالی، که مشتمل بر سیستم حسابداری است، از روشها و اسناد و مدارکی تشکیل می‌شود که برای ثبت، پردازش، تلخیص و گزارش معاملات واحد تجاری (و رویدادها و شرایط مرتبط) و پاسخگویی در برابر داراییها، بدهیها و حقوق مالکان برقرار می‌شود. ارتباطات زمینه‌ساز شناخت نقشها و مسئولیتهای کارکنان در کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی است.

● **نظارت فرایندی** است که به موجب آن کیفیت سیستم کنترل داخلی در گذر زمان ارزیابی می‌شود. حسابرس باید از انواع عمده فعالیتهای معمول واحد تجاری برای نظارت بر کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شناخت کافی به دست آورد.

#### ارتباط اهداف و اجزای کنترل داخلی

اهداف و اجزای کنترل داخلی، با یکدیگر ارتباطی مستقیم دارند. به علاوه، کنترل داخلی به کل واحد تجاری یا هر یک از قسمتهای عملیاتی یا کارکردهای تجاری آن مربوط می‌شود. این روابط در نمودار ۱ ترسیم شده‌اند.

اگر چه کنترل داخلی هر واحد تجاری با کلیه اهداف عملیاتی، رعایتی و گزارشگری مالی سروکار دارد، اما همه اهداف و کنترلهای مرتبط با آنها به حسابرسی صورتهای مالی مربوط نمی‌شوند. عموماً کنترلهایی به حسابرسی صورتهای مالی مربوط می‌شوند که با اهداف گزارشگری مالی ارتباط دارند. از طرف دیگر کنترلهای حاکم بر اهداف رعایتی و عملیاتی در شرایطی ممکن است به حسابرسی صورتهای مالی مربوط شوند که مرتبط با اطلاعاتی باشند که حسابرس در اجرای رویه‌های حسابرسی، استفاده یا ارزیابی می‌کند.

#### اثر فناوری اطلاعات بر کنترل داخلی

استفاده از فناوری اطلاعات ممکن

است بر هر پنج جزء کنترل داخلی مربوط به تحقق اهداف گزارشگری مالی، عملیاتی یا رعایتی، و قسمتهای عملیاتی یا کارکردهای غیرعملیاتی تاثیر بگذارد. برای مثال، یک واحد تجاری ممکن است از فناوری اطلاعات صرفاً برای پشتیبانی از کارکردها یا فعالیتهای خاص یا قسمتهای غیرعملیاتی، همچون سیستم حسابهای دریافتی برای یکی از بخشهای خاص خود یا سیستم کنترل عملیات تجهیزات کارخانه استفاده کند. متقابلاً یک واحد تجاری ممکن است سیستمهایی یکپارچه داشته باشد که داده‌ها را با یکدیگر مبادله می‌کنند و برای پشتیبانی از کلیه ابعاد اهداف گزارشگری مالی، عملیاتی و رعایتی به کار گرفته می‌شوند.

استفاده از فناوری اطلاعات بر مراحل آغاز، شناسایی و گردآوری، پردازش و گزارش معاملات تاثیر می‌گذارد. در یک سیستم دستی، سازمان از رویه‌ها و رکوردهای دستی در فورمتهای کاغذی استفاده می‌کند. در این گونه سیستمها، کنترلهای دستی هستند و ممکن است مشتمل بر رویه‌هایی همچون تصویب و بازبینی فعالیتهای مغایرت‌گیری و پیگیری ارقام باز باشد. متقابلاً یک سازمان ممکن است سیستمهای اطلاعاتی داشته باشد که برای آغاز، شناسایی و گردآوری، پردازش و گزارش معاملات از رویه‌های خودکار استفاده می‌کند. در این حالت رکوردهایی که فورمت الکترونیکی دارد جانشین اسناد و مدارک کاغذی از قبیل سفارشهای خرید، فاکتورهای فروش، اسناد حمل و رکوردهای حسابداری مرتبط می‌شوند. سیستمهایی که از فناوری اطلاعات بهره می‌برند، ترکیبی از کنترلهای خودکار و دستی را به کار می‌برند. به علاوه، کنترلهای دستی ممکن است مستقل از فناوری اطلاعات باشد، از اطلاعات تولیدی فناوری اطلاعات استفاده کنند، یا به نظارت بر کارکرد اثربخش فناوری اطلاعات و کنترلهای مرتبط، و برخورد با موارد استثنا محدود باشند. ترکیب کنترلهای دستی و خودکار بسته به

ماهیت و پیچیدگی استفاده از فناوری اطلاعات، متفاوت خواهد بود.

فناوری اطلاعات می‌تواند افزایش کارایی و اثربخشی کنترلهای داخلی سازمان را در پی داشته باشد، زیرا امکانات زیر را برای سازمان به ارمغان می‌آورد:

● اجرای یکنواخت دستورات و انجام محاسبات پیچیده در پردازش حجم انبوهی از معاملات یا داده‌ها.

● ارتقای بسهنگامی، دسترسی پذیری و صحت اطلاعات.

● تسهیل تجزیه و تحلیل بیشتر اطلاعات.

● ارتقای توانایی نظارت بر عملکرد فعالیتهای سازمان و سیاستها و رویه‌های آن.

● کاهش خطر تخطی از کنترلهای.

● افزایش امکان تفکیک اثربخش وظایف از طریق اجرای کنترلهای امنیتی در نرم‌افزارهای کاربردی، بانکهای اطلاعاتی و سیستمهای عملیاتی.

فناوری اطلاعات مخاطرات خاصی را نیز برای کنترل داخلی یک سازمان در پی دارد، که از آن جمله می‌توان موارد زیر را برشمرد:

● **اتکا بر سیستمها** یا برنامه‌هایی که داده‌پردازی را به اشتباه انجام می‌دهند، داده‌های غلط را پردازش می‌کنند یا هر دو.

● **دسترسی غیرمجاز** به داده‌ها که ممکن است به ناسوبی اطلاعات یا تغییرات نادرست داده‌ها بینجامد؛ برای مثال، می‌توان به ثبت معاملات غیرمجاز یا واهی یا ثبت نادرست معاملات اشاره کرد.

● **تغییرات غیرمجاز** داده‌های پرونده‌های اصلی.

● **تغییرات غیرمجاز** سیستمها یا برنامه‌ها.

● **عدم انجام اصلاحات** لازم در سیستمها یا برنامه‌ها.

● **مداخلات دستی** ناهجا.

● **احتمال از دست دادن** داده‌ها به دلایل متفاوت.

#### نقش کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی

نقش کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی ایجاد اطمینان کافی نسبت به قابلیت

اعتماد صورتهای مالی است. صورتهای مالی زمانی قابل اعتماد به شمار می‌روند که عاری از اشتباهات و تحریفهای با اهمیت باشند. اشتباهات و تحریفهای با اهمیت ممکن است در مانده‌های حسابها، گروههای معاملات و افشائیات صورتهای مالی به وجود آید. مانده‌های حسابها و گروههای معاملات پنج ادعا را در بردارند. این پنج ادعا به قرار زیر هستند:

- وجود یا رویداد
- کامل بودن
- حقوق و تعهدات
- ارزشگذاری یا تخصیص
- ارائه و افشا

نقش کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، پیشگیری یا کشف اشتباهات یا تحریفهای با اهمیت در ادعاهای صورتهای مالی است.

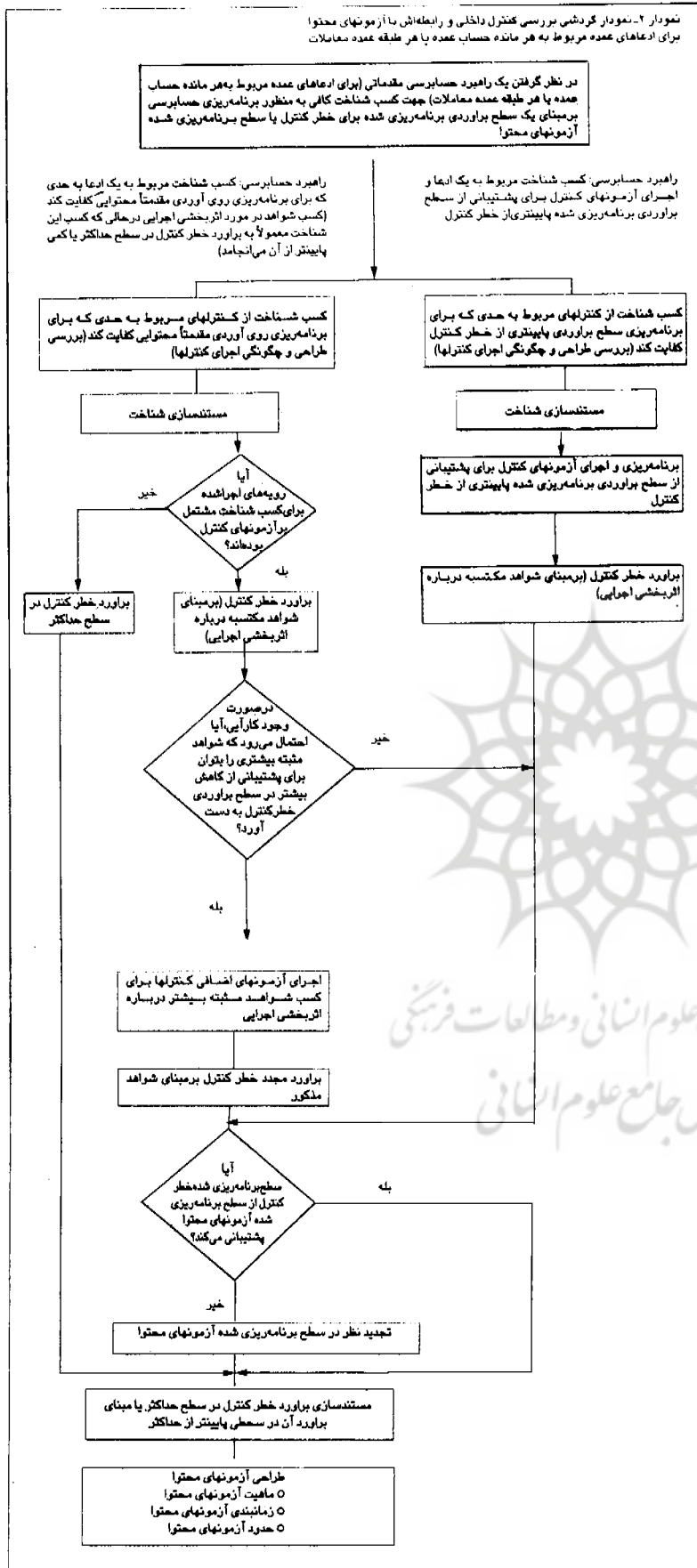
### راهبرد اولیه حسابرسی

هدف نهایی حسابرسی صورتهای مالی، کاهش خطر حسابرسی به سطحی مقتضی برای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی است. به دلیل وجود روابط متقابل بین اجزای خطر حسابرسی، حسابرس می‌تواند برای حسابرسی یک ادعا، میان چند روی آورد حسابرسی ممکن، یکی را برگزیند. عوامل زیر ممکن است بر انتخاب راهبرد اولیه حسابرسی مؤثر واقع شود:

- شناخت از فعالیت صاحبکار.
- صنعتی که صاحبکار در آن فعال است.
- ماهیت و اهمیت یکایک مانده‌های حسابها.
- تجربیات حسابرس در صنعت.
- سایر عوامل تأثیرگذار.

پس از در نظر گرفتن این عوامل، حسابرس در انتخاب روی آورد حسابرسی که کاهش خواهد داد از قضاوت حرفه‌ای خود بهره خواهد برد. نمودار ۲، چگونگی بررسی کنترل داخلی [به وسیله حسابرس] و رابطه آن با آزمونهای محتوای ادعاهای

نمودار ۲- نمودار گردش بررسی کنترل داخلی و رابطه‌اش با آزمونهای محتوا برای ادعاهای عمده مربوط به هر مانده حساب عمده یا هر طبقه عمده معاملات



حسابرسی باید از مواردی که به طور بالقوه می‌تواند موجب گمراه‌کنندگی صورتهای مالی شود آگاه باشد، یعنی حسابرس باید انواع اشتباهات و تحریفهای با اهمیت محتمل الوقوع را شناسایی، و خطر وقوعشان را برآورد کند. شناخت کنترل داخلی یکی از منابع اطلاعاتی مهم برای شناسایی انواع اشتباهات و تحریفهای محتمل الوقوع و میزان خطر وقوع آنها است. به علاوه، شناخت کنترلها یکی از منابع اطلاعاتی اصلی برای شناسایی فرایندها، روشها، اسناد و مدارک، و گزارشهای مورد استفاده برای تهیه صورتهای مالی است.

حسابرس از این اطلاعات برای طراحی آن دسته از رویه‌های حسابرسی که مایه حصول اطمینان از کشف اشتباهات و تحریفهای با اهمیت خواهد بود بهره می‌برد. طراحی رویه‌های مؤثر حسابرسی مستلزم کسب شناخت کافی از کنترل داخلی برای برآورد خطر اشتباهات و تحریفهای با اهمیت است. شناخت پنج جزء کنترل داخلی برای طراحی رویه‌های مؤثر حسابرسی سودمند واقع می‌شود.

برای مثال، عوامل زیر که به هنگام کسب شناخت از کنترل داخلی، شناسایی شده‌اند ممکن است بر خطر وقوع اشتباه و تحریف در حساب درآمدها تأثیر گذارند:

- اصرار مدیریت برای بالا بردن شاخصه‌های عملکرد.
- بی‌توجهی به توالی عددی اسناد حمل.
- نبود محدودیت برای دسترسی به پایانه‌های اطلاعاتی.
- با کسب شناخت از این عوامل خطر، حسابرس می‌تواند آزمونهای محتوای مقتضی را طراحی کند.

### شناخت سیستم حسابداری

سیستم حسابداری بر ظرفیت موجود برای وقوع اشتباهات یا تحریفهای با اهمیت مؤثر است؛ از این رو شناخت این سیستم بر طراحی آزمونهای محتوا تأثیر می‌گذارد. سیستمی که از طراحی خوبی

### ماهیت شناخت حسابرس از طراحی و چگونگی اجرای کنترل داخلی

شناخت حسابرس از طراحی کنترلها شاخصی از انواع اشتباهات و تحریفهای بالقوه و خطر با اهمیت بودن این گونه اشتباهات و تحریفها است. برای مثال، نبود کنترلهای مقتضی استخدامی یا آموزشی برای کارکنان حسابداری، امکان استخدام کارکنان فاقد صلاحیت را فراهم می‌آورد. مثالی دیگر؛ صاحبکار ممکن است رویه‌ای برای شناسایی فعالیت ماهیانه حسابهای بانکی خود داشته باشد. این رویه معمولاً برای کشف و اصلاح اشتباهات و تحریفهای احتمالی در ادعاهای وجود و کامل بودن دریافتها و پرداختهای نقدی و مانده‌های حسابها به کار می‌رود. به هر روی، اگر در طراحی این رویه، پیگیری کافی موارد مغایرت یا بررسی سرپرستان لحاظ نشده باشد، خطر کشف نشدن اشتباهات یا تحریفهای پدید آمده افزایش می‌یابد. این گونه مخاطرات نتیجه طراحی ضعیف کنترل داخلی است که باید در طراحی آزمونهای محتوا مد نظر قرار گیرد.

شناخت حسابرس از چگونگی اجرای کنترلها به معنای استفاده عملی از کنترلهای طراحی شده است. برای مثال، ممکن است فرمهای بودجه طراحی شود، ولی هیچگاه آن طور که مد نظر است تکمیل نشود.

اثر بخشی اجرایی متفاوت از چگونگی اجرای کنترل است. برای مثال، ممکن است صورت مغایرت بین بودجه و ارقام واقعی به عنوان یک رویه کنترلی طراحی شده، بخوبی تهیه شود، اما در عمل از این گزارشها استفاده نشود. اثر بخشی اجرایی از عوامل زیر متأثر می‌شود:

- چگونگی کاربرد کنترل.
- یکنواختی کاربرد کنترل در دوره مورد حسابرسی.
- مسئول اجرای کنترل.

### تأثیر شناخت کنترل داخلی بر برنامه‌ریزی حسابرسی

حسابرس برای برنامه‌ریزی مؤثر

عمده را به تصویر می‌کشد. این نمودار گردشی نشان می‌دهد که حسابرس غالباً یک روی آورد حسابرسی اولیه را، که بر حدود شناخت او از کنترلهای داخلی و طراحی آزمونهای کنترل و آزمونهای محتوا مؤثر است، اتخاذ می‌کند. در این نمودار، دو روی آورد زیر، که برای ادعاهای مختلف مربوط به مانده حسابهای عمده و طبقات عمده معاملات قابل استفاده است، مطرح شده است:

- کسب شناخت کافی از کنترل داخلی برای برنامه‌ریزی روی آوردی اساساً محتوایی.
- کسب شناخت کافی از کنترل داخلی و اجرای آزمونهای کنترل کافی برای پشتیبانی از برآوردی پایتتر از خطر کنترل.

راهبرد مقدماتی حسابرسی، طرح مفصل و جامعی از رویه‌های حسابرسی نیست. این راهبرد، قضاوتهای اولیه نسبت به روی آورد حسابرسی را بازتاب می‌دهد؛ قضاوتهایی که در صورت لزوم تعدیل خواهد شد. یک راهبرد اولیه حسابرسی ممکن است نشانگر موارد زیر باشد:

- سطح برآوردی برنامه‌ریزی شده خطر کنترل.
- حدود شناخت کنترل داخلی.
- آزمونهای کنترل محتمل الاجرا (مشمتمل بر رویه‌های کسب شناخت).
- سطح برنامه‌ریزی شده آزمونهای محتوای مورد اجرا برای کاهش خطر حسابرسی به سطحی مقتضی (با توجه به سطح برآوردی برنامه‌ریزی شده خطر کنترل).

صرف نظر از راهبرد اولیه متخذه برای حسابرسی یک ادعا، شناخت کنترل داخلی امری ضروری و محتوم است. این شناخت در موارد زیر مورد استفاده واقع می‌شود:

- شناسایی انواع اشتباهات و تحریفهای بالقوه
- بررسی عوامل مؤثر بر خطر وقوع اشتباهات یا تحریفهای با اهمیت.
- طراحی آزمونهای محتوا.

## در جستجوی واقعیت\*

(قسمت دوم)

حدیث از مطرب و می‌گو و راز دهر کمتر جو که کس نگشود و نگشاید به حکمت این معما را

حافظ

Philip Stamp

ترجمه: دکتر علی تقفی

امیر پوریانسب



اندازه‌گیری‌ها

هرازگاه نقش مهم  
اندازه‌گیری‌ها در کار و  
هنر دانشمندان  
اختباری، به‌ویژه در  
اوایل قرن بیستم در  
مباحث مثبت گرایان  
منطقی،<sup>۱</sup> به مباحث  
بسیاری درباره‌ی  
جایگاه معرفت‌شناسی  
اندازه‌ها در علوم

شک علم فقط و فقط با  
کاربرد اول "اندازه" سر و  
کار دارد.

و با این وجود، هنوز  
هم در نوشته‌های  
حسابداری و متون  
دیگر، به کرات مشاهده  
می‌شود که در مواردی که  
باید واژگان "برآورد"،  
"محاسبه" یا حتی  
"شمارش" گفته شود،

نویسنده از "اندازه" استفاده می‌کند.  
حسابداران، انبارگان (موجودی کالا) یا  
جریان نقدی شرکت‌ها را "اندازه" نمی‌گیرند،  
بلکه آنها را مستقیماً جمع می‌زنند یا  
می‌شمارند یا برآورد می‌کنند (برای مثال از  
طریق تحلیل آماری انبارگان) یا محاسبه  
می‌کند (براساس برآوردها و مفروضات  
معینی که از قبل بناگذارده اند).

این تمایز به‌ویژه از آن رو مهم است که  
بعضی گرایش دارند با وارد ساختن واژگانی  
نظیر "اندازه‌گیری" و "اندازه" به واژه‌نامه  
بسیاری از رشته‌های تحصیلی آنها را

گاراژ را با توجه به طول سایه‌ی آن در  
زاویه‌ای معین با خورشید اندازه می‌گیرد.  
بنابراین، ارتفاع گاراژ از اندازه‌گیری مستقیم  
طول سایه و زاویه‌ی خورشیدی استنتاج  
می‌شود. اما همچنین او برای مثال می‌گوید  
که "ماموریت فضایی‌های آپولو بیانگر  
"اندازه‌ای" خوب از پیشرفت فناوری آمریکا  
در دهه ۱۹۶۰ است"، یا "عشق کلثوپاترا به  
آنتونیونی (آنتونی) "اندازه" نداشت". در این  
دو مثال "اندازه" به صورت مجازی به کار  
رفته است و جایگزین‌های حقیقی آن  
به ترتیب عبارتند از "نشانه" و "حد". بدون

مختلف، راهبر شده است. گرچه این مباحث  
امروزه ساده انگارانه به نظر می‌رسند، با این  
حال آنها در جلب توجه به این جنبه‌ی  
خاص از عمل علمی مهم بوده‌اند و به همین  
دلیل نیز درک جایگاه آنها در فیزیک نظری  
مهم است. این کار را می‌توان به سادگی با  
مراجعه به یک فرهنگ واژگان خوب یا با  
کمی تامل بر روی واژگان "اندازه" و  
"اندازه‌گیری" انجام داد. ابتدا توجه کنید که  
هر کس در زندگی روزمره خود می‌تواند با  
دو مفهوم مهم و در عین حال متمایز  
اندازه‌گیری کند. برای مثال، شخص ارتفاع

همیشه تجدید می‌شوند بنابراین دارای خواص ماتریالیستی بسیطی هستند که معمولاً با آنها سازگارند، و از این رو هر کس بخواهد برای مثال هستاره‌های حسابداری را با هستاره‌های فیزیکی (که کاملاً ماتریالیستی‌اند) مقایسه کند، سخت در اشتباه است.

با این حال، شخص ممکن است اشکال وارد کند و پرسد چرا ما باید خود را به ماتریالیسم بسیط پای‌بند کنیم؟ مع‌هذا، در بسیاری از فرهنگ‌ها و بسیاری از ادوار مختلف، تقدم از آن هستاره‌های ذهنی<sup>۲</sup> بوده است تا "هستاره‌های فیزیکی" و در بسیاری از آنها حتی تمایزی بین آنها قائل نشده‌اند. بنابراین، هیچ منطقی در اختیار نداریم که بر آن اساس باور کنیم در آینده علمی تولد خواهد یافت که در آن موضوعات زیست‌شناسیک یا فیزیک با هم یکپارچه نشوند، و جایگاه هستی‌شناسیک آنها با امروز تفاوت نکند.

از این دیدگاه، کاملاً بدیهی است که علوم مدرن باید حقیقتاً به نوعی خاص از ماتریالیسم پای‌بند باشند. در حقیقت اکثریت دانشمندان یکی از دو نگرش زیر را درباره‌ی این نوع مسئله هستی‌شناسیک، دست کم در کار روزمره‌شان، پذیرفته‌اند.

شاید شایع‌ترین نظر که تاریخ آن به رنسانس بر می‌گردد، دو گانه‌گرایی جان و تن دکارتی (یا دوآلیسم کارتیزین) باشد. به مثل، این ایده حاکی از آن است، به رغم برداشتی که فعلاً از شکل‌گیری اساس ادراک فیزیکی در مغز داریم، احساسات بصری باید نهایتاً در "ذهن" حاصل آید، که این خود متضمن نوعی احساسات ذهنی در قلمرو ذهنی کاملاً متفاوت است. خود زبان بسیاری از ما نیز در عمل این ایده از ذهن ذاتی یا "خویشتن" را که به آن هشیاری احساسات خود را نسبت می‌دهیم و در تمام جملاتی که با پدیدارهای ذهن سروکار دارد نهفته است، تقویت می‌کند. البته بسیاری از فیلسوفان عصر طلایی کوشیده‌اند تا از این فرض که رویدادهای ذهنی باید به یک "خویشتن" یا حتی سوژه‌ی دیگری وابسته

حتی در اندازه‌گیری‌های مستقیم ممکن نیست که بتوان یک اندازه‌گیری را خارج از حوزه‌ی بعضی نظریه‌ها تصور کرد. یعنی این که در گستره‌ی علم نظریه‌ها ابزارهای خود را با معنا بخشیدن به اندازه‌گیری‌ها به‌ویژه در زمینه‌ی کاربردشان، به میان می‌آورند. در حال حاضر از آنجا که در حوزه‌های علمی اکثر اندازه‌گیری‌ها فوق‌العاده غیرمستقیم‌اند، لذا می‌بینیم که بروز هرگونه ناسازگاری بین نظریه و تجربه، توگویی فیزیکی، می‌تواند اصولاً بخش اعظم فیزیک و نیز بسیاری دیگر از مفروضات مرتبط با آن تجربه‌ی خاص و نیز چگونگی کار بست نظریه به آن تجربه را به زیر سؤال ببرد. اگر تجربه‌ها به مثابه ماده‌ی آغازین پژوهش علمی تلقی شوند، یا این که تجربه‌ها بتوانند نظریه‌ها را "ابطال" کنند، در آن صورت هر فلسفه‌ی علمی مزخرف و واهی می‌نماید، ناسازگاری میان نظریه و تجربه واقعه‌ای روزمره در آزمایشگاه‌ها است، و علت آن به درک ناقص ما از هر دو باز می‌گردد. و اساساً بگویم که بین آنها نه تنها در حیطه‌ی کار علمی ضروری است، بلکه به تعاریف مختلف از اندازه‌گیری‌ها که همیشه با نظریه پرمعنا می‌شوند بستگی دارد.

### مسائل هستی‌شناسیک

من قبلاً به این باور مشترک اشاره کرده‌ام که ایده‌های ما در باره‌ی واقعیت باید بر شالوده‌ی مفهومی از واقعیت فیزیکی استوار باشد؛ و نیز دیده‌ایم که چطور این باور شخص را به وادی فریبنده و خطرناکی می‌کشاند. اما تکیه زدن به مفاهیم واقعیت فیزیکی ساده نیست، از آن که مکانیک کوانتوم واقعیت فیزیکی را بسیار اسرارآمیز جلوه می‌دهد. هم‌چنین به آن دلیل که اگر هم سرانجام پارادوکس‌های مکانیک کوانتوم حل و فصل شوند، باز هم مشخصه‌های بنیادین آن، تداخل و جداناپذیری، حل نشده باقی خواهند ماند. پس ما نمی‌توانیم انتظار داشته باشیم که هستاره‌های فیزیکی

علمی تر جلوه دهند. بنابراین به رغم کاربرد عام اصطلاحات "اندازه‌گیری" یا "اندازه" در نوشته‌های حسابداری، به نظر نویسنده هیچ‌گونه عملیاتی در حسابداری وجود ندارد که بتوان آن را به منزله‌ی یک "اندازه‌گیری"، به معنایی که توسط فیزیکدان‌ها یا زیست‌شناس‌ها یا حتی زمین‌شناس‌ها به کار می‌رود، تلقی کرد. اندازه‌گیری در علوم (و در مفهوم روزمره‌ای که در بالا یاد شد) ضرورتاً با عمل فیزیکی قیاس کمیت مورد اندازه‌گیری با یک استاندارد، به صورتی که در بخش قبلی ذکر شد، سر و کار دارد. این کار را می‌توان مستقیماً انجام داد، ارتفاع گاراژ پیش گفته به طور غیرمستقیم و به مدد دو اندازه و یک محاسبه ساده اندازه‌گیری شد. عمده‌ترین اندازه‌گیری‌ها در علوم، و به ویژه در فیزیک، مقایسه‌های بسیار غیرمستقیم با استانداردها هستند، که با زنجیرهای طولانی استنتاج‌های محاسباتی و بسیاری از استانداردهای مختلف سر و کار دارند. مثال‌هایی از این دست عبارت‌اند از: فاصله‌ی نزدیک‌ترین ستاره، میزان اکسیژن در خون یا عمر یک صخره. این مثال‌ها با شمردن (یک نفر تعداد اقمار مشتری را "اندازه" نمی‌گیرد بلکه می‌شمارد)، محاسبه (شخص قدمت یا عمر دنیا را "اندازه" نمی‌گیرد) و برآورد سر و کار ندارند مگر آن‌که این امور در یک مرحله‌ی میانی صورت پذیرد.

ضمناً به نقش حیاتی که نظریه در اندازه‌گیری ایفا می‌کند، بنگرید. حتی در اندازه‌گیری‌های مستقیم نیز نظریه به هنگام گزینش میثاق‌ها برای استانداردهای مختلف و نیز برقراری رابطه در بین آنها به میان می‌آید. اندازه‌گیری‌های غیرمستقیم مؤلفه‌ی نظری بسیار بزرگی را درگیر می‌کنند. زیرا انسان باید برای استنتاج کمیت‌هایی که واقعاً در لابه‌لای داده‌های تجربی خام و لتاژها، زمان‌های سیری شده و غیره جستجو (یا "اندازه‌گیری") می‌کند به پیکره‌ای عظیمی از نظریه‌های به هم مرتبط تکیه بزند. بنابراین

باشند، دوری گزینند. و به همین دلیل آنها برای نیل به مقصود خود درصدد تغییر قواعد زبان برآمدند. اما این تصور "در تفکر غربی" بسیار ریشه دوانده است، و تاریخ آن به قبل از زمانی می‌رسد که دکارت برای اولین بار آن را بیان کرد.

این تصور به وضوح بر تمام تصورات ما تأثیر گذارده است. شاید در گستره علم مهم‌ترین دست آورد آن، روشی است که به واسطه‌ی آن درباره‌ی مشاهده‌ی تجربی یا علمی فکر می‌کنیم. دو گانه‌گرایی دکارتی<sup>۳</sup> و تقدیمی که به ذهن در مقابل ماده می‌دهد، انسان را بر آن می‌دارد که قویاً به سندیت احساس خود شک کند، حتی تا حد فرو رفتن در ورطه‌ی من‌گرایی<sup>۴</sup> (و در واقع به نظر می‌رسد که حتی دکارت هم از این فرجام اجتناب کرده است، آن هم فقط از طریق پذیرش موجودیت خداوند، بهانه‌ای بسیار مرسوم در آن روزگاران). در نظر اشخاص غیر دانشمند عجیب است که آرزوی "عینی کردن" علم اختیاری، دانشمندان را نسبت به احساسات خود و نیز ایده‌های مربوط به "واقعیت" شکاک می‌کند. به این ترتیب فقط اظهارات اندازه‌پذیر و اثبات‌پذیر درباره‌ی دنیا در علم اختیاری مجاز و روا هستند. وضع در علم نظری یا ریاضیات (یعنی آنجا که انسان می‌تواند با موضوعاتی که اصولاً مشاهده‌ناپذیرند، مانند تابع  $\psi$ ، یا ابدأ موجود نیستند، مانند موضوعات ریاضی، هر طور که می‌خواهد بازی کند) کاملاً متفاوت است یا فرض بر این است که انسان در قلمرو ذهن کاملاً از شک دکارتی در امان است. البته عینیت علوم به هیچ وجه بر من‌گرایی یا شک دکارتی غلبه نمی‌کند، اما یقیناً از نیروی آن می‌کاهد. معهذاً هر زمان که مسایل و مشکلاتی در علوم بروز می‌کند انسان می‌بیند که اکثر دانشمندان از روی غریزه می‌کوشند تا ذهن را از ماده جدا سازند. تشبیبی‌وفقه از "خودآگاه" برای "حل" یا کاستن از (تعداد) پارادوکس‌های اندازه‌گیری، نمونه‌ی خوبی از این دست است.

در مقابل نظر یاد شده دیدگاه دیگری وجود دارد، که در حال حاضر در بین دانشمندان طرفداران زیادی یافته است، و آن این‌که تمام رویدادها، اعم از فیزیکی و ذهنی، سرانجام به فیزیک ختم می‌شوند. براساس این سناریو (که صرفاً به علت نداشتن نامی مناسب‌تر به یگانه‌گرایی ماتریالیستی<sup>۵</sup> موسوم است)، پدیده ذهن نیز فی‌نفسه یکی از جنبه‌های بسیار پیچیده واقعیت فیزیکی است. برای مثال، اندیشه‌ها را باید به منزله‌ی "ساختهای منطقی" (به معنایی که از سوی ای. جی. آیر به کار رفته است) تلقی کرد که خود نیز از برهم‌کنش فرایندهای فیزیکی حاصل می‌شود که در مغز (یا حتی خارج از مغز) رخ می‌دهند. این دیدگاه در عرصه‌های علمی جدید چون هوش مصنوعی و نظریه‌ی "شبکه عصبی" بیش از هر جای دیگر به تفصیل تشریح شده است، یعنی جایی که انسان معمولاً متوجه‌ی فرایندهای ذهنی است که به صورت الگوهای الکتریکی و فعالیت‌های شیمیایی فوق‌العاده پیچیده در آرایه گسترده‌ای از عناصر عصبی و سیناپسی (یا هم‌بستگی) ناخطی به هم پیوسته در مغز ذخیره شده یا وجود دارند. پیشرفت فوق‌العاده سریع در این شاخه‌های علمی روشن ساخته است که این شبکه‌های ناخطی ظرفیت ذخیره‌سازی، تثبیت یا حفظ آموخته‌ها در طول زمان، قدرت فراخوانی آموخته‌ها و توانایی یادگیری را (که معمولاً آنها را به ذهن مربوط می‌دانیم) پردازش می‌کنند، و بدین لحاظ انسان به سادگی می‌تواند دریابد که حتی اندیشه‌ها و احساسات پیچیده‌تر، و حتی ایده‌های بسیار درباره "خویشتن"، کاملاً به فرایندهای الکتریکی در چنین شبکه‌هایی مرتبط است.

در مقایسه با دوگانه‌گرایی دکارتی این دیدگاه بسیار قانع‌کننده است. این نظریه از مزیت برطرف کردن بسیاری از پارادوکس‌ها که در رویکردی دوگانه‌گرا بروز می‌کند، برخوردار است. و همچنین به لحاظ علمی

مفیدتر است به آن علت که به شرح و بسط ایده‌های نظری جدید و تفصیلی می‌انجامد، که سریع‌تر ما را به مرحله‌ای می‌رساند که در آنجا ممکن است در مورد پدیدارهای عصب شناختی کاربرد داشته باشد. این نظریه همچنین محدودیت‌های ذاتی موجود در فرایندهای ذهنی را از طریق ربط دادن آنها با فرایندهای فیزیکی که در مغز رخ می‌دهند، برجسته و پدیدار می‌سازد. در داخل چنین طرحی به آسانی می‌توان دید که تکمیل شناخت یا ادراک چیزی، در بخشی از مغز، جز خیالی محال نیست. افزون بر آن اعمال ذهنی (که جنبه‌های صرفاً پدیده‌های فیزیکی هستند)، دائماً از دیگر پدیده‌های فیزیک متأثر می‌شوند و بر آنها نیز تأثیر می‌گذارند، در حالی‌که این امر در تضاد با ذهن مشاهده‌گر کنش‌پذیر در دوگانه‌گرایی دکارتی است.

حال براحتی می‌توان پی برد که چرا در حال حاضر این ایده برای زیست‌شناس‌ها مطلوب‌تر از فیزیکدان‌ها است. اما توجه کنید که دلیل این امر عمدتاً آن است که فیزیکدان‌ها مکانیک کوانتوم را دارند که به آنها مشکلات توأم با یک نظریه‌ی ماتریالیستی مطلق از واقعیت فیزیکی را گوشزد می‌کند و به علاوه به آن علت که زیست‌شناسی از رویارویی بیشتر با پدیده‌های ذهنی پروا دارد. مهم‌تر از همه آن است که می‌بینیم پاسخ انواع سئوالاتی که شخص در این پهنه جستجو می‌کند به شدت وابسته به فلسفه‌ای است که خاستگاه خود این سئوالات است (توگویی هیچ‌گونه پاسخی برای آنها وجود ندارد). از آنجا که دیدگاه یگانه‌گرا به زیست‌شناسان چیزی می‌دهد که فراتر از عملی است که انجام می‌دهند (و فراتر از معنایی است که آنها در مسائل ژرف جستجو می‌کنند)، از این‌رو دیدگاهی عمومی در میان آنان محسوب می‌شود. اما این صرفاً یکی از نقاط شروع ممکن است. نقاط شروع دیگری هم وجود دارند، اکثر آنها در یکی از قالب‌های فلسفی



برای ما پرداخت شده‌اند، و فقط باید به انتظار بنشینیم تا از طریق بعضی عرصه‌های پژوهش علمی به استفاده در آیند یا تأویل و تحویل یابند.

