

## حسابرسی عملیاتی\*

حسابرسی عملیاتی فرایند منظم و روشمند ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه‌ی اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی همراه با پیشنهادهای عملی به اشخاص ذی‌صلاح برای بهبود عملیات است

دکتر موسی بزرگ اصل  
محمدجواد صفار



حسابرسی عملیاتی با تأکید بر اثربخشی، کارایی و صرفه‌ی اقتصادی پیوندی عمیق با مفاهیم مدیریت دارد و نمی‌توان بدون اشاره به مکاتب مختلف مدیریت به‌ویژه نظریه‌های سازمان در این باره سخن گفت. مکاتب مدیریت تقسیم‌بندی‌های متفاوت دارد. در اینجا از طبقه‌بندی برحسب مکاتب کلاسیک، نوکلاسیک، رفتار سازمانی و ساختارگرایی نوین استفاده می‌شود.

### مکتب کلاسیک

صاحب‌نظران رشته‌ی مدیریت نقطه‌ی آغازین نظریه‌ی کلاسیک سازمان را به قرن هجدهم و هم‌زمان با

ایجاد سازمان‌های پیچیده‌ی اقتصادی در انگلستان ردیابی می‌کنند. محور اصلی

می‌توان برپایه‌ی اصولی واحد آنها را اداره کرد. مفروضات اولیه‌ی این مکتب که تا دهه‌ی ۱۹۳۰ حاکم بود و هنوز هم نفوذ زیادی دارد عبارتند از: ۱. هدف از موجودیت سازمان تأمین هدف‌های اقتصادی و وابسته به تولید است، ۲. تنها یک راه به عنوان بهترین راه برای سازمان‌دهی تولید وجود دارد و در سایه‌ی روش‌های علمی می‌توان به این راه دست یافت، ۳. از طریق تخصص‌گرایی و تقسیم‌کار می‌توان میزان تولید را به حداکثر رساند، و ۴. مردم و سازمان‌ها طبق اصول اقتصادی عقلایی عمل می‌کنند.

تیلور، یکی از سرآمدان

این مکتب، مدیریت علمی را

ترویج داد. وی با تأکید بر اصولی مانند گزینش مدبرانه‌ی نیروی کار، افزایش دانش

نظریه‌ی کلاسیک این است که اصولاً ماهیت سازمان‌ها همانند یکدیگر است و

و تقسیم‌کار در زمان خود گام‌های بلندی را در زمینه‌ی افزایش کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی برداش. هنری فایول یکی دیگر از کلاسیک‌ها نیز برخی اصول مدیریت را چنین برمی‌شمارد: ۱. تقسیم‌کار، ۲. اختیارات، ۳. انضباط، ۴. وحدت فرماندهی، ۵. وحدت رهبری، ۶. برتری منافع سازمانی بر منافع شخصی، ۷. سیستم پاداش، ۸. تمرکز، ۹. سلسله مراتب، ۱۰. نظم، ۱۱. مساوات، ۱۲. ثبات شغلی، ۱۳. خلاقیت، ۱۴. روح صمیمیت و همکاری بین اعضا. فایول تأکید دارد که کاربرد این اصول در وضعیت‌های متفاوت باهم فرق می‌کند. به‌رغم آن که کلاسیک‌ها به نسبت امور اعتقاد داشتند چنین می‌پنداشتند که سازمان باید براساس اصول علمی که کاربرد جهانی دارد، اداره شود.

#### مکتب نوکلاسیک

نوکلاسیک مکتبی دیگر است که تاکنون با دقت تعریف نشده است اما ویژگی متمایزکننده‌ی آن، نقد اندیشه‌ی کلاسیک است. مفروضات مکتب کلاسیک چون عمدتاً منشأ نظری و نه تجربی دارد، در برابر انتقادات نظریه‌پردازان نوکلاسیک آسیب‌پذیر بود. مکتب نوکلاسیک توانست تا حدی برداشته‌ی نظریه‌ی کلاسیک‌ها بسیفزاید و آن را جرح و تعدیل کند. نوکلاسیک‌ها اساساً در اصلاحات خود از دستاوردهای علوم رفتاری استفاده کردند، با این وجود نتوانستند نظریه‌ای جامع و پذیرفتنی ارائه کنند. کار آنها دست کم این حسن را داشت که با پرورش به اصول ساده‌ی مکتب کلاسیک از ایستایی علم مدیریت جلوگیری شد. یکی از دیدگاه‌های اصلی نظریه‌پردازان نوکلاسیک، مثلاً سایمون، این بود که سازمان بریده از محیط نیست و باید با توجه به شرایط محیطی اداره شود. به عقیده‌ی آنان دست‌یابی به کارایی و اثربخشی تنها برپایه‌ی اصولی ساده ممکن

نیست و باید به مجموعه‌ی شرایط محیطی سازمان نیز توجه شود. نکته‌ی اصلی که به حسابرسی عملیاتی مربوط می‌شود این است که کلاسیک‌ها اصولی مانند وحدت فرماندهی یا محدودیت حیطه‌ی نظارت را لازمه‌ی افزایش کارایی می‌دانند، سایمون، چنین اصلی را نمی‌پذیرد. این که چه عاملی موجب افزایش کارایی می‌شود چالش بزرگی است که پیش‌روی حسابرسی عملیاتی وجود دارد. سایمون می‌گوید وحدت فرماندهی، تخصیص کارها، یا رعایت اصل تمرکز زدایی کار از جمله مواردی است که باید به‌هنگام طرح‌ریزی یک سازمان اداری کارا مورد توجه قرار داد. کارایی را باید برای طرح‌ریزی یک سازمان و تعیین سیستم مدیریت به عنوان شاخص یا معیار اصلی در نظر گرفت.

#### مکتب رفتار سازمانی

نظریه‌ی رفتار سازمانی یا منابع انسانی تقریباً از سال ۱۹۵۷ به‌طور جدی مطرح شد. براساس این نظریه، کارایی و اثربخشی، خلاقیت، انعطاف‌پذیری و درکل رونق سازمان در سایه‌ی رشد و پرورش کارکنان شدنی است. مفروضات اصلی این نظریه عبارتند از: ۱. موجودیت سازمان در گرو تامین نیازهای انسانی است؛ ۲. سازمان و کارکنان یا افراد به‌یکدیگر نیازمندند (سازمان به نظرات، عقاید و تخصص کارکنان نیاز دارد و کارکنان به پیشرفت شغلی و فرصت‌های بهتر کاری نیاز دارند)؛ و ۳. هنگامی که افراد و سازمان مناسب یکدیگر نباشند یکی یا هر دو رنج خواهند کشید. افراد یا استثمار می‌شوند یا می‌کوشند سازمان را استثمار کنند یا این که هریک متقابلاً سعی می‌کنند عصاره‌ی دیگری را بکشند.

بربنای این نظریه، توجه به منابع انسانی و نیازهای آنها راهی اساسی برای بهبود کارایی و اثربخشی است.

#### مکتب ساختارگرایی نوین

براساس نظریه‌ی ساختارگرایی نوین، کارایی سازمان پایه و اساس خردگرایی سازمان است و هدف خردگرایی، نیز افزایش ثروت است. نظریه‌ی ساختارگرایی نوین اگرچه ریشه در مکتب کلاسیک دارد اما تحت تاثیر نظریه‌پردازان نوکلاسیک، و رفتار سازمانی قرار گرفته است. براساس نظر بالمن و وایل فرضیه‌های اصلی این مکتب عبارتند از: ۱. سازمان نهادی است خردمند، منطقی عمل می‌کند و درجهت تامین هدف‌های مشخص حرکت می‌کند. دوام منطق سازمانی در گرو هماهنگی و اعمال کنترل‌های سازمانی است؛ ۲. هر سازمان با توجه به هدف‌های مشخص، شرایط محیطی و ماهیت فعالیت می‌تواند دارای مناسب‌ترین ساختار باشد، ۳. تخصص‌گرایی در امور و تقسیم‌کار موجب افزایش کیفیت و کمیت تولید می‌شود، و ۴. بیشتر مشکلات سازمان از ضعف‌های ساختاری منتج می‌شود و با تغییر ساختار می‌توان آنها را حل کرد.

در نظریه‌ی ساختارگرایی نوین تأکید بر روشن بودن اهداف، تخصص‌گرایی در امور و تقسیم‌کار است. به‌عقیده‌ی صاحب‌نظران این مکتب اثربخشی و کارایی سازمان یقیناً در گرو رعایت این موارد است.

همه‌ی مکاتب به نوعی در پی ارائه‌ی راه حل برای بهبود اثربخشی و کارایی سازمان‌ها هستند اما آنچه که در طول تاریخ به آن دست یافته‌اند متفاوت و البته در حال تکامل و تغییر بوده است. ارزیابی اثربخشی و کارایی نمی‌تواند جدای از این نظرات صورت بگیرد. مکتب ساختارگرایی نوین اهمیت ویژه‌ای برای محیط فعالیت قائل است و تأکید می‌کند که برای ارزیابی اثربخشی و کارایی، ضمن استفاده از تجارب جهانی و نظریه‌های رایج مدیریت باید به محدودیت‌های محیطی نیز توجه کرد.

نقش حسابرسی عملیاتی در کمک به مدیریت

حسابرسی عملیاتی هم یکی از خدماتی است که در محیط امروزی برای خدمت و کمک به مدیریت ابداع شده است تا با ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه‌ی اقتصادی در بنگاه‌های اقتصادی و ارائه‌ی پیشنهادهای عملی مدیران را در اداره‌ی بنگاه‌ها کمک کند. حسابرسی عملیاتی در هر دو بخش دولتی و خصوصی می‌تواند ابزاری مفید برای شناسایی نارسایی‌ها، جلوگیری از اتلاف منابع، افزایش توان رقابتی و ارائه‌ی خدمات بهتر باشد.