پس حالا اگر شخصی پرسد که فلاسفه چگونه به واقعیت می‌نگرند، پاسخ این است که آنها واقعیت را با "روش‌های بسیار گوناگون" می‌بینند. در این زیر بخش بر آن نیستم که تحلیلی فلسفی از واقعیت به دست دهم (به این دلیل که فیلسوف از عهده این کار بهتر برمی‌آید)، اما فقط بر این نکته تأکید می‌ورزم که تا چه اندازه این پژوهش‌ها ممکن است برای علوم مفید باشند و نیز تا چه اندازه نقش مهمی در علوم بازی می‌کنند - هر چه بیشتر، شایسته‌تر. البته باید به خاطر سپرد که علم بر فلسفه نیز نفوذ بسزایی داشته است، حتی بیش از آنچه تاکنون درباره‌ی آن نوشته‌اند. اما این موضوع دیگری است و جای آن در این نوشتار نیست.

بایستی توجه داشت که فلسفه به دقت و ظرافت دانشمندان با سئوالات مربوط به واقعیت رودررو نمی‌شود. و نیز باید توجه داشت که فیلسوفان، بسیاری از ایده‌های مربوط به واقعیت را پروراندند، طبیعتاً این سؤال برای ما پیش می‌آید - کدام یک از ایده‌های مربوط به واقعیت (که فلسفه پروراندند) با علوم مدرن سازگارند یا قادرند اساسی پا برجا و زیربنایی برای علوم مدرن پی بریزند؟

ظاهراً در مورد علم فیزیک پاسخ به این سئوالات می‌بایست از قبل معلوم باشد. اما به واقع به دلیل وجود مکانیک کوانتوم و پارادوکس‌های فیزیک پاسخ آنها را کاملاً نمی‌دانیم. در مورد مکانیک شیمیایی یا نسبیت خاص، فلسفه مکانیکی ساده‌ای، از آن نوع که توسط دموکریتوس<sup>۶</sup> (دمیقراتیس) و لئوکیپوس<sup>۷</sup> شرح و بسط یافته، برای اکثر مقاصد به قدر کافی مفید است - اما همانطور که دیده‌ایم عملاً اجتناب از مکانیک کوانتوم ناممکن است، مگر آن که خودمان را به سئوالات لوس و

خنک محدود کنیم.

باید در اینجا به نکته‌ای پردازم که ذکر آن ضروری است: صرفاً به آن علت که نمی‌دانیم واقعیت فیزیکی، که خود متکی به مکانیک کوانتوم است، چیست. این به آن معنی نیست که فیزیکدان‌ها به واقعیت اعتقاد ندارند! در حقیقت آنها مطمئن‌اند که واقعیت فیزیکی وجود دارد! به نظر می‌رسد این نوع اعتقاد در مورد تمام پژوهش‌های علمی مشترک است، شخص باید به اندازه‌ای به واقعیت معتقد باشد که در خارج از او یعنی در عالم عینی قرار دارد، و با شکیبایی بر او مسلط و مکشوف می‌شود. در زیست‌شناسی بسیاری از سئوالات در مورد فرایندهای بسیط با یک یا چند روش مکانیکی پاسخ داده می‌شوند. با این حال با نگاهی اجمالی به هر کتابی که با مسائل ژرف زیست‌شناسی مربوط است، خواننده درمی‌یابد که چنین رویکردی کلاً غیرقابل دفاع، بی‌اعتبار و نامعقول است (به کتابهای ذکر شده در یادداشتهای 2، 12 و 14 نگاه کنید)، حتی اگر ارتباط آشکار آن را با فیزیک نادیده انگاریم. با این که این سؤال همگانی، یعنی "واقعیت زیست‌شناختی" از چه نوع است، کمی گمراه‌کننده است (و شاید به آسانی بر حسب انتزاع واقعیت از "ژن" پاسخ گفته شود - واقعیتی که فرض می‌شود آن را به وادی فیزیک سوق می‌دهد) اما ما در اینجا مجالی برای پرداختن به آن نداریم.

به‌رغم آن، پیش از آن که به سراغ علوم کاملاً متفاوت از زیست‌شناسی و فیزیک برویم، به‌جاست بپرسیم چه روشی به عنوان روش علمی تلقی می‌شود. البته این سئوالی است که در فلسفه و فلسفه‌ی علم در مورد آن فراوان بحث شده است، توأم با آن این ایده قویاً پا گرفته است که پاسخ به این سئوال بسیار دشوار است. بی آن که بخواهیم به درون هر مسئله نقب بزنیم، امیدوارم که بحث‌های گذشته دست کم بعضی از نکات زیر را روشن کرده باشد:

۱ - اگرچه نگاهی گذرا به فیزیک نشان داد که

نظریه‌ی فیزیک قاطعانه بر پایه‌ی "اندازه‌گیری‌هایی" استوار است که "توانین فیزیکی" را تأیید یا رد می‌کنند، اما تصویر حقیقی بسیار متفاوت است. حتی در موارد خیلی نادر که تجربه و نظریه در تماس نزدیک‌اند، باز هم ناسازگاری بین آنها تقریباً هیچ‌گاه به نابودی نظریه منتهی نمی‌شود. هم‌زیستی بین نظریه و تجربه به قدری بغرنج است که فیزیکدان‌ها ندرتاً به ریشه‌های دیسپلین آنها می‌پردازند، تقریباً تمام کار فیزیکدان‌ها به پروراندن شاخه‌های دوردست نظریه و تجربه خلاصه می‌شود.

۲ - جدی‌ترین جنبه‌ی هم‌زیستی تجربه و نظریه این است که هیچ فعالیت یا گفته‌ی علمی را نمی‌توان خارج از حوزه نظریه معنی کرد. این نکته به حدی اهمیت دارد که سزاست بی‌نهایت تکرار شود (و به کرات نیز تکرار شده است، برای مثال به اثر کوهن<sup>۸</sup> نگاه کنید)، در فیزیک اندازه‌ها یا تجارب (آزمایش‌ها) را حتی نمی‌توان خارج از چارچوب نظری مناسب تعریف کرد.

۳ - در مبحث زبان‌شناسی به وضوح تشریح خواهد شد که تأکید فوق‌العاده زیاد فلسفه علم بر اندازه‌گیری و آزمایش (تجربه) اشتباه است و ناشی از توجه بیش از حد به علم فیزیک است. برای پی بردن به این مطلب شخص می‌تواند مثلاً به زیست‌شناسی تکاملی<sup>۹</sup> یا زیست‌شناسی جمعیتی<sup>۱۰</sup> فکر کند. تا این اواخر آزمایش کنترل شده جایگاه کوچکی در هر یک از این دو زیرشاخه‌ی زیست‌شناسی داشت و پذیرش گسترده‌ی نظریه‌ی داروین، به‌خصوص تا سال ۱۹۰۰، بیشتر به قدرت توصیفی آن (و آخرین توصیف آن به مدد نظریه‌ی ژنتیک) بستگی داشت تا به اندازه‌گیری‌ها یا آزمایش‌های (تجارب) قابل تصور. حتی حالا هم، تمام درک ما از اصول اساسی نظریه‌ی تکامل و اعتقاد ما به آن از مدل‌های ریاضی تکامل انواع<sup>۱۱</sup> به طریق مشابه با مدل‌سازی در ریاضی اقتصاد (اقتصادسنجی) ناشی می‌شود (و نه فیزیک).

# صورت جریان وجوه نقد، استاندارد ایران در مقایسه با استاندارد بین المللی

اگر نخواهیم سرنوشت حسابداری ایران همان گونه رقم بخورد که بر سر قانون تجارت آمد... چاره‌ای جز نقادی مستمر از کار خود و جستن راه کارهای بهتر نخواهیم داشت

مهدی مرادزاده

## مقدمه

صورت جریان وجوه نقد به عنوان یکی از صورتهای مالی اساسی از جمله کارآمدترین گزارشها برای انعکاس عملکرد واحدهای تجاری از جنبه نقدی است و اطلاعات لازم را در مورد ایجاد و مصرف وجوه نقد به استفاده کنندگان صورتهای مالی می‌نماید. این گزارش به عنوان ابزار اصلی در کنار دیگر صورتهای مالی مسبانی اندازه‌گیری انعطاف پذیری مالی را فراهم می‌آورد. صورت جریان وجوه نقد به

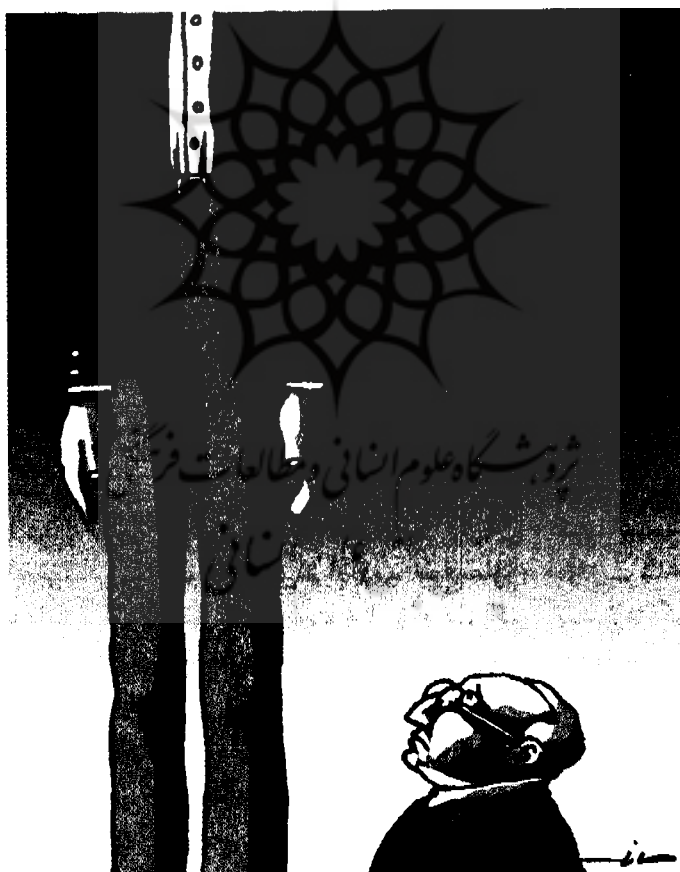
عنوان معیاری برای ارزیابی جریانهای نقدی آینده نیز به کار می‌رود. همچنین از این گزارش می‌توان برای ارزیابی پیش‌بینی‌های گذشته جریانهای نقدی واحدهای تجاری،

بهره جست.

در سال ۱۳۷۸، استاندارد حسابداری شماره ۲ ملی<sup>۱</sup>، صورت جریان وجوه نقد، براساس بیانیه شماره ۷ استانداردهای بین‌المللی حسابداری<sup>۲</sup> تجویز شد و این صورت در جرگه صورتهای مالی اساسی قرار گرفت. در این نوشتار درباره‌ی تفاوت‌های عمده استاندارد حسابداری شماره ۲ ملی با استانداردهای بین‌المللی بحث می‌شود. عمده این تفاوتها عبارتند از:

- ۱- عدم شمول اقلام معادل وجه نقد در تعریف وجوه نقد.
- ۲- تفکیک بازده سرمایه‌گذاری‌ها، شامل درآمد بهره، سود سهام دریافتی، و بهره (یا سود تضمینی) پرداختی از سود عملیاتی و تفکیک سهام پرداختی از فعالیت‌های تامین مالی و درج هر چهار مورد در سرفصلی جداگانه.
- ۳- تفکیک مالیات بردارآمد از سود عملیاتی

که اکنون تحقق یافته‌اند، تحلیل تصمیمات گرفته شده براساس این پیش‌بینی‌ها، بررسی انحرافهای احتمالی از آنها و نتیجه‌گیری در مورد صحت و اثربخش تصمیمات گذشته



و گنجاندن آن در سرفصلی جداگانه.

بدین منظور، پس از طرح تفاوت‌های موجود بین دو استاندارد، به تشریح تعاریف کلیدی و نقد تفاوت‌ها پرداخته می‌شود.

### عدم شمول معادلهای وجه نقد در تعریف وجوه نقد

استاندارد حسابداری شماره ۲ ملی، معادلهای وجه نقد را در تعریف وجوه نقد نگنجانده است، در حالی که استاندارد بین‌المللی تعریف وجه نقد را شامل معادل‌های وجه نقد می‌داند و در ارائه صورت جریان وجوه نقد، حاصل جمع نتایج فعالیت‌های عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تامین مالی را منجر به افزایش یا کاهش در وجه نقد و معادل وجه نقد تلقی می‌کند.

استاندارد شماره ۲ ملی وجوه نقد را چنین تعریف می‌کند: "وجه نقد عبارت است از موجودی نقد و سپرده‌های دیداری نزد بانکها و موسسات مالی اعم از ریالی و ارزی (شامل سپرده‌های سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت و بدون سررسید) به کسر اضافه برداشت‌هایی که بدون اطلاع قبلی مورد مطالعه قرار می‌گیرد."<sup>۳</sup> این استاندارد معادلهای وجه نقد را "عبارت از سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت سریع‌التبدیل به وجه نقد که احتمال خطر کاهش در ارزش آنها ناچیز بوده و به آسانی و بدون اطلاع قبلی قابل تبدیل به مبلغ معینی وجه نقد باشد و موعد آن در زمان تحصیل تا سررسید حداکثر سه ماه باشد، به کسر وامها و قرض‌الحسنه‌های دریافتی از بانکها و سایر اشخاص که ظرف سه‌ماه از تاریخ تحصیل قابل بازپرداخت است"<sup>۴</sup>، تعریف می‌کند و با این وجود آن را از تعریف وجه نقد مستثنی می‌کند. استاندارد بین‌المللی، وجه نقد را "مشکل از موجودی نقد در دسترس و سپرده‌های دیداری"<sup>۵</sup> و مسعادهای وجه نقد را عبارت از "سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت با نقدینگی بالا که به سهولت و با در نظر گرفتن مختصر مخاطره‌ای از تغییرات در ارزش، به مبلغ مشخصی وجه نقد قابل تبدیل است"<sup>۶</sup>

دانسته است.

برای تشریح دلایل عدم شمول معادلهای وجه نقد در تعریف وجه نقد ضروری است دیدگاه‌های مختلفی تبیین شود که در مورد گزارش معادلهای وجه نقد در متن صورت جریان وجوه نقد قابل طرح است و براساس آن با توجه به اوضاع و احوال اقتصادی کشور ایران نتیجه‌گیری کرد.

### معادلهای وجه نقد را چگونه باید گزارش کرد؟

گزارش معادلهای وجه نقد را می‌توان تابعی از رفتار بازار سرمایه در قبال اقلامی دانست که مضمون تعریف معادلهای وجه نقد است. بر این اساس سه نگرش به معادل‌های وجه نقد وجود دارد: (۱) گزارش معادل‌های وجه نقد همراه با وجه نقد، (۲) گزارش معادل وجه نقد به عنوان فعالیت‌های عملیاتی و (۳) گزارش معادل وجه نقد به عنوان فعالیت‌های سرمایه‌گذاری. این نگرشها را می‌توان به شرح ذیل خلاصه کرد:

الف) گزارش معادلهای وجه نقد همراه با وجوه نقد  
از این دیدگاه معادلهای وجه نقد به دلیل سهولت و سرعت بسیار زیاد و هزینه ناچیزشان برای تبدیل به وجه نقد تلقی و در متن صورت جریان وجه نقد در قالب وجه نقد گزارش می‌شود. شرایط عملی کاربست این نگرش علاوه بر وجود فرهنگ بالای سرمایه‌گذاری در اقتصاد جامعه، نیازمند بازارهای بزرگ سرمایه‌گذاری با تعداد کثیری از معامله‌کنندگان و فرصتهای متفاوت و گوناگون سرمایه‌گذاری خواهد شد.

ب) گزارش معادلهای وجه نقد به عنوان فعالیت‌های عملیاتی

در این دیدگاه مبادلات مربوط به سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت که در تعریف معادلهای وجه نقد می‌گنجد، اگر چنان مستمر و معمول باشد که بتوان آن را بخشی از فرهنگ اقتصادی جامعه تلقی کرد، ولو آن که از سرعت و سهولت مورد اشاره در بند الف فوق برخوردار نباشد و بتوان پذیرفت

که چنین مبادلاتی جزو فعالیت‌های عادی عملیات اکثر موسسات است، آنگاه طبقه‌بندی جریانهای نقدی آنها نیز جزو فعالیت‌های عملیاتی پذیرفته شده و موجه خواهد بود.

ج) گزارش معادلهای وجه نقد به عنوان فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

این دیدگاه زمانی عملی می‌شود که انجام امور سرمایه‌گذاری در سهام و سایر اسناد بهادار امری چندان رایج نباشد و بازار آن نیز گسترده نباشد. در چنین وضعیتی خرید و فروش سهام و دیگر اسناد بهادار اغلب جزو عملیات معمول و عادی موسسات تلقی نمی‌گردد.

### تفکیک بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تامین مالی و مالیات بردرآمد از سایر سرفصلها

استاندارد حسابداری شماره ۲ ملی، صورت جریان وجوه نقد را در پنج طبقه به ترتیب زیر معرفی می‌کند:<sup>۷</sup>

- فعالیت‌های عملیاتی
  - بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تامین مالی
  - مالیات بردرآمد
  - فعالیت‌های سرمایه‌گذاری
  - فعالیت‌های تامین مالی
- در حالی که استاندارد بین‌المللی حسابداری ش ۷، این گزارش را فقط شامل سه طبقه می‌داند:<sup>۸</sup>
- فعالیت‌های عملیاتی
  - فعالیت‌های سرمایه‌گذاری
  - فعالیت‌های تامین مالی

### تعریف طبقات جدید

طبقات مذکور را استاندارد ملی به این شرح توصیف می‌کند: "بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تامین مالی در برگزیده دریافت‌های حاصل از مالکیت سرمایه‌گذاریها و سود دریافتی از بابت سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت و کوتاه‌مدت بانکی و نیز پرداخت‌های انجام شده به تامین مالی‌کنندگان منابع مالی

## نمایشگر ۱- وجوه افتراق در طبقه‌بندی صورت جریان وجوه نقد براساس استاندارد ملی شماره ۲ و استاندارد بین‌المللی شماره ۷

سر فصل ارائه در استاندارد بین‌المللی شماره ۷	سر فصل ارائه در استاندارد ملی شماره ۲	جریانهای نقدی حاصل از:
مالیات بر درآمد	مالیات بر درآمد	مالیات بر درآمد
فعالیت‌های عملیاتی	فعالیت‌های عملیاتی	سود سرمایه‌گذاری (سود تضمین شده) دریافتی
فعالیت‌های عملیاتی	بازده سرمایه‌گذاریها و سود تامین مالی	سود سرمایه‌گذاری (سود تضمین شده) پرداختی
فعالیت‌های عملیاتی	بازده سرمایه‌گذاریها و سود تامین مالی	سود سهام دریافتی
فعالیت‌های عملیاتی	بازده سرمایه‌گذاریها و سود تامین مالی	سود سهام پرداختی

## تعریف فعالیت‌های عملیاتی

استاندارد ملی شماره ۲ عنوان می‌کند که فعالیت‌های عملیاتی "فعالیت‌های اصلی مولد درآمد عملیات واحد تجاری است. فعالیت‌های مزبور متضمن تولید و فروش کالا و ارائه خدمات است و هزینه‌ها و درآمدهای مرتبط با آن در تعیین سود یا زیان عملیاتی در صورت سود و زیان منظور می‌شود"<sup>۱۴</sup> (تاکید از نگارنده است). درحالی که استاندارد بین‌المللی، فعالیت‌های عملیاتی را چنین تعریف می‌کند: "فعالیت‌های عملیاتی اساساً از فعالیت‌های اصلی درآمدزای واحد انتفاعی ناشی می‌شود. بنابراین جریان وجوه نقد عملیاتی معمولاً از معاملات و سایر رویدادهایی منتج می‌گردد که در تعیین سود یا زیان خالص دخالت دارند"<sup>۱۵</sup> (تاکید از نگارنده است).

با توجه به این تعاریف می‌توان نتیجه گرفت که استاندارد ملی شماره ۲، فعالیت‌های عملیاتی را عموماً شامل جریانهای نقدی می‌داند که منجر به سود یا زیان عملیاتی می‌گردد، در صورتی که استاندارد بین‌المللی، جریانهای نقدی منجر به سود یا زیان خالص را شامل این تعریف می‌داند.

مزایای قابل تصور از ایجاد دو طبقه جدید

چه مزایایی از ارائه جداگانه برخی

ادامه در صفحه ۷۰

سال هفدهم شماره صد و چهل و هفت

علاوه پرداخت‌های نقدی مالیات یا برگشت آن در صورتی که مشخصاً با فعالیت‌های تامین مالی یا سرمایه‌گذاری ارتباط داشته باشد<sup>۱۲</sup>، حسب مورد در این دو طبقه درج می‌شود. همچنین استاندارد بین‌المللی، سود سهام پرداختی را به دلیل این که معرف هزینه دستیابی به منابع مالی است، تحت طبقه وجوه حاصل از فعالیت‌های تامین مالی ارائه می‌کند، هر چند که در صورت کمک به استفاده کنندگان در ارزیابی توانایی واحد تجاری برای پرداخت سود سهام، ارائه آن در بخش فعالیت‌های عملیاتی نیز قابل قبول تلقی گردیده است.<sup>۱۳</sup>

در نمایشگر ۱- وجوه افتراق در نحوه ارائه موارد مذکور در طبقات مختلف صورت جریان وجوه نقد بیان شده است. همان‌گونه که نمایشگر ۱ نشان می‌دهد، عمده اقلامی که در دو طبقه جدید استاندارد حسابداری ش ۲ ملی منعکس شده‌اند طبق استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره ۷ باید جزو فعالیت‌های عملیاتی ارائه شوند، حتی سود سهام پرداختی نیز که در یکی از این دو طبقه گزارش می‌شود، برطبق استاندارد بین‌المللی در صورتی که جزو فعالیت‌های تامین مالی آورده نشود می‌تواند جزو فعالیت‌های عملیاتی طبقه‌بندی گردد.

برای تحلیل بهتر موضوع به تعریفی که دو استاندارد ملی و بین‌المللی از فعالیت‌های عملیاتی دارند توجه می‌کنیم.

است...<sup>۹</sup> و جریانهای نقدی مرتبط با مالیات بردرآمد شامل "پرداختها و علی‌الحسابهای پرداختی از بابت مالیات بردرآمد یا استرداد مبالغ پرداختی از این بابت است و در برگیرنده جریانهای نقدی مربوط به انواع مالیاتها که درآمد مربوط جزو درآمد مشمول مالیات تلقی نمی‌شود نیست"<sup>۱۰</sup>.

براین اساس می‌توان نتیجه گرفت که خبر طبق استاندارد ملی در جریانهای نقدی مربوط به دو طبقه جدید عبارت‌اند از:

- ۱- جریانهای نقدی مربوط به مالیات بردرآمد
- ۲- جریانهای ورودی نقدی مربوط به سود دریافتی بابت سپرده‌های سرمایه‌گذاری در اسناد بدهی دیگر موسسات و سپرده‌های بانکی
- ۳- جریانهای خروجی نقدی مربوط به سود پرداختی به اعتباردهندگان
- ۴- جریانهای ورودی نقدی ناشی از سود سهام سرمایه‌گذاریها
- ۵- جریانهای خروجی نقدی بابت سود سهام پرداخت شده

مطابقت با استاندارد بین‌المللی

برطبق استاندارد بین‌المللی ۷ با عنوان صورت جریان وجوه نقد، جریانهای نقدی حاصل از موارد ۱، ۲، ۳ و ۴ مذکور در طبقه وجوه نقد عملیاتی درج می‌شوند.<sup>۱۱</sup> به



## گفتگو با آقای عیسی شهسوار خجسته

معاون وزیر اقتصادی و دارایی و  
رئیس سازمان امور مالیاتی کشور

### قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی - اجتماعی

ماده ۵۹ - در نظام مالیاتی:

الف - به دولت اجازه داده می‌شود به منظور افزایش کارآیی نظام مالیاتی و رفع موانع سازمانی موجود و همچنین تمرکز کلیه امور مربوط به اخذ مالیات، «سازمان امور مالیاتی کشور» را به صورت یک موسسه دولتی و زیر نظر وزیر امور اقتصادی و دارایی ایجاد کند، با ایجاد این سازمان کلیه اختیارات، وظایف، نیروی انسانی، امکانات و تجهیزات موجود وزارت امور اقتصادی و دارایی که در معاونت امور مالیاتی و بخشها و حوزه‌های مالیاتی به کار گرفته می‌شوند به این سازمان منتقل می‌گردد.

تشکیلات سازمان مذکور و آیین‌نامه اجرایی این بند به پیشنهاد مشترک وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان امور اداری و استخدامی کشور به تصویب هیات وزیران می‌رسد.

### درباره‌ی عیسی شهسوار خجسته

عیسی شهسوار خجسته شهسوار در سال ۱۳۲۹ به دنیا آمد. در سال ۱۳۵۲ درجه‌ی کارشناسی خود را در رشته‌ی حسابداری با گرایش حسابداری صنعتی اخذ کرد. وی همچنین دارای درجه‌ی کارشناسی ارشد در رشته‌ی مدیریت است و هم‌اکنون مشغول تحصیل در دوره‌ی دکتری است.

خجسته تا قبل از انتصاب به عنوان معاون وزیر امور اقتصادی و دارایی در مشاغل گوناگون مدیریت عالی کشور از جمله معاونت وزارت تعاون، معاونت مالی اداری سازمان برنامه و بودجه، معاونت اقتصادی و برنامه‌ریزی بنیاد مستضعفان؛ عضویت در هیات مدیره شرکت سرمایه‌گذاری تامین اجتماعی، و معاونت مالی شرکت ملی نفت انجام وظیفه کرده است.

در حال حاضر، وی علاوه بر ایفای مسئولیت در مقام معاون امور اقتصادی و دارایی به عنوان رئیس سازمان امور مالیاتی کشور و نیز رئیس هیئت تشخیص صلاحیت جامعه حسابداران رسمی

(LACPA) انجام وظیفه می‌کند.

لازم به یادآوری است که خجسته تا پیش از انقلاب اسلامی مدتها در حرفه حسابداری مشغول بوده است.

### اشاره:

در جریان برگزاری "هم‌اندیشی قانون جدید مالیات‌های مستقیم" که انجمن حسابداران خیره‌ی ایران در روز ۴ اردیبهشت ماه سال ۱۳۸۰ برگزار کرد، عیسی شهسوار خجسته، معاون وزیر امور اقتصادی و دارایی، و نماینده‌ی دستگاه مالیات ستانی کشور در بخش افتتاحیه درباره‌ی هدف و ضرورت اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم سخن راند. حسابدار این فرصت را مغتنم شمرد و با او گفت‌وگویی را در همین زمینه ترتیب داد که با هم می‌خوانیم.

**حسابدار - هدف از اصلاح قانون مالیات‌ها چه بوده است؟**

خجسته: بحث اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم

مالی دولت بر بنگاه‌های اقتصادی و رعایت انضباط مالی، اصلاح مدیریت مالیاتی و نیز حاکمیت عدالت مالیات بر اصول و قوانین مالیاتی دانست. در یک جمله، مهم‌ترین هدف عبارت از توسعه‌ی همه‌جانبه‌ی اقتصادی است.

### حسابدار - برای وصول به این هدف عمدتاً چه اصلاحاتی صورت پذیرفته است؟

خجسته: اصلاحات اخیر از حیث تعداد مواد اصلاح شده بسیار گسترده است. بیش از ۱۳۳ ماده‌ی قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۶۶ اصلاح شده است. وجوه مهم اصلاحات این قانون را می‌توان به شرح زیر برشمرد:

۱- اصلاح ساختار معافیت‌های مالیاتی خصوصاً معافیت‌های اشخاص حقوقی، موسسات و نهادها به منظور رفع تبعیض و ایجاد شرایط رقابتی برای فعالیت بنگاه‌های اقتصادی. و جهت دادن معافیت‌هایی به سمت فعالیت‌های خاص.

۲- حذف منابع مالیاتی غیرکارا شامل مالیات سالانه املاک، مستغلات مسکونی خالی و اراضی بایر به منظور کاهش هزینه‌های اجتماعی مالیات پردازان.

۳- تعدیل نرخ‌های مالیات بر ارث و درآمد اشخاص حقوقی متناسب با تورم و شاخص قیمت‌ها. و توجه به تامین حداقل معیشت وراث طبقه اول.

۴- تفکیک نرخ مالیاتی اشخاص حقیقی و اشخاص حقوقی به لحاظ رعایت محدودیت‌ها و تنگناهای بخش تولید و بنگاه‌های اقتصادی.

۵- کاهش نرخ موثر مالیات واحدهای تولیدی و بنگاه‌های اقتصادی که غالباً به صورت اشخاص حقوقی فعالیت می‌نمایند.

۶- افزایش و یکسان‌سازی معافیت‌های پایه (حداقل) در بخش‌های مالیات مشاغل، مالیات حقوق و مالیات اجاره مستغلات، به طوری که در سال ۱۳۸۱ درآمد کلیه شهروندان ایرانی تا میزان ۱۴۵۰۰۰ هزار تومان از هر منبعی از مالیات معاف است.

ضمناً معافیت‌های حقوق، مشاغل و املاک براساس مضرری از حداقل حقوق مبنای جدول حقوق نظام هماهنگ تعریف شده است و هر ساله به میزان افزایش در مبنای فوق که از سوی دولت اعلام می‌شود افزایش می‌یابد. لذا معافیت همه ساله به صورت شناور افزایش خواهد یافت.

۷- اصلاح ساختار مالیات بر درآمد حقوق به منظور ایجاد سادگی و سهولت در محاسبات و روش‌های عملیاتی مربوط به آن.

۸- اصلاح ساختار مالیات بر درآمد مشاغل به منظور

از سال ۱۳۷۶ تا آغاز وزارت آقای طهماسب مظاهری عمدتاً مبتنی بر رویکرد درآمدی بوده است اما پس از روی کار آمدن مسئولین جدید در وزارت امور اقتصادی و دارایی طبعاً سیاست دولت اصلاحات دنبال شد رویکرد توسعه‌ای به اصلاح مالیات‌ها جایگزین رویکرد درآمدی شد. براین اساس وزیر و مدیریت عالی وزارتخانه به مالیات به مثابه‌ی ابزاری برای توسعه می‌نگرند.

طی ۱۵ سال قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ به عنوان رکن اصلی مجموعه‌ی قوانین مالیاتی کشور تلقی می‌شد. با این حال به آن ایراداتی وارد بود که اگر کمی رویدادهای تاریخی مربوط را بررسی کنیم پی می‌بریم که در سال ۱۳۷۱ اولین اصلاحیه در قانون مذکور با تجویز تبصره‌ی (۷) قانون برنامه اول توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی کشور صورت گرفت. پس از آن نیز مجلس شورای اسلامی به‌طور موردی اصلاحاتی را به قانون مذکور وارد کرد.

### حسابدار - لطفاً اندکی بیشتر پیرامون این هدف توضیح دهید.

خجسته: تنظیم لایحه‌ی اصلاحیه برای قانون مالیات‌های مستقیم که آغاز آن به سال ۱۳۷۶ باز می‌گردد در ابتدا با هدف رفع تنگناهای جدی در قانون و انجام اصلاحات ضروری شکل گرفت. اما در مراحل بعدی سیر تصویب لایحه‌ی فوق در مجلس شورای اسلامی و طرح آن در کمیسیون اقتصادی، و هم زمان با آن، شروع کار دولت جدید و تغییر نگرش وزارت امور اقتصادی و دارایی از حیث امکان تعمیق و تکمیل موارد اصلاحات در قانون مالیات‌های مستقیم و همچنین ضرورت پاسخگویی به انتظارات جامعه و به‌ویژه بنگاه‌های اقتصادی و صاحبان درآمد در بخش‌های مختلف اقتصاد کشور، نتیجتاً دامنه‌ی اصلاحات در قانون مالیات‌های مستقیم را گسترده نمود که در نهایت لایحه اصلاحی با تعامل و تفاهم مثبت دولت و مجلس شورای اسلامی به تصویب رسید. تا جایی که اینک به جرات می‌توان گفت براین اساس قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و الحاقات و اصلاحات بعدی آن به‌طور همه جانبه بازنگری و اصلاح شده است.

این اصلاحات باهدف کلی مباحثت از شرایط اقتصادی کشور انجام گرفته است و در این راستا عناصر و مولفه‌های اصلی تاثیرگذار بر اصلاحات به‌عمل آمده را می‌توان تشویق تولید و سرمایه‌گذاری در جهت توسعه اقتصادی کشور، گسترش نظارت

با اصناف به عمل آمده است انتظار داریم این بخش از مالیات پردازان در پرداخت مالیات موثرتر عمل کنند. ما کوشش می‌کنیم مردم به این باور برسند که مالیات را به عنوان یک "هزینه اجتماعی" بپذیرند و با رغبت پردازند.

سازمان امور مالیاتی اعتقاد راسخ دارد که ظرفیت مالی کشور بسی بیشتر از ارقامی است که در بودجه لحاظ شده است اما به دلیل اعمال نرخ‌های قبلی، شهروندان همکاری لازم را با دستگاه مالیات‌ستانی به عمل نمی‌آوردند. در اصلاحیه جدید با توجه به تعدیل نرخ‌های مواد ۱۳۱ و ۱۰۵ انگیزه پرداخت مالیات در عموم مالیات‌پردازان اعم از حقیقی و حقوقی بیشتر خواهد شد. از طرفی دیگر به علت اعمال روش نقدی در حساب‌های مالیاتی، ارقام وصولی هرسال تناسبی با درآمدهای همان سال ندارد و حدوداً بین ۳۰ تا ۴۰ درصد مالیات‌های وصول شده از محل منابع مالیاتی سنوات گذشته است. با تمهیداتی که در دستور کار قرار دارد درآمد ناشی از وصول مطالبات سنوات گذشته در سال ۸۱ درصد بیشتری را به خود اختصاص خواهد داد. افزون بر این به علت اعمال نرخ منصفانه عملاً برای شرکتها یک نقدینگی قابل ملاحظه‌ای به وجود خواهد آمد که انتظار می‌رود آنها از این محل نسبت به تسویه بدهیهای سنواتی مالیاتی خود اقدام نمایند زیرا پروسه تشخیص، تقسیط و برنامه‌ریزی یک مرحله‌ای و سرعت بخشیدن به رسیدگیهای هیاتهای حل اختلاف و بخشودگی جرائم به طریقی خواهد بود که انگیزه تسویه حسابهای بدهیهای سنوات گذشته را بیشتر خواهد کرد.

با کمی تدقیق در اصلاحیه متوجه خواهید شد که باستناد تبصره‌های قانون بودجه بخش قابل توجهی از شرکت‌های دولتی که سود خود را مصروف سرمایه‌گذاری می‌نمودند و عملاً از این بابت مالیاتی به دولت نمی‌پرداختند در بودجه سال ۸۱ از این امتیاز محروم شدند. و حتی این گونه شرکتها موظف شده‌اند نسبت به پرداخت مالیات علی‌الحساب بصورت ۱ ماهانه اقدام نمایند. مثال دیگری که می‌تواند مویذ افزایش درآمدهای مالیاتی باشد این است که براساس قانون بودجه سال ۸۰، سود پیش‌بینی شده سال ۷۹ شرکت‌های دولتی که باید پرداخت می‌کردند رقمی معادل ۲۲۰۰۰ میلیارد ریال بود درحالی که عملکرد واقعی بدست آمده بالغ بر ۴۳۰۰۰ میلیارد ریال می‌گردد که اثرات این افزایش، کاهش احتمالی مالیات را در سال ۸۰ و ۸۱ جبران خواهد نمود.

وصول مالیات از درآمد واقعی با اتکا به اسناد و مدارک تهیه شده براساس اصول و موازین پذیرفته شده‌ی حسابداری.

۹- برقراری معافیت‌های مالیاتی مربوط به واحدهای تولیدی معدنی تازه تاسیس (ماده ۱۳۲) و تشویق سرمایه‌گذاری ماده ۱۳۸.

۱۰- ایجاد ساختار منطقی برای هزینه‌های قابل قبول و پیش‌بینی تمهیدات لازم درجهت انعطاف‌پذیری این ساختار.

۱۱- ایجاد زمینه‌های لازم در قانون برای اصلاح ساختار اداری نظام مالیاتی کشور متناسب با نیازها و انتظارات جامعه و افزایش کارایی دستگاه مالیات‌ستانی.

۱۲- ایجاد زمینه‌ی قانونی برای استفاده از خدمات حسابداران رسمی در نظام حسابرسی مالیاتی کشور.

**حسابدار - آیا این قانون بر دیگر قوانین و اساساً سامان‌دهی اقتصاد کشور موثر است؟**

خجسته: واقعاً تحولی عظیم و به تعبیری دیگر تغییراتی بنیادین در قانون مالیات‌ها صورت گرفته است. انگیزه‌ی وزارت امور اقتصادی و دارایی از این تغییرات براین اساس استوار بود که قانون مالیات‌ها بتواند به عنوان یک قانون مادر بر روی سایر قوانین اثر بگذارد و در سامان‌دهی اقتصاد کشور موثر واقع گردد.

**حسابدار - با توجه به کاهش نرخ مالیات حقوق و مالیات شرکت‌ها آیا درآمدهای دولت کاهش خواهد یافت؟**

خجسته: دولت علاوه بر وظایف درآمدی مسئولیت اجرای برنامه سوم توسعه را نیز بر عهده دارد. بدهی است چنانچه بتوان یک نظام مالیاتی توسعه‌ای را مستقر کرد در آن صورت بخش قابل توجهی از وظایف دولت به بخش خصوصی واگذار می‌شود و دولت عملاً می‌تواند به وظایف اصلی خود بپردازد. افزون براین سازمان امور مالیاتی درصدد است با اشاعه‌ی فرهنگ مالیاتی و جلب اعتماد عمومی به دستگاه مالیات‌ستانی بتواند منابع مالیاتی بیشتری را شناسایی کند که خودبه‌خود با افزایش منابع مالیاتی کاهش احتمالی برخی ارقام جبران خواهد شد. هم‌چنین این سازمان براین عقیده است که با حاکمیت قانون و فرهنگ مالیاتی مردم را تشویق به خود اظهاری مالیات نماید زیرا کشور نمی‌تواند برای همیشه به درآمدهای نفتی متکی باشد. نفت ثروت ملی است و مربوط به نسل‌های آینده هم می‌شود ما حق نداریم ثروت نسل بعدی را خرج نسل فعلی نماییم. به‌طورمثال با توافق‌هایی که

از حقوق بگیر و صاحبان مشاغل برقرار شود.

### حسابدار - رابطه‌ی سازمان امور مالیاتی و جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران (IACPA) در این اصلاحیه چگونه است؟

خجسته: سازمان امور مالیاتی کشور با پذیرش اصل حسابرسی مالیاتی توسط حسابداران رسمی، ضمن ارج‌گذاری به شان و منزلت حسابداران رسمی، تعامل منطقی و مناسب بین خود و این جامعه را به منظور همکاری در تسریع و تشخیص مالیات به عمل آورده است. در قانون جدید مالیات‌ها پیش‌بینی شده است که سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران، حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی که عهده‌دار انجام وظایف حسابرسی اشخاص هستند، در صورت درخواست اشخاص مذکور، مکلف به تهیه گزارش حسابرسی مالیاتی آنها نیز خواهند بود. این گزارش حسابرسی مالیاتی بر طبق نمونه‌ای که از سوی سازمان امور مالیاتی کشور تعیین می‌شود، تهیه خواهد شد و در این صورت این گزارش که باید همراه با گزارش حسابرسی مالی (حسابرسی عملیاتی) و اظهارنامه مالیاتی حداکثر ظرف مدت سه‌ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه به ادارات امور مالیاتی تسلیم شود، بدون رسیدگی از سوی اداره امور مالیاتی قبول و ملاک صدور برگ تشخیص مالیات براساس مقررات مربوط قرار خواهد گرفت. این امر موجب حسن اعتماد بین مودیان و حسابداران رسمی و دستگاه وصول (سازمان امور مالیاتی کشور) خواهد شد.

### حسابدار - سازمان امور مالیاتی کشور به منظور تنظیم روابط اقتصادی و بسترسازی مناسب سرمایه‌گذاری چه اقداماتی را در دست دارد؟

خجسته: این سازمان لایحه مالیات برارزش افزوده را که قبلاً تقدیم دولت شده بود، مورد بازنگری قرار داد و امیدوار است نتیجه را در خردادماه سالجاری جهت طرح در هیات دولت به کمیسیون اقتصادی دولت ارائه نماید، علاوه برآن ضمن همکاری نزدیک با کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی، بررسی لایحه تجمیع عوارض را در کمیسیون مزبور دنبال می‌کند.

حسابدار از حضور جنابعالی در این مصاحبه سپاسگزاری نموده و آرزوی موفقیت و بهروزی جنابعالی را آرزومند است. من هم متشکرم و برای حرفه‌ی شریف و عظیم حسابداری آرزوی توفیق دارم.

نکته دیگری که در این ارتباط قابل ذکر می‌باشد این است که با مذاکراتی که با مجامع امور صنفی و مشاغل و اتحادیه‌های آنها به عمل آمده درصدد هستیم در مورد عملکرد مشاغل نیز مالیات به صورت علی‌الحساب ماهیانه دریافت شود تا از این طریق فشار کمتری هم به این اقشار در پایان سال وارد آید.

### حسابدار - به منظور اجرای درست قانون چه تمهیداتی اندیشیده شده است و نقش سازمان امور مالیاتی در این ارتباط چیست؟

خجسته: ارکان یک نظام مالیاتی عبارتند از قانون، سازمان و تشکیلات و روشهای عملیاتی. تشکیلات و روش‌ها در قالب سازمانی با عنوان سازمان امور مالیاتی کشور وجود دارد. سازمان مذکور به استناد ماده ۵۹ قانون برنامه توسعه سوم اقتصادی برپا شد و عهده‌دار کلیه فعالیت‌های مربوط به نظام مالیاتی است. در واقع این سازمان با رویکرد "مشتری سالاری" طراحی شد.

سازمان امور مالیاتی با در نظر داشتن تمهیداتی برای حسابرسان مالیاتی انتظار دارد در یک دوره‌ی سه ساله بتواند بر مشکلات فعلی غلبه کند. به خصوص به ماموران اجرا تاکید شده که با حفظ حقوق مالیاتی شهروندان نسبت به بررسی و تشخیص مالیات اقدام کنند که در صورت اجرای اصولی و صحیح قانون انتظار می‌رود بخشی وسیعی از معضلات مالیات‌ستانی حل گردد. به همین منظور علاوه بر جرائم معمول در قانون، تشویق‌هایی نیز برای مالیات‌پردازان خوش حساب در نظر گرفته شده است.

### حسابدار - برخی از صاحب‌نظران معتقدند که در اصلاحیه‌ی جدید معافیت‌های بیشتری به بخش مشاغل و صنوف در مقایسه با بخش حقوق تعلق گرفته است. نظر شما چیست؟

خجسته: البته همان طور که در تشریح هدف اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم ذکر کردم نگاه اصلی ما به معافیت پایه یکسان‌سازی آن برای همه‌ی بخش‌های درآمدی بوده است، اما چون معافیت درآمد مشاغل در هر ماه از مبلغ ۱۲۵۰۰ تومان به ۱۴۵۰۰۰ هزار تومان افزایش یافته است، برخی تصور می‌کنند این معافیت در مقایسه با معافیت حقوق که از ۴۶۰۰۰ تومان به ۱۴۵۰۰۰ تومان افزایش یافته بیشتر است مع ذلک روح قانون خلاف این تصور است. زیرا حقوق مالیاتی آحاد شهروندان کشور باید یکسان باشد. به‌رحال این اصلاحیه باعث شده است که تعادل نسبی مالیات بردرآمد اشخاص حقیقی متفاوت، اعم



# بررسی توصیفی - تحلیلی نقاط ضعف کنترلهای داخلی شرکتها\*

در ایران، حسابرس مستقل، سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی را تنها تا اندازه‌ای بررسی می‌کند که برای تعیین حدود روشهای حسابرسی لازم به منظور ارائه گزارش درباره‌ی صورتهای مالی ضروری است

حسین زارمی

دانشجوی دوره دکتری حسابداری دانشگاه تهران و مدرس دانشگاه تهران

است. نامه مدیریت محصول فرعی حسابرسی صورتهای مالی است و صرفاً جهت استفاده مدیریت واحد تجاری تحت حسابرسی تهیه می‌گردد. حسابرس پس از ارائه نامه مدیریت که به نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی می‌پردازد اقدامات اصلاحی لازم را به مدیریت پیشنهاد می‌دهد، و معمولاً پس از آن اقدامات مدیریت و دلایل رد برخی پیشنهادها را ارزیابی می‌کند. اما براساس تحقیق نگارنده مشخص گردید که متجاوز از ۸۳ درصد شرکتهای تحت بررسی (۵۴ شرکت) نقاط



ضعف کنترلهای داخلی مطروحه در نامه‌های مدیریت سال مالی ۱۳۷۸ خود را اصلاح نکردند و از اینرو نقاط ضعف مذکور عیناً در نامه‌های مدیریت سال مالی

است. از اینرو حسابرس تنها نقاط وضعی را در نامه مدیریت گزارش می‌کند که در جریان رسیدگی‌های خود با آنها برخورد کرده است و آنها را با اهمیت تشخیص داده

حسابداری و کنترل داخلی را تنها تا اندازه‌ای بررسی می‌کند که برای تعیین حدود روشهای حسابرسی لازم به منظور ارائه گزارش نسبت به صورتهای مالی ضروری

زمینه

براساس بند ۴۹ استاندارد شماره ۴۰ حسابرسی ایران، حسابرس مستقل موظف است در اولین فرصت ممکن، رده مناسبی از مدیریت را از نقاط ضعف با اهمیت موجود در طراحی یا عملکرد سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی که با آنها برخورد کرده است آگاه کند. در ایران گزارش نقاط ضعف با اهمیت سیستم کنترلهای داخلی به مدیریت به صورت کتبی و با عنوان "نامه مدیریت" صورت می‌پذیرد. گفتمنی است که حسابرس مستقل، سیستمهای

جدول شماره ۱- توصیف کلی داده‌ها

بخشهای نقاط ضعف کنترل‌های داخلی	تعداد موارد نقاط ضعف	فراوانی موارد*	فراوانی نسبی**
موجودی نقد و بانک	۹	۱۶۳	۲۳
حسابها و اسناد دریافتی	۴	۹۹	۱۴
موجودی مواد و کالا	۵	۶۱	۹
داراییهای ثابت	۶	۸۱	۱۲
سرمایه‌گذارهای بلندمدت	۱	۱۳	۲
حسابهای پرداختی	۳	۳۳	۷
فروش	۲	۲۸	۴
هزینه‌ها	۵	۳۶	۶
شناسایی سود پیمانکاری	۱	۱۸	۳
موارد کلی و اساسی	۱۰	۱۳۶	۲۰
جمع	۴۶	۶۹۰	۱۰۰

\* فراوانی تعداد موارد نقاط ضعف در بین ۶۵ شرکت تحت بررسی

\*\* نسبت فراوانی هر بخش به جمع فراوانی موارد

مالی ۱۳۷۹ (مشترک باشد و ۳) در شرکت تکرارپذیر باشد یعنی حداقل در دو سال متوالی تکرار شده باشد.

از این رو تحقیق حاضر شناختی از وضعیت نقاط ضعف با اهمیت کنترل‌های داخلی شرکت‌های حسابرسی شده برای سال مالی منتهی به اسفند ۱۳۷۹ ارائه می‌دهد. همچنین راه کارهای پیشنهادی را براساس بررسی‌های نگارنده مطرح می‌سازد.

#### ۱- توصیف کلی داده‌ها

جدول شماره یک بیانگر خلاصه طبقه‌بندی شده فراوانی‌های نقاط ضعف با اهمیت، مشترک و تکرارپذیر سیستم کنترل‌های داخلی مندرج در نامه مدیریت شرکت‌های تحت بررسی سال مالی ۱۳۷۹ (از این پس "نقاط ضعف") است.

همانگونه که در جدول مذکور مشاهده

اقدام زیر فصل صورتهای مالی و موارد کلی طبقه‌بندی گردید.

پس از ترکیب و دسته‌بندی نقاط ضعف کنترل‌های داخلی ۶۵ شرکت مزبور، جهت دستیابی به نقاط ضعف مشترک، با اهمیت و تکرارپذیر سیستم کنترل‌های داخلی به‌نحو زیر عمل گردید: اولاً کلیه نقاط ضعف خاص یک شرکت که در شرکت‌های دیگر تکرار نشده بود و ثانیاً نقاط وضعی که تنها در ۶ شرکت یعنی در بین کمتر از ۱۰ درصد شرکتها مشترک بود، و ثالثاً نقاط وضعی که در سال مالی ۱۳۷۸ تکرار نشده بود از شمول نمونه خارج شد. از این رو فقط آن دسته از نقاط ضعف سیستم کنترل‌های داخلی مندرج در نامه مدیریت شرکت‌های مذکور بررسی شد که: (۱) تنها به یک شرکت اختصاص نداشته است (۲) حداقل در بین ۱۰ درصد از شرکتها براساس صورتهای

۱۳۷۹ نیز تکرار شده است. ضمناً اقدامات اصلاحی ۱۷ درصد باقیمانده از شرکت‌های تحت بررسی (۱۱ شرکت) حداکثر ۲۰ درصد از نقاط ضعف سال ۱۳۷۸ را شامل می‌شد که در نامه مدیریت سال مالی ۱۳۷۹ تکرار نگردیده است.

#### هدف و روش تحقیق

هدف تحقیق حاضر بررسی تحلیلی - توصیفی نقاط ضعف کنترل‌های داخلی شرکت‌های سهامی خاص، تولیدی، ایرانی و با حداقل ۱۰ سال فعالیت از منظر حسابرسی مستقل است. در اجرای این هدف، ۶۵ شرکت از بین شرکت‌های مذکور به‌صورت تصادفی طبقه‌بندی شده نمونه‌گیری شد. سپس نقاط ضعف با اهمیت کنترل‌های داخلی آنها مندرج در نامه مدیریت سال مالی منتهی به ۳۰ اسفند ۱۳۷۹ براساس

## جدول شماره ۲- موجودی نقد و بانک

می‌گردد تعداد نقاط ضعف جمعاً ۴۶ مورد است که فراوانی یعنی تعداد تکرار آنها در بین ۶۵ شرکت تحت بررسی ۶۹۰ بار است. براین اساس بطور میانگین هر شرکت ۱۱ نقطه ضعف داشته است. این نقاط ضعف به ۱۰ بخش اصلی طبقه‌بندی می‌شود.

از جمع نقاط ضعف بدست آمده، ۶۷ درصد مربوط به اقلام ترازنامه، ۱۳ درصد مربوط به اقلام صورت سود و زیان و ۲۰ درصد بقیه مرتبط با موارد کلی و اساسی است.

متجاوز از ۹۰ درصد نقاط ضعف اقلام ترازنامه مربوط به سرفصل داراییها و حدود ۱۰ درصد به بدهیها مربوط می‌شود. از این‌رو حساب‌برسان مستقل مشترکاً در فرایند حسابرسی خود به نقاط ضعف با اهمیتی در مورد بخش حقوق صاحبان سهام برخورد کرده‌اند.

بیشترین فراوانی نسبی نقاط ضعف به موجودی نقد و بانک با ۲۳ درصد و کمترین آنها مربوط به سرمایه‌گذارهای بلندمدت با ۲ درصد اختصاص دارد.

## ۲- موجودی نقد و بانک

بر مبنای جدول شماره ۲ در مورد موجودی نقد و بانک جمعاً ۹ نقطه ضعف کسترل‌های داخلی برای شرکت‌های تحت بررسی شناسایی شد. کل فراوانی مطلق نقاط ضعف مذکور ۱۶۴ مورد است. از مجموع فراوانی‌های مذکور ۱۹ درصد شامل یک نقطه ضعف مربوط به تنخواه‌گردان، ۲۸ درصد شامل ۴ نقطه ضعف مربوط به کسترل‌های داخلی حساب‌جاری بانکها، ۴۳ درصد شامل ۳ نقطه ضعف مربوط به سایر موارد کنترلی مانند عدم رعایت آیین‌نامه معاملات، فقدان دستور و مهرهای ابطال و پرداخت بر روی ضمامم و رسید گیرنده وجه است. همچنین کمتر از ۱۰ درصد موارد به صدور چکهای مدت‌دار مربوط بوده است.

فراوانی موارد*	فراوانی موارد**	نقاط ضعف کسترل‌های داخلی موجودی نقد و بانک
درصد		
۵۷	۲۷	۱- عدم رعایت آیین‌نامه معاملات
۴۸	۲۱	۲- عدم وجود دستورالعمل مدون در خصوص تنخواه گردان (شامل عدم اخذ وثیقه کافی، عدم شمارش دوره‌های و عدم رعایت سقف تنخواه‌گردان)
۲۴	۲۲	۳- فقدان دستور و مهرهای پرداخت شد و ابطال شد بر روی اسناد و ضمامم پرداختها
۲۲	۱۵	۴- صدور چکهای مستلزم
۲۰	۱۳	۵- عدم دریافت رسید گیرنده وجه در برخی پرداختها
۲۰	۱۲	۶- وجود مغایرات تصفیه نشده در بعضی حسابهای بانکی
۱۸	۱۲	۷- وجود تعددای حساب‌جاریهای راکد و سنواتی
۱۷	۱۱	۸- عدم تهیه صورت مغایرت بانکی ماهانه
۱۵	۱۰	۹- عدم کنترل صورت مغایرت بانکی توسط مقام مسئول و تهیه آن توسط مسئول امور دریافت و پرداخت شرکت
	۱۶۴	جمع

\* فراوانی موارد یعنی تکرار هر نقطه ضعف در بین شرکت‌های نمونه

\*\* از طریق تقسیم فراوانی هر مقدار به جمع شرکت‌های نمونه بدست آمده است

مثلاً فراوانی وزنی نقطه ضعف شماره ۱ چنین محاسبه شده است:

$$\frac{27}{65} \times 100 = 41.54\%$$

## جدول شماره ۳- حسابها و اسناد دریافتنی

فراوانی موارد*	فراوانی موارد**	نقاط ضعف کسترل‌های داخلی حسابها و اسناد دریافتنی
درصد		
۵۴	۲۵	۱- وجود ارقام سنواتی و عدم اطمینان از وصول آنها
۴۶	۲۰	۲- عدم اقدام موثر جهت وصول مطالبات و رفع مغایرات فی‌مابین
۲۷	۲۴	۳- عدم وجود ضوابط مشخص و مدون برای تعیین ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول
۱۵	۱۰	۴- عدم رعایت مفاد آیین‌نامه وام کارکنان
	۹۹	جمع

## ۱-۲- تنخواه گردان

ایرادات مندرج در نامه مدیریت شامل فقدان دستورالعمل مدون در خصوص تنخواه گردان، عدم اخذ وثیقه کافی از مسئولین تنخواه، عدم شمارش دوره‌ای وجه نقد نزد مسئولین تنخواه و عدم رعایت سقف تنخواه گردان است. به عبارت آماری کنترل داخلی حاکم بر تنخواه گردان ۳۱ شرکت از ۶۵ شرکت یعنی ۴۸ درصد از شرکتهای تحت بررسی نارسایی داشته است.

زیربنای رخداد چنین حجم بالایی از نقاط ضعف کنترلهای داخلی در سیستم عملکرد تنخواه گردان چیست؟

براساس بررسیهای بیشتر نگارنده، علت را باید در کارکرد تنخواه گردان جستجو کرد. تنخواه گردان عموماً عبارت است از وجه نقد ثابتی جهت مخارج اندک و ناچیز که فاقد توجیه اعمال روشهای کنترل پرداخت و مجوزهای رسمی است. در صورتی که حدود نیمی از شرکتهای نمونه کارکرد دیگری را برای تنخواه گردان تعریف کرده‌اند. در این شرکتهای تنخواه گردان عبارت است از ابزاری جایگزین حساب بانکی جهت پرداختهای ریز و درشت شرکت. در شرکتهای حاوی نقاط ضعف مذکور غالباً به جز خرید موارد اولیه بقیه پرداختها از طریق تنخواه گردان انجام می‌شود.

یکی از روشهای کنترلی موثر وجه نقد آن است که تمامی پرداختهای نقدی بجز هزینه‌های اندکی که از تنخواه گردان پرداخت می‌شود باید از طریق چک انجام شود. حال بسا توجه به چنین کارکرد متفاوتی از تنخواه گردان، آیا بازهم وقوع نقاط ضعف کنترل داخلی تنخواه گردان با چنین حجمی تعجب برانگیز خواهد بود؟ در هر صورت به نظر می‌رسد نقاط ضعف مزبور شامل عدم وجود دستورالعمل مدون در خصوص تنخواه گردان یا هر مورد دیگر معلول تعریف نادرست از تنخواه گردان شامل عدم رعایت

روش کنترلی مذکور است.

از این رو جهت رفع موارد ضعف کنترل تنخواه گردان به طور ساده پیشنهاد می‌گردد تا تمام پرداختهای نقدی به جز پرداخت هزینه‌های جزئی و اندک که از تنخواه گردان صورت می‌گیرد با چک انجام شود. در غیراین صورت تا زمانی که پرداختهایی چون خرید لوازم و قطعات کارخانه از طریق تنخواه گردان صورت پذیرد موارد ایراد مذکور و نتایج حاصل از آن شامل ایجاد انگیزه جهت سرقت و تبانی باقی خواهد ماند.

## ۲-۲- حسابهای بانکی

نقاط ضعف مطروحه در زمینه حسابهای بانکی از اهم نقاط ضعف کنترلهای داخلی وجه نقد و بانک شرکتهای تحت بررسی است به نحوی که بیش از ۲۸ درصد فراوانی نقاط ضعف موجود نقد و بانک را شامل گردیده است.

یکی از نقاط ضعف مربوط به صورت مغایرت بانکی شامل عدم تهیه ماهانه، عدم کنترل از سوی مقام مسئول و تهیه آن از سوی مسئول امور دریافت و پرداخت شرکت مربوط است که ۴۶ درصد از نقاط ضعف کنترلهای داخلی حسابهای بانکی را شامل می‌شود. براساس رهنمودهای روشهای کنترلی موثر ضروری است تا صورت مغایرت بانکی هر ماهه و از سوی شخصی تهیه شود که مسئولیتی در مورد صدور چک یا حفاظت از وجوه نقد نداشته باشد و از سوی یکی از روسای مربوط کنترل و بررسی شود. همان‌گونه که از جدول ۲ پیدا است قریب ۱۶ درصد از شرکتهای تحت بررسی تقریباً در تضاد با چنین روش کنترلی عمل کرده‌اند.

براساس بررسی‌های بیشتر از طریق پرس و جو، عدم تهیه صورت مغایرت بانکی و عدم رعایت کنترلهای داخلی مربوط به آن نمی‌تواند ناشی از ناتوانی

واحدهای تجاری مذکور در تهیه و نظارت لازمه یا مشکلات عملی باشد. از این رو فرض می‌شود که شاید علت نقص فوق عدم درک کارکردهای چنین کنترلی باشد. بنابراین خاطرتشان می‌سازد عدم تهیه صورت مغایرت بانکی ماهانه از سوی شخصی مستقل از مسئول وجه نقد و عدم کنترل و بررسی آن اولاً به سادگی انگیزه اختلاس و اختفا وجه بهتر را برای مسئول وجه نقد شرکت فراهم می‌آورد. ثانیاً در بلندمدت منجر به وجود مغایرات تصفیه نشده با بانکها در برخی حسابجاریها می‌گردد که مبتلا به حدود ۲۰ درصد از شرکتهای تحت بررسی بوده است.

تعداد ۱۲ شرکت از شرکتهای تحت بررسی یعنی حدود ۱۸ درصد دارای حسابجاریهای راكد و سنواتی بوده‌اند. دلائل وجود چنین حسابهایی چیست؟ براساس بررسیهای انجام شده این دلائل را می‌توان به عامل بی‌توجهی مدیریت شرکت به سیستم کنترلی امور مالی شامل فقدان شرح وظایف پرسنل مالی، رویکرد سنتی هر چه خوار آید، روزی به کار آید و بی‌برنامه بودن مدیریت وجه نقد شامل فقدان مدیریت خزانه‌داری است.

۳-۲- سایر موارد کنترلی وجه نقد و بانک حدود ۳۴ درصد از شرکتهای تحت بررسی فاقد دستور، مهر پرداخت و مهر ابطال بر روی برخی پرداختها و ضمانت آنها بوده‌اند. یکی از روشهای مهم سیستم کنترل داخلی پرداختهای نقدی آن است که دارندگان امضای مجاز باید قبل از امضای چک ضمانت آن را بررسی کنند و اطمینان حاصل کنند که مدارک مذکور قابل ارائه مجدد نباشد و حتی چک امضا شده نزد تنظیم‌کننده آن برنگردد. از این رو وجود چنین نقاط ضعفی در سیستم کنترلهای داخلی پرداختها می‌تواند منجر به استفاده مجدد از اسناد و ضمانت مثبت در شرکت ادامه در صفحه ۸۲

# گزارش موارد با اهمیت ساختار کنترل داخلی

مسئولیت حسابرس اظهار نظر درباره‌ی درجه‌ی انطباق صورت‌های مالی با استانداردهای حسابداری است. در حالی که مسئولیت مدیریت واحد مورد رسیدگی اتخاذ روشهای مناسب حسابداری، استقرار سیستم کنترل داخلی موثر و کارا، و حفاظت از داراییها است

دکتر احمد مدرس

رسیدگی حسابرس مستقل متأثر از احتمال وجود اشتباهات یا تقلب با اهمیت است. لذا حدود رسیدگی وی از موارد زیر تاثیر می‌پذیرد:

- ۱- ارزیابی ساختار کنترل داخلی
  - ۲- نتایج حاصل از اجرای آزمونهای محتوا
  - ۳- مواردی که صداقت و درستکاری مدیریت را زیر سوال می‌برد
- نگاهی به یکی از الگوهای فرایند



مقدمه

هدف حسابداری مسأله‌ی ارائه اطلاعات مفید به استفاده‌کنندگان است و حسابرسی کیفیت اطلاعات حسابداری را بهبود می‌بخشد. فلسفه‌ی حسابرسی به عواملی نظیر (۱) تضاد منافع بین تهیه‌کننده و استفاده

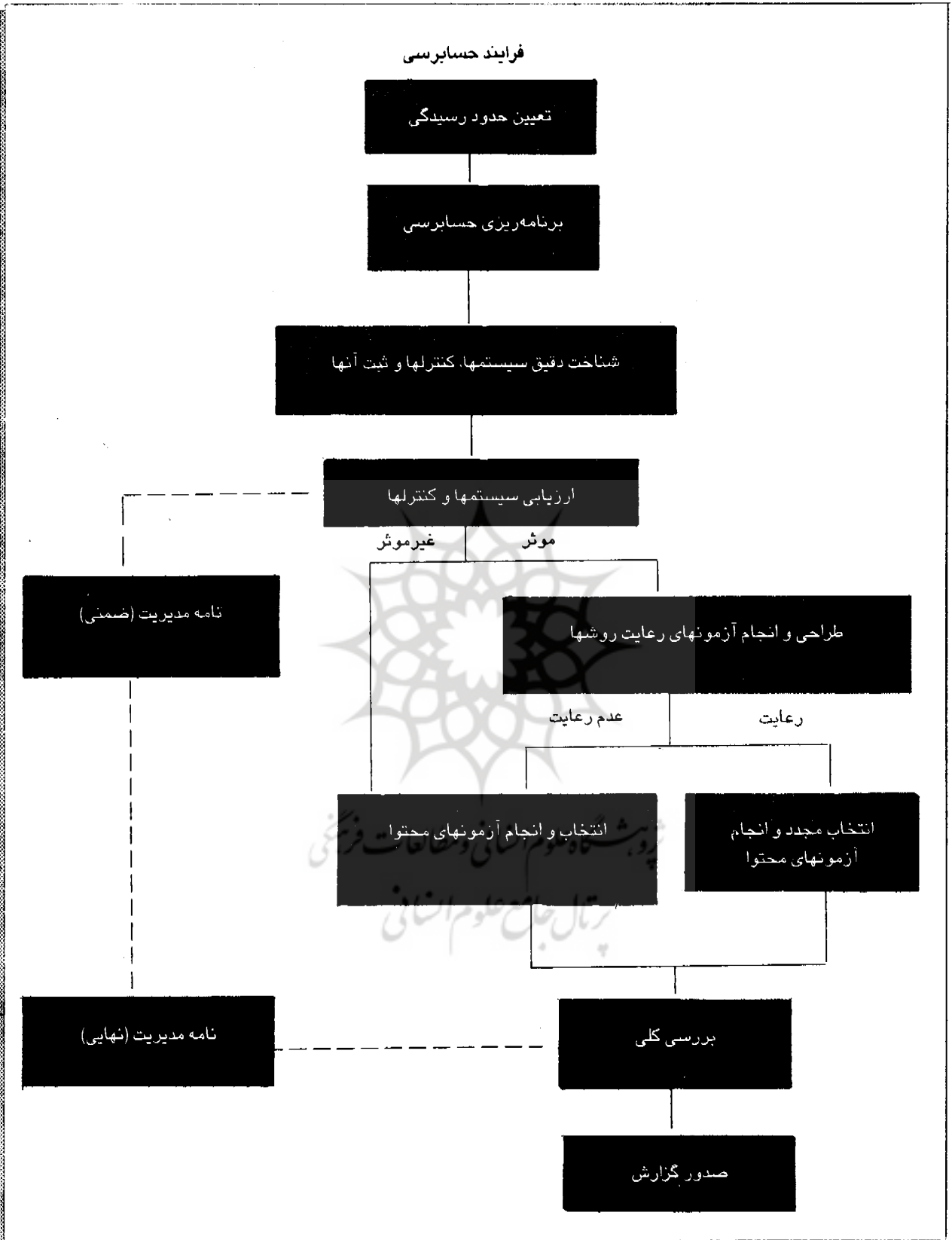
کننده اطلاعات حسابداری، (۲) پیامدهای اقتصادی اطلاعات، (۳) پیچیدگی اطلاعات و (۴) عدم دسترسی مستقیم به اطلاعات باز می‌گردد، این عوامل در مجموع یا جداگانه نیاز به خدمات حسابرسی را موجب می‌شوند.

هدف حسابرسان از رسیدگی به صورتهای مالی، ارائه اظهارنظر نسبت به این است که آیا صورتهای مالی وضعیت مالی، نتایج عملیات و جریانهای نقدی را طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب منعکس می‌کند؟ مسوولیت حسابرس اظهار نظر درباره‌ی درجه‌ی

حسابرسی (نمودار ۱) نشان می‌دهد که حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی برای تعیین ماهیت، زمان‌بندی و حدود آزمونهای حسابرسی، کنترلهای داخلی را ارزیابی می‌کند.

هرچند کنترلهای داخلی موثر احتمال وجود اشتباهات و تقلب را کاهش می‌دهد ولی وقوع آنها را به‌طور کلی از بین نمی‌برد. بنابراین حسابرس نمی‌تواند به‌طور کامل به کنترلهای داخلی اتکا کند. با این حال بهبود ساختار کنترل داخلی نه تنها انجام خدمات حسابرسی را تسهیل می‌کند بلکه در کانون استاندارد حسابرسی شماره ۶۰ آمریکا در

انطباق صورت‌های مالی با استانداردهای حسابداری است. در حالی که مسوولیت مدیریت واحد مورد رسیدگی اتخاذ روشهای مناسب حسابداری، استقرار سیستم حسابداری موثر و کارا، حفاظت از داراییها و همچنین برقراری سیستم کنترل داخلی در جهت تامین هدفهای مدیریت شامل تهیه و ارائه صورتهای مالی به نحو مناسب است. نمونه‌ای از این کنترلها شامل الزامات قانونی، هدایت فعالیتها توسط هیئت مدیره، کمیته‌های حسابرسی، حسابرسی داخلی و روشهای کنترل داخلی، است. طبق استانداردهای حسابرسی برنامه



اعضای آن از بین مدیران غیرموظف هیئت مدیره انتخاب می‌شوند.

کمیته حسابرسی که نقش ناظر بر روشها، نحوه عمل حسابداری و گزارشگری مالی را بعهده دارد ضمن انتخاب حسابرسان مستقل، یافته‌های حسابرسی را بررسی و بر فعالیت‌های کارکنان حسابرسی داخلی نظارت می‌کند. وجود مدیران غیرموظف در کمیته موجب می‌شود حسابرس بتواند مسائلی چون نقاط ضعف کنترل‌های داخلی، اختلاف نظر با مدیریت درباره اصول و روشهای حسابداری، نشانه‌های احتمالی از سوءاستفاده‌ها، مدیریت یا سایر اعمال غیرقانونی مسوولین شرکت را صریح‌تر مطرح کند. همچنین به کمیته حسابرسی امکان می‌دهد به‌عنوان عامل بازدارنده مدیریت در جهت جلوگیری از زیربا گذاشتن کنترل‌های داخلی و ممانعت از تقلب نقش موثری ایفا کند.

### نکات قابل گزارش چیست؟

موضوعات مهمی که باید به کمیته حسابرسی گزارش شود نکات قابل گزارش نام دارد و موضوعاتی است که حسابرس با قضاوت حرفه‌ای به آنها توجه می‌کند. همچنین بیانگر نارساییهای جدی در طرح یا اجرای ساختار کنترل داخلی است و در توانایی شرکت نسبت به ثبت، پردازش، تلخیص و گزارش اطلاعات مالی مورد تایید مدیریت منعکس در گزارشهای مالی، تاثیر منفی دارد. این نارساییها می‌تواند ناشی از محیط کنترلی، سیستمهای حسابداری و روشهای کنترلی باشد.

### نکات قابل گزارش چگونه تعیین می‌شود؟

حسابرس فقط مسوول گزارش نکات قابل گزارشی است که در محدوده انجام یک حسابرسی عادی قرار می‌گیرد و ورای آن تعهدی نخواهد داشت. ضمناً حسابرس می‌تواند نارساییهای ناشی از تصمیمات آگاهانه مدیریت را که به اطلاع و تایید کمیته

گزارش مزبور قبل از استانداردهای ۶۰ و ۶۱ با نامه‌های مختلف نظیر نامه مدیریت، گزارش کنترل داخلی، گزارش نقاط ضعف و ..... به صورت اختیاری ارائه می‌شده و در حال حاضر نیز قابل ارائه است.

### تفاوت نامه مدیریت و گزارش موارد با اهمیت ساختار کنترل داخلی

نامه مدیریت اختیاری است و شکل استاندارد مشخصی ندارد ولی گزارش موارد با اهمیت ساختار کنترل داخلی منطبق بر استاندارد حسابرسی است و علاوه بر موارد ذکر شده عمدتاً با دودفند زیر تهیه می‌شود:

- ۱- بهبود روابط با مدیریت
  - ۲- پیشنهاد خدمات مالیاتی و مدیریتی که موسسات حسابرسی قادر به ارائه آن هستند.
- با وجود اختلاف بین دو گزارش مذکور، بسیاری از حسابرسان آن را ادغام می‌کنند.

مروری بر استاندارد حسابرسی شماره ۶۰ امریکا: «گزارش موارد با اهمیت ساختار کنترل داخلی ملاحظه شده در حسابرسی»

این استاندارد، رهنمودی برای تعیین و نحوه گزارش نکاتی است که حسابرس طی دوره رسیدگی در ساختار کنترل داخلی واحد مورد رسیدگی مشاهده می‌کند و به‌علاوه پاسخ سوالات زیر را در بردارد:

- ۱- گزارش برای چه کسی تهیه می‌شود؟
- ۲- نکات قابل گزارش چیست؟
- ۳- نکات قابل گزارش چگونه تعیین می‌شود؟
- ۴- شکل و محتوای گزارش چگونه است؟

### گزارش برای چه کسی تهیه می‌شود؟

گزارش موارد با اهمیت عموماً باید به کمیته حسابرسی یا هیئتی با اختیار و مسوولیت مشابه نظیر هیئت مدیره، هیئت امنا و... باشد. کمیته حسابرسی کمیته‌ای از هیئت مدیره است که در بهترین شکل

ارتباط با گزارش موارد با اهمیتی است که حسابرس در رسیدگی به ساختار کنترل داخلی ملاحظه می‌کند و استاندارد حسابرسی شماره ۶۱ امریکا درباره نکات با اهمیتی است که باید به اطلاع افراد مسوول نظارت بفرایند حسابرسی برسد. ابتدا دو استاندارد مذکور به اجمال مرور می‌شود سپس تلاش خواهد شد طرحی برای استاندارد مناسب ایران ارائه شود (در پیوست الف و ب خلاصه دو استاندارد ارائه شده است).