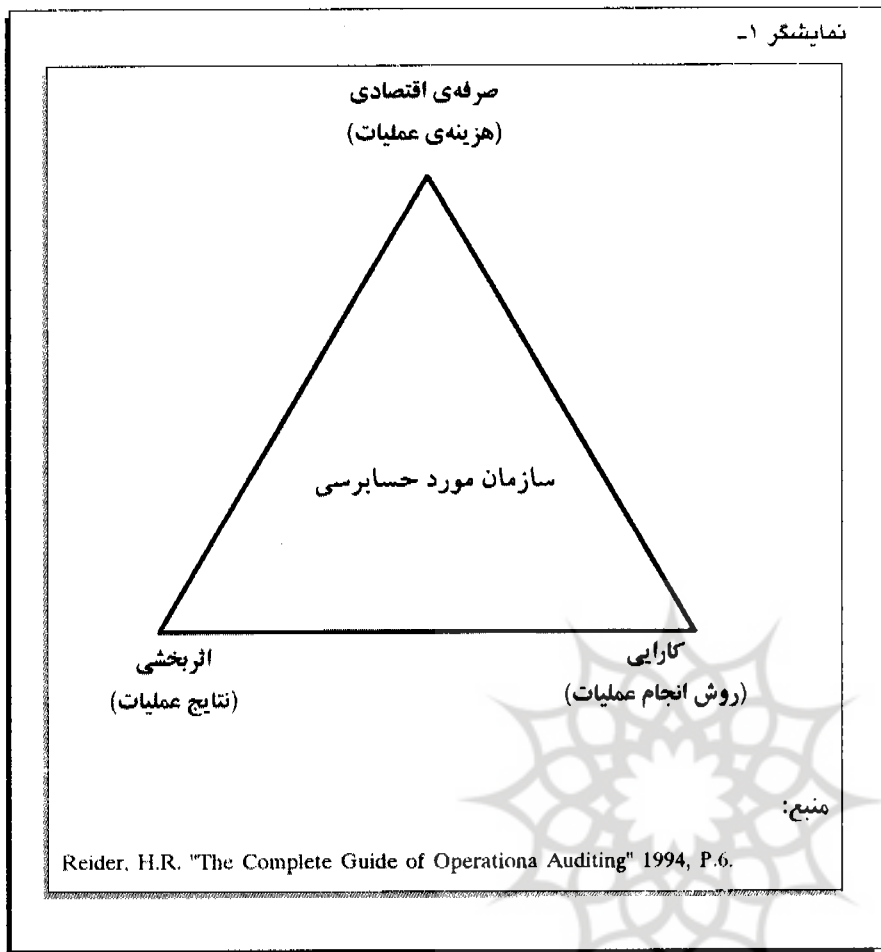
تعریف حسابرسی عملیاتی تاکنون از حسابرسی عملیاتی تعاریف متعددی عرضه شده است که در اینجا به بعضی از آنها اشاره می‌شود:

برفورد کادمس (Casler, et al, 1982) تعریفی نسبتاً جامع از حسابرسی عملیاتی ارائه می‌کند. وی می‌گوید:

“حسابرسی عملیاتی فرایند منظم ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه‌ی اقتصادی سازمان تحت کنترل مدیریت و گزارش نتایج ارزیابی همراه با ارائه‌ی پیشنهاد برای بهبود عملیات به اشخاص ذی‌صلاح است. هدف آن ارائه‌ی ابزارهای لازم برای ارزیابی عملکرد سازمان و بهبود عملکرد از طریق ارائه‌ی پیشنهادهای مناسب است. حسابرسی عملیاتی مستلزم اندازه‌گیری میزان انطباق عملکرد واقعی با معیارهای قابل پذیرش است و بر سیستم کنترل و برنامه‌ریزی مدیریت تأکید می‌کند. در این فرایند هم کیفیت سیستم و هم چگونگی رعایت خط‌مشی‌ها و روش‌ها ارزیابی می‌شود.”

براساس این تعریف، حسابرسی عملیاتی برخلاف حسابرسی مالی روبه آینده دارد و بر روی سه معیار مهم - اثربخشی، کارایی و صرفه‌ی اقتصادی - تأکید می‌کند.

نمایشگر ۱-



اوان و سایر هیچ کدام حسابرسی عملیاتی را پدیده‌ای نو نمی‌دانند بلکه آن را گسترش دامنه‌ی کار حسابرسی داخلی می‌دانند (Evans, 1969; Sawyer, 1973). رایدر با بررسی ده تعریف مختلف از حسابرسی عملیاتی، آن را چنین تعریف می‌کند: “حسابرسی عملیاتی، رسیدگی به عملیات از دیدگاه مدیریت برای ارزیابی صرفه‌ی اقتصادی، کارایی و اثربخشی آن است.” (Reider, 1994)

در این تعریف نیز می‌بینیم که سه مقوله‌ی صرفه‌ی اقتصادی، کارایی و اثربخشی به عنوان هسته‌ی اصلی تعریف قرار دارند.

سازمان حسابداری کل آمریکا (GAO) با تأکید بر مفهوم پاسخ‌گویی، حسابرسی عملیاتی را این چنین تعریف می‌کند:

در سال ۱۹۷۳ انجمن حسابداران رسمی آمریکا کارگروه حسابرسی عملیاتی و حسابرسی مدیریت را به منظور تحقیق درباره‌ی حسابرسی عملیاتی تشکیل داد. این کارگروه پس از انجام تحقیقاتش و در خاتمه‌ی ماموریتش گزارشی را منتشر ساخت. در این گزارش، حسابرسی عملیاتی به عنوان “بررسی سیستماتیک یک سازمان یا بخش خاصی از آن از حیث دست‌یابی به هدف‌های مشخصی نظیر ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات و نیز ارائه‌ی پیشنهاد برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسی‌ها و اقدامات بیشتر” تعریف شده است. در این تعریف مستقیماً به سه عنصر کارایی، اثربخشی و صرفه‌ی اقتصادی اشاره نمی‌شود اما اینها را می‌توان به عنوان شاخص‌هایی از فرصت‌های بهبود عملیات در نظر گرفت.

یک سازمان تا چه حد توانسته است در بهره‌برداری از محیط بیرونی برای تامین منابع موفق باشد. این روش شاید در سازمان‌های غیرانتفاعی کاربرد بیشتر داشته باشد. برای مثال، نمی‌توان موفقیت نهایی یک دانشگاه را به راحتی با اندازه‌گیری میزان موفقیت دانش‌آموختگان آن اندازه گرفت. اما با ارزیابی استادان و پذیرفته‌شدگان آن دانشگاه می‌توان اثربخشی آن را اندازه‌گیری کرد.

در روش مبتنی بر فرایند درونی بر فرایند تبدیل درون‌دادها به برون‌دادها تاکید می‌شود. یعنی فرایند درونی به عنوان زنجیره‌ای از ارزش که باید هماهنگ کار کند بررسی می‌گردد و میزان اثربخشی آن سنجیده می‌شود. البته چنین نگاه به اثربخشی آن را تا حد زیادی با کارایی در می‌آمیزد.

در متون حرفه‌ای مربوط به حسابرسی عملیاتی، اثربخشی اساساً براساس هدف تعریف می‌شود. کسلر و کراکت اثربخشی را میزان دستیابی به یک هدف توصیف می‌کنند. رایدر نیز همین عقیده را دارد. کمیته‌ی حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی نیز اثربخشی را میزان دستیابی به هدف‌ها تعریف کرده است.

#### کارایی

کارایی سازمان به رابطه‌ی درون‌دادها و برون‌دادها مربوط می‌شود: میزان منابعی که برای تولید یک واحد محصول مصرف شده است بیانگر کارایی سازمان است. اگر سازمانی با صرف منابع کمتر به هدف مشابهی دست یابد کارا تر است. برای مثال، کارخانه‌ی خودروسازی هوندا در اوهایو (آمریکا) با ۲۴۲۳ کارگر، روزی ۸۷۰ دستگاه خودرو تولید می‌کند (یعنی ۲/۸ کارگر در ازای هر خودرو)، اما کارخانه‌ی جیپ در اوهایو با ۵۴۰۰ کارگر روزی ۷۵۰ خودرو تولید می‌کند (یعنی ۷/۲ کارگر

مبانی نظری و طراحی سازمان چنین تعریف می‌کند: "اثربخشی سازمان عبارت از آن درجه یا میزان از هدف‌های سازمان است که تحقق می‌یابد."

بنابراین برای سنجش اثربخشی شناسایی و تبیین هدف‌های سازمان بسیار مهم و تا حدی پیچیده است. چون سازمان‌ها ممکن است در پی هدف‌های متفاوت باشند.

دقت برای سنجش اثربخشی سازمان سه روش معرفی می‌کند: ۱- روش مبتنی بر هدف، ۲- روش مبتنی بر تامین منابع، و ۳- روش مبتنی بر فرایند درونی.

در روش مبتنی بر هدف، ابتدا هدف‌های سازمان شناسایی می‌شود، آنگاه میزان دستیابی به آن مشخص می‌گردد. این روش با تعریفی که از اثربخشی ارائه شد سازگارتر است. این روش یک مزیت مهم دارد و آن هم توجه به هدف نهایی است که موجودیت یک سازمان برای تامین آن شکل گرفته است. پس در این روش شناسایی هدف خیلی مهم است.

در واحدهای انتفاعی، روش مبتنی بر هدف راحت‌تر از واحدهای غیرانتفاعی جواب می‌دهد. زیرا عملکرد این سازمان‌ها معمولاً با سودآوری، رشد، سهم بازار یا بازدهی سرمایه‌گذاری‌ها اندازه‌گیری می‌شود. به‌رغم این موضوع، تعیین و سنجش اثربخشی اجزای یک واحد انتفاعی به‌تنهایی چالشی مهم است که حسابرسان عملیاتی باید با دقت و هوشیاری درگیر آن شوند. ممکن است هدف‌های عملی یک سازمان با هدف‌های رسمی آن متفاوت باشد، یعنی آنچه بر روی کاغذ آورده می‌شود ممکن است لزوماً در عمل پی‌گیری نشود. در تعیین اثربخشی باید به این نکته نیز توجه شود.

در روش مبتنی بر تامین منابع، میزان موفقیت یک سازمان در دستیابی به منابع اقتصادی کمیاب سنجیده می‌شود. یعنی

حسابرسی عملیاتی رسیدگی منظم به شواهد و مدارک یک سازمان دولتی، یک طرح، یک فعالیت یا یک وظیفه به منظور ارزیابی مستقل عملکرد آن است. این حسابرسی اطلاعاتی را جهت ارتقای مسئولیت پاسخ‌گویی دولتی و تسهیل تصمیم‌گیری، توسط واحدهایی که مسئولیت نظارت و انجام اقدامات اصلاحی را به‌عهده دارند، ارائه می‌دهد. حسابرسی عملیاتی شامل حسابرسی صرفه‌ی اقتصادی و کارایی و برنامه است.

در تعریف سازمان حسابداری کل آمریکا موضوع اثربخشی در قالب حسابرسی برنامه گنجانده شده است. در اغلب تعاریف سه عنصر اثربخشی، کارایی و صرفه‌ی اقتصادی به عنوان پایه‌های حسابرسی عملیاتی یا سه‌رأس مثلث حسابرسی عملیاتی قلمداد شده است. این عناصر در نمایشگر ۱ بازنگاری شده است:

**کمیته‌ی حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی** پس از بررسی تعاریف گوناگون، حسابرسی عملیاتی را چنین تعریف کرده است: "حسابرسی عملیاتی عبارت است از فرایند منظم و روشمند ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه‌ی اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی همراه با پیشنهادی عملی به اشخاص ذی‌صلاح برای بهبود عملیات."

رسالتی که در این تعریف به‌عهده‌ی حسابرسی عملیاتی است کمک به مدیریت جهت بهبود عملیات است. بنابراین براساس تعریف کسانی که حسابرسی عملیاتی را انجام می‌دهند باید از زاویه‌ی دید مدیریت به مشکلات و مسائل شرکت بنگرند و هدف آنها مشخصاً بهبود عملیات باشد، نه صرفاً وظیفه‌ی کسالت‌بار و ناقص گزارش اشکالات و نقاط ضعف.

#### اثربخشی

ریچارد آل. دفت اثربخشی را در کتاب

# ارزش صورت ارزش افزوده

ارزش افزوده، سهم بنگاه اقتصادی از تولید ناخالص داخلی را نشان می‌دهد و بیانگر توانایی بنگاه در افزایش ارزش کالاها و خدمات تولیدی است

دکتر کامبیز فرقاندوست حقیقی  
بهمن بنی‌مهد



مقدمه

استفاده از مفهوم ارزش افزوده در حسابداری را برای اولین بار در سال ۱۹۵۴ سوجانن در مجله‌ی Accounting

جدید درآمد تنها متعلق به سهامداران نیست بلکه به گروه‌های دیگری مانند کارکنان، دولت و تامین کنندگان مالی نیز تعلق دارد. براین

Review پیشنهاد کرد. ۲۰ سال بعد در دهه‌ی ۱۹۷۰، در انگلستان پس از پیروزی حزب کارگر و نفوذ اتحادیه‌های کارگری در دولت وقت، گزارشگری سود که تا آن زمان مورد حمایت بود، کمرنگ گردید و ایده‌ی جدیدی در حرفه‌ی حسابداری انگلستان پدید آمد. براساس تفکر

شرکت‌های سهامی را در گزارش سالانه پیشنهاد داد. در انگلستان صورت ارزش افزوده در ابتدا با اشتیاق فراوان پذیرفته شد و طبق بررسی انجمن حسابداران خبره‌ی انگلستان شرکت‌های ارائه دهنده‌ی صورت ارزش افزوده از ۴/۷٪ در سال ۱۹۷۶ به ۳۰٪ در سال ۱۹۷۹ افزایش یافت.

با پیروزی حزب محافظه‌کار در انتخابات سال ۱۹۷۹ تعداد شرکت‌های ارائه دهنده‌ی صورت ارزش افزوده در این کشور به شدت کاهش یافت و بدین ترتیب صورت ارزش افزوده به پدیده‌ای فراموش شده تبدیل گردید. اما بی‌علاقگی شرکت‌های انگلیسی نسبت به ارزش افزوده، بر مباحث حسابداری دانشگاهی و حرفه‌ای سایر نقاط جهان به‌خصوص آفریقا، آسیا و اقیانوسیه تأثیر گذاشت. در دهه‌ی ۸۰ میلادی کاربرد صورت ارزش افزوده در این مناطق گسترش یافت و به‌عنوان ابزار مناسب پیش‌بینی حسابداری مالی در آفریقای جنوبی و استرالیا و حسابداری مدیریت در ژاپن یا حتی در هر دو زمینه در سنگاپور مورد استفاده قرار گرفت. در آمریکا حسابداران و دانشگاهیان عموماً تمایلی به انتشار صورت ارزش افزوده نشان نمی‌دهند، اما کاربرد این گزارش را به خوبی می‌شناسند. به رغم آن که

شرکت نمونه، صورت سود و زیان برای سال مالی منتهی به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۷۹

۲۰۰۰۰	فروش خالص
	قیمت تمام شده کالای فروش رفته:
۱۰۰۰	مواد اولیه مصرف شده
۷۰۰	دستمزد مستقیم
۲۰۰	هزینه استهلاک کارخانه
۲۰۰	سایر هزینه‌های کارخانه
۲۲۰۰	بهای تولید
۲۰۰۰	اضافه می‌شود: کالای در جریان ساخت اول دوره
(۱۵۰۰)	کسر می‌شود: کالای در جریان ساخت پایان دوره
۲۷۰۰	قیمت تمام شده کالای ساخته شده
۲۰۰۰	اضافه می‌شود: کالای ساخته شده اول دوره
(۲۰۰۰)	کسر می‌شود: کالای ساخته شده پایان دوره
(۱۷۰۰)	قیمت تمام شده کالای فروش رفته
۱۸۳۰۰	سود ناخالص
	کسر می‌شود:
۲۰۰	هزینه‌های حقوق و مزایای کارکنان فروش
۳۰۰	هزینه‌های حقوق و مزایای کارکنان اداری
۱۵۰	هزینه استهلاک اداری و فروش
۲۵۰	سایر هزینه‌های اداری و فروش
(۹۰۰)	جمع هزینه‌ها
۱۷۳۰۰	سود خالص قبل از بهره و مالیات
(۲۰۰۰)	کسر می‌شود: بهره
۱۵۳۰۰	سود قبل از مالیات
(۵۰۰۰)	کسر می‌شود: مالیات
۱۰۳۰۰	سود خالص پس از مالیات
(۷۰۰۰)	سود تقسیم شده
۳۳۰۰	سود باقی مانده نقل به سود زیان انباشته

صورت ارزش افزوده در حسابداری از رسمیت و اعتبار جهانی برخوردار شده است، اما، هنوز در هیچ کشوری برای محاسبه‌ی ارزش افزوده استاندارد که مطابق با اهداف حسابداری مالی و حسابداری مدیریت باشد، تهیه نگردیده است. در این نوشتار سعی بر آن است ضمن معرفی صورت ارزش افزوده و بیان کاربردها و ویژگی‌های کیفی اطلاعات آن در نهایت چارچوبی جهت تهیه و ارائه‌ی آن پیشنهاد شود. قضاوت در زمینه‌ی این که آیا صورت ارزش افزوده به ارزش‌های مالی می‌افزاید به خواننده واگذار می‌گردد.

#### مفهوم ارزش افزوده

مفهوم ارزش افزوده در اقتصاد کلان ریشه دارد. ارزش افزوده در کشورهای توسعه یافته‌ای که سیستم اقتصاد سرمایه‌داری دارند برای اندازه‌گیری ثروت ملی، یعنی تولید ناخالص داخلی، استفاده می‌شود. در یک بنگاه اقتصادی، ارزش افزوده مقدار باقی مانده از بازده‌ای است که با بهره‌گیری از ظرفیت تولیدی مثل کار و سرمایه به وجود آمده است. ارزش افزوده، سهم بنگاه اقتصادی از تولید ناخالص داخلی را نشان می‌دهد و بیانگر توانایی بنگاه در افزایش ارزش

شرکت نمونه، صورت ارزش افزوده برای سال مالی منتهی به تاریخ ۳۰ اسفند ۱۳۷۹

۲۰۰۰	فروش خالص
(۱۵۵۰)	کسر می‌شود: مواد و خدمات خریداری شده از خارج شرکت <sup>۱</sup>
(۲۰۰۰)	کسر می‌شود: کار در جریان ساخت اول دوره
۱۵۰۰	اضافه می‌شود: کار در جریان ساخت آخر دوره
(۲۰۰۰)	کسر می‌شود: کالای ساخته شده اول دوره
۲۰۰۰	اضافه می‌شود: کالای ساخته شده آخر دوره
(۱۰۵۰)	
۱۸۹۵۰	ارزش افزوده

توزیع ارزش افزوده به کارکنان:

دستمزد، حقوق و مزایای کارکنان<sup>۲</sup>  
به تامین کنندگان مالی:

سود تقسیم شده

بهره

به دولت:

مالیات

اقلام باقیمانده در بنگاه:

سود تقسیم نشده

استهلاک<sup>۳</sup>

۲۳۰۰	
۲۵۰	
۳۷۵۰	
۱۸۹۵۰	ارزش افزوده

(۱) جمع مواد، سایر هزینه‌های کارخانه و سایر هزینه‌های اداری و فروش

$$(۱۰۰۰ + ۲۰۰ + ۲۵۰)$$

(۲) جمع هزینه‌های دستمزد مستقیم، حقوق و مزایای کارکنان اداری و فروش

$$(۷۰۰ + ۲۰۰ + ۲۰۰)$$

(۳) جمع هزینه استهلاک کارخانه و هزینه استهلاک اداری و فروش

$$(۲۰۰ + ۱۵۰)$$

کالاها و خدمات تولیدی است.

برای مثال: اگر نجاری مقداری چوب و خدمات به مبلغ ۷۰۰۰ ریال جهت ساخت یک میز خریداری نماید و میز ساخته شده را به مبلغ ۱۸۰۰۰ ریال بفروشد، ارزش افزوده‌ی ایجاد شده معادل ۱۱۰۰۰ ریال خواهد بود.\*

حال چنانچه ارزش افزوده‌ی ایجاد شده صرف پرداخت حقوق و دستمزد به مبلغ ۴۵۰۰ ریال، بهره‌ی وام ۲۰۰۰ ریال، سود سهام ۱۰۰۰ ریال، مالیات ۷۰۰ ریال، استهلاک ۵۰۰ ریال گردد و مبلغ ۲۳۰۰ ریال سود برجای بماند و به‌عنوان سود تقسیم نشده در نظر گرفته شود، در آن صورت اقلام ارزش افزوده عبارتند از:

حقوق و دستمزد	۴۵۰۰
بهره‌ی وام	۲۰۰۰
سود سهام	۱۰۰۰
مالیات	۷۰۰
استهلاک	۵۰۰
سود تقسیم نشده	۲۳۰۰
جمع (ارزش افزوده)	۱۱۰۰۰

چگونگی تهیه‌ی صورت ارزش افزوده همان‌گونه که قبلاً گفته شد تاکنون برای تهیه‌ی صورت ارزش افزوده استاندارد تهیه نشده است و

شرکت‌های خارجی صورت ارزش افزوده را براساس صورت سود و زیان تهیه می‌کنند. با توجه به مثال فوق مشخص است که ارائه‌ی محاسبات ارزش افزوده در یک صورت مالی، شامل دو قسمت، ابتدا محاسبه‌ی ارزش افزوده و سپس توزیع آن بین کارکنان، تامین‌کنندگان مالی، دولت و بنگاه اقتصادی است. در اینجا با استفاده از صورت سود و زیان فرضی صفحه‌ی بعد نحوه‌ی تهیه‌ی صورت ارزش افزوده نشان داده می‌شود.