### وظیفه حسابرس مستقل نسبت به کنترل‌های داخلی

یکی از هدفهای مهم حسابرسی کمک به مدیریت برای آگاهی از نقاط ضعف روشها و عملیات حسابداری است. لذا با وجود آنکه ارزیابی کنترل داخلی به منظور تعیین دامنه رسیدگیها و اجرای عملیات حسابرسی است ولی بیان نقاط ضعف و موارد قابل اهمیت می‌تواند موجب عکس‌العمل موثر مدیریت شده، ساختار کنترل داخلی را بهبود بخشد و در نهایت کیفیت اطلاعات را افزایش و هزینه‌ها را کاهش دهد.

هرچند طراحی و استقرار کنترل‌های داخلی یا اصلاح و بهبود آن جزء وظایف حسابرس مستقل نیست ولی به دلیل آنکه بررسی آن در هر نوبت حسابرسی جزء وظایف وی است در جهت تحقق هدف مذکور، حسابرس معمولاً نقاط ضعف ساختار کنترل داخلی را که ناشی از طراحی سیستم کنترل داخلی یا اجرای آن می‌باشد را همراه با پیشنهادها و اصلاحی برای بهبود عملیات به مدیریت صاحبکار گزارش می‌کند.

بسیاری از مجموعه تجارب حسابرسان در شرکت‌های مختلف و شناخت آنها از حوزه‌های مورد رسیدگی، آنان را در جایگاهی قرار می‌دهد که بتوانند به مدیریت کمک و توصیه کنند.

حسابرسی رسیده است گزارش نکند. همچنین حسابرس می‌تواند موضوعات مورد درخواست مدیریت را بررسی و گزارش کند که خارج از شمول این استاندارد است.

**شکل و محتوای گزارش چگونه است؟**  
گزارش بایستی ترجیحاً کتبی و حاوی موارد زیر باشد:

۱- بیان اینکه هدف حسابرسی ارائه گزارش نسبت به صورتهای مالی است نه کفایت ساختار کنترل‌های داخلی  
۲- تعریف نکات قابل گزارش  
۳- اینکه منظور گزارش آگاه ساختن و استفاده کمیته حسابرسی و کلاً ذینفعان درون سازمانی است.

بدیهی است اگر حسابرس هیچ نکته قابل گزارشی را ملاحظه نکند، برای جلوگیری از هرگونه سوء تفاهم نباید این موضوع را تایید کند. ضمناً حسابرس می‌تواند نکات قابل گزارش را قبل از خاتمه و طی دوره حسابرسی در اختیار کمیته حسابرسی قرار دهد.

در ضمیمه استاندارد حسابرسی شماره ۶ مثالهایی از نکات با اهمیت قابل گزارش در سه طبقه زیر ارائه شده است:

- ۱- نارساییهای طرح ساختار کنترل داخلی
- ۲- ناتوانی در اجرای ساختار سیستم کنترل داخلی
- ۳- سایر موارد

مروری بر استاندارد حسابرسی شماره ۶۱ آمریکا: «گزارش به کمیته حسابرسی»  
این استاندارد در ارتباط با وظایف حسابرس نسبت به تعیین نکات با اهمیتی است که باید به اطلاع افراد مسوول نظارت برفرایند گزارشگری برسد و الزامات آن شامل واحدهای دارای کمیته حسابرسی یا گروههای مشابه و نیز رسیدگیهای کمیسیون بورس اوراق بهادار است. تبادل نظر و گزارش می‌تواند شفاهی یا کتبی باشد و

گزارش نکات با اهمیت تابع حسابرسی است لذا در صورت ضرورت قبل از انتشار گزارش حسابرسی می‌تواند ارائه شود. طبق این استاندارد موضوعاتی که باید با کمیته حسابرسی تبادل نظر و گزارش شود عبارتند از:

- ۱- مسوولیت حسابرس طبق استانداردهای حسابرسی
- ۲- اهم رویه‌های حسابداری
- ۳- قضاوت مدیریت و برآوردهای حسابداری
- ۴- اصلاحات مهم حسابرسی
- ۵- سایر اطلاعات مندرج در مجموعه صورتهای مالی حسابرسی شده
- ۶- عدم توافق با مدیریت
- ۷- مشاوره با سایر حسابداران
- ۸- نتایج مورد بحث بامدیریت قبل از بایگانی کردن آن
- ۹- مشکلات روینداده در انجام حسابرسی

استاندارد پیشنهادی شناسایی عوامل تعیین کننده در تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی ملی یکی از اقدامات ضروری است. عواملی نظیر شرایط اقتصادی، اجتماعی و سیاسی، مقررات قانون اساسی جمهوری اسلامی، قانون تجارت، قانون مالیاتها، قانون محاسبات عمومی، برنامه توسعه اقتصادی و ... باید در تدوین استاندارد مورد توجه قرار گیرند. بدیهی است ایرانی کردن استانداردهای خارجی بدون توجه به عوامل مذکور و بدون لحاظ کردن سایر استانداردهای مرتبط و نیز بدون مشارکت ذینفعان با دیدگاههای مختلف، خالی از اشکال نخواهد بود ولی به‌عنوان تلاشی در این زمینه سعی خواهد شد با استفاده از استانداردهای حسابرسی ۶۰ و ۶۱، به‌رغم محدودیتهای ذکر شده، در چارچوب قوانین و مقررات فعلی الگویی مناسب برای ایران استخراج شود.

باتوجه به اهداف ساختار کنترل داخلی و ضرورت استقرار آن توسط مدیریت که در این نوشته بحث نمی‌شود، وظیفه حسابرس مستقل نسبت به موارد با اهمیت ساختار کنترل داخلی و نیز تبادل نظر درباره موضوعات مهم با مسوولین فرایند گزارشگری، موضوع مورد نظر در استاندارد پیشنهادی است.

آیا تشکیل کمیته حسابرسی ضروری است؟ شاید مهمترین عامل بقای حرفه حسابرسی مستقل، حفظ استقلال رای در تمام موارد مربوط به حسابرسی باشد لذا هر حسابرس مستقل در ایسای مسوولیت‌های حرفه‌ای خود باید بی‌طرف بوده و تضاد منافع نداشته باشد و هنگام ارائه خدمات حسابرسی و سایر خدمات اعتباردهی باید مستقل باشد و مستقل به نظر برسد. هرچند دستیابی به استقلال کامل موضوعی ایده‌آل است ولی حسابرس باید تلاش کند حداکثر میزان استقلال را بدست آورد. یکی از تغییراتی که اخیراً موجب افزایش استقلال حسابرسان در رویارویی با مدیریت شده گسترش استفاده از کمیته‌های حسابرسی است که به آن اشاره شد.

در ایران براساس مفاد قانون تجارت، بازرس قانونی و طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرس و در مجموع حسابرس و بازرس قانونی توسط مجمع عمومی انتخاب می‌شود و به مجمع که معمولاً سالی یک‌بار تشکیل می‌شود گزارش می‌کند. (در ادامه بحث صرفاً وظایف حسابرس مستقل مورد توجه قرار می‌گیرد). هم‌چنین در حال حاضر حسابرس در جریان رسیدگی عملاً با مدیریت موظف کار می‌کند.

به نظر می‌رسد تشکیل کمیته حسابرسی باقی‌انین موجود براحتی امکان پذیر باشد. وجود مدیران غیرموظف در هیئت مدیره شرکتها و تعیین اختیارات آنها توسط مجمع عمومی به‌شرح زیر امکان دستیابی به مزایای کمیته حسابرسی را میسر می‌سازد.



# مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی

(قسمت دوم)

یکی از دلایل اساسی که مسئولیت پاسخگویی را در بخش عمومی بالاخص دولتی ضروری می‌نماید، ماهیت رابطه غیر داوطلبانه بین فراهم‌کنندگان منابع مالی (مالیات‌پردازان) و مصرف‌کنندگان منابع مالی (مقامات منتخب و منصوب) است

دکتر جعفر باباجانی

استادیار دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبائی

فعالیت‌های دولتی که دولت از بابت آنها مسئولیت پاسخگویی مالی دارد، تحصیل منابع و مصرف این منابع در فعالیتها و برنامه‌های مصوب، اهمیت دارد و لذا به‌کارگیری معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی به همراه استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده و سیستم حسابداری حسابهای مستقل "fund accounting" در انجام مقصود کفایت می‌کند. در این سیستم، به دلیل اهمیت اندازه‌گیری جریان منابع مالی، منحصرأ ورود

(تحصیل) منابع مالی و خروج منابع مالی (خرید کالا و خدمات)، ثبت و گزارش می‌شود، لذا استفاده از منابع



منابع مالی و خروج منابع مالی و موجودی پایان دوره منابع مالی، اندازه‌گیری و گزارش می‌شود. در

معیار اندازه‌گیری معیار اندازه‌گیری نیز از عوامل مهم و کلیدی یک نظام حسابداری و گزارشدهی مالی است. در حال حاضر دو معیار اندازه‌گیری از چارچوب مفهومی حسابداری دولتی و همچنین تجزیه تحلیل ساختار نظام حسابداری کشورهای پیشرفته به شرح زیر قابل استخراج است.

الف - اندازه‌گیری جریان منابع مالی<sup>۱</sup>. این نوع اندازه‌گیری که در فعالیت‌های غیرانتفاعی یا فعالیت‌های دولتی، مورد استفاده قرار می‌گیرد و همزمان از مبنای

حسابداری تعهدی تعدیل شده استفاده می‌کند، بر اندازه‌گیری جریان منابع مالی تأکید دارد. بدین معنی که صرفأ ورود

اقتصادی نظیر داراییهای سرمایه‌ای از طریق مکانیزم استهلاک مورد توجه قرار نمی‌گیرد و اطلاعات بهای تمام شده کالا و خدمات از آن قابل استخراج نیست. این نوع اندازه‌گیری در تحصیل و مصرف وجوه عمومی و اختصاصی در اغلب کشورها از جمله آمریکا استفاده می‌شود.

اطلاعات کلیدی که با استفاده از معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی حاصل می‌آید عبارت‌اند از: (۱) جریانهای ورودی و خروجی منابع مالی جاری برحسب منبع مالی (درآمد عمومی و اختصاصی و ...) و محل مصرف آن (هزینه‌های جاری، عمرانی و اختصاصی و ...)، (۲) کفایت جمع منابع مالی تحصیل شده برای منابع مالی مصرف شده، و (۳) مقایسه منابع و مصارف مالی پیش‌بینی شده با منابع و مصارف واقعی و تعیین مانده پایان سال منابع مالی جاری و تعیین مازاد یا کسری دوره مالی.

ایسن قبیل اطلاعات از طریق صورتهای مالی نظیر صورت درآمد، هزینه و تسهیلات در مازاد تخصیص نیافته و همچنین صورتحساب عملکرد سالانه بودجه و ترازنامه فراهم می‌گردد.

ب - اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی<sup>۲</sup>. این نوع اندازه‌گیری که از آن در فعالیتهای بازرگانی دولت و بخش خصوصی و توأم با مبنای حسابداری تعهدی کامل استفاده می‌شود براندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی تأکید می‌کند. اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی که تأمین‌کننده اطلاعات مورد

نیاز مسئولیت پاسخگویی عملیاتی است تا اواخر قرن بیستم منحصرأ در فعالیتهای بازرگانی دولت که از طریق شرکتهای دولتی یا موسسات انتفاعی وابسته به دولت انجام می‌شد، کاربرد داشت. در تحولاتی که در دهه آخر قرن بیستم در حسابداری دولتی به وجود آمد، استاندارداران حسابداری کشورهای پیشرفته به این نتیجه رسیدند که مسئولیت پاسخگویی عملیاتی در مورد فعالیتهای غیربازرگانی دولت نیز ضروری است و به همین دلیل تحقیقاتی در جهت به‌کارگیری معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی در فعالیتهای دولتی انجام گرفت. نتیجه تحقیقات نشان داده که شهروندان، نمایندگان قانونی آنها، نهادهای نظارتی مستقل، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان به اطلاعاتی درباره تاثیر احتمالی میان مدت و بلندمدت تصمیم‌گیریهای گذشته بر وضعیت و شرایط مالی دولت نیاز دارند. گروههای استفاده‌کننده بدون این اطلاعات قادر به ارزیابی تاثیر احتمالی فعالیتهای دوره جاری در میزان منابع مورد تقاضا در آینده و توانایی دولت در تداوم ارائه خدمات و تأمین تعهدات مالی نیستند.

اطلاعات مورد نیاز برای ادای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی عبارت‌اند از: ۱- بهای تمام شده خدماتی که در دوره جاری تولید و ارائه شده است؛

۲- تکافوی درآمد دولت برای تأمین بهای تمام شده خدمات تحصیل شده در دوره جاری؛

۳- انتقال قسمتی از بهای تمام شده خدمات ارائه شده در دوره جاری به دوره مالی بعد از سوی دولت یا استفاده از منابع مالی انباشته برای تأمین آن (تأکید بر حقوق مالی بین دوره‌ای "interperiod equity" که جز جداناپذیر مسئولیت پاسخگویی است)؛ و

۴- به رغم مشکل اندازه‌گیری، سایر اطلاعاتی در مورد عملیات از قبیل تعیین میزان کارایی و صرفه اقتصادی خدمات ارائه شده و فزونی منابع این قبیل خدمات بر بهای تمام شده آنها (اثربخشی و نتایج برنامه‌ها).

مسئولیت پاسخگویی عملیاتی بر گزارش فعالیت اقتصادی تأکید دارد. تحقق هدف، یکنواختی و اطلاعات قابل مقایسه در مورد بهای عملیات، مستلزم به‌کارگیری معیار جریان منابع اقتصادی (اعم از مالی و سرمایه‌ای) است. علاوه بر آن باید از مبنای حسابداری تعهدی استفاده شود تا رویدادهای اقتصادی و غیره در زمانی که اتفاق می‌افتند شناسایی و ثبت گردند و موکول به ورود و خروج منابع نقد و یا سایر منابع مالی نباشند. براساس این نوع اندازه‌گیری و مبنای حسابداری، به جای آنکه هزینه در دوره تحصیل کالا یا خدمت به عملیات تخصیص یابد، در دوره استفاده یا مصرف کالا یا خدمات به عملیات تخصیص می‌یابد. دلیل این امر آن است که مصرف منابع یک رویداد اقتصادی است که بر نتایج عملیات و وضعیت مالی دولت تاثیر دارد. خدمات و کالاهای تحصیل شده مصرف نشده در این سیستم اندازه‌گیری و مبنای

حسابداری، به عنوان دارایی در صورتهای مالی گزارش می شوند.

در حال حاضر در برخی کشورها صرفاً بر معیار اندازه گیری منابع اقتصادی و مبنای حسابداری تعهدی تأکید می شود و از معیار اندازه گیری جریان منابع مالی استفاده نمی شود در برخی کشورها نظیر امریکا، بر استفاده از دو معیار تأکید دارد. بدین معنی که در فعالیتهای بازرگانی از معیار اندازه گیری جریان منابع اقتصادی و مبنای حسابداری تعهدی و در فعالیتهای دولتی (غیربازرگانی) از معیار اندازه گیری جریان منابع مالی و مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده استفاده می شود، مشروط بر آنکه در گزارشهای مالی یکپارچه ای که برای دولت محلی یا مرکزی به عنوان واحد گزارشگر اصلی تهیه می شود و نتایج و وضعیت فعالیتهای بازرگانی و دولتی (به تفکیک) در آن ارائه می شود، از معیار اندازه گیری منابع اقتصادی و مبنای حسابداری تعهدی استفاده گردد.

چارچوب مفهومی. همان طور که قبلاً بیان گردید، یکی از دلایل اساسی که مسئولیت پاسخگویی را در بخش عمومی بالاخص دولتی ضروری می نماید، ماهیت رابطه غیر داوطلبانه بین فراهم کنندگان منابع مالی (مالیات پردازان) و مصرف کنندگان منابع مالی (مقامات منتخب و منصوب) است. به همین دلیل و به لحاظ اهمیتی که تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی در فعالیتهای غیرانتفاعی سازمانهای بزرگ بخش عمومی دارد،

شماری از متفکرین حسابداری نظیر پروفیسور یوجی ایجیری در سال ۱۹۸۳، روبرتسون و اسکاپتر در سال ۱۹۸۵ و ویلیامز در سال ۱۹۸۷ اعلام کردند که استفاده از چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی نسبت به استفاده از چارچوب مفهومی مبتنی بر تصمیم گیری، در حسابداری بخش عمومی و حتی بخش خصوصی، برتر است. آنها اعتقاد دارند، مزیت چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی ناشی از تشخیص ماهیت اجتماعی بین شهروندان و دولت یا شهرداریها در بخش عمومی و همچنین رابطه بین سهامداران و هیات مدیره در بخش خصوصی است.

برخی دیگر مانند مک کینی و لارنس معتقدند که قدرت بیشتر منحصراً از طریق افزایش مسئولیت پاسخگویی به تعادل می رسد، لذا استفاده از چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی در حسابداری و گزارشدهی مالی، از اهمیت ویژه ای برخوردار است. برخی نیز عقیده دارند، در فقدان انگیزه سود و شاخص سودآوری یا نظم حاکم بر بازار برای هدایت عمل مدیریت، مسئولیت پاسخگویی می تواند نقش مهمتری در راهنمایی مدیریت برعهده گیرد. ایجیری در سخنرانی معروف خود، در کنفرانس چارچوب مفهومی دانشگاه هاروارد که در سال ۱۹۸۳ ارائه گردید، اعلام کرد که چارچوب مفهومی حسابداری می تواند بر مبنای تصمیم گیری یا بر مبنای مسئولیت پاسخگویی تدوین شود. انتخاب هر یک

از این چارچوب های مفهومی بر نتایج کار تاثیر فراوانی دارد. ایجیری معتقد است که در چارچوب مفهومی مبتنی بر تصمیم گیری، هدف حسابداری فراهم ساختن اطلاعات مفید برای تصمیم گیری اقتصادی است. به همین دلیل اطلاعات بیشتر مشروط بر اینکه مقرون به صرفه باشد، مطلوب تر است و حتی اطلاعات محرمانه نیز در صورت مفید بودن، مطلوب است.

ایجیری در همان مقاله می گوید که در چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، هدف حسابداری ایجاد سیستمی مناسب از جریان اطلاعات بین پاسخگو یا accountant و پاسخ خواه accountee یا صاحبان حق است. در این چارچوب، مفید بودن اطلاعات در درجه دوم اهمیت و مفید بودن سیستم در درجه اول اهمیت قرار می گیرد. به همین دلیل، این چارچوب بر پایه ارتباطی دو طرفه بنا می شود و بر اساس این ارتباط، همان طور که پاسخ خواه حق دارد بداند، پاسخگو نیز حق دارد در افشای اطلاعات یک حریم قانونی برای خود حفظ کند. از دو دهه آخر قرن بیستم و تحت تاثیر تفکر ایجیری و دیگران، چارچوبهای مفهومی حسابداری بخش عمومی کشورهای پیشرفته بر مبنای مسئولیت پاسخگویی تدوین و نظامهای حسابداری نوین آنها بر اساس مبانی مفهومی و اصول و استانداردهای حسابداری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، طراحی و اجرا می شود. بنابراین یکی از ویژگیهای حسابداری

مؤسسات بخش عمومی در حال حاضر، استفاده این قبیل مؤسسات از چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی است. همان طور که بیانیه مفهومی شماره یک GASB تاکید می‌کند، مسئولیت پاسخگویی سنگ بنای گزارش‌دهی مالی بوده و جزو جداناپذیر کلیه هدفهای حسابداری و گزارش‌دهی مالی مؤسسات بزرگ‌بخش عمومی محسوب می‌شود.

مسئولیت پاسخگویی و نیازهای اطلاعاتی سطوح متفاوتی از مسئولیت پاسخگویی وجود دارد، لذا درک و ارزیابی صحیح سطوح مسئولیت پاسخگویی و روابط بین آنها از اهمیت درخور ملاحظه‌ای برخوردار است. شناخت ابعاد مسئولیت پاسخگویی از این جهت اهمیت دارد که شخص را در مورد میزان تعهدات و الزاماتی آگاه می‌سازد که در قبال وظایف و مصرف منابع مالی عمومی به عهده دارد.

به‌طور کلی خط‌مشی الزام به پاسخگویی عمومی مقامات منتخب و منصوب مسئول در دولت را قانون اساسی و قوانین عادی و در مورد سایر مؤسسات بزرگ عمومی نظیر شهرداریها را مقررات مربوط تعیین می‌کند. سطح و نوع مسئولیت پاسخگویی به عواملی نظیر تجزیه تحلیل هزینه منفعت، حفظ حریم قانونی پاسخگو و امنیت ملی بستگی دارد. از آنجا که تهیه اطلاعات لازم برای ادای مسئولیت پاسخگویی هزینه دارد و در مواردی با امنیت ملی نیز ارتباط پیدا

می‌کند، لذا سطح و نحوه ایفای مسئولیت پاسخگویی و چگونگی ارزیابی آن، بین مقامات منتخب به عنوان پاسخگو و شهروندان یا نمایندگان قانونی آنها به عنوان پاسخ‌خواه، از طریق تصویب قوانین و مقررات لازم‌الرعایه مشخص می‌گردد.

به عنوان مثال، هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتهای ایالتی و محلی امریکا GASB، در بند ۱۵۷ بیانیه مفهومی شماره یک خود، بر این مطلب تاکید می‌کند که تحقق کامل مفهوم مسئولیت پاسخگویی عمومی تنها از طریق گزارش‌دهی مالی امکان‌پذیر نمی‌شود. GASB در همان بند بیانیه این پرسش را مطرح می‌کند که اگر مفهوم مسئولیت پاسخگویی این است که شخص ملزم به توضیح در قبال اعمال خود باشد، نگاه حدود اطلاعاتی که باید افشا شود چیست و چگونه می‌توان بین هزینه تهیه اطلاعات و ارزش تحقق حقوق مردم دایر بر "دانستن حقایق"، تعادل ایجاد کرد. و در بند ۱۵۸ همان بیانیه می‌گوید که گزارشگری مالی دست کم باید اطلاعاتی فراهم کند که شهروندان را در ارزیابی مسئولیت پاسخگویی دولت در مورد رعایت محدودیت‌های قانونی، یاری دهد.

هیات مشورتی استانداردهای حسابداری دولت فدرال امریکا (FASAB) نیز در بند ۱۱۰ بیانیه مفهومی شماره یک اعلام می‌کند که استفاده‌کنندگان بالفعل و بالقوه اطلاعات مالی دولت مرکزی، اطلاعاتی

را می‌خواهند تا با آن عملکرد دولت را به خوبی ارزیابی و برای مسائل زیر پاسخ لازم دریافت کنند:<sup>۲</sup>

الف - رعایت و الزام بودجه‌ای: فعالیتهای تأمین مالی و مصرف وجوه از سوی دولت مرکزی، برپایه کدام مصوبات قانونی صورت گرفته است؟ آیا فعالیتهای تأمین مالی و مصرف وجوه طبق این مصوبات انجام شده است؟ میزان انحراف چقدر است و چه مقدار از وجوه باقی مانده است؟

ب - اجرای عملیات: بهای تمام شده برنامه‌های مختلف چه میزان است و چگونه تأمین مالی شده است؟ بازده چه بوده است و نتایج این برنامه‌ها چیست؟ داراییهای عمده کدام است، در کجا نگهداری می‌شود و تا چه اندازه به صورت اثربخش مورد استفاده قرار می‌گیرد؟ از اجرای این برنامه‌ها چه بدهیهایی ایجاد و چگونه این بدهیها تسویه یا پرداخت می‌شود؟

ج - مباشرت: آیا شرایط مالی دولت بهبود یافته یا بدتر شده است؟ چه منابعی برای آینده پیش‌بینی شده است؟ د - سیستم‌ها و کنترل: آیا دولت در نگهداری داراییهای خود از سیستمهای مقرون به صرفه و دارای کنترل‌های موثر برخوردار است؟ آیا دولت توانایی کشف مشکلات احتمالی را دارد؟ و آیا نارساییها به محض کشف اصلاح می‌شود؟

هماهنگ کردن کنترل و مسئولیت پاسخگویی

مفاهیمی نظیر تفویض اختیار و



# گزارش هم‌اندیشی قانون جدید مالیات‌های مستقیم



خردورزی گروهی در حرفه‌ی حسابداری ایران و به عنوان نهادی که بیشترین سهم را در اصلاح قانون مالیات‌ها داشت بر آن شد تا ضرورت برگزاری یک هم‌اندیشی پیرامون قانون جدید مالیات‌های مستقیم را در دستور فوری و مشترک "کارگروه همایش‌ها" و "کارگروه مالیات" قرار دهد.

در اواخر اسفند ۱۳۸۰ "کارگروه همایش‌ها" در مدت زمانی کوتاه توانست با همکاری کارگروه مالیات‌ها یک هم‌اندیشی یک روزه را برای چهارم اردیبهشت ماه سال ۱۳۸۱ برنامه‌ریزی کند. فرصت اندکی وجود داشت و کاری سترگ پیش‌رو بود. در آن زمان هیچ یک از اعضای کارگروه همایش‌ها پیش‌بینی نمی‌کرد که طرح آنها به یک اجتماع عظیم حرفه‌ای با شرکت ۱۴۰۰ نفر از اهالی حرفه‌ی حسابداران مستقل و رسمی و مدیران عامل سازمان‌ها، نهادها و شرکت‌ها تبدیل شود.

نوروز امسال بسیار کش‌دار و طولانی شد و همین امر باعث شد تا عملاً ۱۶ روز کاری مفید از دست برود و در زمان باقیمانده یعنی از ۱۳۸۱/۱/۱۷ تا ۱۳۸۱/۲/۲ حجم و فشار

در تاریخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ سرانجام قانون جدید مالیات‌های مستقیم پس از ساعات‌های طولانی مذاکره، مطالعه، مصاحبه، همایش‌ها، سخنرانی‌ها و در یک کلام تلاش همگانی به‌ویژه از سوی نمایندگان مردم، مرکز پژوهش‌های مجلس، مرکز پژوهش‌های وزارت امور اقتصادی و دارایی و کارگروه قوانین و کارگروه مالیات انجمن حسابداران خبره‌ی ایران (IICA) از تصویب مجلس شورای اسلامی گذر کرد.

پیش و پس از انتشار این قانون، مباحث و سوالات زیادی در میان حسابداران مستقل رسمی، حسابداران و حسابرسان داخلی شرکتها، مدیران مالی، مدیران عامل شرکتها، کارشناسان و مشاورین مالی، صاحبان مشاغل و پیشه‌ها، حقوق‌بگیران و دیگر دست‌اندرکاران و مالیات‌پردازان و مطبوعات مطرح گردید. بازتاب این مباحث و پرسش‌ها آن قدر گسترده بود که به تفاسیر و تاویل‌ها و پاسخ‌های متفاوت از نص قانون انجامید. به همین دلیل انجمن حسابداران خبره‌ی ایران (IICA) به عنوان بزرگ‌ترین نماد



عیسی شهبوار خجسته  
معاون وزیر امور اقتصادی و  
دارایی و رئیس کل سازمان  
امور مالیاتی کشور



کاری زیادی به ستاد اجرای سمینار به ریاست محمد منیری تحمیل شد، به طوری که به نظر می‌رسید ستاد اجرایی می‌خواهد کاری نشدنی را امکان‌پذیر سازد.

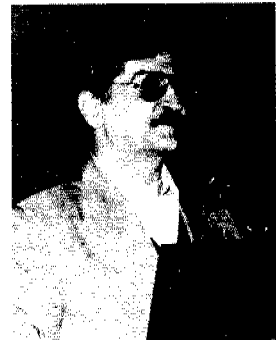


غلامرضا سلامی  
رئیس انجمن حسابداران  
خبره‌ی ایران

حدود ۴۰۰۰ نامه برای افراد و شرکت‌ها ارسال شد و آگهی برگزاری هم‌اندیشی در چندین نوبت در روزنامه‌های پیرانتشار به چاپ رسید. خوشبختانه حاصل کار رضایت‌بخش از آب درآمد و سرانجام در روز موعود قریب به ۱۴۰۰ نفر در سالن همایش‌های رازی گرد هم آمدند و در ساعت ۸/۳۰ صبح هم‌اندیشی قانون جدید مالیات‌های مستقیم با شکوه هرچه تمام‌تر آغاز گشت.

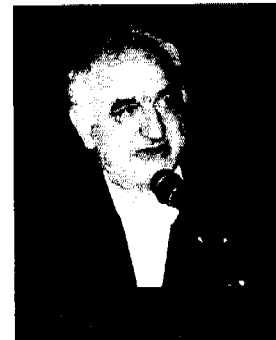
#### مراسم افتتاحیه

هم‌اندیشی با نوای سرود ملی و سپس تلاوتی چند از آیات روحانی قرآن مجید گشایش یافت. سخنرانی افتتاحیه را عیسی خجسته، معاون وزیر امور اقتصادی و دارایی و رئیس سازمان امور مالیاتی کشور، ایراد کرد. وی ضمن بحث در خصوص هدف و ضرورت اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم و اثربخشی آن در اقتصاد و توسعه‌ی اقتصادی از هم‌هی حضار به‌ویژه حساب‌برسان، حسابداران و حساب‌برسان مالیاتی، دانشگاهیان، کارگروه همایش‌ها و کارگروه مالیاتی انجمن حسابداران خبره ایران (IICA) و سایر دست‌اندرکاران اظهار، تشخیص و وصول مالیات دعوت کرد تا با همدلی و وفاق جمعی در حسن اجرای این قانون بکوشند.



دکتر حسین عظیمی

خجسته در ادامه بیان داشت که از منظر وزارت امور اقتصادی و دارایی قانون مالیات‌ها ابزار توسعه‌ی اقتصادی کشور تلقی می‌شود و اساساً رویکرد توسعه‌ای بر این اصلاحات حاکم بوده است. وی هم‌چنین گفت که در سایه‌ی همدلی و وفاق ملی به‌طور حتم اهداف پیش‌بینی شده‌ی مالیاتی تحقق خواهد یافت. خجسته برگزاری هم‌اندیشی قانون جدید مالیات‌های مستقیم را گامی



محمد تقی نژاد عمران

مثبت در تحقق اهداف دولت اصلاحات و به‌ویژه اهداف اصلاحات اقتصادی دانست و از شوروی عالی و کارگروه مالیات و کارگروه همایش‌های انجمن حسابداران خبره‌ی ایران قدردانی کرد.

#### بودجه و وضعیت مالی دولت در ایران

دکتر حسین عظیمی، اقتصاددان و استاد دانشگاه، اولین سخنران هم‌اندیشی بود که حاصل آخرین پژوهش علمی خود را زیر عنوان "بودجه و وضعیت مالی دولت در ایران" عرضه داشت. وی ابتدا نمایشگری از بودجه‌ی ایران را به سال ۱۲۸۹ بازنگاری کرد و این بودجه‌ی ۹ رقمی و قرانی را با مبالغ ریالی ۱۲ تا ۱۸ رقمی بودجه‌های سال‌های ۱۳۶۲ تا ۱۳۸۰ مقایسه کرد. سپس عظیمی اجزای اصلی بودجه‌ی عمومی کشور را به امور حاکمیت، امور برنامه، امور باز توزیع درآمد و تامین اجتماعی، و امور تصدی‌گری تقسیم کرد و مطالبی را زیر عناوین (۱) تحول ساختاری بودجه‌ی عمومی در سال‌های اخیر؛ (۲) وضعیت کسری و مازاد بودجه‌های مختلف؛ (۳) بازنمایی نسبت دریافت‌ها و پرداخت‌های دولت در بودجه عمومی؛ (۴) بازنمایی نسبت دریافت‌ها و پرداخت‌های دولت در بودجه برنامه؛ (۵) بازنمایی نسبت دریافت‌ها و پرداخت‌های دولت در بودجه‌ی باز توزیع؛ (۶) سهم انتشار اوراق مشارکت در برخی متغیرهای اقتصادی کشور؛ (۷) ارقام مقایسه‌ای مبالغ بودجه‌ی کل کشور برای سال‌های ۱۳۸۰ و ۱۳۸۱؛ (۸) ارقام مقایسه‌ای توزیع منابع بودجه‌ای کل کشور برای سال‌های ۱۳۸۰ و ۱۳۸۱؛ (۹) یارانه‌های اعطایی در بودجه‌ی دولت؛ (۱۰) جریان کسری بودجه و روش‌های تامین آن؛ (۱۱) طبقه‌بندی مقایسه‌ای مالیات در لایحه‌ی بودجه‌ی سال ۱۳۸۱ درصدی از درآمدهای مالیاتی و درصدی از درآمدهای دولت؛ و (۱۲) اقلام عمده‌ی هزینه‌های جاری عمومی سال ۱۳۸۱، عرضه کرد.

عظیمی در پایان سخنان خود، در میان سایر چیزها، نتیجه گرفت که (۱) رشد بودجه در سال‌های اخیر شتابان بوده است، (۲) ساختار بودجه و



رئیس شورای عالی مالیاتی، زیر عنوان "مالیات اشخاص حقوقی" ایراد کرد. محورهای عمده‌ی سخنان حمیدی را (۱) اصلاح درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها و اشخاص حقوقی، (۲) اصلاح نرخ‌های مالیات شرکت‌ها و اشخاص حقوقی، (۳) مالیات شرکت‌های منحل، (۴) ادغام و ترکیب شرکت‌ها از منظر قسانون جدید مالیات‌ها، (۵) تغییرات در معافیت مالیاتی واحدهای تولیدی، (۶) تغییرات در معافیت مالیاتی طرح‌های سرمایه‌گذاری شرکت‌های تعاونی و خصوصی در زمینه‌ی توسعه و تکمیل و نوسازی صنایع موجود یا ایجاد واحدهای صنعتی، جدید، و (۷) جایگاه حسابداران رسمی در نظام مالیات ستانی تشکیل داد.

### تکالیف و حقوق مودیان

سعید جمشیدی فرد آخرین مقاله را با عنوان تکالیف و حقوق مودیان به شرکت‌کنندگان در هم‌اندیشی عرضه کرد. جمشیدی فرد اصلاحات انجام شده در قانون مالیات‌ها را در راستای رعایت حقوق مودیان عنوان کرد. وی معتقد است که در اثر این اصلاحات جریان دادرسی مالیاتی عادلانه‌تر خواهد شد.

### جلسه‌ی هیئت رئیسه و پرسش و پاسخ

آخرین برنامه‌ی رسمی هم‌اندیشی به جلسه‌ی هیئت رئیسه، مرکب از سلامی، حمیدی، تقی‌نژاد، جمشیدی‌فرد، و نیز پرسش و پاسخ اختصاص داشت. این بخش اساساً برای پاسخ‌گویی به مشکلات عملی شرکت‌کنندگان طراحی شده بود. و همان‌طور که پیش‌بینی می‌شد یکی از جذاب‌ترین بخش‌های همایش شناخته شد زیرا رابطه‌ای دو سویه و پر جاذبه و تاثیرگذار را بین سخنرانان و شرکت‌کنندگان برقرار کرد. با این وجود حجم زیادی از پرسش‌ها بدون پاسخ ماند که "کارگروه مالیات‌ها" و "انجمن و کارگروه همایش‌ها" در نظر دارند در فرصتی مناسب به آنها پاسخ دهند و آنها را در انتهای ویژه‌نامه‌ی همایش به چاپ برسانند.

تشکیلات اداری - مالی دولت مانع اصلی توسعه‌ی اقتصادی است، و (۳) اقتصاد کشور در سال‌های آینده با بحران‌های فزاینده رویارو خواهد شد.

### ضرورت تغییر در قانون مالیات‌های مستقیم

غلامرضا سلامی، رئیس انجمن حسابداران خبره‌ی ایران (IICA)، به عنوان دومین سخنران هم‌اندیشی مطالبی را پیرامون "ضرورت‌های تغییر در قانون مالیات‌های مستقیم" ایراد کرد. وی ابتدا زیر عنوان "چرا مالیات؟" به این سوال اساسی که "چرا مالیات می‌دهیم" پرداخت، و سپس مالیات و منابع مالیات را تعریف کرد. عناوین بعدی بحث سلامی عبارت بودند از: (۱) مالیات و اقتصاد، (۲) مالیات و قانون، (۳) مالیات و عدالت، (۴) ظرفیت مالیاتی، (۵) مالیات ستانی در شرایط تورمی، (۶) معافیت‌های بی‌مورد، (۷) نرخ‌های مالیاتی غیرمنطقی و (۸) تبعیض در تشخیص مالیات.