ارزش افزوده و اهداف گزارشگری مالی

در چارچوب‌های مفهومی حسابداری آمده است که صورت‌های مالی در عین تهیه‌ی اطلاعات مورد نیاز سرمایه‌گذاران، باید برای سایر اشخاص ذی‌نفع نیز مفید باشند. همان‌گونه که بیان شد ارزش افزوده، بازده‌ی کل قابل تخصیص به اشخاص ذی‌نفع نظیر سرمایه‌گذاران، بستانکاران، کارکنان، دولت و جامعه را نشان می‌دهد. به نظر می‌رسد هر یک از گروه‌های ذی‌نفع علاقه‌مندند اطلاعاتی را در زمینه‌ی ایجاد ارزش افزوده و چگونگی توزیع آن داشته باشند زیرا ادامه‌ی فعالیت یک واحد تجاری تنها در صورتی تضمین

می‌شود که بتواند ارزش افزوده‌ی کافی را برای تامین منافع پولی اشخاص ذی‌نفع ایجاد نماید. بنابراین ایجاد ارزش افزوده پیش شرط اصلی فرض تداوم فعالیت است. در این میان، صورت ارزش افزوده نیز به‌عنوان یک صورت مالی، اطلاعات سودمندی را ارائه می‌دهد. ارزش افزوده مقدار افزایش در ثروتی است که می‌تواند بین افراد مختلفی که نسبت به فعالیت شرکت ذی‌نفع‌اند، توزیع شود. بنابراین صورت ارزش افزوده موفقیت یک واحد تجاری را در تامین منافع اشخاص ذی‌نفع نشان می‌دهد، هم چنین این صورت، بسیار بهتر از صورت سود و زیان سهم اقتصادی یک شرکت را در سطح اقتصاد ملی آشکار می‌سازد. اگر چه مفهوم ارزش افزوده تنها تامین‌کنندگان مالی را شامل نمی‌شود بلکه شامل تمام اشخاص ذی‌حقوق است، با وجود این، به نظر می‌رسد ارزش افزوده توجه خاصی به منافع سرمایه‌گذاران دارد زیرا ارزش افزوده یکی از پیش شرط‌های سود خالص ارزش افزوده است. سود خالص بدون ارزش افزوده، به دست نمی‌آید، اما ارزش افزوده را می‌توان حتی در صورت تحمل زیان نیز ایجاد کرد. هم چنین صورت ارزش افزوده درباره‌ی تشخیص اثربخشی منابع مازادی که واحد اقتصادی از آنها استفاده



## حسابرسی داخلی\*

حسابرسی داخلی یک فعالیت و عمل ارزیابی مستقل در یک سازمان است که به منظور بررسی و ارزیابی حسابداری مالی و سایر عملیات و فعالیت‌های آن به منظور ارائه خدمت به مدیریت انجام می‌شود

دکتر ساسان مهرانی



مقدمه

گسترش و پیچیدگی روزافزون و شتاب‌آمیز واحدهای اقتصادی در دنیای امروز، پیشرفت مداوم فن‌آوری، افزایش حجم معاملات فشارهای ناشی از کمبود منابع و

افزایش رقابت، وجود انواع خطرات در کلیه‌ی زمینه‌ها که اهداف و سیاست‌های سازمان را چه از درون و چه از بیرون تهدید می‌کند، سبب گردیده تا ذهن و افکار مدیریت به مسائل بی‌شماری معطوف گردد و عملاً کنترل مستقیم و انفرادی این‌گونه واحدها غیرممکن شود.

عدم کنترل مستقیم عملیات سازمانی و دوری مدیریت ارشد از تمامی فعالیت‌های

داخلی و مدیریتی پیدا کرده است. امروز هیچ ساختارکنترل داخلی بدون وجود حسابرس داخلی کامل نیست. وظیفه حسابرس داخلی خدمت و یاری به مدیریت

واحدهای اقتصادی در انجام مسئولیت‌هایش می‌باشد.

پیدایش و تکامل حسابرسی داخلی حسابرسی داخلی از آغاز سده‌ی بیستم تاکنون در دو زیر دوره تکامل یافته و به وضعیت کنونی رسیده است. این دو زیر دوره عبارت‌اند از: ۱) دوره‌ی ۱۹۰۰ تا ۱۹۵۰ و ۲) دوره‌ی ۱۹۵۰ تاکنون. در خلال

واحد تجاری باعث گردیده است تا مدیریت برای انجام وظیفه‌ی مباشرتی خود، به استقرار یک سیستم اثربخش کنترل داخلی به عنوان جزئی لاینفک از سیستم مدیریت کارآمد روی آورد. در این راستا حسابرسی داخلی به عنوان بخش مهمی از سیستم کنترل مدیریت<sup>۱</sup> به عنوان یک ضرورت شناخته شده است. به طوری که حسابرسی داخلی جایگاهی والا در سیستم کنترل

کرده‌اند. آنها همگی ضمن آن که کنترل را به عنوان یکی از وظایف مدیریت شناسایی کردند اما هیچ کدام به یک شکل بحث نکرده‌اند. حتی پیتر دراگر، نظریه پرداز مدیریت، نیز عمداً در استفاده از کلمه‌ی کنترل اجتناب کرد. او در کتاب اصول مدیریت خود عنوان کرد:

“تا اینجا در این کتاب درباره‌ی کنترل صحبت نکرده‌ام و در همه جا از واژه اندازه‌گیری استفاده کرده‌ام. این کار از روی عمد و قصد بوده است. زیرا که اصطلاح کنترل مبهم است.”<sup>۲</sup>

مینر نیز معتقد است که “واژه‌ی کنترل در معانی بسیار متفاوتی مورد استفاده قرار می‌گیرد.”<sup>۳</sup>

یکی از دلایلی که باعث تداوم این مسئله برای سالیان متمادی گردیده است، ناآگاهی نویسندگان از مفاهیم متعددی است که آنها را احاطه و باعث گردیده است که این مفاهیم را با یکدیگر اشتباه بگیرند. گودوین نیز اذعان می‌کند که “هیچ توافق کلی بر سر معنی واژه‌ی کنترل وجود ندارد. هم چنین موارد اختلاف نیز روشن نیست. یک طیف فازی از معنای کنترل وجود دارد که بسیاری از افراد واژه‌ی کنترل را در یکی از دو سر این طیف به کار می‌برند.”<sup>۴</sup>

به عنوان نمونه جاستین لانگینگر می‌گوید “کنترل به نظم‌بخشی یا سامان‌دهی سازمان برای اطمینان یافتن از دست‌یابی به اهداف سازمانی و انجام کامل برنامه‌ها گفته می‌شود. به تعبیری مانند هدایت، راندن و ترمز کردن یک اتومبیل است.”<sup>۵</sup>

اما گودوین می‌پرسد که آیا “در سازوکار کنترل اتومبیل، این راندن و ترمز کردن چرخ‌ها است که اهمیت دارد یا کنترل سرعت اتومبیل؟” شاید بسیاری از ما بدون درنگ اهمیت را به چرخ‌ها و هدایت آنها

مالی داخلی باشد زیرا که به مواردی نظیر تجزیه و تحلیل بهای تمام شده و بررسی لیست حقوق می‌پرداخت اما با مرور زمان این ایده نیز تغییر یافت. حسابرسان داخلی در واقع پیشگامان مفهوم حسابرسی عملیاتی هستند. هر چند در خلال همین دوره یک مفهوم مشابه به نام حسابرسی مدیریت وارد نوشتارهای مدیریتی گردید.

در اوایل این دو را مترادف و مشابه یکدیگر می‌دانستند اما در آثار بعدی مفهوم حسابرسی مدیریت از مفهوم حسابرسی عملیاتی متمایز شد. حسابرسی مدیریت پیرامون وظایف مدیریت سازماندهی می‌گردد و اساساً رویکردی قیاسی دارد در حالی که حسابرسی عملیاتی رویکرد استقرایی دارد.

به‌طور کلی دو فعالیت مشابه اما با مفاهیم متفاوت در این دوره توسعه یافتند. در دوره‌ی دوم که از سال ۱۹۵۰ آغاز و هنوز هم ادامه دارد گسترش و توسعه حسابرسی داخلی در بخش خصوصی است. در طی این دوره رویکرد حسابرسی مدیریت در نوشتارهای مدیریتی فراوان گردید. نهایتاً در اواخر دهه‌ی ۵۰ و اوایل دهه‌ی ۶۰ حسابرسی مدیریت و حسابرسی عملیاتی با یکدیگر تقریباً ادغام شد.

#### کنترل

واژه‌ی “کنترل” اغلب در نوشتارهای حسابداری و حسابرسی به چشم می‌خورد هر چند مفهوم کنترل برگرفته از نظریه‌های مدیریتی است. به نظر می‌رسد نخستین بار هنری فایول واژه‌ی کنترل را برای اطلاق به یکی از وظایف مدیران به کار برد. این در حالی است که حداقل ۹۰ درصد از نوشتارهای مربوط به مضامین مدیریت در سی سال گذشته درباره‌ی مفهوم کنترل بحث

این دوره زمانی فعالیت حسابرسی داخلی در صنعت توسعه یافت. یکی از دلایل این امر می‌تواند جنگ جهانی دوم و فشارهای ناشی از آن باشد. نقطه‌ی عطف این رشد تاسیس انجمن حسابرسان داخلی به سال ۱۹۴۱ بود. بنابراین می‌توان گفت در این سال رسماً حرفه‌ی حسابرسی داخلی متولد شد. در خلال این دوره فعالیت حسابرسان داخلی دیگر به حسابرسی مالی محدود نمی‌شد و انواع حسابرسی از جمله رعایت و عملیاتی را در بر گرفت. مدیریت موسسات بزرگ دریافتند که حسابرسان داخلی می‌توانند خدماتی بیش از یافتن اشتباهات حسابداری انجام دهند. از این زمان نقش و فعالیت آنها بیشتر بر بهبود عملیات متمرکز گردید. این نقش برای مدیریت به مراتب ارزشمندتر بود زیرا که توصیه آنها غالباً مفیدتر از توصیه‌هایی بود که نوعاً از طرف حسابرسان مستقل ارائه می‌گردید و مهم‌تر آن که یافته‌ها در داخل باقی می‌ماند و انتشار نمی‌یافت.

باید توجه داشت در بازارهای مشترک آینده سهم بیشتر متعلق به اقتصاد موفق‌تر است و لازمی آن تولید بیشتر با کیفیت بالاتر و بهای تمام شده‌ی پایین‌تر است و در نتیجه پاداشی برای مدیریت قوی‌تر. ایجاد چنین فرصتی تنها توسط حسابرسان داخلی امکان‌پذیر است.

به همین منظور حسابرسان داخلی نیز اصطلاح حسابرسی عملیاتی را برای تشریح فعالیت خود انتخاب کردند. هر چند این اصطلاح توسط بعضی از نویسندگان نظیر رولند در سال ۱۹۳۱ به کار گرفته شده است اما نخستین بار در سال ۱۹۴۹ توسط آرتور کنت عنوان گردید.

در روزهای اول به نظر می‌رسید که حسابرسی عملیاتی منتج از حسابرسی

بدهیم، اما در مفهوم مدیریت فقط یک جواب صحیح وجود دارد و آن کنترل سرعت است.

مفهومی که لانگینگر از واژه‌ی کنترل دارد بسیار شبیه چیزی است که نظریه‌پردازان مدیریت از آن به عنوان هدایت نام می‌برند. مینر نیز معتقد است: "شاید مهم‌ترین دلیل برداشت‌های متفاوت از واژه‌ی کنترل این امر باشد که اغلب آن را مترادف با هدایت به کار می‌بریم". اما کنترل در دیدگاه گودوین بسیار شبیه مفهوم اندازه‌گیری پیتز دراکر است. او کنترل را بازبینی و فنی برای اندازه‌گیری می‌داند.

در مورد دیدگاه گودوین باید گفت هر چند بازبینی و اندازه‌گیری کاملاً شبیه یکدیگر نیستند اما در مواردی می‌توان آنها را به جای یکدیگر بکار برد. بازبینی کردن مستلزم اندازه‌گیری به علاوه ارزیابی است. اندازه‌گیری خود به تنهایی برای کنترل کافی نیست، ضمن آن که اهمیت اطلاعات نیز باید تعیین شود.

همچنین فایول معانی نظیر بازبینی، مقایسه یا رسیدگی را برای مفهوم کنترل مناسب می‌داند. برخی دیگر یک فرآیند دو مرحله‌ای را برای کنترل در نظر گرفته‌اند:

۱- بازبینی و مقایسه‌ی میان آنچه در عمل اتفاق افتاده با آنچه برنامه‌ریزی شده بود.  
۲- عکس‌العمل مناسب برای اصلاح مغایرات مشاهده شده.

باید توجه داشت کنترل به عنوان فن بازبینی، مقایسه یا رسیدگی بیش از هر چیز معنای هدایت را می‌رساند و مورد توافق عموم نیست. بسیاری از نویسندگان هم روزگاری نیز عمل اصلاح‌کنندگی را به تعریف کنترل اضافه کردند. این کار ضرورت نداشت زیرا که یک سیستم کنترلی کامل بایستی شامل عمل اصلاح‌کنندگی باشد.

هر چند عملیات اصلاحی نیز همانند برنامه‌ریزی، هدایت و غیره جزئی از وظایف مدیریت است. هم چنین اصلاح یک مفهوم منفی دارد و واژه‌ی "تعدیل" بیشتر قابل قبول است.

اما در برداشت عمومی یک دید منفی نسبت به کنترل وجود دارد و آن را مترادف "محدودیت یا سلطه‌گری" می‌دانند.

این تعاریف گوناگون از کنترل را می‌توان در یک طیف قرار داد:

۱- کنترل به عنوان محدوده‌کننده یا نفوذ و تسلط.

۲- کنترل به عنوان مترادف با مدیریت. اما در این نوشتار منظور از کنترل عبارت است از:

"اندازه‌گیری و ارزیابی فعالیت‌ها برای هدف تصمیم‌گیری جهت هرگونه تعدیل مورد نیاز."

حسابرسی داخلی

شاید بهترین تعریف از حسابرسی داخلی را انجمن حسابرسان داخلی ارائه کرده باشد:

"حسابرسی داخلی یک فعالیت و عمل ارزیابی مستقل در یک سازمان است که به منظور بررسی و ارزیابی حسابداری مالی و سایر عملیات و فعالیت‌های آن برای ارائه‌ی خدمت به مدیریت انجام می‌شود.

این کنترل مدیریتی با اندازه‌گیری و ارزیابی اثربخشی سایر کنترل‌های دیگر به وظایف خود عمل می‌کند. هدف کلی حسابرسی داخلی کمک به اداره‌کنندگان (اعضای هیئت مدیره) در به انجام رساندن موثر مسئولیت‌هایشان از طریق تجزیه و تحلیل اهداف، ارزیابی، توصیه‌ها و تذکرات مربوط، به‌جا و مفید می‌باشد. بنابراین حسابرسی داخلی در هر مرحله از فعالیت‌ها

و در هر جایی که بتوانند به یاری مدیریت می‌شتابد.

مدیریت

هدف حسابرسی داخلی ارائه‌ی خدمت به مدیریت می‌باشد. منظور از مدیریت گروهی از افراد گوناگون می‌باشد که مجموعاً مدیریت را شکل می‌دهند. به عبارت دیگر منظور اشخاصی هستند که تصمیماتشان می‌تواند بر سودآوری و کارایی موثر باشد. این اشخاص شامل هیات مدیره و مدیرعامل، روسای بخش‌ها و شعب، و سرپرستان است.

سیستم کنترل مدیریت و فعالیت‌های حسابرسی داخلی

سیستم کنترل مدیریت برای کمک به مدیران در برنامه‌ریزی، کنترل فعالیت‌ها و کارکنان سازمان طراحی می‌شود. این سیستم به‌طور کلی شامل کنترل‌های چندگانه است که هر کدام برای دستیابی به اهدافی گوناگون و متفاوت استفاده می‌شود. این سیستم ممکن است شامل سیستم کنترل مالی، سیستم حسابداری مدیریت و سیستم منابع انسانی باشد. آنتونی معتقد است که سیستم کنترل مدیریت شامل سه سیستم کنترلی است که در کنار یکدیگرند. این سه عبارتند از: کنترل مدیریت، کنترل وظایف (شامل حسابرسی داخلی) و برنامه‌ریزی راهبردی. واضح است که سیستم کنترل مدیریت دارای مفهومی گسترده است و اجزای بی‌شماری دارد که برای هدف‌های زیادی مورد استفاده قرار می‌گیرد. حسابرسی داخلی یکی از مهم‌ترین اجزای این سیستم کنترلی است.

متأسفانه بیشتر سازمان‌ها وظیفه‌ی اصلی حسابرسی داخلی را بررسی کفایت

کنترل‌های داخلی و قابلیت اتکای اطلاعات صورت‌های مالی تعیین کرده‌اند. اما در حال حاضر دامنه‌ی فعالیت‌های حسابرسی داخلی به مراتب بیش از پیش گسترش یافته است. آنها به بررسی کارایی عملیات، قابلیت اتکای فن‌آوری اطلاعات، اثربخشی و کارایی معاملات تجاری داخل و خارج از کشور، کمک به بهبود فرآیندها و عملیات شرکت و نظارت بر رضایت مشتریان می‌پردازند. این وظیفه‌ی جدید در کنار همان کارکرد قدیمی یعنی جستجو و کشف تقلبات، صورت می‌گیرد. به عبارت دیگر دامنه‌ی فعالیت آنها به مراتب از فضای کنترل مالی و نقش مباشرتی سنتی فراتر رفته است.

به‌طور کلی حسابرسی داخلی طرحی و اثربخشی سیستم کنترل را ارزیابی می‌نماید. یک سیستم کنترل داخلی که از طراحی خوب برخوردار باشد اطمینان می‌دهد، که اهداف واحد با هزینه‌های معقولی انجام خواهد شد. سیستم کنترلی کاراً سیستمی است که آنچه در هر مرحله طراحی مدنظر بوده به‌انجام برساند.

به‌طور خلاصه از این دیدگاه، نوع فعالیت حسابرسی داخلی سه مرحله‌ی زمانی را گذرانده است: ۱- حسابرسی داخلی سنتی، ۲- حسابرسی داخلی مدرن، و ۳- حسابرسی داخلی نئومدرن.

#### حسابرسی داخلی سنتی

حسابرسی داخلی در مرحله‌ی اولیه صرفاً در خدمت مدیر مالی بود و وظیفه‌ی آن چیزی بیش از کنترل کیفیت عملیات حسابداری نبود. به عبارت دیگر محصول کار حسابرسان داخلی کنترل کیفیت کار حسابداری و مشتری آنان، یعنی مدیران مالی، بود.

#### حسابرسی داخلی مدرن

در مرحله‌ی حسابرسی داخلی مدرن هدف توسعه‌ی خدمات حرفه‌ای و گسترش بازار بود. در این مرحله، کنترل تمامی عملیات داخلی و خدمات مشاوره‌ای به مدیریت ارائه می‌گردید. بنابراین "خدمت به مدیریت" به شعار حسابرسی داخلی تبدیل گردید.

#### حسابرسی داخلی نئومدرن

حسابرسی داخلی نئومدرن در واقع نسخه‌ی تعدیل شده‌ی حسابرسی مدرن است. سیمایی که از حسابرسی داخلی نئومدرن ترسیم می‌شود، یک فعالیت مشترک در مرکز فعالیت‌های ظریف و پیچیده در بین چندین گروه عمده از متقاضیان این نوع خدمات است. این گروه‌ها شامل: ۱- هیات مدیره، ۲- مدیریت ارشد، ۳- مدیریت عملیاتی، و حتی ۴- حسابرسان مستقل است.

باید توجه داشت که حسابرسان داخلی نمی‌توانند هیچ یک از گروه‌های فوق را نادیده بگیرند و همه‌ی آنها دارای انتظاراتی منطقی از عملکرد حسابرسی داخلی اند.

شاید عوامل اصلی که باعث ایجاد این مرحله‌ی جدید گردید مواردی نظیر رشد فعالیت شرکت‌ها به‌طور منظم، پراکندگی فعالیت‌ها در نواحی مختلف و وسیع، روند تمرکز زدایی، ترکیب شرکت‌ها، انواع مختلف از قوانین مالیاتی، تامین اجتماعی، بورس اوراق بهادار و غیره باشد.

این عوامل باعث می‌گردد تا اطمینان مدیریت از انتقال صحیح تصمیمات مدیریت به سطوح اجرایی و در برابر آن انتقال اطلاعات صحیح از سطوح پایین به سطوح فوقانی مدیریت دچار تزلزل گردد. بر همین اساس مدیریت برای اطمینان یافتن از این که از یک سو، مسئولیت‌های محوله

به آن از سوی دیگر، و اطلاعاتی که با تایید او به افراد برون سازمانی ارائه می‌شود، صحیح، دقیق و اتکاپذیر باشد، وظایف جدیدی را از حسابرسان داخلی انتظار دارد. این وظایف جدید بایستی در کنار وظایف قدیمی اجرا شود.