### مالیات بر دارایی و مالیات بر درآمد

"مالیات بر دارایی و مالیات بر درآمد" عنوان سومین سخنرانی بود که محمدتقی‌نژاد عمران به حاضرین عرضه کرد. تقی‌نژاد عمده‌تاً پیرامون ۹ موضوع بحث کرد که عبارتند از: لغو معافیت‌های کلی بنیادها و نهادهای انقلابی، (۲) حذف بعضی از منابع مالیات بر دارایی، (۳) اصلاحات به عمل آمده در مالیات بر ارث، (۴) تغییرات در مقررات حق تمبر، (۵) اصلاحات وارد به مالیات بر درآمد املاک، (۶) اصلاحات مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، (۷) تغییرات مربوط به بخش مالیات بر درآمد مشاغل، (۸) حذف مالیات بر جمع درآمد ناشی از منابع مختلف، و (۹) سازمان امور مالیاتی کشور و ساختار جدید دستگاه مالیات ستانی.

### مالیات اشخاص حقوقی

آخرین سخنرانی صبح را سعید محمود حمیدی،



سعید محمود حمیدی



سعید جمشیدی فرد



منصور شمس‌احمدی

# گزارش گونه‌ای از دستاورد حضور نمایندگان انجمن در کمیته‌ی حسابداری مالی و مدیریت (FMAC)

ابوالقاسم فخاریان

نماینده انجمن حسابداران خبره ایران در کمیته حسابداری مالی

مدیریت (FMAC)



## درباره‌ی ابوالقاسم فخاریان

ابوالقاسم فخاریان متولد سال ۱۳۲۵ است. وی در سال ۱۳۵۲ درجه‌ی کارشناسی ارشد خود را در رشته حسابداری از دانشکده حسابداری و علوم مالی شرکت ملی نفت ایران اخذ کرد. مدتی بعد رهسپار کشور انگلستان شد. در آنجا در سال ۱۳۶۰ پس از اتمام دوره‌ی آموزش حسابداری مدیریت در مدرسه‌ی عالی حسابداری لندن به عضویت Cima با انجمن حسابداران خبره‌ی مدیریت درآمد. در سال ۱۳۶۲ به ایران بازگشت و از آن زمان تا به حال در مشاغل مدیریتی و کلیدی چند موسسه‌ی حسابرسی، خدمات مشاوره‌ی مدیریت و سیستم انجام وظیفه کرده است. وی در حال حاضر شریک و عضو هیات مدیره موسسه‌ی خدمات حسابداری و حسابرسی تدوینگو و مدیرعامل شرکت خدمات مدیریت تدوین است. فخاریان در کنار کار حرفه‌ای به امور آموزشی و پژوهشی نیز می‌پردازد. وی مدرس Cima و دوره‌ی کارشناسی ارشد دانشگاه کارلتون کانادا است، هم‌چنین عضو کارگروه آموزش و بازآموزی جامعه‌ی حسابداران رسمی و نیز عضو FMAC با کمیته‌ی حسابداری مالی و مدیریت آیفک است.

## پیش درآمد

در شرایط پیچیده و پررمز و راز زندگی امروزین، یکی از عواملی که موجب می‌شود

جامعه بشری در عرصه علم و دانش و فن‌آوری گام‌های اساسی بردارد و به دستاوردهای شگرف برسد هم‌اندیشی و تعامل دانش و تجربه بین صاحبان فکر و اهل نظر است. فضای فعالیت‌های اقتصادی و کسب و کار دچار تحولات بنیادین شده و محیط سازمان و رویکردهای مدیریت را دگرگون ساخته است. آموزه حسابداری، به‌ویژه حسابداری مدیریت، وظیفه دشوار مدد یاری به مدیریت برای برنامه‌ریزی استراتژیک، بهره‌برداری از منابع، ارزش‌زایی برای همه ذینفع‌ها و تحقق اهداف سازمان را بردوش گرفته است. در این گذرگاه پرمخاطره و در هنگامه‌ای که ماجرای نظیر ENRON سایه‌های تردید و ابهام را بر حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی افکنده است پیشبرد رسالت راستین حرفه‌ی حسابداری بیش از پیش در گرو خرد جمعی و تعامل اندیشه صاحبان رای و نظر در حرفه حسابداری در عرصه جهانی قرار گرفته است.

## آیفک: تکیه‌گاه حسابداران جهان

جامعه‌ی جهانی حسابداری برای بهره‌مندی از این خردورزی جمعی و پاسخگویی به نیازهای بهره‌برداران از اطلاعات حسابداری در سال ۱۹۷۷ فدراسیون جهانی حسابداران<sup>۱</sup> (IFAC) را برپا کرد تا حرفه‌ی حسابداری را در گستره‌ی جهان توسعه دهد و هماهنگ نماید. امروز پس از ۲۵ سال این نهاد بین‌المللی دارای

۱۵۶ انجمن عضو از ۱۱۴ کشور جهان است که بالغ بر ۲/۵ میلیون حسابدار صاحب تخصص را نمایندگی می‌کنند. عمده‌ترین وظایف آیفک عبارتست از:

- تدوین رهنمودها و استانداردهای حسابداری و حسابرسی بین‌المللی.
  - تعیین نیازها و برنامه‌های آموزش حرفه‌ای حسابداری.
  - انجام پروژه‌های پژوهشی در زمینه‌های مختلف حرفه و انتشار حاصل مطالعات و تحقیقات
  - تدوین ضوابط اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای
  - ایجاد ارتباط و هماهنگی بین اعضای آیفک و تبادل دانش و اطلاعات
  - برگزاری سمینارها و کنگره‌های منطقه‌ای و بین‌المللی
- آیفک وظایف خود را در یک سازمان کار منسجم و منظم انجام می‌دهد. بار اصلی پیشبرد وظایف و مسئولیت‌ها بر دوش کمیته‌های آیفک است که فعال‌ترین آنها عبارتند از:

- کمیته‌ی استانداردهای بین‌المللی.
  - کمیته‌ی آموزش.
  - کمیته‌ی حسابداری مالی و مدیریت (FMAC).
  - کمیته‌ی آیین رفتار حرفه‌ای.
- کمیته‌ی حسابداری مالی و مدیریت (FMAC)**
- FMAC یکی از محوری‌ترین و اثرگذارترین کمیته‌های آیفک است که مسئولیت و



می‌انجامد حاصل مطالعات، بررسی‌ها، پروژه‌ها، سیاست‌ها و راهبردها و سایر مسائلی که از قبل در دستور جلسه قرار گرفته و کارهای وسیع کارشناسی در مورد آنها انجام شده است مطرح و با دقت به تبادل نظر گذاشته می‌شود. نهایتاً از این مباحث راه کارها و محصولات قابل انتشار به دست می‌آید. در پایان مجدداً دستور کار و برنامه‌های آتی برای دوره‌ی شش‌ماهه‌ی بعد مشخص می‌شود و براساس آن تقسیم وظایف صورت می‌گیرد.

**خلاصه‌ی مباحث و مذاکرات اجلاس سیدنی**  
در اینجا ضروری است اشاره شود که تعدادی از اعضای کنونی FMAC از لحاظ دانش و تجربه در موقعیت‌های بسیار ممتاز قرار دارند و برخی از آنها در حرفه‌ی حسابداری مدیریت جزء چهره‌های سرشناس جهان‌اند. آنها در واقع اعضای شورای عالی یا مشاورین انجمن‌های حرفه‌ای بزرگ جهان مانند AICPA آمریکا، CIMA انگلستان، CMA کانادا و IMA آمریکا، اساتید صاحب نام در تدریس موضوعات رشته‌ی حسابداری به‌ویژه حسابداری مدیریت در دانشگاه‌های معتبر استرالیا، کانادا و آمریکا، مدیران مالی شرکت‌های بزرگی همانند فیلیس، Johnson & Johnson و British Oxygen و نیز مدیران موسسات حرفه‌ای بزرگ جهان‌اند.

رئوس مباحث عمده‌ی اجلاس سه روزه سیدنی عبارت بود از:

۱- راهبردهای FMAC در جهت تامین نیاز مشتریان (اعضاء) و نحوه سنجش عملکرد و موفقیت‌های آن.

۲- تغییر الگوی سازمان‌ها از وظیفه - محوری (Functional - based) به فرایند - محوری و ضرورت تغییر در حسابداری مدیریت جهت پاسخگویی به این تغییر الگو.

۳- اهمیت نگاه راهبردی به نحوه بهره‌مندی از منابع سازمان و نقش حسابداری مدیریت در مدیریت راهبردی منابع.

۴- حسابداری پیش‌گروانه و ضرورت پیش‌بینی آثار رویدادهای آتی و تغییر فرایندها بر صورتهای مالی.

۵- ضرورت بازنگری در برنامه‌های آموزشی انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری در جهت پرورش حسابداران نوین و چند بعدی شدن توانایی حسابداران.

اردیبهشت‌ماه ۱۳۸۱ نگارنده را به‌عنوان کاندیدای عضویت در FMAC معرفی کرد. خوشبختانه هیات عالی آیفک با توجه به عضویت نگارنده در انجمن حسابداران خبره مدیریت انگلستان (CIMA) و تجارب حرفه‌ای و آموزشی در زمینه‌ی حسابداری مدیریت با تقاضای انجمن موافقت کرد و در آذرماه ۱۳۸۱ جیمز، سیلف رسماً عضویت ما در FMAC را ابلاغ کرد. عضویت در هر یک از کمیته‌های آیفک در واقع به‌مفهوم پیوستن به جمع رهبری (Leadership) این نهاد بین‌المللی است و لذا افتخار و وجه امتیاز بزرگی برای انجمن ما به‌شمار می‌رود که در پایان این گزارش به آثار و نتایج آن خواهیم پرداخت.

### شیوه‌ی کار FMAC

سازمان FMAC از ۱) هیئت رئیسه (رئیس، دبیر کمیته و پژوهشگر)، ۲) اعضاء، که نماینده‌ی ۱۵ کشور عضو هستند، و ۳) مشاورین فنی (Technical Advisors) تشکیل می‌شود. نماینده‌ی هر کشور می‌تواند دو نفر مشاور فنی را برای همکاری و حضور در جلسات به FMAC معرفی نماید. با تصویب شورای عالی انجمن حسابداران خبره‌ی ایران (IICA) جمشید فراروی با توجه به عضویت در انجمن حسابداران خبره‌ی انگلستان وولز (ICAEW) و تجارب حرفه‌ای طولانی به عنوان مشاور فنی معرفی گردید و در این ماموریت حضور و همراهی بسیار موثری داشت.

FMAC وظایف خود را در چارچوبی دقیق و سامان یافته انجام می‌دهد و عضویت در این کمیته لزوماً باید با کار و مشارکت جدی همه‌ی اعضا و مشاورین همراه باشد. تقریباً ۶ ماه قبل از تشکیل جلسات حضوری کمیته، موضوعات قابل بحث و دستور کار مشخص می‌شود. طی این مدت مباحث از طریق رایانه با اعضا و مشاورین در میان گذاشته می‌شود و همگی در قوام بحثیدن و پروردن مطالب مشارکت می‌نمایند. به هر یک از اعضا یا انجمن‌های عضو FMAC مسئولیت‌هایی سپرده می‌شود که در قالب جدول زمانی باید آنها را به انجام برسانند و نتایج را در جلسات کمیته گزارش نمایند. در طول جلسات حضوری که معمولاً سه روز به طول

ماموریت اصلی آن انتشار رهنمودهای حسابداری مدیریت و توسعه و آسان‌سازی کاربرد آموزه‌های حسابداری مالی و حسابداری مدیریت در عرصه‌ی جهانی است. FMAC با خلاقیت و پیشگامی در حوزه‌ی اندیشه و عمل حسابداری نیازهای سازمانها را در استفاده از دانش نظری حسابداری و به‌کارگیری بهترین الگوهای عمل، به‌ویژه در حوزه‌ی حسابداری مدیریت، برآورده می‌نماید. به‌گفته‌ی آمار در حال حاضر در سراسر جهان بالغ بر ۶۰٪ از حسابداران وابسته به انجمن‌های عضو آیفک در حوزه‌ی اجرایی (مدیریت و مسئولیت‌های امور مالی سازمان‌ها و شرکت‌ها) به فعالیت اشتغال دارند که محصولات فکری، و حاصل پژوهش‌ها و مطالعات FMAC مستقیماً به کار آنها می‌آید. بدیهی است که با توجه به تحول و تغییرپذیری دائمی سازمان‌ها و انتظارات سهامداران و مدیران، FAMC نیز باید با پویایی و خلاقیت مستمر به شرح و بسط و ارتقا مفاهیم حسابداری مدیریت بپردازد.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک) با توجه به همین مسئولیت و رسالت سنگین بود که FMAC را برپا کرد. FMAC مرکب از ۱۵ عضو از انجمن‌های حرفه‌ای کشورهای عضو است. در حال حاضر اعضای این کمیته که برای مدت دو سال انتخاب می‌شوند از کشورهای آژانتین - استرالیا - اطریش - کانادا - فرانسه - هند - ایران - ایتالیا - مالزی - هلند - پاکستان - سودان - ترکیه - انگلستان و آمریکا هستند.

### انجمن ما به عضویت FMAC درآمد

اعضای FMAC را هیات عالی آیفک (IFAC Board) گزینش و گمارش می‌کند. بدین نحو که هر ساله انجمن‌های عضو آیفک نمایندگان خود را که از دانش و تجارب لازم برخوردارند به هیات عالی آیفک معرفی می‌نمایند. در واقع این گزینش در فرایند یک رقابت و روش ارزیابی جدی صورت می‌پذیرد.

اعضا برای تبادل نظر و برنامه‌ریزی و پیشبرد کارهایی که بر عهده کمیته FMAC است هر ۶ ماه یکبار در یک کشور که میزبانی کمیته را برعهده دارد گرد هم می‌آیند و به بحث و تبادل نظر و کار گروهی و کارگاهی وسیع می‌پردازند. انجمن حسابداران خبره ایران، در

۶- رهنمودهای حسابداری مدیریت و نحوه‌ی انسجام بخشیدن و جامعیت بخشیدن به رهنمودهای منتشر شده‌ی اعضا.

۷- مرور پروژه‌های پژوهشی در جریان و تعیین پروژه‌های پژوهشی آتی.

۸- مرور انتشارات FMAC در سال گذشته و تعیین موضوعات محوری انتشارات آتی.

هر یک از اعضای FMAC و مشاورین فنی آنان باید در تعدادی از کمیته‌های فرعی (sub-committee) عضویت یابند تا از این طریق و در قالب کارگروهی به پیشبرد وظایف، مسئولیت‌ها و پروژه‌های FMAC یاری رسانند.

براساس اعلام ما و نیز موافقت اعضای FMAC نگارنده به عضویت کمیته‌ی گزینش و داوری مقالات برگزیده و کمیته‌ی تدوین راهبرد و بهبود عملکرد FMAC درآمد و آقای فراروی در دو کمیته‌ی نوآوری در حسابداری مدیریت و کمیته‌ی آموزش حسابداری مدیریت عضو شد.

انتخاب و پیوستن ما به کمیته‌های فرعی یاد شده موقعیت مناسبی را برای حضور فعال انجمن حسابداران خبره‌ی ایران در FMAC فراهم می‌سازد که البته این مهم ضرورتاً باید توأم با کار و تلاش مستمر انجمن در مشارکتی فعالانه تجلی پیدا کند. قبل از آنکه ما در اجلاس حضور یابیم بالغ بر ۵۰۰ صفحه مطلب فنی و پرمحتوا را علاوه بر کتابها و حاصل پژوهش‌های منتشره مطالعه کردیم و با سابقه‌ی ذهنی روشن و دقیق در جلسات حضور یافتیم که طبعاً این فرایند برای اجلاس بعدی تکرار خواهد شد.

تصمیم‌گیری در مورد سیاست‌ها و برنامه‌ها با رای‌گیری اعضا انجام می‌گیرد که در حال حاضر ایران (انجمن حسابداران خبره‌ی ایران) یک رای در این کمیته دارد که به این ترتیب در شکل‌گیری آیسندگی حرفه حسابداری و حسابداری مدیریت نقش و مشارکت دارد.

### کار عظیم پروژه‌های پژوهشی / انتشارات

نکته قابل توجه تعداد پروژه‌ها و حجم نوشته‌ها و مطالبی است که منظم‌اً توسط اعضا به پیش می‌رود و تهیه و نشر می‌یابد. در حال حاضر ۱۲ پروژه که بسیاری از آنها دارای ابعاد و

دامنه‌ی قابل ملاحظه‌ای است و می‌تواند در سطح جهانی بر حرفه‌ی حسابداری و به‌ویژه حسابداری مدیریت اثرگذار در جریان تکمیل است. عناوین برخی از این پروژه‌ها عبارت است از: (۱) مدیریت ریسک، (۲) مدیریت فرایندهای راهبردی، (۳) رهنمودها و استانداردهای عملی برتر، (۴) شیوه‌های عمل برای بنگاه‌های کوچک و میان اندازه، (۵) شفاف‌سازی عملکرد شرکت‌های سهامی، (۶) حسابداری زیست محیطی، (۷) حسابداری مدیریت در کشورهای روبه توسعه، (۸) کیفیت سود خالص.

به‌علاوه طی یک سال گذشته ۴ عنوان کتاب توسط FMAC منتشر شده است که عبارت‌اند از:

- مدیر مالی در سال ۲۰۱۰ (CFO 2010)
- ویژگی‌های حسابداری مدیریت / شرایط احراز شایستگی حسابداران مدیریت
- مجموعه مقالات برگزیده‌ی سال ۲۰۰۱
- سمت‌گیری از حسابداری به مدیریت: تحول یک حرفه

### دست‌آوردها/ وظایف پیش‌روی

عضویت نماینده‌ی انجمن حسابداران خبره‌ی ایران در یکی از کمیته‌های مهم فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک) که برای نخستین بار رخ می‌دهد امکان مشارکت انجمن ما را در مدیریت آیفک فراهم آورده است و بدون شک یک افتخار و موقعیت ویژه و مغتنم برای انجمن و هم‌چنین حرفه‌ی حسابداری ایران است. برخی از جوانب مثبت و شمرافزین این حضور عبارت‌اند از:

- ۱- مطرح شدن نام ایران در یکی از نهادهای علمی و حرفه‌ای بین‌المللی
- ۲- آشنایی عمیق با مباحث روز دنیا و فراهم شدن امکان انتقال دانش و تجارب جهانی و دستیابی به منابع غنی و گسترده و احاطه به مباحث جهت تهیه‌ی مقالات و برگزاری سمینارها
- ۳- مشارکت در روند ارتقاء و اعتلای حسابداری، به‌ویژه حسابداری مدیریت، از طریق حضور در کمیته‌های فرعی FMAC.
- ۴- فراهم شدن امکان مشارکت انجمن در

پروژه‌های تحقیقاتی که حرفه ما از آن دور مانده است.

۵- امکان دستیابی به تجارب، منابع و شیوه‌های آموزش حسابداری مدیریت برای تدوین و توسعه‌ی برنامه‌های آموزشی انجمن.

۶- فراهم شدن زمینه‌های ارتقاء دانش و حرفه‌ی حسابداری مدیریت در ایران که از سطح کاربرد آن در سایر کشورها سخت فاصله گرفته‌ایم.

و اما تحقق نتایج فوق خود مستلزم تدارک و تمهیداتی است که محتاج همیاری و حمایت ارکان مختلف انجمن شامل اعضای شورای عالی کمیته‌های انجمن و مجمع انجمن است. در این جهت ضروری است شورای عالی انجمن سیاست خود را بر توسعه و تقویت روابط بین‌المللی متمرکز سازد و حضور انجمن در محافل بین‌المللی حرفه‌ای را سرلوحه‌ی راهبردهای خود قرار دهد. بیش از هر چیز ضروری است تدابیری اندیشیده شود که حاصل پژوهش‌ها و مطالعات FMAC که می‌تواند کاربرد وسیعی در جامعه‌ی حرفه‌ای ما داشته باشد ترجمه و باگسترده‌ی انتشار یابد و در دسترس اعضای ما، جامعه‌ی مدیریتی و سازمان‌ها و نهادهای مختلف اقتصادی قرار گیرد. متقابلاً ما نیز باید به تدریج بتوانیم از طریق انجمن و با کمک اعضای توانا و صاحب دانش، به‌ویژه آن بخش از اعضای انجمن که دوره‌های پژوهشی و تکمیلی دانشگاهی را گذرانده‌اند یا در حال گذراندن می‌باشند و صاحب‌نظران دیگر در ارائه‌ی مقالات و انجام پژوهش‌ها و انتشار حاصل آنها به مراجع حسابداری جهانی نقش و جایگاه شایسته‌ی خویش را بیابیم.

این امر در گرو هم‌یاری همه‌ی مراکز و نهادهای عضو خانواده‌ی حسابداری کشور و حمایت بی‌دریغ مراجع دولتی و بخش‌های مختلف اقتصادی است و حمایت مادی و معنوی همگان را طلب می‌نماید.

### پی‌نوشت

- ۱- برای آشنایی بیشتر با آیفک نگاه کنید به "پیدایش فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک)"، مجله‌ی حسابداری، شماره‌ی ۱۲۱ صص ۶-۱۲.

# مقدمه‌ای بر گزارش GAAP 2001 - مقایسه استانداردهای ملی با استانداردهای بین‌المللی

احمد ثابت مظفری

## درباره‌ی احمد ثابت مظفری

احمد ثابت مظفری در ۲۹ تیرماه ۱۳۱۸ در تهران به دنیا آمد. وی در سال ۱۳۴۸ از مدرسه‌ی عالی بازرگانی با درجه‌ی کارشناسی فارغ‌التحصیل شد. در سال ۱۳۴۹ به انگلستان رفت و در سال ۱۳۵۴ به عضویت پیوسته‌ی انجمن حسابداران خیره‌ی بریتانیا یا ACCA درآمد. مظفری هم چنین عضو شاغل جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران (IACPA) و عضو (حسابدار مستقل) انجمن حسابداران خیره‌ی ایران (IICA) است.

مظفری در حال حاضر شریک موسسه‌ی تدوینکو است و در سال‌های ۱۳۷۹ و ۱۳۸۰ سرپرستی کارگروه‌های GAAP2000 و GAAP2001 تدوینکو را برعهده داشته است.

## اشاره

در خیر نامه‌های آیفک آمده است که هفت موسسه از بین بزرگ‌ترین موسسات حسابداری بین‌المللی شامل اندرسون، بی‌دی‌او، دیلویت توش توماتسو، ارنست اند یانگ، گرندتورتو، کی پی ام جی، و پرایس واتر هاوس کوپرز نشریه‌ای را با عنوان گزارش اصول حسابداری پذیرفته شده سال ۲۰۰۱ (GAAP 2001) منتشر کرده‌اند.

در این گزارش، استانداردهای حسابداری ۶۲ کشور از جمله ایران با استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IAS) مقایسه و موارد افتراق آنها در زمینه‌هایی چون بازشناسی، اندازه‌گیری و

متفاوتی در صورت‌های مالی به کار رود و به‌ویژه بازشناسی درآمد و هزینه‌ها و میانی اندازه‌گیری و افشای آنها با هم متفاوت باشد.

## پیشینه

برای یکسان‌سازی و هماهنگی استانداردهای حسابداری در سطح جهان و رفع تفاوت‌های میان آنها در سال ۱۹۷۳ کارگروه استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) که در حال حاضر به هیات استانداردهای گزارشدهی مالی (IRSB) تغییر نام داده است، با حضور انجمن‌های حرفه‌ای کشورهای آمریکا، انگلستان، آلمان، فرانسه، کانادا، ژاپن، ایرلند، هلند، استرالیا و مکزیک تشکیل شد.

هدف از تشکیل این هیات عبارت است از:

(۱) تهیه و تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری فهم‌پذیر و اجرا شدنی که منتج به صورت‌های مالی شفاف، و مقایسه‌پذیر برای استفاده‌کنندگان آنها گردد.

(۲) تشویق برای به کار بردن استانداردهای بین‌المللی.

(۳) از بسین بردن یا کاهش تفاوت‌های استانداردهای ملی و بین‌المللی و پیدا کردن راه حل مناسب برای به کارگیری آنها به‌رغم تفاوت‌های موجود.

اعضای IRSB (شامل چهارده انجمن حرفه‌ای و چهار سازمان بین‌المللی در سال ۲۰۰۰)، عضو آیفک نیز می‌باشند. رابطه‌ی بین IRSB و IFAC را یک کارگروه مشترک مشخص می‌کند که اعضای آن جملگی در تدوین

افشاء برشمرده شده است.

مقایسه‌بخش مربوط به ایران را کارگروه‌ی از موسسه‌ی حسابرسی تدوینکو به سرپرستی احمد ثابت مظفری انجام داده است. گفتنی است که تدوینکو نماینده‌ی Ernest & Young در ایران است. این نوشتار نیز که به قلم احمد ثابت مظفری نوشته شده است به اجمال پیشینه و محتوای گزارش اصول حسابداری پذیرفته شده سال ۲۰۰۱ را معرفی می‌کند.

## مقدمه

پیشرفت سریع ارتباطات و گسترده‌ی بازارهای سرمایه در سطح جهان، ضرورت ثبات رویه در حسابداری و حسابرسی و یکسان‌سازی استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی را اجتناب‌ناپذیر ساخته است. استفاده‌کنندگان صورت‌ها و اطلاعات مالی مانند مدیران، سرمایه‌گذاران، موسسات اعتباری و بانک‌ها همواره مایل‌اند که این صورت‌ها براساس اصول و استانداردهای یکسان تهیه شود تا در مقایسه‌ها، نتیجه‌گیری‌ها و تصمیمات خود دچار اشکال نشوند. البته تهیه استانداردهای حسابداری که بتوان آنها را در سطح بین‌المللی به مرحله اجرا گذاشت کار آسانی نیست، به همین جهت در تمام کشورها، تفاوت‌های ناشی از مسائل اقتصادی، اجتماعی، قانونی و حتی نوع و نگرش استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی سبب شده است تا اصطلاحات، مفاهیم، روش‌های بازشناسی، فنون اندازه‌گیری و افشاگری‌های

استانداردهای بین‌المللی حسابداری توسط IASC اتفاق نظر دارند.

کار IRSB (سلف آن IASC) تاثیر فوق‌العاده‌ای در یکسان‌سازی استانداردهای حسابداری داشته است. بعضی از کشورها که استاندارد ندارند، استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IAS) را به رسمیت شناخته‌اند و بعضی دیگر با تغییر مختصر آنها را به اجرا گذارده‌اند.

هم‌چنین در سال ۲۰۰۱ کمیسیون اروپا به کلیه‌ی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اتحادیه اروپا توصیه کرد که از سال ۲۰۰۵، صورتهای مالی تلفیقی خود براساس IAS تهیه نمایند. بنابراین هفت موسسه‌ای که نام آنها در بالا ذکر شد تصمیم گرفتند تا زمانی که استانداردهای حسابداری فراگیر و بین‌المللی شود، استانداردهای حسابداری کشورهای مختلف را با هم مقایسه و تفاوت‌های عمده آنها را مشخص کنند. این امر شفاف‌سازی و مقایسه‌ی صورت‌های مالی را ممکن می‌سازد و به استفاده‌کنندگان از آنها کمک می‌کند تا درک بهتری از صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای متفاوت به دست آورند.

### تهیه‌ی گزارش GAAP 2001 و بخش مربوط به ایران

همان‌طور که گفته شد گزارش GAAP 2001 به صورت یک پروژه توسط کارگروهی متشکل از هفت موسسه‌ی حرفه‌ای بین‌المللی مذکور و نمایندگان آنها در ۶۲ کشور از جمله ایران انجام پذیرفت. موسسه Ernest & Young International (E&Y) یکی از هفت موسسه‌ی یاد شده مسئولیت انجام این پروژه را برای نه کشور شامل ایران، ایتالیا، فنلاند، مکزیک، نیوزلاند، اسلوانی، سوئد، سوئیس و نروژ به عهده گرفت. در ایران موسسه‌ی تدوینکو به عنوان نماینده‌ی E&Y داوطلب شد تا در انجام این پروژه هماهنگی‌های لازم را به عمل آورد. در سال ۱۳۷۹ تدوینکو کارگروهی را موسوم به کارگروه GAAP 2000 به سرپرستی نگارنده مامور کرد تا "استانداردهای حسابداری" را با استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IAS) مقایسه کند.

در آن سال هنوز استانداردهای حسابداری ایران عنوان "رهنمود" را برخوردار داشت و مرحله‌ی آزمایشی را می‌گذراند. بنابراین کارگروه GAAP 2001 رهنمودهای حسابداری شامل ۱۸ باینه را با IAS مقایسه کرد و نتیجه را به کارگروه مقایسه‌ی استانداردهای هفت موسسه مذکور منعکس کرد که خلاصه‌ی آن در نشریه GAAP2000 منتشر گردید. تدوینکو هم‌چنین از همکاری دکتر حسین کثیری عضو کمیته‌ی فنی و کمیته‌ی تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی برخوردار گردید.

در سال ۱۳۸۰ رهنمودها به استانداردها تغییر نام دادند و پس از بازبینی در نشریه‌ی شماره ۱۴۵ سازمان حسابرسی در کنار ۴ استاندارد جدید منتشر شدند. در همین سال که مقارن با سال ۲۰۰۱ است هفت موسسه‌ی مذکور تصمیم گرفتند ویراست ۲۰۰۱ اصول پذیرفته شده حسابداری را به چاپ برسانند. بر همین اساس مسئولیت مقایسه‌ی استانداردهای حسابداری در ایران با IAS مجدداً به تدوینکو سپرده شد و این موسسه مجدداً کارگروهی را موسوم به کارگروه GAAP 2001 به ریاست نگارنده برای این منظور به کار گمارد. این کارگروه IAS را با استانداردها مقایسه کرد که حاصل این مقایسه در گزارش GAAP 2001 در بخش مربوط به ایران منعکس است.

مقایسه IAS با استانداردهای ملی کاری دشوار، پرمسئولیت و کاملاً تخصصی و وقت‌گیر بود و همکاری زیاد اهل فن را می‌طلبد. موسسه‌ی تدوینکو در آغاز سعی بر جلب همکاری داوطلبانه‌ی اهل حرفه داشت که با استقبال لازم روبرو نشد. اما در این رابطه از مشاوره‌ی برخی از همکاران تدوینکو به‌ویژه ایرج هادوی و همچنین دیگر همکاران حرفه به ویژه امیر پوریان‌سب و موسسه‌ی حسابرسی حسام استفاده گردید. GAAP 2001 برای سال مالی منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۰۱ (۱۰ دی ۱۳۸۰) خلاصه و تهیه شده است و در آن تعدیلاتی نسبت به GAAP 2000 انجام پذیرفته است. در سال ۲۰۰۰ استانداردهای تعداد زیادی از کشورها با IAS اختلاف داشت که در ۲۰۰۱ این تعداد به حدود ۳۰ کشور بالغ گردید. در این

سال انتشار دو استاندارد جدید IAS 39 (افزایهای مالی - بازشناسی و اندازه‌گیری) و IAS 40 (سرمایه‌گذاری در املاک) موجب تفاوت‌های بیشتری میان IASها با استانداردهای ملی کشورها شد. عمده‌ترین تفاوت‌های بین IASها و استانداردهای کشورهای مقایسه شده در موارد زیر به چشم می‌خورد:

- حسابداری ترکیب واحدهای تجاری،
- افشا معاملات با اشخاص وابسته،
- ذخیره مزایای پایان خدمت و بازنشستگی،
- شناخت و اندازه‌گیری داراییها و اوراق بهادار و زیان حاصل از کاهش ارزش داراییها، و
- حسابداری قسمت‌های واحد تجاری.

در سال آینده IRSB یا هیئت استانداردهای گزارشدهی مالی در نظر دارد در محتوای بعضی از استانداردهای خود تجدید نظر کند مثلاً حق انتخاب از بین چند رویه را تنها به یک رویه محدود کند. بر این اساس انتظار می‌رود که تفاوت‌های استانداردهای ملی با IASها بیشتر گردد.

### نکاتی چند پیرامون گزارش GAAP 2001

۱- در تهیه GAAP 2001 فقط حدود ۸۰٪ از مطالب IASها با موارد مشابه در استانداردهای ملی مقایسه شده است بنابراین ممکن است موارد مهم دیگری هم باشد که در این نشریه نیامده است اما می‌تواند در مقایسات بین صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای ملی متفاوت مورد مقایسه قرار گیرد.

۲- گزارش GAAP 2001 بیشتر روی صورت‌های مالی تلفیقی و به‌خصوص برای شرکت‌هایی پذیرفته شده در بورس‌های سهام تاکید دارد. برای بنگاه‌های اقتصادی دیگر مثل بانک‌ها و شرکت‌های بیمه موارد بیشتری از استانداردها باید با یکدیگر مقایسه شود.

۳- در بعضی از کشورها استاندارد برای مقایسه وجود نداشته و یا در بعضی دیگر مقایسه با آنچه در عمل انجام می‌شود، صورت گرفته است.

۴- در GAAP 2001 مقطع ۳۱ دسامبر ۲۰۰۱ در نظر گرفته شده با استثناء ژاپن و هندوستان که سال مالی آنها یعنی ۳۱ مارس ۲۰۰۲ نیز لحاظ شده است. ■

# کاهش جرایم چک - گذاری اجتناب ناپذیر

سازوکار بازار، شیوهی استفاده از چک را رقم می‌زند و دولتمردان و قانون‌گذاران باید قانون را در خدمت مبادلات مبتنی بر صدور چک و استفاده از آن قرار دهند

ناصر پرتوی

مدرس دانشگاه و کارشناس ارشد حسابداری

و قابل قبول بازار و برای تحقق بخشیدن به اهداف یاد شده لازم است طرح پیشنهادی در قالب مراحل ذیل به همراه راهکارهای موازی اجرا شود:

## مراحل طرح

مرحله اول - در این مرحله باید از تعدد حساب جاری در نزد شعب یک بانک جلوگیری به عمل آید. بنابراین باید اشخاص حقیقی فقط در یکی از شعب بانکها دارای حساب جاری باشند. در غیر این صورت باید حساب جاری یا حسابهای جاری اضافی مسدود شود. زمان اجرای این مرحله حداکثر ۴ ماه پیشنهاد می‌شود طی این مدت کلیه بانکها باید نسبت به انسداد حساب جاری‌های اضافی اقدام کنند. اجرای این مرحله در گرو انجام مرحله دوم است.

مرحله دوم - در این مرحله هدف اصلی محدود ساختن هر شخص حقیقی به داشتن تنها یک حساب جاری در سطح کشور است و بلافاصله باید پس از مرحله اول اجرا

مرکزی، بانکهای کشور و اشخاص حقیقی و حقوقی به صورت مستقیم یا غیرمستقیم از چک و پیامدهای آن متاثر می‌شوند. در این نوشتار نگارنده می‌کوشد تا راهکاری سهل و عملی را در خصوص استفاده از چک پیشنهاد کند. این پیشنهاد از شیوهی عمل کنونی برگرفته شده است و باعث می‌شود تعداد جرائم چک به حداقل ممکن فرو کاسته شود. این طرح پیشنهادی، اهداف زیر را برآورده می‌کند:

- ۱- کاهش صدور چک‌های بی‌محل
- ۲- کاهش حجم کاذب پول در گردش
- ۳- کاهش حجم کاذب عملیات بانکی مربوط به حسابهای جاری
- ۴- افزایش کارایی بانکها و ایجاد فرصت زمانی برای کارکنان آنها
- ۵- شناسایی مودیان مالیاتی جدید
- ۶- شناسایی سریعتر افراد متخلف و جلوگیری از لطمات بیشتر
- ۷- جلوگیری از شغلهای کاذب و دلال‌بازی
- ۸- دسترسی به سایر سازوکارهای دادوستد

چندی است که در محافل اقتصادی، بانکی، حقوقی و نیز در روزنامه‌ها و مجلات گوناگون و به‌ویژه در مجلس شورای اسلامی از قانون چک انتقادهای زیادی به‌عمل می‌آید و راه حل‌ها و پیشنهادهای اصلاحی ارائه می‌شود. هر شخص یا سازمانی دیدگاه و خواست خود را پیشنهاد می‌کند. اغلب این پیشنهادها بخشی‌نگر است و به اهداف و شیوهی استفاده از چک با جامعیت نگاه نمی‌کند.