در واقع حسابرسی داخلی نئومدرن وظیفه‌ی خود را تنها ارائه خدمت به مدیریت نمی‌داند، بلکه دیدگاهی کلی به سازمان دارد، و با آن ارتباط برقرار می‌کند. در این راستا ممکن است حسابرسی داخلی با هر یک از مجموعه‌های مدیریت سروکار داشته باشد، اما در نهایت هدف کلی سازمان را در نظر دارد.

وظایف و مسئولیت‌های حسابرسی داخلی وظیفه و مسئولیت اصلی حسابرسی داخلی بررسی روش‌ها در قسمت‌های مختلف سازمان است. به همراه این مسئولیت بایستی امور زیر نیز صورت پذیرد:

۱- ارزیابی اثربخشی کنترل‌های ایجاد شده توسط مدیریت.

۲- گزارش در مورد فقدان کنترل‌های مورد نیاز.

۳- توصیه برای کنترل‌های مورد نیاز و استفاده‌ی بهتر از آنها.

۴- پی‌گیری توصیه‌ها و ارزیابی اجراپذیری و اثربخشی آنها.

کلمه‌ی کنترل در این وادی بسیار حائز اهمیت است زیرا که حسابرسان داخلی دیر یا زود و در درجات مختلفی خود را در میان انواع کنترل‌ها می‌یابد و اگر بخواهد به عنوان بازوی موثر مدیریت به وظایفش عمل کند بایستی درگیر این کنترل‌ها گردد. این کنترل‌ها لازمه‌ی پیشرفت مدیریت در انجام عملیات به شکل کارآ و به طریق موفقیت‌آمیز است.

به منظور انجام این مسئولیت سنگین او بایستی همانند مدیر فکر کند. برای درک بهتر جمله‌ی فوق‌گفته‌ای از یک مدیر ارائه می‌شود:

"مدیر اجرایی بیشتر سازمان‌ها فردی است که به واسطه‌ی دانش و آگاهی که از تجارت، صنعت، عملیات و شرایط تجاری و اقتصاد عمومی به همراه برخوردار است و ویژگی‌های فردی نظیر قوه‌ی ابتکار، هدایت و شایستگی‌های فنی و مالی در این موقعیت قرار گرفته است. به‌ویژه در سازمان‌های بزرگ مدیر اجرایی تمایل دارد تا برای مدتی دفتر کار خود را ترک کند و به قسمت‌های عملیاتی، مالی و غیره برود تا از نزدیک ساختار مدیریتی و دستورالعمل‌هایی که بنیانش را گذارده است مشاهده و از اجرای آن‌ها براساس روش مورد نظر خود اطمینان یابد. در واقع یک مدیر موفق بایستی خود را به دو نیم تقسیم کند، نیمی به دنبال اجرای وظایف و مسئولیت‌های خود و نیم دیگر به دنبال بررسی و کنترل اجرای این وظایف. حسابرس داخلی می‌تواند و باید نیمه دوم مدیر باشد."<sup>۶</sup>

امروزه نیز با توجه به مسئولیت‌های مدیر و وظایف حسابرسان داخلی این سوال مطرح می‌گردد که حسابرسان داخلی چه باید بکنند؟ آیا باید حسابرسی مالی را انجام دهند یا برخی دیگر از انواع حسابرسی‌ها نظیر حسابرسی عملیاتی، حسابرس رعایت، حسابرسی عملکرد، تجزیه و تحلیل عملیات یا مشاوره‌ی داخلی؟

عمدتاً نوشتارها و بحث‌های گروهی به سوال بالا می‌پردازند. مسئله در حقیقت این است که نکته‌ی اصلی گم شده است. نکته‌ی اصلی نه اسم و نه نوع حسابرسی است، بلکه در کاری است که باید انجام دهیم؟

برای پاسخ به این سوال باید نخست هدف خود را تعریف کنیم و سپس فعالیت‌های حسابرسی خود را مستقیماً در راستای رسیدن به هدف انجام دهیم.

بدون داشتن هدف، وضعیت همانند سفر دریایی کریستف کلمب خواهد بود:

۱- کلمب به هنگام ترک سواحل اسپانیا نمی‌دانست به کجا می‌رود.

۲- هنگامی که به ساحل آمریکا رسید، نمی‌دانست کجاست.

۳- وقتی برگشت نمی‌دانست از کجا برگشته است.

۴- جالب‌تر آن که او همه‌ی هزینه‌ی سفر دریایی خود را به خرج دیگری انجام داد.

اگر این سوال از شما پرسیده شود که هدفمان از ایجاد حسابرسی داخلی چیست، احتمالاً موارد زیر را عنوان می‌کنید:

\* - ارائه‌ی خدمات به مدیریت.

\* - توصیه برای تغییرات لازم.

\* - ارزیابی و گزارش درباره‌ی بسندگی کنترل داخلی.

\* - حفاظت داراییها.

\* - صرفه‌جویی در هزینه‌ها.

\* - چشم و گوش مدیریت و شاید هم شخصی که باید دائماً نکات کنترلی را تذکر دهد.

\* - اطمینان از اعمال سیاست‌ها و خط مشی‌های سازمان.

\* - رعایت قوانین و مقررات.

\* - حصول اطمینان از انجام مسئولیت‌های واگذار شده به اعضا.

\* - قابلیت اطمینان صورت‌های مالی و سایر اطلاعاتی که منتشر می‌شود.

\* - ...

بنابراین به‌طور کلی می‌توان گفت که هدف از حسابرسی داخلی یاری رساندن به تمامی افراد اداره‌کننده‌ی سازمان در ایفای

هر چه موثرتر مسئولیت‌های آنها از طرق مختلف است. مفهوم عبارت فوق این است که حسابرسان داخلی در تمامی مراحل فعالیت تجاری سازمان که امکان ارائه‌ی خدمات باشد، حضور خواهند داشت. در نتیجه، فعالیت‌های حسابرسان داخلی از مرز عملیات مالی و حسابداری فراتر می‌رود و تمامی فعالیت‌های سازمانی را که مدیریت به نوعی در آنها مسئولیت و نگرانی دارد، در برمی‌گیرد. به عبارت دیگر اهداف حسابرسی داخلی، در ارتباط مستقیم با اهداف سازمان قرار می‌گیرد.

بنابراین می‌توان گفت که حسابرسان داخلی موقعیت بی‌نظیری برای انجام وظایف و دستیابی به اهداف پیش‌گفته دارند.

اما فقط و فقط یک هدف می‌تواند به عنوان پایه و اساس تمامی این اهداف قرار گیرد و آن هم "سود" است. شاید سود در مراکز علمی واژه‌ی آرمانی نباشد اما در فعالیت‌های تجاری چه در بخش خصوصی چه در بخش دولتی واژه‌ی زیبا و دوست‌داشتنی است. شاید حسابرسان بخش دولتی فکر کنند که آنها از این قاعده مستثنی هستند، در حالی که باید گفت در بخش دولتی نیز قاعده همان کسب سود است با این تفاوت که فقط نوع بازی تغییر می‌کند.

حتی در سازمان‌های سنتی و قدیمی نیز به میزان سود توجه خاصی می‌شد. غالباً برداشت عموم از وظایف قسمت حسابرسی داخلی این بود که این فعالیت در نخستین مرحله با بررسی مخارج شامل پرداخت به فروشندگان مواد اولیه، فهرست حقوق و دستمزد و غیره آغاز می‌شود.

مرحله‌ی دوم کمک به حسابرسان مستقل است که مسئول گواهی کردن صورت‌های مالی و بررسی مدارک حسابداری به‌شمار می‌روند.

# فرایند تدوین استانداردهای ملی حسابداری و تفاوت استانداردهای ملی با بین‌المللی: تاکید بر استاندارد صورت جریان وجوه نقد

دکتر موسی بزرگ‌اصل

مقدمه

در مورد نشریه‌ی ۱۰۶ سازمان نیز به همین ترتیب عمل شد. حساسیت استانداردهای حسابداری به لحاظ آثار مالی آن در اقتصاد جامعه، ایجاب می‌کند که نارسایی ایجاد شده در نظرخواهی به گونه‌ای دیگر جبران شود. به همین دلیل رهنمودهای حسابداری (نشریه‌ی ۱۲۲) مجمع عمومی سازمان برای اجرا در یک دوره‌ی دوساله به صورت آزمایشی تصویب کرد.

در یک دوره‌ی دوساله که از ۱۳۷۸/۱/۱ شروع شد، رهنمودهای مزبور در شرکت‌های مورد رسیدگی توسط سازمان به اجرا گذاشته شد و بازخوردهای آن از طریق مدیران حسابرسی به کمیته منعکس می‌شد. علاوه بر این بیش از ۶۰ برنامه‌ی آموزشی از طریق برگزاری سمینارهای عمومی یا برنامه‌های ویژه‌ی شرکت‌ها برای تشریح رهنمودهای حسابداری و جمع‌آوری نظرات متخصصان در این دوره‌ی دوساله با مشارکت مدیران سازمان و اعضای کمیته‌ی تدوین رهنمودهای حسابداری برگزار گردید. در کنار این برنامه‌ها، گروه کارشناسی شامل متخصصین دانشگاهی در سازمان تشکیل شد که اولین برنامه‌ی آنان مرور رهنمودهای حسابداری با دیدی نقادانه بود. همی این تلاش‌ها انجام گرفت تا سازمان در انجام وظیفه‌ی قانونی خود به استانداردهای حسابداری با کیفیت دست یابد.

آقای مهدی مرادزاده - از استادانی که قبلاً از دقت و سخت‌کوشی ایشان شنیده بودم - با انتشار مقاله‌ی خود در مجله‌ی حسابدار (شماره ۱۴۷) باب تازه‌ای را برای تبادل نظر درباره‌ی استانداردهای حسابداری به گونه‌ای شایسته گشوده‌اند که جای تشکر فراوان دارد. این موضوع دغدغه‌ی اصلی مسئولین تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی است، و به همین دلیل به گوشه‌ای از کارهای انجام شده برای روشن شدن اهمیت نظرخواهی اشاره می‌شود.