گفتنی است که سازوکار بازار، شیوهی استفاده از چک را رقم می‌زند و دولتمردان و قانون‌گذاران باید قانون را در خدمت مبادلات مبتنی بر صدور چک و استفاده از آن قرار دهند. بدین معنی که قانون چک باید به گونه‌ای وضع شود تا به عنوان یک ابزار دادوستد در خدمت جامعه‌ی تجاری باشد و با شیوهی استفاده‌ی کنونی از چک در اقتصاد همخوانی داشته باشد و در عین حال از مفاسد آن پیشگیری کند.

دادگستری، وزارت دارایی، بانک

شود. کلیه اشخاص حقیقی باید ملزم شوند فقط یک حساب جاری در نظام بانکی کشور داشته باشند. در غیراین صورت باید حسابهای جاری اضافی مسدود شود. زمان انجام این مرحله نیز ۴ ماه پیشنهاده می شود طی این مدت افتتاح هرگونه حساب جاری یا درخواست صدور دسته چک نیز مضمول این مرحله خواهد بود. کلیه بانکها با هماهنگی قبلی (استعلام) از بانک مرکزی، مجری و مسئول خواهند بود. برای اجرای این مرحله و مرحله قبیل لازم است یک بانک اطلاعاتی، دائماً اطلاعات حسابهای جاری را روزآمد کند.

مرحله سوم - یکی از اهداف این مرحله، جلوگیری از افتتاح یا انسداد حساب جاری اشخاص مجهول یا افراد معلوم اما با آدرس های واهی است. برای این کار اشخاص حقیقی را باید به چهار گروه متمایز تقسیم کرد:

۱- اشخاص حقیقی پیشه ور، دارای مکان مشخص شغلی معتبر صنفی یا اتحادیه یا نظایر آن

۲- اشخاص حقیقی کارمند دولت یا تحت پوشش سازمان تامین اجتماعی اعم از شاغل یا بازنشسته

۳- خویش فرمایان

۴- سایر اشخاص حقیقی که در سه طبقه بندی فوق قرار نمی گیرند (فاقد شغل مشخص)

گروه اول - افراد گروه یک باید حساب جاری خود را به نزدیک ترین بانک در محل شغل خود انتقال دهند. احراز موضوع از طریق شعبه بانک مربوط انجام خواهد گرفت. و بانک (به انتخاب دارنده حساب جاری) دسته چک ۲۵ یا ۵۰ برگی در اختیار آنان قرار می دهد.

گروه دوم - افراد گروه دوم فقط از طریق درخواست کارفرما باید حساب جاری افتتاح کنند و شکل ظاهری دسته چک این افراد باید با دسته چک گروه اول متفاوت باشد. بانک فقط باید دسته چک ۲۵ برگی در اختیار گروه دوم گذارد.

گروه سوم - اشخاص گروه سوم برای افتتاح حساب جاری باید حداقل دو معرف (شخص حقیقی یا حقوقی) که در همان شعبه حساب جاری دارند، داشته باشند. در این خصوص هر شخص حقیقی یا حقوقی تنها می تواند معرف دو نفر باشد. بانک باید دسته چک ۲۵ برگی در اختیار گروه سوم قرار دهد.

گروه چهارم - اشخاص گروه چهارم که ممکن است در بین آنها افراد متمکن نیز وجود داشته باشد، فعالیت اقتصادی جاری یا مستمر ندارند ولی به منظور سهولت در دریافت و پرداخت خود، از چک استفاده می کنند. افتتاح حساب جاری برای این افراد همانند گروه سوم است. بانک باید دسته چک ۱۰ برگی در اختیار گروه چهارم قرار دهد.

### راهکارهای موازی

مراحل سه گانه قبل، در صورتی نتیجه خواهد داد که راهکارهای زیر به صورت موازی و مستمر از ابتدا تا انتها انجام شود:

۱) صدور دسته چک جدید باید منوط به استفاده و ارائه حداقل ۸۰ درصد از چکهای آخرین دسته چک صادره باشد. بدیهی است که صددرصد چکهای مربوط به دسته چکهای قبل از آن نیز باید به بانک ارائه شده باشد.

۲) تحویل دسته چک فقط باید از طریق نظام پستی به اقامتگاه یا محل کسب اعلام شده شخص حقیقی صورت گیرد و دسته چک نباید در محل بانک تحویل گردد. بدین صورت در مقاطع مختلف زمانی می توان اقامتگاه یا محل کسب افراد را شناسایی کرد. دسته چک باید از زمانی که صاحب حساب جاری آن را درخواست می کند، حداکثر ظرف سه روز تحویل شود.

۳) با صدور اولین چک بی محل، نباید دسته چک جدید صادر شود، دارنده حساب جاری باید ترتیب پرداخت چک بی محل (برگشتی) را بدهد. این اتفاق حداکثر یک بار در سال مجاز است. بدین معنی که اگر شخص دو فقره چک بی محل در یک سال

صادر کند و حتی ترتیب پرداخت آنها را نیز بدهد باز هم، تا یک سال از دریافت دسته چک جدید محروم باشد، یک سال محرومیت وی از زمان تسویه دومین چک بی محل آغاز خواهد شد. بدیهی است تا زمانی که وجه اولین (سقف مجاز) چک بی محل را دارنده حساب پرداخت نکند، دسته چک جدید صادر نخواهد شد.

۴) شعبات هر بانک ملزم به ارائه کلیه خدمات مربوط به حساب جاری مشتری در کلیه شعب خود هستند (سیستم یکپارچه در هر بانک).

۵) مشخصات کامل دارنده چک شامل مشخصات شناسنامه ای، کد پستی، کد اقتصادی، کد ملی، آدرس جدید و آدرس معرفین همواره باید در بانک موجود باشد.

۶) نام و نام خانوادگی و کد ملی باید در روی هر برگ چک دارنده حساب جاری ثبت شود.

گفتنی است که معضل چک با کوشش همگانی برطرف خواهد شد. سهم نگارنده در این کوشش همگانی ارائه طرحی عملی برای فروکاستن از فرکانس جرایم چک و بالا بردن اعتماد عمومی نسبت به این وسیله بانکی، مبادلاتی، تامین مالی و ... است.

افزون بر این به نظر می رسد این طرح در صورتی قرین موفقیت خواهد بود که جنبه های کیفی صدور چک بی محل نیز کماکان معتبر و مستدام باشد.

### تسلیم

#### آقای ابوالقاسم سمیعی

مشاور محترم وزیر امور اقتصادی

و دارایی

مصیبت وارده را تسلیم عرض نموده، بقای

عمر شما و بازماندگان شما را آرزومندیم.

انجمن حسابداران خبره ایران

## مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی

و کارکنان که همراه با ارزشهای اخلاقی، تعهد و مسئولیت پاسخگویی است، تکیه کرد. چارچوبهای جدید کنترل بر افزایش سطح مسئولیت پاسخگویی نسبت به کسب نتایج و کاهش و حذف کنترل‌های غیر ضروری تاکید دارد و متناسب با تفویض اختیارات کافی برای تصمیم‌گیری به مقامات مسئول، از آنها انتظار می‌رود در مورد منابعی که برای تحقق اهداف معین در اختیار آنها قرار گرفته است، مسئولیت پاسخگویی خود را ادا کنند.

قوانین و مقررات اغلب کشورها نیز در حال تغییر به سمت اندازه‌گیری نتایج و تاکید بر نتایج عملکرد سازمانهای بزرگ بخش عمومی است. به عنوان مثال در سال ۱۹۹۳ قانونی تحت عنوان "نتایج عملکرد دولت" در امریکا به تصویب رسید که اهداف آن عبارت‌اند از: الف - بهبود اطمینان عمومی در مورد قابلیت‌های دولت مرکزی، از طریق الزام دستگاه‌های اجرایی به پاسخگویی منظم در مورد تحقق اهداف و نتایج برنامه‌های مصوب؛

ب - انجام اصلاحات ضروری عملکرد از طریق اجرای موردی طرحها و پروژه‌هایی با اهداف تعیین شده، اندازه‌گیری عملکرد این قبیل برنامه در مقایسه با اهداف تعیین شده و ارائه گزارش لازم درباره پیشرفتهای حاصل شده؛

ج - اصلاح اثربخشی و مسئولیت پاسخگویی برنامه دولت مرکزی از طریق تأکید بر نتایج، کیفیت خدمات و

تاکید بر کسب نتایج در تناقض خواهد بود. در حالی که با بسط گستره مفهوم کنترل و تغییر این مفهوم از "عامل محدودیت" به "عامل فراهم‌کننده شرایط برای تحقق اهداف سازمان"، این مشکل حل خواهد شد. در صورتی که کنترل با این مفهوم مورد استفاده قرار گیرد، مکمل تفویض اختیار و خلاقیت و نوآوری خواهد گردید. همراه با روند تفویض اختیار و خلاقیت و نوآوری، یک روند تغییر در مبانی کنترل نیز به وجود آمده است. بدین معنی که مقررات و مراحل متمرکز کاهش یافته و جای خود را به مسئولیت پاسخگویی بر مبنای کسب نتایج داده است. سیستمهای کنترل سنتی عمدتاً برای پیروی کارکنان از دستورالعملها و جلوگیری از خطا و اشتباه طراحی می‌شد. این قبیل سیستمهای کنترلی بر مبنای این فرضیه طراحی می‌شد که مدیران بهتر می‌دانند و اجرای آن کنترلها موکول به رعایت موبه‌موی روشها و رویه‌های انجام فعالیت و تصمیمات از سوی کارکنان بود. سیستمهای کنترلی سنتی در زمانی می‌توانند به صورت مؤثر عمل کنند که عوامل محیطی ثابت باشند و امور نیز روزمره و پیش‌بینی‌پذیر. اما دنیای عمل و واقعیت در حال حاضر بسیار پیچیده و غیرقابل پیش‌بینی است و تغییرات آنقدر سریع صورت می‌گیرد که نمی‌توان مقررات تفصیلی و مشروحی را تدوین کرد که قادر باشد کلیه وقایع را کنترل کند. بنابراین باید به روش و قضاوت مسئولین

نوآوری بسیاری از راههایی را که مدیریت خواهان انجام آن است خلاصه می‌کند. تفویض اختیار شامل شرکت دادن کلیه نیروها در تصمیم‌گیریهایی است که منجر به نتایج مورد نظر خواهد گردید. ابتکار و خلاقیت متضمن تشویق نیروها به انجام اصلاحات مداوم در تولید کالا و خدمات و یا کاهش بهای تمام شده آنها است. تفویض اختیار و نوآوری عمدتاً بر کسب نتایج و کاهش کنترل تاکید دارند.

علاوه بر مفاهیم تفویض اختیار و خلاقیت و نوآوری، باید به مفاهیم مسئولیت پاسخگویی و کنترل که از ابزارهای اساسی و مهم هستند توجه کافی کرد. اگر به مفاهیم مسئولیت پاسخگویی و کنترل تکیه نکنیم، تفویض اختیار به خودسری و خلاقیت و نوآوری به هرج و مرج تبدیل خواهد شد. مسئولیت پاسخگویی نه تنها مستلزم گزارش نتایج تحقق یافته سازمان است، بلکه شامل طراحی و تدوین راهها و برنامه‌های رسیدن به اهداف و اعمال مدیریت بر منابع سازمان نیز می‌شود. به همین ترتیب، کنترل از یک سو در برگیرنده شیوه‌هایی است که شرایط تحقق اهداف سازمان را فراهم می‌کند و از سوی دیگر شامل حذف کنترل‌های غیر ضروری و حصول اطمینان از اثربخشی کنترل‌های موجود است.

ممکن است برخی این گونه تصور کنند که چون کنترل محدودیت ایجاد می‌کند، لذا برقراری کنترل‌های لازم برای تحقق اهداف سازمان، با تفویض اختیار و

رضایت شهروندان (مشتریان)؛

د- کمک به مدیران دولت مرکزی به منظور اصلاح و بهبود ارائه خدمات، از طریق الزام آنها به تدوین برنامه برای تحقق اهداف و فراهم کردن اطلاعات در مورد نتایج برنامه‌ها و کیفیت خدمات؛

ه- بهبود تصمیم‌گیری نمایندگان مردم از طریق تهیه اطلاعات واقعی در مورد تحقق اهداف قانونی و اثربخشی و کارایی مصرف منابع و برنامه‌های دولت مرکزی؛ و

د- بهبود مدیریت داخلی دولت مرکزی. گفتنی است که نتایج عملیات تحت تاثیر ترکیبی از عملکرد و شرایط قرار می‌گیرد. به همین دلیل در اندازه‌گیری نتایج، جداسازی عملکرد از شرایط از اهمیت برخوردار ملاحظه‌ای برخوردار است و مدیران و مقامات مسئول منحصرأ در مورد عملکرد مسئولیت پاسخگویی دارند.

### مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های مالی و عملیاتی در ایران

اگر چه ارزیابی وضعیت پاسخگویی و کنترل‌های بخش عمومی در ایران و ارائه یک نظر کارشناسی در مورد آن مستلزم اجرای پروژه‌ای پژوهشی است و از حوصله‌ایسن نوشتار خارج است، لیکن ارائه تصویری از وضعیت کلی پاسخگویی و کنترل‌های مالی و عملیاتی دولت جمهوری اسلامی ایران تا حدودی امکان‌پذیر است. به همین منظور ابتدا مبانی قانونی مسئولیت پاسخگویی دولت ارائه و سپس وضعیت

پاسخگویی مالی و عملیاتی به اجمال بررسی می‌شود.

مبانی قانونی: همان‌طور که قبلاً بیان گردید، حدود و دامنه مسئولیت پاسخگویی دولت را قوانین اساسی و عادی کشورها تعیین می‌کند. بنابراین مبانی قانونی مسئولیت پاسخگویی دولت و مقامات رسمی و همچنین حقوق شهروندان از قانون اساسی این قبیل کشورها قابل استخراج است. به عنوان مثال، اصل ۵۶ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران حق حاکمیت مردم را که هدیه‌ای الهی است مورد تاکید قرار می‌دهد و تصریح می‌کند:

“حاکمیت مطلق بر جهان و انسان از آن خداست و هم او، انسان را بر سر نوشت اجتماعی خویش حاکم ساخته است. هیچ کس نمی‌تواند این حق الهی را از انسان سلب کند یا در خدمت منافع فرد یا گروهی خاص قرار دهد و ملت این حق خداداد را از طرفی که در اصول بعد می‌آید اعمال می‌کند”

در اصل ششم همان قانون نیز آمده است که امور کشور به اتکای آرای عمومی اداره می‌شود و از راه انتخابات، رئیس‌جمهور، نمایندگان مجلس شورای اسلامی و اعضای شوراهای انتخاب می‌شوند. اصل هفتم قانون مذکور تاکید می‌کند که مجلس شورای اسلامی و شوراهای اسلامی استان، شهرستان، محل، بخش و روستا از ارکان تصمیم‌گیری و اداره امور کشورند. برطبق اصول قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، حق حاکمیت متعلق به مردم است که به صورت مستقیم و از راه

انتخابات به نمایندگان مجلس و رئیس‌جمهور و به صورت غیرمستقیم و از طریق انتخاب خبرگان رهبری به مقام رهبری تفویض می‌شود. سلسله مراتب مسئولیت پاسخگویی عمومی نیز برطبق قانون مذکور به نحوی پیش‌بینی شده است که تمام مقامات منتخب مردم در برابر شهروندان نسبت به اعمالی که انجام می‌دهند و تصمیماتی که در مورد مصرف منابع مالی عمومی برای تحقق اهداف پیش‌بینی شده در برنامه‌های مصوب اتخاذ می‌کنند، مسئول‌اند و باید به طریق مقتضی از جمله گزارش‌دهی مالی و عملیاتی پاسخگو باشند.

از آنجا که تجزیه و تحلیل کلیه اصول قانون اساسی که به مقوله مسئولیت پاسخگویی عمومی و حق پاسخ‌خواهی شهروندان ارتباط دارد از حوصله این نوشتار خارج است، به همین دلیل منحصرأً به این مطلب اکتفا می‌شود که در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، اصول لازم دایر بر الزام مقامات منتخب و منصوب به پاسخگویی عمومی و همچنین حق پاسخ‌خواهی شهروندان و نمایندگان قانونی ایشان، پیش‌بینی شده است.<sup>۴</sup>

وضعیت کنونی مسئولیت پاسخگویی. همان‌طور که قبلاً بیان گردید، مفاهیمی نظیر مسئولیت پاسخگویی عمومی و حق پاسخ‌خواهی شهروندان ریشه در فلسفه سیاسی حاکم بر نظام‌های مردم‌سالار دارد. در کشوری نظیر ایران که دوهزار و پانصد سال تحت حاکمیت شاهان بوده است، این قبیل مفاهیم



جایگاهی نداشته است، در این نوع رژیم‌های سیاسی که در دنیای امروز تقریباً منسوخ گردیده‌اند، مقامات مسئول نه تنها خود را ملزم به پاسخگویی عمومی نمی‌دانند بلکه مدعی پاسخ‌خواهی از مردم نیز هستند. در چنین کشورهایی بسیاری از مسئولین و کارکنان به جای آنکه خود را خدمتگزار مردم بدانند، خویش را در جایگاه قدرت احساس می‌کنند، لذا دگرگون کردن این نگرش و ذهنیت، مستلزم فراهم شدن زمینه‌های فرهنگی و سازوکارهای قانونی و عملی خواهد بود. مبانی قانونی لازم برای تحقق مسئولیت پاسخگویی عمومی با تصویب قانون اساسی فراهم گردیده است و فرهنگ پاسخگویی نیز از زمان استقرار دولت جمهوری اسلامی ایران، در بین مقامات منتخب و مسئول ترویج یافته و در چند ساله اخیر هم ارتقا یافته است، لیکن هنوز به وضع نسبتاً قابل قبولی نرسیده است.

مسئولیت پاسخگویی عمومی مفهوم گسترده‌ای دارد که بخشی از آن به مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی اختصاص می‌یابد. تحقق مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی در هر کشوری، علاوه بر نیاز به پیش‌بینی اصول بنیادی برای آن در قانون اساسی، مستلزم تصویب قوانین عادی الزام آور و طراحی و تدوین سازوکارهای عملی برای ایفای آن است. در طول سالهای پس از انقلاب، به دلایل مشکلاتی که وجود داشته است، قوانین و مقررات شفاف و سازوکارهای عملی برای تحقق

مسئولیت پاسخگویی مالی در مورد منابع مالی مصرف شده و مسئولیت پاسخگویی عملیاتی برای برنامه‌های مصوب، مورد توجه و تاکید کافی قرار نگرفته است. بنابراین طرحهایی که بخواهد سازوکارهای عملی برای پاسخگویی واقعی دولت و واحدهای تابعه فراهم کند و حق پاسخ‌خواهی ملت را براساس چارچوبهای مشخص و از طریق ابزارهای مناسب تحقق بخشد، ارائه نشده و قوانین عادی الزام‌آوری هم برای انجام این مهم به تصویب نرسیده است. به عنوان مثال دولت و سازمانهای مجری برنامه‌های اول و دوم توسعه اقتصادی اجتماعی و فرهنگی، باید در پایان سالهای اجرای برنامه، گزارشی از وضعیت و چگونگی اجرای آنها تنظیم و با انتشار آن مردم را در جریان تحقق اهداف برنامه‌های مورد نظر قرار می‌داد. اگرچه ممکن است دولت گزارشهایی به صورت موردی و مستقیم (از طریق رسانه‌ها) یا غیرمستقیم (از طریق نمایندگان) در مورد تحقق اهداف برنامه‌ها ارائه، یا با تنظیم صورتحسابهای عملکرد سالانه بودجه کل کشور و تسلیم آن به دیوان محاسبات کشور، مسئولیت پاسخگویی مالی مربوط به این برنامه‌ها را تا حدودی ایفا کرده باشد، لیکن مردم که صاحبان اصلی حق محسوب می‌شوند، به دلایل زیر در جریان کامل این برنامه‌ها و چگونگی تحقق اهداف آنها قرار نگرفته‌اند.

الف - صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور که در اجرای قانون

تفریح بودجه در سالهای پس از انقلاب تنظیم و به دیوان محاسبات کشور تسلیم می‌شود، صرفاً مجموعه‌ای از جداولی است که در آن درآمدهای پیش‌بینی شده با درآمدهای واقعی و اعتبارات مصوب با هزینه و سایر پرداختهای واقعی، مقایسه می‌شود. بنابراین وضعیت مالی دولت در طول سالهای برنامه در آن منعکس نمی‌گردد و داراییهای سرمایه‌ای حاصل از اجرای برنامه و بدهیهای بلندمدت عمومی ناشی از اجرای برنامه در آن، درج نمی‌شود تا مردم از وضعیت و شرایط مالی دولت مطلع گردند.

ب - صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور و گزارش تفریح بودجه تنظیمی از سوی دیوان محاسبات کشور که حاوی اظهار نظر تخصصی دیوان مذکور در خصوص ارقام مندرج در صورتحساب مورد بحث است، به رغم تصریح قسمت اخیر اصل ۵۵ قانون اساسی، در دسترس عموم مردم قرار نگرفته است.

ج - دستگاههای اجرایی که برطبق ماده ۹۶ قانون محاسبات عمومی مکلف شده‌اند، حداکثر شش ماه پس از هر سال مالی گزارش عملیات انجام شده طی آن سال را براساس اهداف پیش‌بینی شده در بودجه مصوب، به دیوان محاسبات کشور و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال کنند، ارائه نداده‌اند.

د - نارساییهای نظام حسابداری و گزارشدهی مالی مورد عمل دولت که در جای مناسب باید مورد بحث قرار گیرد،

قادر به ارائه گزارش لازم از عملکرد واقعی دولت نیست و به همین دلیل، مسئولیت پاسخگویی مالی تحت تاثیر قرار می‌گیرد.

سیستم کنترل بودجه‌ای. در حال حاضر سیستم کنترل بودجه‌ای مورد عمل دستگاههای اجرایی ایران به دلیل عدم استفاده از روش حسابداری دو طرفه و عدم ارتباط با سیستم حسابداری مالی و همچنین عدم ارتباط با سیستم حسابداری اموال و داراییهای سرمایه‌ای، از کفایت لازم برخوردار نیست و قادر به کنترل اعتبار برنامه‌های مصوب نمی‌باشد. به بیان دیگر سیستم کنترل بودجه‌ای مورد عمل، اجرای واقعی بودجه برنامه‌ای را تضمین نمی‌کند و قادر به جلوگیری از جابه‌جایی غیرقانونی اعتبارات برنامه‌ها و فعالیتها نیست. عدم ارتباط سیستم کنترل بودجه‌ای با سیستم حسابداری اموال و داراییهای سرمایه‌ای دستگاههای اجرایی، شرایط لازم را برای استفاده ناصحیح از اموال و داراییهای سرمایه‌ای و به‌کارگیری آنها در اهدافی غیر از اهداف مصوب، فراهم می‌کند. برای رفع این قبیل نارساییها، سیستم کنترل بودجه‌ای دستگاههای اجرایی باید به نحوی طراحی و اجرا شود که ضمن برقراری ارتباط با سیستم حسابداری مالی و سیستم حسابداری اموال، از هرگونه استفاده ناصحیح از اموال و داراییهای خریداری شده از محل اعتبارات طرحها، برنامه‌ها و فعالیتها جلوگیری کند.

نظام حسابداری و گزارشگری مالی. همان‌طور که قبلاً بیان گردید، تحقق مسئولیت پاسخگویی و حق پاسخ‌خواهی شهروندان، در مورد تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی، از طریق نظام حسابداری و گزارشدهی مالی صورت می‌پذیرد. بنابراین دستگاههای اجرایی و دولت باید از طریق تنظیم و انتشار گزارشهای مالی و عملیاتی سالانه، مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی اقدام کنند. شهروندان از طریق دسترسی به این اطلاعات و یاری گرفتن از حساب‌برسان مستقل می‌توانند گزارشهای مالی و عملیاتی دستگاههای اجرایی و دولت را ارزیابی و نسبت به آن قضاوت کنند.

سیستم حسابداری مورد عمل دستگاههای اجرایی به دلایل زیر، از کفایت لازم برای پاسخگویی مالی و عملیاتی برخوردار نیست.

الف - مبنای حسابداری. سیستم حسابداری وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی ایران بر مبنای نقدی طراحی و اجرا می‌شود. بدین معنی که درآمدها منحصرأ در زمان وصول و هزینه‌ها در زمان تحویل کالا یا انجام خدمت و پرداخت وجه آن، شناسایی و ثبت می‌شوند. از آنجا که مبنای نقدی قادر به شناسایی و انعکاس درآمدها و هزینه‌های واقعی دوره مالی دستگاههای مذکور نیست، لذا سیستم حسابداری مورد عمل آنها از کفایت لازم برای تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی برخوردار نبوده و فاقد کنترل‌های کافی بر روی مطالبات و

تعهدات این قبیل دستگاههای اجرایی است.

ب - معیار اندازه‌گیری. با اینکه معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی و مبنای تعهدی تعدیل شده در حسابداری حسابهای مستقل مورد استفاده در فعالیتهای دولتی (غیرانتفاعی) در اصول و استانداردهای پذیرفته شده برخی کشورها نظیر دولتهای ایالتی و مرکزی امریکا تجویز شده است، در عین حال در این قبیل کشورها استفاده از معیار اندازه‌گیری منابع اقتصادی و مبنای تعهدی کامل در تهیه گزارشهای مالی یکپارچه دستگاههای اجرایی الزامی است. در حسابداری وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی ایران که مجری فعالیتهای غیرانتفاعی دولت‌اند ضمن به‌کارگیری مبنای نقدی منحصراً از معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی استفاده می‌شود و از تهیه گزارشهای مالی یکپارچه مبتنی بر معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی که موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی می‌گردد، خودداری می‌شود.

ج - استفاده از روش حسابداری یک‌طرفه. حسابهای بودجه‌ای و حسابهای اموال و داراییهای سرمایه‌ای، با استفاده از روش حسابداری ساده در دفاتر آماري نگهداری می‌شوند. این قبیل دفاتر با دفاتر حسابداری مورد استفاده در سیستم حسابداری مالی مرتبط نیست و وضعیت آنها در صورتهای مالی ماهانه و سالانه وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی منعکس نمی‌شود. بنابراین سطح مسئولیت پاسخگویی حسابداری و

# اخبار حرفه

براساس اعلام دبیرخانه‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران (IACPA) هیات مدیره‌ی جامعه در تاریخ ۱۳۸۰/۱۲/۲۶ اعضای کار گروه تخصصی آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای، و در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۲۸ اعضای چهارگروه تخصصی شامل فنی و استانداردها، قوانین، کنترل کیفیت و موسسات حسابرسی، و آموزش و کارآموزی را منصوب کرد.

دکتر علی ثقفی رئیس هیات مدیره و دبیرکل جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران می‌گوید: «کار گروه‌های تخصصی نماد حضور اعضای جامعه در فرایند خود نظمی هستند و با تشکیل آنها می‌توان گفت از این پس سرنوشت جامعه به خواست و اراده و تصمیمات اعضای جامعه بستگی دارد». وی هم چنین خاطر نشان می‌سازد که: «اعضای کار گروه‌ها از میان خبرگان جامعه برگزیده شده‌اند، هم چنین در آینده نیز کار گروه‌های فرعی نیز تشکیل خواهند شد».

گفتنی است که براساس تصمیمات شورای عالی و هیات مدیره‌ی جامعه دو ادغام در کار گروه‌های تخصصی پیش‌بینی شده در ماده ۱۴ اساسنامه‌ی جامعه حسابداران حسابداری صورت پذیر بدین ترتیب که کار گروه‌های فنی و استانداردها با هم ادغام شدند و کار گروه‌های کنترل کیفیت و موسسات حسابرسی نیز با یکدیگر. اعضای کار گروه‌ها عبارت‌اند از:

## کار گروه فنی و استانداردها

- ۱- سیروس شمس
- ۲- دکتر محسن خوش طینت
- ۳- دکتر موسی بزرگ اصل
- ۴- حسین کثیری
- ۵- مجتبی علیمیرزایی
- ۶- حمیدرضا ارجمندی
- ۷- محمد جم

## کار گروه کنترل کیفیت و موسسات حسابرسی

- ۱- محمدرضا گلچین پور
- ۲- جواد بستانیان
- ۳- خسرو پور معمار
- ۴- سیامک جوانبخت
- ۵- ابراهیم نعمت پزوه

## کار گروه قوانین و مقررات

- ۱- سعید جمشیدی فر
- ۲- اصغر طهوری
- ۳- محمد علی بیک پور
- ۴- فرشاد اسکندریاتی
- ۵- احمد عبایی کویایی
- ۶- فریدون کشانی
- ۷- قاسم مرآتی

## کار گروه آموزش و کارآموزی

- ۱- دکتر علی ثقفی (رئیس)
- ۲- عزیز عالی ور
- ۳- ابوالقاسم فخاریان
- ۴- اصغر خرمی دیزجی
- ۵- منصور شمس احمدی

## کار گروه آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای

- ۱- بهروز وقتی
- ۲- فریده شیرازی
- ۳- محمود محمدزاده
- ۴- ایرج نیک‌نژاد
- ۵- محمد علی ذهبی

# اخبار آیفک



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

حسابداران دنیا به منظور حفاظت از منافع عمومی است. آیفک، سازمانی جهان‌گستر در حرفه‌ی حسابداری است. رسالت آیفک توسعه و ارتقاء حرفه به منظور ارائه خدماتی با کیفیت برتر در جهت منافع عمومی است. ■

در نشست نوامبر هیات عالی آیفک سه سازمان دیگر به عضویت آیفک درآمدند. هیات عالی آیفک، در نشست نوامبر خود سه سازمان جدید را به عضویت دائم خود در آورد. این سه عبارت‌اند از: (۱) مجلس ملی حساب‌برسان قانونی لهستان، (۲) انجمن حساب‌برسان حرفه‌ای روسیه، (۳) مجلس حساب‌برسان اسلوواکی. با این حساب تعداد اعضای آیفک به ۱۵۶ سازمان حرفه‌ای حسابداری در ۱۱۴ کشور بالغ گردید. این سازمان‌ها نماینده‌ی بیش از ۲/۴ میلیون حسابدار در سراسر جهان‌اند. انجمن حسابداران خبره‌ی ایران (IICA) نیز با بیش از ۲۰۰۰ عضو یکی از این سازمان‌ها است.

هیات عالی آیفک هم چنین موجودیت فدراسیون منطقه‌ای حسابداران و

می‌شود. افزون بر این ریسک‌های پرشمار برخاسته از پول‌شویی را مطرح می‌کند و به حسابداران راه‌های عملی را نشان می‌دهد تا به کمک آنها بتوانند این ریسک‌ها را مهار کنند.

آکسی فوجی‌نوما، صدر آیفک خاطر نشان می‌سازد که: "تا این اواخر، نبرد بر علیه پول‌شویی و تبهکاری مالی به حوزه‌ی قضایی محدود می‌شد اما تقریباً از ۱۵ سال پیش به این طرف "حسابداران قانونی" نیروهای خود را با قانون پیوند زده‌اند و با تکیه بر مهارت‌های خود در کشف فعالیت‌های پول‌شویی از دفاتر و مدارک "نهادهای مالی زخم خورده" سهم‌گرفته‌اند.

فوجی‌نوما بیان می‌کند "حالا دولت‌ها، صنایع و پیشه‌ها بیش از پیش به حرفه عنایت دارند. و این رویکرد دو علت می‌تواند داشته باشد: اول، نظارت بر کوشش‌های پول‌شو و کشف آنها و دوم، ایجاد و تقویت کنترل‌ها و حفاظت در برابر پول‌شویی، پول‌شویان و هم‌دستانشان در تبهکاری‌های مالی سازمان یافته".

این نشریه در واقع بخشی از تلاش‌های آیفک برای کمک به

نشریه‌ی جدید "ضدپول‌شویی" بر نقش حسابداران تاکید می‌ورزد

(نیویورک / ۹ ژانویه‌ی سال ۲۰۰۲) - فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک) از همه‌ی حسابداران دنیا مصرانه درخواست می‌کند تا در مبارزه بر علیه پول‌شویی مشارکت جویند. هیات عالی آیفک چاپ یک نشریه‌ی رسمی با درون‌مایه‌ی ضدپول‌شویی را تصویب کرد. این سند در بین ۱۵۶ سازمان عضو و ۲/۴ میلیون حسابدار توزیع خواهد شد و همچنین به طور گسترده در وب‌گاه آیفک (<http://www.ifac.org>) منتشر می‌شود.

این نشریه به بررسی نقش حسابداران - اعم از حساب‌برسان مستقل، حسابداران مدیریتی یا دیگر کارورزان حسابداری، اعم از خصوصی و دولتی - می‌پردازد. در این نشریه همچنین درباره‌ی نمودگارهای بالقوه‌ی پول‌شویی، افزایش آگاهی حسابداران از تعهدات حرفه‌ای خود برای مقابله با پول‌شویی ناشی از ارتشاء، ترویج ترانمایی مالی، و حفاظت از مالکیت خصوصی و حقوق مصرف‌کنندگان و نیز خدمات حرفه‌ای حسابرسی بحث

حسابرسان بین‌المللی اوراسیا را به رسمیت شناخت.<sup>۴</sup>

- 1- National Chamber of Statutory Auditors of Poland
- 2- Institute of professional Accountants of Russia
- 3- Slovak Chamber of Auditors
- 4- International Regional Federation of Accountants ■

قواعد جدید استقلال به آیین‌نامه‌ی اخلاقیات آیفک اضافه شد

آیفک، "آیین‌نامه‌ی اخلاقیات حسابداران حرفه‌ای"<sup>۱</sup> خود را با افزودن قواعد جدید استقلال، روزآمد کرد. این آیین‌نامه، اصول بنیادینی را شرح می‌دهد که حسابداران حرفه‌ای ملزم‌اند آنها را در حین ایفای مسئولیت خود به منظور حفظ منافع عمومی رعایت کنند. این آیین‌نامه هم‌چنین در برگزیده‌ی اصولی اخلاقی است که تمام حسابداران حرفه‌ای باید آنها را رعایت کنند. هم‌چنین این آیین‌نامه در بین اصول مربوط به حسابداران حرفه‌ای بخش عمومی و اصول استقلال ناظر بر حسابداران شاغل در بخش‌های تجارت و صنعت فرق می‌گذارد و آنها را به تفکیک برمی‌شمرد.

این آیین‌نامه را می‌توان از وب‌گاه آیفک (<http://www.ifac.org>) بدون هزینه دان لود کرد. نسخه‌های چاپی را

می‌توان از طریق کتاب‌فروشی برخط سفارش داد.

1- Code of Ethics for Professional Accountants ■

گزارش اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری ۲۰۰۱ (GAAP 2001) منتشر شد

هفت موسسه از میان بزرگ‌ترین موسسات حسابرسی، گزارش اصول حسابداری پذیرفته شده حسابداری ۲۰۰۱ را تدوین کردند.

در این گزارش، استانداردهای حسابداری ملی ۶۲ کشور (از جمله ایران) با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی<sup>۲</sup> (با عنوان قبلی استانداردهای حسابداری بین‌المللی<sup>۳</sup>) مقایسه شده است. در این اثر هم‌چنین تحلیلی از تغییرات و پیشرفت‌های به عمل آمده در هر کشور در مقایسه با گزارش اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری ۲۰۰۰ (GAAP 2000) آورده شده است. ۶۲ کشور مورد بررسی صاحب ۹۵٪ از تولید ملی ناخالص و سرمایه‌ی بازارهای سهام در جهان هستند.

چند مورد از یافته‌های مهم این گزارش عبارت‌اند از:

● در حدود ۱۳ از کشورهای مورد بررسی درصدد پر کردن فاصله بین استانداردهای ملی و بین‌المللی هستند.

● در حدود نیمی از کشورهای مورد بررسی

استانداردها را اجرا نکرده‌اند یا به نظر نمی‌رسد که درصدد کاهش تفاوت‌ها باشند.

● اکثر تفاوت‌های عمده را می‌توان به چند استاندارد نسبتاً کوچک، شاید در

یکی از مهم‌ترین تفاوت‌ها به افشای طرف‌های وابسته مربوط است، که سرمایه‌گذاران و طرف‌های علاقه‌مند به نظارت عالی شرکتی به آن زیاد دلبستگی دارند.