در آبان ۱۳۷۳ پیش‌نویس رهنمودهای حسابداری (شامل ۱۰ بیانیه) در قالب نشریه‌ی ۹۶ سازمان با شمارگان ۱۰۰۰۰ نسخه برای نظرخواهی منتشر شد. کمیته‌ی تدوین رهنمودهای حسابداری با انتشار این پیش‌نویس نشان داد که به نظرخواهی عمومی به عنوان یکی از زنجیره‌های اصلی تدوین استانداردها اعتقاد راسخ دارد و انتظار دارد که استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی، تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی و دیگر افراد ذی‌نفع و علاقه‌مند در فرایند تدوین استاندارد وارد شوند و به تقویت و ارتقای سطح استانداردها کمک کنند.

زمانی که دوره‌ی نظرخواهی به اتمام رسید اشخاص معدودی خارج از سازمان در رابطه با پیش‌نویس‌ها نظر خود را اعلام کردند.

بررسی‌های عمیق و گسترده‌ی خود را در این مرحله انجام می‌دهد و پس از انجام اصلاحات، پیش‌نویس استاندارد را نهایی می‌کند.

#### ۶- انتشار پیش‌نویس استاندارد برای نظرخواهی

پیش‌نویس هر استاندارد برای نظرخواهی در مجله‌ی حسابرس ارگان رسمی سازمان حسابرسی چاپ می‌شود و با توجه به ماهیت موضوع برای بعضی از اشخاص نیز به صورت مجزا فرستاده می‌شود. این نظرات توسط مدیریت تدوین استانداردها جمع‌بندی و به کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری ارائه می‌شود.

#### ۷- بررسی نظرات

کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری نظرات دریافت شده را بررسی و در صورت لزوم پیش‌نویس استاندارد را اصلاح می‌کند.

#### ۸- ارائه‌ی پیش‌نویس استاندارد به کمیته‌ی فنی

کمیته‌ی فنی پس از بررسی پیش‌نویس ارائه شده توسط کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری، اصلاحات لازم را انجام می‌دهد یا در صورت گسترده‌ی اصلاحات، پیش‌نویس استاندارد را به کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری برای انجام اصلاحات ارجاع می‌دهد. پس از اعمال اصلاحات، متن استاندارد توسط کمیته‌ی فنی تصویب و به هیئت عامل سازمان حسابرسی ارائه می‌شود.

#### ۹- تصویب استاندارد توسط هیئت عامل

هیئت عامل با توجه به فرایند قبلی، استانداردهای حسابداری را بررسی می‌کند. پس از اعمال اصلاحات احتمالی لازم آنها را تصویب می‌کند و به مجمع عمومی سازمان ارجاع می‌دهد.

#### ۱۰- تصویب توسط مجمع عمومی سازمان

استانداردهای حسابداری زمانی لازم‌الاجرا خواهد بود که توسط مجمع عمومی سازمان به عنوان بالاترین رکن سازمان حسابرسی تصویب شود.

یکی از نارسایی‌هایی که هم‌اکنون در این فرایند مشاهده می‌شود مشارکت محدود صاحب‌نظران در نظرخواهی است که البته با گذشت زمان و روشن شدن آثار اقتصادی استانداردهای حسابداری شاهد بهبود آن هستیم. در برابر این نظرات نه تنها مقاومتی صورت نمی‌گیرد بلکه تلاش می‌شود که هر روز مشارکت افراد بیشتری جلب شود. بنابراین فرایند تدوین استانداردهای حسابداری فرایندی زنده و پویاست و امیدواریم روزبه روز نیز بهبود یابد.

در این مقاله سعی بر این است که ضمن ارائه‌ی توضیح مختصر درباره‌ی فرایند تدوین استاندارد در سازمان حسابرسی تبادل نظر لازم در رابطه با مقاله‌ی صورت جریان وجوه نقد، استاندارد ایران در مقایسه با استاندارد بین‌المللی که در شماره‌ی ۱۴۷ مجله‌ی حسابدار به چاپ رسید، ارائه گردد.

#### فرایند تدوین استانداردهای حسابداری

در حال حاضر استانداردهای حسابداری در سازمان حسابرسی فرایندی را طی می‌کند که به طور مختصر به آن اشاره می‌شود.

#### ۱- تعیین استانداردهای مورد نیاز

کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری براساس بررسی‌های مقدماتی، استانداردهای مورد نیاز و مبانی لازم جهت تدوین آن را مشخص و به مدیریت تدوین استانداردها اعلام می‌کند. استانداردهای بین‌المللی حسابداری یکی از مبانی اصلی تدوین استانداردهای حسابداری است.

#### ۲- بررسی مقدماتی

در این مرحله، استانداردهای معتبر دیگر کشورها، تحقیقات مهم، روش‌های متداول در ایران و مسائل قانونی مرتبط با موضوع شناسایی، جمع‌آوری و بررسی می‌شود و گزارش مقدماتی برای تصمیم‌گیری درباره‌ی چگونگی ادامه کار به کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری ارائه می‌شود.

#### ۳- تدوین پیش‌نویس اول

پس از مرحله‌ی بررسی مقدماتی پیش‌نویس اول تهیه می‌شود. این پیش‌نویس تا قبل از تشکیل گروه کارشناسی توسط اعضای کمیته انجام می‌شود ولی با تشکیل گروه کارشناسی، پیش‌نویس اولیه پس از انجام مطالعات و تحقیقات لازم توسط این گروه تهیه و به کمیته‌ی موقت یا کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری ارائه می‌شود.

#### ۴- تدوین پیش‌نویس دوم

پیش‌نویس دوم در رابطه با استانداردهای حساس را یک کمیته موقت تدوین می‌کند. برای نمونه جهت تدوین پیش‌نویس استانداردهای مربوط به عقود اسلامی کمیته‌ای موقت با مشارکت نمایندگان بانک مرکزی و سایر بانک‌ها تشکیل شده است.

#### ۵- تدوین پیش‌نویس استاندارد

کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری با توجه به پیش‌نویس ارائه شده توسط کمیته‌ی موقت یا گروه کارشناسی

مشاهده می‌شود که به غیر از سود سهام پرداختی دیگر موارد برطبق استاندارد شماره ۷ جزو فعالیت‌های عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود. در صورتی که با مطالعه‌ی بندهای ۳۱، ۳۳ و ۳۴ نمی‌توان به چنین نتیجه‌ای رسید.

طبق بند ۳۱ استاندارد بین‌المللی که با حروف پررنگ چاپ شده است سود تضمین شده و سود سهام دریافت و پرداخت شده باید جداگانه افشاء شود. در بند ۳۳ آمده است که در رابطه با طبقه‌بندی سود تضمین شده‌ی دریافتی و پرداختی و سود سهام دریافتی اتفاق نظر وجود ندارد. این اقلام ممکن است به دلیل احتساب در تعیین سود یا زیان خالص در سرفصل‌های جریان‌های نقدی عملیاتی طبقه‌بندی شود یا این که در سرفصل‌های فعالیت‌های تامین مالی یا سرمایه‌گذاری طبقه‌بندی گردد، چون هزینه‌ی تامین منابع مالی یا بازدهی سرمایه‌گذاری می‌باشد. بنابراین مقایسه‌ی آقای مرادزاده در این جا متأسفانه ناقص است.

سود سهام پرداختی طبق بند ۳۴ استاندارد بین‌المللی شماره ۷ ممکن است در سرفصل فعالیت‌های تامین مالی (هزینه‌ی تامین منابع مالی) یا در سرفصل فعالیت‌های عملیاتی (جهت انعکاس توان واحد تجاری در پرداخت سود سهام از طریق فعالیت‌های عملیاتی) طبقه‌بندی شود که آقای مرادزاده به آن اشاره کرده است. اولین ایراد استاندارد بین‌المللی شماره ۷ تنوع روش است. یک شرکت می‌تواند طبق استاندارد بین‌المللی شماره ۷ سود تضمین شده را در سرفصل فعالیت‌های عملیاتی و شرکت مشابه دیگر می‌تواند این قلم را در سرفصل فعالیت‌های تامین مالی نشان دهد. یکی از اشکالات اصلی وارد شده به استانداردهای بین‌المللی توسط محافل حرفه‌ای معتبر وجود روش‌های مختلف و در نتیجه صدمه دیدن قابلیت مقایسه‌ی صورت‌های مالی است. کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری در سال‌های گذشته تلاش زیادی کرده است تا این ضعف را برطرف کند. بنابراین دلیلی ندارد که ما یک ضعف روشن را در استانداردهای بین‌المللی بپذیریم در حالی که می‌توانیم از آن بپرهیزیم.

دومین ایراد مهم، تعریف فعالیت عملیاتی است. فعالیت عملیاتی طبق تعریف در برگیرنده‌ی فعالیت‌های اصلی و مستمر واحد تجاری است. درآمدها و هزینه‌های ناشی از فعالیت‌های عملیاتی در صورت سود و زیان جداگانه منعکس می‌شود و در صورت جریان وجوه نقد هم باید حداکثر تلاش صورت گیرد تا جریان‌های نقدی فعالیت‌های عملیاتی جداگانه انعکاس یابد. سود یا زیان خالص نه تنها حاصل فعالیت‌های عملیاتی و غیرعملیاتی

تفاوت‌های استاندارد ملی شماره ۲ با استاندارد بین‌المللی شماره ۷ تعریف وجه نقد

در استاندارد ملی شماره ۲، معادل وجه نقد از تعریف وجه نقد به دلایل زیر مستثنی شده است:

۱- یکی از خصوصیات اصلی که برای صورت جریان وجوه نقد مورد تاکید قرار می‌گیرد میرا بودن آن از آثار روش‌های مختلف حسابداری و کاهش آثار قضاوت است. تعیین معادل وجه نقد و خط‌کشی بین معادل وجه نقد و انواع سرمایه‌گذاری نیازمند قضاوت است. ممکن است یک قلم را یک مدیر معادل وجه نقد و دیگری سرمایه‌گذاری تلقی کند. در ایران با توجه به محدود بودن اوراق بهادار، اساساً آنچه که می‌تواند معادل وجه نقد محسوب شود سرمایه‌گذاری در سهام است. وضعیت معاملات بورس اوراق بهادار در سال‌های گذشته نشان می‌دهد که نمی‌توان چندان به قابلیت تبدیل سهام به وجه نقد در کوتاه‌مدت بدون خطر کاهش در ارزش مطمئن بود. اینها همه دامنه‌ی قضاوت را می‌گسترانند و از کیفیت و قابلیت مقایسه‌ی صورت جریان وجوه نقد می‌کاهد.

۲- تعریف وجه نقد بدون شمول اقلام معادل نقد تطابق بیشتری با تفکر حاکم بر مدیریت فعالیت‌های اقتصادی و فرهنگی رایج تجاری کشور دارد.