گزارش پژوهشی اصول حسابداری پذیرفته ۲۰۰۱ را می‌توان در وب‌گاه نظر آزمایی بین‌المللی توسعه‌ی حسابداری<sup>۴</sup> (آی‌فد IFAD) به نشانی [www.ifad.net](http://www.ifad.net) یافت. IFAD را آیفک و بانک جهانی در ۱۹۹۹ به منظور ارتقای استانداردهای گزارشگری مالی و مقررات‌گذاری بازارهای سرمایه در سراسر جهان تاسیس کردند. نسخه‌های چاپی گزارش مذکور را می‌توان به وسیله‌ی تماس با رایانامه‌ی هی‌لی‌مید به نشانی [haylemead@vk.eyi.com](mailto:haylemead@vk.eyi.com) یا تلفن 44-207-951-8971 به دست آورد. هیچ هزینه‌ای از بابت این گزارش دریافت نمی‌شود.

- 1- GAAP 2001 Report
- 2- International Financial Reporting Standards (IFRs)
- 3- International Accounting Standards
- 4- International Forum of Accounting Development ■

دوره‌ی آموزشی CIMA، آموزش حسابداری در کلاس جهانی

## مرکز آموزش حسابداران خبره مدیریت

### ● هفتمین آزمون ورودی دوره آموزشی CIMA برگزار شد

○ هفتمین آزمون ورودی دوره‌ی آموزشی CIMA در دو نوبت در روزهای پنجم و بیست و هشتم اردیبهشت‌ماه ۱۳۸۱ با شرکت بیش از ۱۸۰ داوطلب در مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت برگزار شد.

بیش از ۱۸۰ داوطلب با درجات کارشناسی و کارشناسی ارشد حسابداری، گرایش‌های متفاوت اقتصاد و مدیریت، فنی و ریاضی و علوم تجربی در رده‌های سنی ۲۳ تا ۵۲ سال در این آزمون شرکت کردند. از این تعداد در حدود ۴۰ نفر در آزمون کتبی پذیرفته شدند که از آنها برای آزمون مصاحبه دعوت به عمل آمد. برای اولین بار ۱۳ نفر از داوطلبین توانستند با کسب حد نصاب نمره‌ی زبان مشمول سیستم وام شوند. این رقم در مقایسه با گذشته رشد قابل ملاحظه‌ای را نشان می‌دهد.

### ● وبگاه مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت راه‌اندازی شد

○ ویراست اولیه‌ی وبگاه مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت در ۱۳۸۱/۱/۱۸ با نشانی <http://cim.iranianica.com> راه‌اندازی شد.

این وبگاه به منظور برقراری ارتباط و تماس متقابل با داوطلبین ورود به دوره‌ی آموزش CIMA، دانشجویان، دانش‌آموختگان، اعضای CIMA و سایر بازدیدکنندگان طراحی شده است. ویراست کنونی در آینده‌ی تکمیل خواهد شد و به وبگاهی سودمند برای حرفه‌ی حسابداری تبدیل خواهد شد.

### ● بانک ملی و بانک تجارت از دوره‌ی آموزشی CIMA به گستردگی حمایت کردند.

بانک ملی و بانک تجارت هر یک در بخش نامه‌ای به تمام کارکنان واجد شرایط شرکت‌ها، شعب، ادارات و نیز اقمار خود اعلام نمودند که در صورت قبولی در دوره‌ی آموزشی CIMA آنها را بورسیه خواهند کرد.

این اقدام بانک ملی و بانک تجارت نشان از گرایش مدیریت آنها به ارتقاء کارکنان خود به کلاس جهانی حسابداری دارد. آنها در واقع با این تصمیم برآن هستند تا کیفیت نیروی انسانی خود را جهانی سازند و آنها را به دانش و تجربه‌ی روز جهان تجهیز کنند. در گذشته بانک‌ها همواره مجبور بودند نیروهای خود را به خارج از کشور، خاصه کشور انگلستان اعزام کنند تا آنها با اخذ گواهینامه‌های معتبر بین‌المللی بتوانند دستگاه عظیم بانکی کشور را اداره و راهبری کنند. اما اینک مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت این امکان را فراهم آورده است تا نیروهای آنها با هزینه بتوانند همان گواهی‌نامه‌ها را در ایران اخذ کنند. بانک‌ها نیز می‌توانند هم زمان در ضمن آموزش از خدمات نیروهای خود برخوردار شوند.

### ● هشتمین آزمون ورودی دوره آموزشی CIMA در ۱۳۸۱/۸/۱۶ برگزار خواهد شد

هشتمین آزمون ورودی دوره‌ی آموزشی CIMA در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۱۶ در مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت برگزار خواهد شد. امیرپوریان‌نسب، مدیر اجرایی مرکز، می‌گوید: «آزمون هشتم همانند آزمون‌های قبلی شامل آزمون زبان انگلیسی و آزمون هوش و استعداد ریاضی است. کماکان به کسانی که بیش از ۷۰٪ نمره‌ی آزمون را کسب کنند وام تحصیلی بدون بهره تعلق خواهد گرفت. از آنجا که مرکز در هر دوره تنها می‌تواند تعداد محدودی را جذب نماید بنابراین ثبت‌نام زود هنگام یک امتیاز مهم به شمار می‌آید.»

### تماس با مرکز آموزش حسابداران خبره مدیریت

آدرس: خیابان ستارخان-انتهای خسرو جنوبی - ضلع شرقی باشگاه شماره ۲ صنعت نفت

دانشکده حسابداری و علوم مالی نفت - طبقه چهارم

تلفن ۷-۴۲۲۲۴۸۶ - فاکس ۴۲۱۴۲۲۲

E-mail: [Cima@iranianica.com](mailto:Cima@iranianica.com)

# راهنمای موسسات حسابرسی

## فهرست

- ۱- آزمونگان
- ۲- اصول پایه
- ۳- ایران مشهود
- ۴- آزمون سامانه
- ۵- اصول پایه
- ۶- امین نفت
- ۷- به روز آوران
- ۸- بهر آد مشاور
- ۹- بیات رایان
- ۱۰- بیداران
- ۱۱- پارس
- ۱۲- تدوینکو
- ۱۳- تدبیر نظام گستر
- ۱۴- تفسیر
- ۱۵- تکیه
- ۱۶- حساب اندیشان
- ۱۷- 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
- ۲۸- طوس
- ۲۹- فریادید
- ۳۰- کاربرد ارقام
- ۳۱- کاربرد بیهوش
- ۳۲- مجریان پویا
- ۳۳- مختار و همکاران
- ۳۴- ممیز
- ۳۵- همیار حساب

## موسسه حسابرسی آزمونگان

### حسابداران مستقل:

- مهرداد آل علی
- فرهاد فرزاد

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

تلفن: ۸۸۰۳۴۶۵ - ۸۸۰۲۶۳۹ - ۸۷۵۷۳۴۰  
فاکس: ۸۷۵۷۳۴۱

نشانی: خیابان کریمخان زند - خیابان حافظ  
شماره ۷۰۱ - طبقه چهارم  
صندوق پستی: ۱۴۳۳۵-۷۹۷  
کد پستی: ۱۵۹۸۷۱۵۷۱۹

## 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: کسارگر 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
- هوشنگ منوچهری

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

تلفن: ۸۴۱۱۵۰۵ و ۸۴۲۳۵۳۴  
فاکس: ۸۴۱۱۵۰۵ و ۸۴۲۳۵۳۴

نشانی: تهران خیابان استاد مطهری  
جنب باشگاه بانک سپه ساختمان  
شماره ۴۳ طبقه چهارم

## 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 مفتاح  
شمالی - خیابان نوری اسفندیاری طبقه  
سوم پلاک ۳۸

## امین نفت

شرکت خدمات مدیریت  
(سهامی خاص)



### حسابدار مستقل:

- امین محبوبی

سایر خدمات:

- اداره امور سرمایه گذاری و سبد سهام
- ارزیابی سهام
- مشاوره مالی و اقتصادی

تلفن: ۶۴۰۴۳۴۴ - ۶۴۹۷۸۰۱  
فاکس: ۶۴۹۴۸۹۵

نشانی: تهران ۱۵۹۳۶ - خیابان طالقانی  
شماره ۷۸

Email: Aminnaft@caspiantet.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: ۱۴۱۵۵ - ۴۸۹۹

## انجمن حسابداران خیره ایران



تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶

۸۹۰۵۹۲۰

فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

Email: Anjoman@systemgroup.net

info@iranianica.com



### شرکت تدبیر نظام گستر

وابسته به سرمایه گذاری نیرو (سهامی خاص)

**حسابدار مستقل:**  
● محمدرضا آرون

حسابرسی و خدمات مالی و مشاوره مالیاتی

تلفن: ۰۹ 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 تیسر، 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: ۰۸-۸۷۸۲۰۹۶

فاکس: ۸۸۸۶۱۵۰

نشانی: خیابان ولیعصر، پانزین تراز 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: ۰۹-۸۷۵۲۷۴۷

فاکس: ۸۷۵۲۷۴۷

نشانی: خیابان دکتر بهشتی بین تقاطع

سهروردی و میترا، پلاک ۱۷۴، طبقه

سوم کدپستی ۱۵۷۷۹

صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۵۵۵۱

Email : Behrad@systemgroup.net

**حسابدار مستقل:**  
● حمزه پاکنیا

تلفن: ۰۲-۹۸۸۸۰۲-۶۵۰۵۳۸۳

فاکس: ۶۵۰۵۳۸۳

نشانی: خیابان ستارخان - انتهای خیابان

نهم دریا، نو پلاک ۷۵ طبقه اول

صندوق پستی: ۱۴۵۶۵/۳۳۳

### موسسه حسابرسی بیات رایان

**حسابداران مستقل:**

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

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

تلفن: ۸۸۲۶۶۸۴

۸۳۰۷۹۲۸

فاکس: ۸۳۰۷۹۲۷

نشانی: خیابان کریمخان زند - ایرانشهر شمالی -

شماره ۲۲۷ - ط ۲

Email : bayatrayan@neda.net



### انجمن حسابداران خبره ایران

تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶

۸۹۰۵۹۲۰

فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

Email: Anjoman@systemgroup.net

info@iranianica.com

### موسسه حسابرسی و خدمات

مالی

دایارایان

**حسابداران مستقل:**

- علی امانی
- غلامحسین دوانی
- رضا مستاجران

سایر خدمات: حسابرسی بازرسی قانونی -  
مشاوره مدیریت مالی، طراحی  
و پیاده سازی سیستم مالی،  
نظارت مالی و حسابداری و  
مالیاتی، نظارت بر امور تصفیه

تلفن: ۸۸۴۵۴۶۶-۸۸۴۵۴۶۳

فاکس: ۸۸۴۵۴۶۵

نشانی: خیابان کریمخان زند، ساختمان ۵۴،

شماره ۱۷

صندوق پستی: ۱۵۷۴۵-۹۴۷

Email: DAYA RAYAN@apadana.com



۱۷) موسسه حسابرسی و خدمات مالی

چکاد حساب‌اندیشان

حسابدار مستقل:

● مهربان ریحانی

تلفن: ۲۰۶۴۲۹۰

تلفن همراه: ۰۹۱۱۲۰۰۷۹۶۹

نشانی: تهران - خیابان جهان‌آرا - خیابان

۲۹ پلاک ۳۹ طبقه همکف

صندوق پستی: ۱۴۳۹۵-۱۵۹

۲۳) موسسه حسابرسی رهیافت حساب

تهران

حسابداران مستقل:

- عبدالجواد اسلامی
- فریدون ایزدینا
- محمدحسین توکلی
- محمدحسن زرین‌فکر
- هوشنگ غیبی

سایر خدمات: حسابرسی و ارائه خدمات مالی و سیستم

تلفن: ۸۹۷۷۶۷۲

فاکس: ۸۹۷۷۶۷۱

نشانی: تهران خیابان سیدجمال‌الدین اسدآبادی خیابان چهارم پلاک ۵

Email: rahyafteh@yahoo.com

۲۰) موسسه حسابرسی 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)، خیابان کامران، پلاک ۱۷/۱، واحد ۱ کدپستی ۱۴۱۵۸

۱۸) موسسه حسابرسی خیره

حسابداران مستقل:

- داود خمارلو
- نعمت‌اله علیخانی راد
- سیاوش سهیلی

سایر خدمات: طراحی سیستم - مشاوره امور مالی

تلفن: ۸۸۰۴۵۱۹-۲۱-۸۹۰۲۳۱۶

فاکس: ۸۹۰۲۳۴۰

نشانی: خیابان ولیعصر - کوی پزشکپور (شمال فروشگاه قدس) شماره ۲۳

کدپستی ۱۵۹۴۸

۲۱) موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

دیلمی‌پور و همکاران

حسابدار مستقل

● مصطفی دیلمی‌پور

سایر خدمات: مشاوره مالی و مالیاتی، طرح و اجرای سیستم‌های مکانیزه حسابداری و اداری، مشاوره سرمایه‌گذاری و ارزیابی سهام

تلفن: ۲۰۴۹۶۹۷-۲۰۴۹۶۶۱

فاکس: ۲۰۱۷۵۰۲

نشانی: بزرگراه آفریقا - شماره ۲۳

مجتمع اداری الهیه - واحد ۶۰۶

کدپستی ۱۹۶۶۷ تهران

Email: mossi@tavana.net

۲۴) شرکت حسابرسی 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 خیابان آزادگان، جنب بانک مسکن شعبه سعادت‌آباد، شماره ۹، طبقه دوم

صندوق پستی: ۸۱۶۴۵/۷۳۴

۲۲) رایمند (شرکت سهامی خاص)

حسابداران مستقل

- فریبرز امین
- همایون مشیرزاده

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

تلفن: ۸۹۰۹۷۱۸

فاکس: ۸۹۰۳۴۹۶

نشانی: خیابان زرتشت - شماره ۳۲

تهران ۱۴۱۵۸

Email: Rymand78@dpir.com

۱۹) موسسه حسابرسی

دش و همکاران

حسابداران مستقل:

- بهروز دارش
- سید حسین عرب‌زاده
- میلتن ایوان کریمیان

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

تلفن: ۶۹۴۵۴۶۷-۶۹۴۵۴۶۵

فاکس: ۶۴۲۹۹۷۱

نشانی: تهران - خیابان جمال‌زاده شمالی بالاتر از بلوار کشاورز روبروی بانک

ملی شماره ۲۵۳

صندوق پستی: ۱۴۱۸۵/۴۸۷

۲۵) موسسه حسابرسی شاهدان

حسابدار مستقل:

● منصور شمس‌احمدی

تلفن و فاکس: ۸۳۰۹۱۰۰

نشانی: خردمند شمالی شماره ۱۳۵ طبقه سوم

Email: Mansour sa@systemgroup.net

۲۶

### موسسه حسابرسی شراکت

#### حسابداران مستقل:

- سیروس گوهری
- مجیدکشورپژوه لنگرودی
- حسن فرنیبا

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

تلفن: ۸۷۱۷۶۵۱ - ۸۷۱۷۶۵۰  
فاکس: ۸۷۵۹۰۹۴

نشانی: خیابان قائم مقام فرامانی بعد از تهران کلینیک، ساختمان ۲۱۶ - طبقه چهارم، واحد ۳۵  
صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۶۶۶۶

۲۷

### موسسه حسابرسی شوقیان و همکاران

#### حسابدار مستقل:

- محمد شوقیان

سایر خدمات: طراحی سیستم (بهمراه نرم افزار 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

۲۸

### موسسه حسابرسی و مشاوره

#### فردا پدید

#### حسابدار مستقل:

- حمیدرضا ارجمندی

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

تلفن: ۸۸۹۰۱۲۰  
فاکس: ۸۸۰۶۰۶۵

نشانی: میدان جهاد (دکتر فاطمی)، خیابان کامران، پلاک ۱۷/۱، طبقه سوم، واحد هفتم کدپستی ۱۴۱۵۸۹۵۳۹۸  
صندوق پستی: ۱۴۱۵۵-۵۵۴۴

Email: fardapadid@email.com

Email: arjmandi@iranian ica.com

۲۹

### موسسه حسابرسی طوس

#### حسابداران مستقل:

- محمدعلی شعبانی سبزه میدانی
- علی دهدشتی

تلفن: ۶۷۰۴۴۲۵

فاکس: ۲۸۰۰۳۹۳

نشانی: خیابان انقلاب - چهارراه کالج  
خیابان خارک - پلاک ۱۲ - طبقه ۲

۳۰

### موسسه 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

۳۱

### موسسه حسابرسی کاربرد بگ بگ

#### حسابدار مستقل:

- منصور میرزاخانی

تلفن: ۰۳۱-۶۱۵۴۷۴

نشانی: اصفهان - خیابان آبدانا دوم کوی الفت، بن بست مهر شماره ۲۹ طبقه دوم  
اصفهان - صندوق پستی ۸۱۶۵۵-۳۴۴

۳۲

### موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت ممیز

#### حسابداران مستقل:

- محمد نبی داهی
- حسین سیادت خو (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

۳۳

### موسسه حسابرسی مختسار و همکاران

عضو گروه بین المللی Moores Rowland International

#### حسابداران مستقل:

- نصرالله مختار
- بهرام غیایی
- عباسعلی دهدشتی نژاد

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

۳۴

### موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

#### مُجربان 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 فرح انگیز پ ۳

۳۵



#### همیار حساب

### موسسه حسابرسی و خدمات مالی

#### حسابداران مستقل:

- نریمان شعربافی
- مسعود مبارک
- محمدتقی سلیمانیا

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

تلفن: ۸۰۶۳۲۷۴

فاکس: ۸۰۶۳۲۷۵

نشانی: خیابان سید جمال الدین اسدآبادی نیش خیابان ۳۷ ساختمان شماره ۳۵۵ طبقه اول

صندوق پستی: ۱۴۱۵۵-۱۶۴۳

## جستاری پیرامون ارزش دفتری و مبلغ دفتری

واژگان حسابداری مجموعه‌ای از اصطلاح‌های درون ساخته‌ی دانش حسابداری و نیز اصطلاح‌های برگرفته از دیگر دانش‌های اجتماعی است

مقدمه

تسا پیش از انتشار رهنمودهای حسابداری در سال ۱۳۷۷ و سپس استانداردهای حسابداری در سال ۱۳۸۰، در نشریه شماره ۲۴ موسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه، با عنوان شرکت سهامی عام نمونه، که در سال ۱۳۶۱ منتشر شد، و در پیوست نشریه شماره ۷۶ سازمان حسابرسی با عنوان صورتهای مالی اساسی، که در سال ۱۳۶۶ منتشر شد نمونه‌هایی از صورت‌خلاصه داراییهای ثابت به‌عنوان یادداشت همراه صورتهای مالی ارائه شد که در آنها

حمیدرضا علمشاهی

در استاندارد حسابداری شماره ۱۱-

حسابداری داراییهای ثابت مشهود - اصطلاح مبلغ دفتری با مفهوم ارزش ترازنامه‌ای دارایی به‌کار گرفته شد و برپایه آن، در یادداشتهای همراه صورتهای مالی نمونه که، در نشریه شماره ۱۳۷ سازمان حسابرسی پیشنهاد شده است، اصطلاح مبلغ دفتری جایگزین ارزش دفتری در صورت‌خلاصه داراییهای ثابت شد.

با این جایگزینی احتمالاً این پرسش نیز برای شماری از همکاران در حرفه مطرح شده است که تفاوت این دو اصطلاح در چیست و اساساً چرا چنین جایگزینی صورت پذیرفته است.

این پرسش، دستمایه این

نوشتار درباره اصطلاحهای حسابداری و چگونگی تعاریف آنها در استانداردها و فرهنگهای حسابداری است که ضمن آن به

الگوی تهیه یادداشتهای همراه صورتهای مالی در بیشتر واحدهای انتفاعی بود. اما در رهنمود حسابداری شماره ۱۱ و پس از آن

اصطلاح ارزش دفتری برای بازتاب ارزش داراییهای ثابت در تاریخ ترازنامه به‌کار می‌رفت. همین صورت‌خلاصه نمونه، سالها



تعاریف ارائه شده برای اصطلاحهای پیش گفته نیز پرداخته می‌شود.

### جستاری در اصطلاحهای حسابداری ارزش دفتری و مبلغ دفتری

چامسکی در تشریح نظریه زبانشناسی خود با عنوان دستور گشتاری - زایشی، واژگان زبان را مجموعه‌ای از مدخلهای واژگانی معرفی می‌کند که هر یک از مدخلها از مشخصه‌های آوایی، معنایی و نحوی برخوردارند و سپس درباره مشخصه معنایی می‌افزاید، "مشخصه‌های معنایی باید کاملاً انتزاعی باشند و علاوه بر این احتمالاً باید انواعی از پیوندهای درونی میان آنها برقرار باشد که گاه ساخت میدانی نامیده می‌شود." تبعاً اصطلاحهای علمی رایج در یک زبان به‌عنوان وابستگان واژگان آن زبان نیز از چنین تعاریف واژگانی برخوردارند.

در واقع وجود تعاریف روشن و رسا از اصطلاحهای به‌کار گرفته شده در یک دانش، لازمه درک و کاربست اثربخش آن دانش به‌شمار می‌آید و دانش حسابداری نیز در این مورد نه تنها از دانشهای دیگر مستثنی نیست بلکه به‌دلیل ارتباط ذاتی آن با اقتصاد، حقوق، بازرگانی و مدیریت مالی از جایگاه ویژه‌ای نیز برخوردار است.

برجسته‌ترین نمود در اثربخشی تعاریف موجود از اصطلاحهای حسابداری، در استفاده از گزارشهای گوناگون مالی و به‌ویژه صورتهای مالی با مقاصد همگانی نهفته است. بدون وجود تعاریف روشن از اصطلاحات به‌کار رفته در گزارشهای مالی تهیه شده، این‌گونه گزارشها نامفهوم یا مبهم خواهند بود و درست به‌همین دلیل است که بخشی از استانداردهای حسابداری به‌عنوان مبنای تهیه و انتشار صورتهای مالی نیز به تعاریف اصطلاحهای به‌کار رفته در متن

استاندها اختصاص یافته است تا از موارد ابهام پیشگیری شود.

واژگان حسابداری مجموعه‌ای است از اصطلاحهای درون ساخته دانش حسابداری و نیز اصطلاحهای برگرفته از دیگر دانشهای اجتماعی مرتبط با آن، اصطلاحهای درون ساخته حسابداری توسط حسابداران و انجمنها و هیئتهای حسابداری و برای اهداف نظری و کاربردی حسابداری ساخته شده‌اند و از این رو از تعاریفی صرفاً حسابداری نیز برخوردارند.

نکته شایان توجه در تعاریف اصطلاحهای حسابداری و به‌ویژه اصطلاحهای درون ساخته حسابداری همانا پیوند درونی میان آنهاست. بسیاری از اصطلاحهای حسابداری بر پایه و در ارتباط با دیگر اصطلاحهای حسابداری تعریف پذیرند و هرگونه نقص، ابهام یا تغییر در هر یک از تعاریف ارائه شده، با آثار پیوسته‌ای در سایر تعاریف همراه است.

در ادامه بحث دیده خواهد شد که چگونه اصطلاح مبلغ دفتری در ارتباط با مفاهیم و تعاریف بهای تمام شده تاریخی، تداوم فعالیت و ارزش دفتری تعریف پذیر است.

بهای تمام شده تاریخی

در اقتصاد گفته می‌شود کالاها هنگامی اقتصادی به‌شمار می‌آیند که ارزشمند باشند. بنابراین برای اینکه کالایی اقتصادی به‌شمار آید باید از ویژگیهای کیفی و کمی تعریف شده‌ای برخوردار باشد که مجموعاً ارزشمند بودن آن کالا را موجب شوند.

سودمندی و مبادله‌پذیری، ویژگیهای کیفی و کمی لازم برای ارزشمندی یک کالا به‌شمار می‌آیند. کالایی ارزش استفاده<sup>۱</sup> خواهد داشت که سودمند باشد و در تامین نیازهای انسانی بکار آید. با این ویژگی،

چنین کالایی مبادله‌پذیر نیز می‌گردد یعنی می‌تواند با سایر کالاهای مورد نیاز پایاپای شود پس دارای ارزش مبادله<sup>۲</sup> نیز خواهد بود. بنابراین می‌توان گفت ارزش اقتصادی یک کالا آمیزه‌ای از ارزش استفاده به‌عنوان ارزش کیفی<sup>۳</sup> از یک سو، و ارزش مبادله به‌عنوان ارزش کمی<sup>۴</sup> آن کالا از سوی دیگر است. هر چند که ارزش کیفی کالاها لزوماً متناسب با ارزش کمی آنها نیست. ارزش استفاده از آهن بسیار بیشتر از ارزش استفاده از طلا است در حالی که ارزش مبادله آهن بسیار کمتر از ارزش مبادله آن با طلا است و از همین رو است که اندکی زر به چندی از آهن می‌ارزد.

اگر چه ارزش استفاده مفهومی است کیفی و بنابراین غیرعینی و اندازه‌ناپذیر اما در برابر آن ارزش مبادله مفهومی است کمی و از این رو عینی و اندازه‌پذیر که وجود این‌گونه ارزش خود مستلزم وجود ارزش استفاده است.

ارزش کمی به مفهوم دانش اقتصاد، اساس اندازه‌گیریهای حسابداری است و مفهوم اساسی مبادله، اعم از انجام شده یا انجام‌پذیر، در تعریف ارزش (بهای تمام شده) تاریخی<sup>۵</sup>، ارزش جاری<sup>۶</sup>، ارزش جاری بازار<sup>۷</sup>، ارزش خالص بازیافتنی<sup>۸</sup> و ارزش کنونی خالص<sup>۹</sup> به‌عنوان صفات<sup>۱۰</sup> قابل اندازه‌گیری در حسابداری نهفته است.

تا پیش از پیدایش پول به‌عنوان ایاره (ارزش) مبادله‌ای کالاها، ارزش مبادله‌ای هر کالا در تبادل با کالای دیگر تعیین می‌شد. اما در مبادلات امروزی که عمدتاً توسط پول انجام می‌شود، قیمت‌های نسبی کالاها، شکل پولی ارزشهای مبادله‌ای کالاها به‌شمار می‌آیند، قیمت‌هایی که یا در مبادلات انجام شده تحقق می‌یابند و به آنها قیمت‌های مبادله تاریخی<sup>۱۱</sup> یا قیمت‌های تحصیل<sup>۱۲</sup> می‌گویند یا در مبادلات انجام‌پذیر تحقق

خواهند یافت و با عنوان **قیمتهای جاری**<sup>۱۳</sup> خوانده می‌شوند.

در فرهنگ بازرگانی کالینز، واژه قیمت چنین تعریف شده است: "مبلغ پولی درخواست شده یا پرداخت شده در مبادله کالاها یا خدمات".

در مفاهیم نظری گزارشگری مالی، در مبحث اندازه‌گیری در صورت‌های مالی آمده است: "یکی از معیارهای شناخت یک عنصر در صورت‌های مالی این است که آن عنصر را بتوان با قابلیت اتکای کافی به مبلغ پولی اندازه‌گیری کرد، شناخت اولیه اغلب از یک معامله مانند خرید دارایی نشأت می‌گیرد. بنابراین داراییها و بدهیها در بدوامر، معمولاً به بهای معامله ثبت می‌شوند در این مقطع بهای تمام شده تاریخی ثبت شده، معادل بهای جایگزینی است." (بند ۵-۲) و در ادامه در تشریح کاربرد و جوه قابل اندازه‌گیری پیش گفته در نظامهای اندازه‌گیری در حسابداری، افزوده شده است: "نظامهای اندازه‌گیری گوناگونی وجود دارد که می‌توان آنها را در حسابداری به کار گرفت. مهمترین ویژگی متمایز کننده آنها از یکدیگر، اتکا بر بهای تمام شده تاریخی یا ارزش جاری است. جهت تبیین اصول اندازه‌گیری، تمرکز بر این وجه تمایز مفید است و از این رو بحث آتی در قالب بهای تمام شده تاریخی و ارزش جاری ارائه می‌شود. سایر نظامهای اندازه‌گیری را می‌توان به عنوان گونه‌های دیگری در چارچوب دو طبقه کلی یاد شده مورد بحث قرار داد." (بند ۵-۱۰) و سپس در معرفی بیشتر نظام بهای تمام شده تاریخی ثبت شده، اضافه می‌کند: "در یک نظام مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی، داراییها و بدهیها به ارزش زمان تحصیل اندازه‌گیری می‌شوند و این ارزش معمولاً بهای تحصیل است. بدین ترتیب، بهای تمام شده

تاریخی، دارای دو خاصیت مهم است. خاصیت اول مبتنی بودن آن بر معاملات است و خاصیت دوم این است که بهای تمام شده تاریخی بیانگر ارزش جاری در زمان تحصیل است." (بند ۵-۱۱)

و سرانجام در استاندارد حسابداری شماره ۱۱- حسابداری داراییهای ثابت مشهود - بهای تمام شده دارایی را چنین تعریف می‌کند: "بهای تمام شده عبارت است از مبلغ وجه یا معادل نقد پرداختی یا ارزش منصفانه سایر مابه‌ازاهایی که جهت تحصیل یک دارایی در زمان تحصیل آن واگذار شده است."

چنین تعریفی از بهای تمام شده با اندکی تفاوت در بخش تعاریف استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۶ با عنوان اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات بازتاب دارد: "بهای تمام شده عبارت است از مبلغ وجه نقد یا معادل نقد پرداختی یا ارزش منصفانه سایر مابه‌ازاهای واگذار شده برای تحصیل یک دارایی در زمان تحصیل یا ساخت آن." به این ترتیب در تعریف استاندارد بین‌المللی حسابداری از بهای تمام شده، ساخت دارایی، به عنوان شیوه‌ای مستقل از دیگر شیوه‌های تحصیل دارایی مورد اشاره قرار گرفته است.

تداوم فعالیت واحدهای انتفاعی اساساً برای مدت نامحدود تشکیل می‌شوند و این موضوع در اساسنامه بیشتر این واحدها انعکاس دارد. بی‌گمان محتمل‌ترین وضعیت برای واحدهای انتفاعی نوپدید نیز، ادامه فعالیت طولانی مدت آنها است و می‌توان آنها را به عنوان واحدهای انتفاعی دیرپا فرض کرد. چنین فرضی خود از مفروضات بنیادین حسابداری به‌شمار می‌آید، یعنی فرض تداوم فعالیت.

در استاندارد حسابداری شماره ۱- نحوه ارائه صورت‌های مالی - تداوم فعالیت چنین تعریف شده است: "تداوم فعالیت به معنای ادامه عملیات واحد تجاری در آینده قابل پیش‌بینی است. یعنی در تهیه و ارائه صورت‌های مالی، هیچ قصد یا الزامی به انحلال واحد تجاری یا کاهش قابل توجه در حجم عملیات واحد تجاری فرض نمی‌شود" (بند ۲۱).

تاثیرات اساسی چنین فرضی بر روی گروه‌بندیها و اندازه‌گیریهای حسابداری است. با فرض تداوم فعالیت، داراییها و بدهیهای واحدهای انتفاعی به گروههای کوتاه‌مدت و بلندمدت تفکیک پذیرند زیرا بخشی از داراییها به‌عنوان داشته‌های اقتصادی واحدهای انتفاعی در عملیات آینده آنها نیز قابل بهره‌برداری است و از این رو از منافع اقتصادی آتی برخوردارند بنابراین پرداختهای بعدی نیز از محل این گونه منافع اقتصادی آتی امکان‌پذیر خواهد بود و به همین دلیل نیز ضرورتی برای اندازه‌گیری و ثبت داراییها برحسب ارزشهای واگذاری و تسویه آنها وجود ندارد. در این رابطه در بند ۴-۳۵ مفاهیم نظری گزارشگری مالی آمده است: "در مواردی که انجام مخارج منجر به منافع گردد که طی چند دوره مالی حاصل می‌شود و ارتباط این مخارج با ایجاد درآمدهای مشخص را تنها بتوان به‌طور کلی یا غیرمستقیم تعیین کرد و به‌علاوه ارزش دارایی را در پایان هر دوره نتوان به‌طور مستقیم و با قابلیت اتکای کافی تعیین کرد آنگاه فرض معقول آن است که دارایی طی عمر مورد انتظار آن به‌طور سیستماتیک کاهش می‌یابد. در چنین شرایطی، دارایی پس از شناسایی، بر مبنای سیستماتیک کاهش می‌یابد. در چنین شرایطی، دارایی پس از شناسایی، بر مبنای سیستماتیک

طی دوره‌هایی که منافع آن حاصل می‌شود، مستهلک می‌گردد..."

پس با فرض تداوم فعالیت، استهلاك به‌عنوان کاهش تدریجی و پیوسته در ارزش داراییهای استهلاك پذیر در اثر بهره‌برداری در طی عمر مفید آنها و یا گذشت زمان تعریف می‌شود و شناسایی و گزارشگری آن نیز مستلزم آن است که مخارج سرمایه‌ای در زمان وقوع به بهای تمام شده اندازه‌گیری و بسته به مورد در حسابهای مختلف دارایی غیرجاری ثبت شوند و متقابلاً به موازات استفاده از این گونه داراییهای سرمایه‌ای، هرگونه استهلاك<sup>۱۴</sup> مربوط به آنها اندازه‌گیری و در حساب کاهنده داراییها با عنوان استهلاك انباشته ثبت گردد.

#### ارزش دفتری و مبلغ دفتری

مبلغ حاصل از تقابل هر حساب دارایی غیرجاری و حساب استهلاك انباشته مربوط به آن، نشان‌دهنده ارزشی پولی است که در اصطلاح حسابداری، ارزش دفتری<sup>۱۵</sup> نامیده می‌شود.

ارزش دفتری به‌عنوان یک اصطلاح حسابداری در فرهنگ امور مالی و بانکداری اکسفورد چنین تعریف شده است: "ارزش یک دارایی آنچنان که در دفاتر حسابداری یک سازمان ثبت شود. این ارزش معمولاً برابر است با بهای تمام شده تاریخی دارایی منهای مبلغ محسوب شده برای استهلاك آن. اگر دارایی تجدید ارزیابی شده باشد ارزش دفتری آن برابر با مبلغ تجدید ارزیابی شده منهای مبلغ محسوب شده بعدی برای استهلاك آن خواهد بود."

با این تعریف، روشن است که ارزش دفتری به‌عنوان ارزش پولی استخراج‌پذیر از دفاتر حسابداری، در هر برهه‌ای از دوره مالی از اندازه‌های متفاوتی برخوردار خواهد بود که مبالغ آن در دفاتر با محاسبه و

ثبت استهلاك دارایی در هر تاریخ مشخص می‌شود. به این ترتیب مبلغ دفتری یک دارایی ثابت در تاریخ ترازنامه، نشان‌دهنده ارزش ترازنامه‌ای آن دارایی یا همان ارزش دفتری دارایی در پایان دوره مالی خواهد بود. مبلغ دفتری<sup>۱۶</sup> در این معنا در فرهنگ حسابداری اکسفورد چنین تعریف شده است: "ارزش ترازنامه‌ای یک دارایی یا بدهی. برای مثال با استفاده از نظام حسابداری بهام تمام شده تاریخی، یک دارایی ثابت مانند، یک ساختمان به بهای تمام شده تاریخی منهای استهلاك انباشته تا تاریخ ترازنامه نشان داده می‌شود. به موجب قواعد حسابداری گزینه می‌توان آن را به مبلغ باز ارزیابی شده منهای استهلاك انباشته تا تاریخ ترازنامه نشان داد."

بازتاب چنین تعریفی را در استانداردهای حسابداری بین‌المللی و ملی نیز شاهدیم، در استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۶، مبلغ دفتری به‌عنوان مبلغی که یک دارایی پس از کسر هرگونه استهلاك انباشته مربوط، به آن مبلغ در ترازنامه منعکس می‌شود، تعریف شده است. شبیه این تعریف از مبلغ دفتری در استاندارد حسابداری شماره ۱۱- حسابداری داراییهای ثابت مشهود - نیز انعکاس دارد. بنابراین در هر دو استاندارد حسابداری، اصطلاح مبلغ دفتری با مفهوم خاص ارزش دفتری یعنی همان مفهوم ارزش ترازنامه‌ای دارایی ثابت به کار گرفته شده است.

دستورمندی، برابر معنایی و نقش دستوری مبلغ دفتری، ترکیبی وصفی است متشکل از اسم مشتق مبلغ و صفت نسبی دفتری، واژه مبلغ از مشتقات تازی وارده در زبان فارسی است که برابرهایی معنایی فارسی آن، جای رسیدن، اندازه و بلنج است و در این دو معنای واپسین در فرهنگهای

فارسی معاصر (از جمله معین و عمید) اندازه و مقدار پولی آورده شده است، در ترکیب بالا، واژه "مبلغ" را صفت نسبی "دفتری"، ساخته شده از اسم دفتر (معرب یونانی *diftra*)، توصیف می‌کند. از پیوند این ترکیب وصفی با واژه‌های دارایی و بدهی ترکیبهای اضافی با کاربرد نوشتاری و گفتاری به‌دست می‌آید. نقش دستوری عبارت مبلغ دفتری در این گونه ترکیبهای اضافی، نقش مضاف است.

و اما اصطلاح حسابداری مبلغ دفتری، به‌عنوان برابر نهاده‌ی فارسی برای اصطلاح *carrying amount* در زبان انگلیسی است که این ترکیب در زبان انگلیسی خود متشکل است از گهواژ واژه (اسم مصدر) *carrying* برگرفته از مصدر *carry* با معنی انتقال دادن، شامل بودن و درج کردن و نیز اسم عام *amount* (از ریشه‌ی لاتین *mons* به معنای کوه و بلندی) که برابرهایی فارسی آن در فرهنگ معاصر به ترتیب ۱- جمع، سرجمع، کل ۲- مبلغ، مبالغ ۳- مقدار، تعداد، اندازه و در فرهنگ هزاره بترتیب: جمع، سرجمع، کل - مبلغ - مقدار، میزان - اهمیت، اعتبار و ارزش تعیین شده‌اند و تعریف ارائه شده در استانداردهای حسابداری برای این اصطلاح، همان‌گونه که تا این جا دیدیم، ارزش ترازنامه‌ای دارایی است.

اما در ادبیات حسابداری، در مواردی که ارزشهای دفتری در تاریخهایی غیر از ترازنامه مورد اشاره قرار دارند، اصطلاح مبلغ دفتری با مفهوم ارزش غیر ترازنامه‌ای دارایی یا بدهی نیز به کار گرفته می‌شود. حتی این گونه کاربست اصطلاح مبلغ دفتری را آشکارا در مبحث اندازه‌گیری سود و زیان معاوضه داراییها و مازاد تجدید ارزیابی در تجدید ارزیابی داراییها در استاندارد حسابداری شماره ۱۱ شاهدیم (بند ۲۰ و ۴۷ استاندارد)

- 4- Oxford Dictionary of Accounting-Oxford University Press, 1999.  
5- Oxford Dictionary of Finance and Banking-Oxford University Press, 1997.

**ت - سایر مراجع**

- ۱ - باطنی، محمدرضا - نگاهی به دستور زبان، انتشارات آگاه، ۱۳۷۵  
۲ - تیموری، حبیب... - ارزش، پول، تورم - سازمان حسابرسی، ۱۳۷۴  
۳ - جامسکی، نوام - زبان و ذهن، ترجمه کورش صفوی، نشر هرمس، ۱۳۷۹  
۴ - سازمان حسابرسی - شرکت سهامی عام نمونه، صورتهای مالی، ۱۳۷۸  
۵ - عالی‌ور، عزیز - صورتهای مالی اساسی - سازمان حسابرسی، ۱۳۶۶  
۶ - کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری - رهنمودهای حسابداری - سازمان حسابرسی، ۱۳۷۸  
۷ - کمیته فنی سازمان حسابرسی - استانداردهای حسابداری - سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰  
۸ - هیئت تدوین استانداردهای حسابداری - مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران - سازمان حسابرسی، ۱۳۷۶

- 9- International Accounting Standards Committee, International Accounting Standards (IAS 1999)

- 11- historical exchange prices  
12- acquisition prices  
13- current prices  
14- depreciation (استهلاک داراییهای مشهود)  
amortization (استهلاک داراییهای نامشهود)  
depletion (استهلاک داراییهای نقصان‌پذیر)  
15- book value  
16- carrying amount  
17- sense division  
18- terminology

**منابع**

**الف - فرهنگهای فارسی**

- ۱ - رازی، فریده - فرهنگ واژه‌های فارسی سره برای واژه‌های عربی در فارسی معاصر - نشر مرکز، ۱۳۷۵  
۲ - عمید، حسن - فرهنگ فارسی عمید - انتشارات امیرکبیر، ۱۳۵۷  
۳ - منشی‌ری، مهشید - فرهنگ زبان فارسی - انتشارات بیکان، ۱۳۷۱  
۴ - معین، محمد - فرهنگ فارسی معین - نشر سرایش، ۱۳۸۰

**ب - فرهنگهای انگلیسی به فارسی**

- ۱ - باطنی، محمدرضا - فرهنگ انگلیسی - فارسی معاصر - نشر فرهنگ معاصر، ۱۳۷۴ (ویرایش اول).  
۱۳۷۷ (ویرایش دوم)  
۲ - حق‌شناس، علی‌محمد - سامعی، حسین - انتخابی، نرگس - فرهنگ هزاره - نشر فرهنگ معاصر، ۱۳۷۹  
۳ - حبیب، سلیمان - فرهنگ انگلیسی - فارسی حبیب - نشر فرهنگ معاصر، ۱۳۷۲ (ویرایش سوم)  
۴ - عربی، علی‌اکبر - فرهنگ تحلیلی واژه‌های انگلیسی - انتشارات کارون، ۱۳۷۳

**پ - فرهنگهای تخصصی**

- ۱ - انجمن حسابداران خبره کانادا - فرهنگ حسابداران - ترجمه نفوی، مهدی - انتشارات فروردین، ۱۳۶۹.  
۲ - سجادی‌نژاد، حسن و اکبری، فضل... - فرهنگ اصطلاحات حسابداری - سازمان حسابرسی، ۱۳۷۶.  
3- Business Dictionary-Collins Gem.

از این لحاظ اصطلاح carrying amount مترادف با اصطلاحهای book value, carrying value ارزش دفتری قرار می‌گیرد. carrying amount در این معنا در فرهنگ اصطلاحات حسابداری تالیف زنده یاد استاد سجادی‌نژاد و استاد دکتر اکبری، چنین منعکس شده است: مترادف با book value و به معنی ارزش مال به مبلغی که در دفاتر ثبت شده است.

net carrying value به معنی ارزش دفتری پس از وضع استهلاک و gross carrying value به ارزش بدون استهلاک یا بهای تجدید ارزیابی شده دارای اطلاق می‌شود.

بنابراین اصطلاح مبلغ دفتری بسته به جایگاه آن در متن حسابداری، می‌تواند مفهوم عام ارزش دفتری یعنی ارزش غیر ترازنامه‌ای یک قلم دارایی را نیز در برداشته باشد. به این ترتیب با ویژگی دسته‌بندی معانی<sup>۱۷</sup> در ارتباط با تعریف این اصطلاح در حوزه اصطلاح‌شناسی<sup>۱۸</sup> حسابداری روبرو می‌شویم یعنی کاربرد یک اصطلاح با یک نقش دستوری ولی با معانی متفاوت در متون مختلف.

**پی‌نوشت**

- 1- value in use  
2- value in exchange  
3- qualitative value  
4- quantitative value  
5- historical cost  
6- current value  
7- current market value  
8- net realizable value  
9- net present value  
10- attributes

**تسلیت**

**آقای نصرت‌الله نادری**

مدیریت ریسک و کنترل بانک پارسیان

مصیبت وارده را تسلیت عرض نموده، بقای عمر شما و بازماندگان شما را آرزومندیم.

انجمن حسابداران خبره ایران

# گفتگو با منصور شمس احمدی

مشکل بستوان مقدمه‌ای برای گفت‌وگوی ستون طنز نوشت، مخصوصاً اگر چند باری نوشته‌هایت دست مایه‌ی مطالب این ستون شده باشد. شاید بهتر باشد با یک لطفه آغاز کنم. اما من که لطفه نمی‌دانم، اگر هم بدانم در این ستون لوس و خنک می‌نماید. بهترین کار نوشتن از خود منصور شمس احمدی است.

حدود ۵۰ سال دارد، اما جوان‌تر به نظر می‌آید. دارای درجه‌ی کارشناسی حسابداری از دانشگاه تهران و کارشناسی ارشد مدیریت از مرکز مطالعات مدیریت است. عضو شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران (IICA) و عضو هیات تحریریه‌ی مجله‌ی حسابدار است.

یک "توفیق اجباری" او را به حسابداری کشاند. حالا "حساب" می‌رسد و از این که مهندس نشده "پشیمان" که نیست بلکه مباحثات هم می‌کند. کم حرف است. اصلاً ایجاز و کم‌گویی خصیصه‌ی اوست. در نوشته‌هایش هم چنین است. مثل سایر حسابرس‌ها دوست دارد جدی به نظر برسد. خوب شد که "هری پاتر" نیست. اگر بود با جادو "بساط حساب" و کتاب را برمی‌چید و "حالا غلامرضا سلامی، غلامحسین دوانی، ابوالقاسم فخاریان، هوشنگ خستویی، دکتر علی ثقفی، بنده و شما خواننده‌ی عزیز باید به خیل بیکاران می‌پیوستیم. بساط انجمن، جامعه و مجله‌ی حسابدار را برهم می‌چیدیم. جز کتاب "اصول" کتاب دیگری نمی‌خواند. "تام" ها و "جری" ها را خوب می‌شناسد. و این روزها سرگرم نقد و بررسی "جزیره‌ی سرگردانی" است. در اوقات فراغت سر خود را با خواندن کتاب "سرگرمی حسابداران" و کتاب‌های سرگرمی حسابرسان" گرم می‌کند و در تیرماه هر سال کلی جریده‌ی "چرندوپرند" صادر می‌کند. پیش‌ترها مقاله‌های علمی و فنی می‌نوشت و هنوز هم کمابیش می‌نویسد. اما این روزها همه او را با چاپ مطالب طنزش می‌شناسند. طنزپردازی در حوزه‌های فنی و علمی نیاز به آگاهی و دانش زیادی دارد. شمس احمدی از این ویژگی برخوردار است و مسائل روز را با نگره‌ای انتقادی به چالش می‌کشد. به نظر وی "هرکجا که مباحث جدی را به سیاست مربوط می‌کنند یا هرکجا که گوش شنوا وجود ندارد راهی چیز بیان استعاری و در نهایت شعر و طنز باقی نمی‌ماند. من که شعر گفتن نمی‌دانم پس کاریکاتوری از حقایق و مباحث عرضه می‌کنم". حق با اوست توگویی ما آموخته‌ایم تلخ‌ترین و جدی‌ترین مباحث را با طنز بپذیریم.

چنین می‌نماید که شمس احمدی به سبکی مستقل دست یافته است، اما در کارهایش می‌توان رگه‌هایی از سبک سیدابراهیم نبوی را بازجست. از خودش بپرسی می‌گوید اگر نویی حسابرس بود، درام‌نویس بزرگی می‌شد. این گفت‌وگو در واقع یک بیمه‌نامه‌ی "تک شماره‌ای" است، چون این اواخر شمس احمدی بدجوری پاپی من شده است و هروقت از یافتن سوژه به تنگ می‌آید سری به "اصطلاح‌شناسی" می‌زند. دست کم در این شماره نفس راحتی می‌کشیم. مطلب زیر گفت‌گو و یا بهتر است بگویم کاریکلماتوری کاملاً فنی است. با هم می‌خوانیم.

امیر پوریان‌سب

چی شد حسابدار شدی؟

حسابدار نیستم. حسابرسم.

چی شد حسابرس شدی؟

یک توفیق اجباری. سال ۱۳۴۹ از دبیرستان هدف دیپلم ریاضی گرفتم. دلم می‌خواست مهندس بشوم. آن روزها مثل حالا، سرنوشت آدم با یک دل‌درد سر جلسه‌ی کنکور عوض می‌شد، اما من دل‌درد نگرفتم، مهندس هم نشدم. نمی‌دونم چی شد که در رشته‌ی حسابداری دانشکده‌ی علوم اداری دانشگاه تهران قبول شدم. مدتی خجالت می‌کشیدم بگویم حسابداری می‌خوانم. خیلی‌ها حسابداری را در ردیف خیاطی، گلدوزی و ماشینی‌نویسی می‌دانستند، الان هم شاید همین‌طور باشد. خواستم جبران کنم، رفتم از مرکز مطالعات مدیریت ایران فوق‌لیسانس گرفتم. فکر می‌کردم از بی‌آبرویی خلاص شده‌ام، نشد! رفتم زیر پرچم نظام. روزی از قضا یکی از استادان قدیم را که موسسه حسابرسی داشت ملاقات کردم، پیشنهاد کرد در دوران خدمت به طور نیمه وقت با او کار کنم، پذیرفتم و حسابرس شدم.

پشیمانی؟

الان پشیمان نیستم. خیلی از مهندس‌ها را می‌شناسم که حسرت می‌خورند چرا حسابداری نخواندند.

اگر حسابرس نمی‌شدی؟

در کنکور سه انتخاب اولم مهندسی بود، انتخاب چهارم حسابداری، انتخاب پنجم یادم نیست. اگر حسابدار نمی‌شدم، حتماً انتخاب پنجمی را پی می‌گرفتم.

حسابداری؟

فن ساختن حساب‌ها.

حسابرسی؟

فن تأیید حساب‌های ساخته شده.

با کدام فوت و فن می‌توان "حساب‌های ساخته نشده" را تأیید کرد؟

با همان فوت و فنی که آرتور اندرسون در مورد انران به کار برد.

پنج کتاب برتر؟

اصول ۱، اصول ۲، اصول ۳، اصول ۴، اصول ۵.

یکی به جای اصول ۵؟

اصول ۶.

یک موسیقی ناب؟

نوابی.

یک فیلم خوب و دیدنی؟

هری پاتر.

اگر هری پاتر حسابرس بود؟

جادو می‌کرد نرخ‌های حسابرسی زیاد شود.

اگر شما هری پاتر بودی؟

بساط حساب و کتاب را برمی‌چیدم.



آیا حسابداری هم جادوست؟

هری پاتر از دنیای واقعی به وادی خیال و جادو پناه می برد، حسابداری در دنیای خیالی خود زندگی می کند، اعداد را به مشت می گیرند، به هوا پرتاب می کنند و با خواندن یک ورد همه را بر دفاتر و گزارش ها می نشانند. اما برای یک ریال مغایرت جانشان تا لیشان بالا می آید.

حسابدار مستقل؟

همیشه در آفساید.

حسابدار رسمی؟

رسماً سرکار.

نسبت حسابداران با حسابرسان؟

تام و جری.

صورت های مالی؟

پشت آن جون می دهد برای نقاشی بچه ها.

گزارش حسابرسی؟

چرند و پرند.

استانداردهای حسابداری؟

کتاب سرگرمی حسابداران.

استانداردهای حسابرسی؟

کتاب سرگرمی حسابرسان.

حسابرسی عملیاتی؟

حسابرسی در قالب یک ژست مدرنیته.

حسابرسی مدیریت؟

همان است. اما با یک ژست پُست مدرنیته.

اساسنامه ی جامعه ی حسابداران رسمی؟

جزیره ی سرگردانی.

غلامرضا سلامی؟

پدرخوانده.

ابوالقاسم فخاریان؟

زندگی، حسابداری مدیریت و دیگر هیچ.

غلامحسین دوانی؟

مرد حسابداری، مالیات، اقتصاد، روانشناسی بالینی، سیاست،

جامعه شناسی، نفت، پتروشیمی، مهندسی ژنتیک، آبیاری قطره ای و...

هوشنگ خستویی؟

غرور و تعصب.

دکتر علی ثقفی؟

ماموریت غیرممکن (Mission Impossible).

طنز؟

نیش.

رابطه ی حسابداری با طنز؟

ندارد، مگر شما اصرار داشته باشید به ضرور رابطه برقرار کنید.

پول شویی؟

شست و شوی پول های کثیف توسط آدم های کثیف تر.

با کدام شوینده؟

استانداردهای حسابداری.

کنترل؟

بازبینی و بررسی کارهای غلط و ارائه پیشنهاد برای اجرای غلط تر آنها.

کنترل مدیریت؟

کنترل همه چیز و همه کس برای بازگذاشتن دست مدیریت.

و سوال آخر. کار جدید؟

"کارت دعوت". فکر می کنم در همین شماره آمده است.

## کارت دعوت

با تأییدات دبیرکل محترم

در آغاز بهاری نو و هم زمان با شکفتن غنچه ها و طنین آواز بلبل ما

شریک به زور وارد شده و شریک به اختیار تمکین کرده

پیوند زندگی حرفه ای مشترکمان را جشن می گیریم

حضور جنابعالی و شریک عزیزتان که طعم وصلت مشابهی را چشیده اید در مراسم

جشن ما که بلافاصله پس از تشکیل مجامع در کنار اداره ثبت شرکت ها برگزار می شود،

ماه دلمگرمی ما و بقای حرفه خواهد بود.

پذیرایی به صرف چای و شیرینی

از شرکای موسساتی که توانسته اند وضعیت خود را تطبیق دهند و

پشت در مانده اند در فرصت مناسب دیگری پذیرایی خواهد شد.

## حسابرسی مستقل و کنترل‌های داخلی

برخوردار است و عیناً به موقع به اجرا گذاشته می‌شود و اثربخشی اجرایی نیز دارد می‌تواند از اشتباهات یا تحریفهایی که در صورت نبود این سیستم حادث خواهد شد، جلوگیری کند. به علاوه، شناخت حسابرس از سیستم حسابداری، اطلاعاتی را درباره معاملات واحد تجاری فراهم می‌آورد که در امر برنامه‌ریزی رویه‌های حسابرسی سودمند واقع می‌شود.

حسابرس باید از سیستم حسابداری شناخت کافی بدست آورد تا به موارد زیر اشراف پیدا کند:

- گروههایی از معاملات که بر صورتهای مالی صاحبکار تأثیری چشمگیر دارند.
- نحوه آغاز این گونه معاملات.
- رکوردها، مستندات پشتیبان، ابزارهای رایانه‌ای، و حسابهای خاصی که در پردازش و گزارش معاملات استفاده می‌شوند.
- شیوه پردازش از آغاز معامله تا درج آن در صورتهای مالی، از جمله نحوه بکارگیری رایانه در امر داده پردازی.
- فرایند گزارشگری مالی مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی، از جمله برآوردهای عمده حسابداری و افشائیات.

### موانع استفاده از روی آوردی اساساً محتوایی

چنانچه حسابرس در امر برنامه‌ریزی حسابرسی به روی آوردی اساساً محتوایی متوسل شود، در مقایسه با مواردی که سطح پایبندی از خطر کنترل را مورد توجه قرار می‌دهد احتمالاً به شناخت کمتری از کنترل داخلی نیاز دارد. به هر روی، در شرایط زیر حسابرس ممکن است قادر به استفاده از روی آوردی اساساً محتوایی نباشد:

- نیاز حسابرس به شناخت فعالیت‌های کنترلی برای حسابرسی یک ادعا. برای مثال، می‌توان به برنامه‌ریزی حسابرسی ادعای کامل بودن کمکهای نقدی در حسابرسی موسسه‌ای غیرانتفاعی اشاره کرد که به دفعات این گونه کمکها را دریافت می‌کند.

● هزینه‌بری و غیرعملی بودن برنامه‌ریزی رویه‌های حسابرسی برای حسابرسی پاره‌ای از ادعاها براساس روی آوردی اساساً محتوایی. برای مثال، می‌توان به حسابرسی وامهای سررسید گذشته موسسه‌ای مالی اشاره کرد که برای این وامها از گزارشهای رایانه‌ای استفاده می‌شود. در این شرایط، حسابرس بدون شناخت فعالیت‌های کنترلی مرتبط با ادعاهای کامل بودن و طبقه‌بندی، قادر به طراحی آزمونهای محتوایی مقتضی نخواهد بود.

● استفاده از سیستمهای رایانه‌ای پیچیده برای آغاز و پردازش معاملات. در این گونه موارد ممکن است تنها راهبرد قابل قبول برای حسابرسی پاره‌ای از ادعاها، کسب شناخت کافی از سیستم کنترل و اجرای آزمونهای کنترل کافی برای حمایت از سطح برآوردی پایبندی از خطر کنترل باشد.

### برآورد خطر کنترل

خطر کنترل عبارت است از:

خطر آن که اشتباه یا تحریفی با اهمیت در یک ادعا محتمل الوقوع باشد، و کنترل داخلی صاحبکار به موقع نتواند مانع آن شود یا آن را در صورت وقوع کشف کند.

برآورد خطر کنترل، فرایند ارزیابی طراحی و اثربخشی اجرایی کنترل داخلی در پیشگیری یا کشف اشتباهات و تحریفهای با اهمیت در ادعاهای متبلور در صورتهای مالی است. محصول برآورد خطر کنترل، سطح برآوردی خطر کنترل نامیده می‌شود.

### پس زمینه

خطر کنترل باید برای ادعاهای مربوط به هر مانده حساب عمده یا هر گروه عمده معاملات برآورد شود. از طرفی، خطر تحریف در بعضی ادعاها ممکن است عمده نباشد (مانند ادعای حقوق و تعهدات مربوط به سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی [تلفیق نشده] یا ادعای وجود مربوط به اموال. در این موارد، حسابرس به

برآورد خطر کنترل این ادعا نیازی نخواهد داشت.

حسابرس ممکن است خطر کنترل را برحسب اجزا برآورد کند. برای مثال، به دلیل گوناگونی عوامل خطر، کنترلها، و آزمونهای محتوای مرتبط، ممکن است ادعای ارزشگذاری به دو هدف جداگانه - ناخالص ارزش و خالص ارزش بازیاقتنی تقسیم شود.

در موارد دیگر، برآورد خطر برای چند هدف مرتبط به یک مانده حساب ممکن است با هم انجام شود (مانند برآورد خطر مربوط به ادعاهای وجود، حقوق و تعهدات و ناخالص ارزش در خصوص حسابهای دریافتی).

### برآورد خطر کنترل در سطح حداکثر

خطر کنترل در سه صورت زیر باید در سطح حداکثر برآورد شود:

- بعید بودن تأثیر کنترلها بر ادعاها.
- بعید بودن اثربخشی کنترلها.
- ناکارایی گردآوری شواهد مثبت برای ارزیابی اثربخشی کنترلها.

### برآورد خطر کنترل در سطحی پایینتر از حداکثر

برآورد خطر کنترل در سطحی پایینتر از حداکثر متضمن وجود شرایط زیر است:

- شناسایی کنترلهایی که بر ادعاهای مشخصی مؤثرند و احتمالاً مانع از وقوع اشتباهات و تحریفهای با اهمیت می‌شود یا آنها را در صورت وقوع کشف می‌کنند.
- اجرای آزمونهای کنترل برای ارزیابی اثربخشی این گونه کنترلها.

### اجرای آزمونهای کنترل

هدف آزمونهای کنترل، ارزیابی اثربخشی طراحی یا اجرای یک کنترل است. آزمونهایی که برای ارزیابی اثربخشی طراحی یک کنترل انجام می‌شود، با نیت بررسی کیفیت کنترل مورد نظر برای پیشگیری یا کشف اشتباهات یا تحریفهای

با اهمیت در یک یا چند ادعای صورتهای مالی انجام می‌شود.

آزمونهایی که برای ارزیابی اثربخشی اجرایی یک کنترل انجام می‌شود، با چگونگی کاربرد کنترل، یکنواختی کاربرد آن در خلال دوره مورد حسابرسی و مسئول اجرای کنترل سروکار دارد.

می‌شود. در نتیجه، چنین شواهدی ممکن است برای ارزیابی اثربخشی طراحی یا اجرای کنترلها برای دوره‌های آزمون نشده ناکافی باشد. در این شرایط حسابرس ممکن است آزمونهای دیگری را اجرا کند تا میزان شواهد گردآمده برای پشتیبانی از سطح برابری خطر کنترل، کفایت کند.

شواهد گردآورده شده در حسابرسیهای

قبل و حسابرسیهای ضمنی

شواهد مثبت گردآورده شده در حسابرسیهای قبلی در خصوص طراحی یا اجرای اثر بخش کنترلها ممکن است در برابری خطر کنترل دوره جاری، مورد استفاده حسابرس قرار گیرد. برای ارزیابی استفاده از این شواهد در حسابرسی دوره جاری، حسابرس باید موضوعات زیر را در نظر داشته باشد:

- اهمیت ادعای مورد بررسی.
- کنترلهای مرتبط ارزیابی شده در خلال حسابرسیهای قبلی.
- میزان ارزیابی اثربخشی طراحی و اجرای آن کنترلها.
- نتایج آزمونهای کنترل به عنوان مبنای ارزیابیها.
- شواهد مثبتی که ممکن است با اجرای آزمونهای محتوای سال جاری در خصوص طراحی یا اجرای کنترلها گردآوری شود.
- بعلاوه، حسابرس باید در خصوص تغییرات پدید آمده در اثربخشی طراحی و تغییرات پیش آمده در اثر بخشی اجرایی به گردآوری شواهد مثبت بپردازد تا از تداوم اثربخشی طراحی کنترلهای مربوط و تداوم اثربخشی اجرایی آنها، اطمینان حاصل کند.
- آزمونهای کنترل غالباً در خلال حسابرسی ضمنی به اجرا در می‌آید. هرگاه حسابرس با حسابرسی ضمنی به گردآوری شواهد مثبت در خصوص اثربخشی طراحی یا اجرای کنترلها بپردازد، او باید شواهد بیشتری را که برای دوره باقیمانده به آن نیاز دارد مشخص سازد. در این خصوص حسابرس باید موارد زیر را در نظر بگیرد:
- اهمیت ادعای مورد بررسی.

درجه اطمینان حاصل از شواهد

هرگاه حسابرس خطر کنترل را در سطحی پایینتر از حداکثر برآورد کند باید برای پشتیبانی از برآورد خود به حد کفایت شواهد مثبت گردآوری کند. درجه اطمینان حاصل از شواهد مختلف، متفاوت و بعضاً چشمگیر است. درجه اطمینان حاصل از شواهد موضوعی است که از نوع زمانبندی و حدود آزمونهای کنترلها و همچنین روابط متقابل شواهد تأثیر می‌پذیرد.

نوع آزمونهای کنترل

شواهدی که مستقیماً به وسیله حسابرس گردآوری می‌شود (مانند مشاهده) به نسبت شواهدی که به طور غیرمستقیم گردآوری می‌شود (مانند پرس و جو)، اطمینان بیشتری را فراهم می‌آورد. به علاوه معمولاً پرس و جو به تنهایی نمی‌تواند مبنای نتیجه‌گیری در خصوص اثربخشی اجرایی یک کنترل باشد.

حدود آزمونهای کنترل

معمولاً آزمونهای گسترده‌تر، شواهد مثبت بیشتری را درباره یکنواختی کاربرد یک کنترل فراهم می‌آورد و از این رو ممکن است در مقایسه با آزمونهای محدودتر، مبنای برآورد پایبندی از خطر کنترل قرار گیرد.

زمانبندی آزمونهای کنترل

در ارزیابی درجه اطمینان حاصل از شواهد مثبت، حسابرس باید در نظر داشته باشد که شواهد گردآورده شده از راه اجرای برخی آزمونها، همچون مشاهده، تنها به لحظه اجرای رویه‌های حسابرسی مربوط

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

**سیستم اخبار و حسابداری آرک**



**AIRK**

**شرکت آرک**

آفرینش رایانه کیهان (سهامی خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

- کنترل‌های مرتبط ارزیابی شده در خلال حسابرسی ضمنی.
- میزان ارزیابی اثربخشی طراحی و اجرای آن کنترل‌ها.
- نتایج آزمونهای کنترل به عنوان مبنای ارزیابیها.
- طول دوره باقیمانده.
- شواهد مثبت‌ای که ممکن است با اجرای آزمونهای محتوا در دوره باقیمانده در خصوص طراحی یا اجرای کنترلها گردآوری شود.

### روابط متقابل شواهد مثبت

معمولاً هرگاه انواع مختلف شواهد، پشتیبان نتیجه‌گیری یکسانی در مورد اثربخشی طراحی یا اجرای یک کنترل باشد میزان اطمینان حاصله نسبت به نتیجه‌گیری حسابرس در خصوص سطح برآوردی خطر کنترل افزایش می‌یابد، و بالعکس.

ارزیابی مجدد راهبرد اولیه حسابرسی پس از کسب شناخت از کنترل داخلی و برآورد خطر کنترل، حسابرس ممکن است شواهدی را گرد آورد که او را به ارزیابی مجدد راهبرد اولیه متخذه برای یک ادعا وادارد. برای مثال، حسابرس ممکن است با اطلاعاتی غیرمنتظره مبنی بر تغییر طراحی کنترلها یا اثربخشی اجرایی آنها مواجه شود. بسته به ماهیت تغییرات کنترلها یا کارکنان، حسابرس ممکن است یکی از دو راه زیر را در پیش گیرد:

کاهش بیشتر سطح برآوردی خطر کنترل. بازنگری آزمونهای محتوای برنامه‌ریزی شده، به این دلیل که نتایج آزمونهای کنترلها، از سطح برنامه‌ریزی شده آزمونهای محتوا پشتیبانی نمی‌کند.

**کاهش بیشتر سطح برآوردی خطر کنترل** پس از کسب شناخت از کنترل داخلی و برآورد خطر کنترل، حسابرس ممکن است به کاهش بیشتر سطح برآوردی خطر کنترل تمایل پیدا کند. در این گونه موارد، حسابرس امکان دسترسی به شواهد کافی برای پشتیبانی از کاهش بیشتر خطر کنترل،

برآورد خطر کنترل در سطح حداکثر

برآورد خطر کنترل در سطحی پایینتر از حداکثر

مستندسازی سطح برآوردی خطر کنترل

بله، حسابرس باید برآورد خطر کنترل در سطح حداکثر را مستند سازد.

خیر، حسابرس ملزم نیست برآورد خطر کنترل در سطحی پایینتر از حداکثر را مستند سازد.

مستندسازی مبنای برآورد خطر کنترل

خیر، حسابرس ملزم نیست مبنای برآورد خطر کنترل در سطح حداکثر را مستند سازد.

بله، حسابرس باید مبنای برآورد خطر کنترل در سطحی پایینتر از حداکثر را مستند سازد.

و کارایی اجرای آزمونهای کنترل برای گردآوری شواهد مورد نظر را مورد توجه قرار می‌دهد.

### بازنگری آزمونهای محتوای برنامه‌ریزی شده به دلیل تردید نسبت به کفایت سطح برنامه‌ریزی شده آزمونهای محتوا

حسابرس در اجرای آزمونهای کنترل، ممکن است با استثنائاتی نسبت به کنترلهای توصیه شده مواجه شود. حسابرس، هم نسبت انحرافات کشف شده و هم ابعاد کیفی انحرافات را در نظر می‌گیرد. اگر حسابرس متقاعد شود که نتایج آزمونهای کنترل از سطح برنامه‌ریزی شده خطر کنترل پشتیبانی نمی‌کند، او باید ماهیت، زمان‌بندی و حدود رویه‌های محتوایی برنامه‌ریزی شده را برمبنای بازنگری سطح برآوردی خطر کنترل برای ادعا یا ادعاهای مربوط مجدداً ارزیابی کند.

### مستندسازی برآورد خطر کنترل

مسئولیت حسابرس در خصوص مستندسازی نتیجه‌گیریهایش نسبت به سطح برآوردی خطر کنترل به صورت زیر تلمیخ شده است:

### طراحی آزمونهای محتوا

حسابرس پس از تعیین سطح پذیرفتنی خطر اشتباهات و تحریفهای با اهمیت در صورتهای مالی و برآورد سطوح خطر ذاتی و خطر کنترل، به اجرای آزمونهای محتوای محدودکننده خطر کشف به سطحی پذیرفتنی روی خواهد آورد. با کاهش بیشتر سطح برآوردی خطر کنترل، سطح پذیرفتنی خطر کشف افزایش می‌یابد. در نتیجه حسابرس ممکن است ماهیت، زمان‌بندی و حدود آزمونهای محتوای مورد اجرا را تغییر دهد.

### تاثیر برآورد خطر کنترل در حسابرسی مانده حساب و طبقه معاملات

حسابرس پس از برآورد خطر ذاتی و خطر کنترل، برای تعیین ماهیت، زمان‌بندی و حدود آزمونهای محتوا، سطح مقتضی خطر کشف را در نظر خواهد گرفت. حسابرس در انتخاب ماهیت آزمونها به اثربخشی و کارایی آنها [در امر کشف تحریفهای با اهمیت] توجه خواهد کرد. به طور کلی رویه‌های برگزیده مشتمل بر رویه‌های تحلیلی محتوایی، آزمونهای محتوای جزئیات یا ترکیبی از این دو خواهد بود. حسابرس در انتخاب ماهیت،

زمان‌بندی و حدود رویه‌های حسابرسی محتوایی، تاثیر عوامل زیر را در نظر می‌گیرد:

● برآورد خطر ذاتی اشتباهات و تحریفهای با اهمیت.

● اهمیت معاملات و مانده‌ها.

● سطوح برآوردی خطر کنترل.

● مبلغ، حجم و نوسان‌پذیری معاملات و مانده‌ها.

● اثربخشی سایر رویه‌های حسابرسی.

#### خلاصه

هدف از ارائه این مقاله تاکید بر اهمیت نقش و جایگاه استاندارد دوم اجرای عملیات حسابرسی در فرایند حسابرسی مستقل است. این استاندارد مقرر می‌دارد که برای برنامه‌ریزی حسابرسی و تعیین نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود آزمونهای مورد اجرا باید شناختی کافی از کنترل داخلی صاحبکار به دست آید. شناخت کنترل داخلی زمینه‌ساز برنامه‌ریزی حسابرسی به گونه‌ای موثر و کارآمد نیز هست.

متأسفانه نبود کنترل‌های داخلی اثربخش و کارآمد، بسیاری از واحدهای تجاری کشورمان را تحت‌الشعاع خود قرار داده است. این امر نه تنها بر عملیات واحدهای تجاری، بلکه بر کیفیت فرایند حسابرسی مستقل نیز تاثیر منفی برجای گذاشته است. نبود کنترل داخلی اثربخش قاعدتاً حسابرس را وادار به روی آوردی اساساً محتوایی می‌کند. هر چند این روی آورد امری ناپذیرفته و مردود قلمداد می‌شود اما در دنیای امروز، عموماً افزایش کمیت و کیفیت حسابرسی مستقل از راه اتکای بیشتر به سیستم کنترل داخلی بر مبنای برآورد پایبندی از خطر کنترل میسر و مقدور می‌شود.

به هر صورت ارتقای کیفیت سیستمهای کنترل داخلی واحدهای تجاری (و به تبع آن امکان افزایش کیفیت فرایند حسابرسی مستقل) نیازمند وجود بستر مناسب و شرایط لازم است، که از جمله می‌توان به خصوصی ساختن اقتصاد بر مبنای برنامه‌ریزی اصولی و منسجم همراه با

نظارت اندیشمندانه دولت، ایجاد زمینه‌های رقابت با حذف رانته‌ها و سوبسیدهای نااقتصادی، و تدوین قوانین و مقررات لازم اشاره کرد.

#### منابع فارسی

۱- کارگروه سازمانهای حامی مالی کمیسیون تردوی، "کنترل داخلی - چارچوب یکپارچه"، جلد اول، ترجمه‌ی امیر پوریان‌سب و کیهان مهام، سازمان حسابرسی، تیرماه ۱۳۷۷.

۲- کارگروه سازمانهای حامی مالی کمیسیون تردوی "کنترل داخلی - چارچوب یکپارچه" جلد دوم، ترجمه دکتر کیهان مهام و امیر پوریان‌سب، سازمان حسابرسی، ۱۳۷۸.

#### منابع انگلیسی

1- AICPA Statement on Auditing Standards 55, "Consideration of Internal Control Structure in a Financial Statement Audit."

2- AICPA Statement on Auditing Standards 78, "Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to SAS 55."

3- AICPA Audit Guide. "Consideration of Internal Control in A Financial Statement Audit", 1996.

4- AICPA Statement on Auditing Standards 94, "The Effect of Information Technology on Auditor's Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit."

#### تسلیم

#### ایرج پورحسین اکبری

معاونت محترم مالی وزارت صنایع

و معادن

مصیبت وارده را تسلیم عرض نموده، بقای

عمر شما و بازماندگان شما را آرزو مندیم.

انجمن حسابداران خبره ایران

آموزش تخصصی . سه ماه پشتیبانی . کارآختی هادام العمر

سیستم حسابداری مالی آرک

ARAK

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهامی خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