۳- انعکاس جریان‌های نقدی مرتبط با معادل وجه نقد تحت عنوان جریان‌های نقدی ناشی از سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت یا جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های تامین مالی در صورت جریان وجوه نقد، هماهنگی بیشتری بین صورت جریان وجوه نقد و طبقه‌بندی این اقلام در ترازنامه فراهم می‌آورد.

با توجه به این دلایل، معادل وجه نقد از تعریف وجه نقد مستثنی شده است. در مقاله‌ی مورد نظر در نهایت مشخص نشده است آیا مستثنی کردن معادل وجه نقد از تعریف وجه نقد مطلوب شرایط ایران است یا خیر؟

تفکیک بازدهی سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تامین مالی از سایر سرفصل‌ها

طبق استاندارد ملی شماره ۲ اقلام اصلی که تحت سرفصل بازدهی سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تامین مالی طبقه‌بندی می‌شود عبارتند از: سود و کارمزد دریافتی یا پرداختی، سود سهام دریافتی یا پرداختی، و هزینه‌ی تامین مالی اجاره به شرط تملیک.

در نمایشگر شماره‌ی ۱ مقاله‌ی آقای مرادزاده که مقایسه‌ای است بین استاندارد ملی شماره ۲ با استاندارد بین‌المللی شماره ۷



# ارزش گزارشگری در عصر اطلاعات

گزارش های سالانه، فراتر از آن که گزارش مالی صرف باشند، فرصت ویژه ای برای برقراری ارتباط فراهم می سازند

نوشته: Stephani Clackworthy

ترجمه: حجت اله صیدی

ایجاد اعتماد عمومی اهمیت تسایر صنعت پر محیط زیست و اقتصاد داخلی هر روز بیش از پیش جامعه را نگران می کند. از سوی دیگر، در میان موافقین و مخالفین جهانی شدن، یکی از مهم ترین بازتاب ها، "مخالفت با اقتصاد سرمایه داری" است. بارزترین دلیل این مخالفت بی اعتمادی به شرکت های خصوصی، به ویژه بی اعتمادی محض به اطلاعاتی است که آنان منتشر می کنند، مارک گویدر<sup>۳</sup> مدیر اداره مرکزی شرکت تو مارو می گوید: "اگر چه صحبت های زیادی از جانب شرکت ها در خصوص مسئولیت اجتماعی آنها در مقابل سهامداران و سایر گروه های ذی نفع به گوش می رسد، اما حتی اگر این سخنان کاملاً هم صحت داشته باشند باز اعتماد عمومی - البته اگر وجود داشته باشد - به طور کامل جلب نمی شود. سازمان پژوهشی MORI که همه ساله نظر مردم را نسبت به موسسات تجاری انگلستان



مضاعفی را در ذهن مدیران ایجاد می کند این است که اطلاعات به چه میزان، برای چه کسانی و در چه مواقعی باید منتشر شود؟

از دیرباز، موضع شرکت ها در مورد گزارش های سالانه، انتشار اطلاعات در کمترین حد ممکن بوده است، تا از اعطای فرصت بهره برداری بیشتر به رقبای جلوگیری شود. مواد متعدد قانون شرکت ها و تعیین حداقل های قانونی نیز این موضع را تقویت کرده اند. سر بریان جنکینز<sup>۱</sup> رئیس شرکت سهامی عام وولویج<sup>۲</sup> معتقد است: "بدون تسردید در دوران جدید با چالش هایی روبرو خواهیم شد که یکی از آنها چگونگی برقراری تعادل بین "شفافیت" گزارش های مالی و "عدم ارائه ی بیش از حد اطلاعاتی" است که برای رقبای حساسیت و اهمیت زیادی برخوردارند... اگر چه این مسائل باید به دقت مورد توجه قرار گیرند اما چالش های احتمالی در مورد آنها نباید مانع پیشرفت ما در این زمینه شود، و ما را به جایگاهی که در آن هستیم قانع سازد. سوال دیگری که دغدغه های

بررسی می‌کند در سال ۱۹۹۹ اعتماد عمومی را بسیار پایین برآورد کرد. مردم، در مقابل انتظارات بسیاری که از شرکت‌ها داشتند، اعتماد و باور کمتری را نسبت به همان شرکت‌ها ابراز می‌کردند. نگرانی ذی‌نفعان، عمدتاً این است که آنها نمی‌توانند اطمینان یابند آیا عملکرد مدیران شرکت‌ها، در مقابل پاداشی که می‌گیرند بسنده است و آیا آنها تدابیری را برای مدیریت ریسک، به منظور حفظ بقای شرکت اتخاذ می‌کنند. گفتنی است که در سال گذشته دولت چهار پژوهش گسترده را در شرکت‌های سهامی در خصوص نظارت عالی انجام داد که آخرین آنها گزارش ترن بول در اواخر سال گذشته بود. توصیه‌های اصلی گزارش ترن بول عمدتاً حول محور "مدیریت ریسک" است.

#### اطلاعات مالی، افزاری برای بازاریابی

اکنون پیشرفت فن‌آوری، به‌ویژه مدل‌سازی صفحه گسترده‌ها و اینترنت، شرکت‌ها را وادار می‌دارد تا چگونگی تعامل خود با مشتریان و سهامداران بالقوه، و ماهیت اطلاعات عملکرد منتشر شده را بازنگری کنند. می‌دانیم که گزارش سالانه مهم‌ترین ابزار برای این کار است. بدیهی است که صرف‌نظر از جنبه‌های قانونی، دلایل متعددی برای تهیه گزارش سالانه وجود دارد. همان‌گونه که صوفیا لدینگهام<sup>۴</sup>، مدیر شرکت بین‌المللی روتکو<sup>۵</sup> اشاره می‌کند: "گزارش‌های سالانه، فراتر از آن که گزارش مالی صرف باشند، فرصت ویژه‌ای برای برقراری ارتباط فراهم می‌سازند. این گزارش‌ها، زمینه‌ای لازم را برای نمایش قدرت رهبری و چشم‌انداز آتی سازمان، انعکاس ارزش‌های نهفته در آنها، و تعیین موقعیت شرکت به وجود می‌آورند. یک شرکت با ارائه این گزارش‌ها در اینترنت و ویرایش مستقیم آن در مواقع ضروری می‌تواند بیشترین توجه سرمایه‌گذاران را جلب کند و خود را در وضعیت مطلوبی از رشد و توسعه قرار دهد که همواره انتظار آن را می‌کشد. تجارب ما

در آفریقای جنوبی در این زمینه موید آن است که این روش، شیوه‌ای پیشرفته و بسیار مطلوب برای ایجاد ارتباط شرکت‌ها، خصوصاً در بازارهای بین‌المللی است."

#### استفاده‌ی بهینه از اینترنت

کار گروه بین‌المللی استانداردهای حسابداری (IASB) در یکی از مطالعات اخیر خود تحت عنوان "گزارشگری تجاری در اینترنت" درصدد تدوین استانداردهای گزارشگری در اینترنت، پذیرفتن آیین‌نامه‌ی کردار گزارشگری تجاری در وب‌گاه‌ها، و تدوین زبان گزارشگری در عرصه‌ی تجارت الکترونیکی جهانی برآمده است. در پیش‌نویس ارائه شده، با فرض این که محتوای هر دو نوع گزارش مالی - گزارش چاپی و گزارش الکترونیکی - مشابه است، تفاوت‌های مربوط به این دو شکل گزارشگری تبیین شده است. یکی از توصیه‌های این پیش‌نویس عبارت از مطابقت استانداردهای حسابداری بین‌المللی با اطلاعات مبتنی بر هرگونه اصول پذیرفته شده حسابداری (GAAP) و اطلاعات غیر مبتنی بر استانداردهای حسابداری بین‌المللی است. این رویداد را می‌توان نقطه‌ی شروع مناسب برای تحقیقی دانست که در پی یافتن راه‌کاری برای استفاده‌ی بهینه از فن‌آوری جدید در کنار پیشبرد سطح کیفی اطلاعات است. اما بخش قابل ملاحظه‌ای از مشخصه‌هایی که از متن تحقیق می‌توان به عنوان "بهترین نحوه‌ی عملکرد" استخراج کرد، در متن پیشنهادی آیین‌نامه‌ی کرداری لحاظ نشده است. تنها عامل موثری که به فن‌آوری مربوط می‌شود و پیشنهاد شده است استفاده از گزارش‌های مبتنی بر به‌کارگیری اصول مختلف حسابداری و تعبیر و زبان گزارشگری مربوط است. از سوی دیگر می‌دانیم که به‌کارگیری ابزارهای متفاوت در گزارشگری میدان عمل وسیعی را می‌طلبد که در مطالعه‌ی مزبور به چشم نمی‌خورد. اما نباید فراموش کرد که نویسندگان پیش‌نویس تمام تلاش خود را

به کار بسته‌اند تا از ارائه‌ی یک روش ثابت و کلیشه‌ای اجتناب کنند، اما همین امر موجب ایجاد محدودیت‌هایی شده است. محدودیت‌های مزبور مربوط به مزیت‌هایی است که موجب می‌شوند شکل اینترنتی گزارش سالانه، شریک خوبی برای فرمت‌های چاپی نیز به حساب آید، بی‌آن که ارائه‌ی بیش از حد اطلاعات را در پی داشته باشد.

#### به هنگامی اطلاعات

رشد روزافزون تجارت‌های برخط باعث ایجاد تقاضای بیشتر برای صورت‌های مالی وب‌گاهی می‌شود. این امر مسئولیت پاسخ‌گویی مدیران شرکت‌ها در قبال مردم را نیز بیش از پیش برجسته کرده است. اگر چه محدودیت زمانی برای تهیه این گزارش‌ها، خود فشار مضاعفی را بر مدیران، به‌خصوص در گزارش رویدادهای جاری تحمیل می‌کند. نکته‌ی قابل توجه دیگر این است که این گزارش‌ها ابتدا توسط تحلیلگران دریافت و مطالعه می‌شود تا سهامداران. دلیل این امر در اصل فزونی منابع بر هزینه‌ها نهفته است. زیرا برای بسیاری از سهامداران اهمیت چندانی ندارد که مدت کوتاهی را در انتظار دریافت اطلاعات مورد نیاز بمانند و حتی از نظر آنها، ارائه‌ی دو سری گزارش بسیار شبیه به هم و در فاصله‌ی زمانی بسیار کم، فقط به معنی تحمل هزینه‌های اداری و گزارشگری غیر ضروری است. در صورتی که در مقایسه با آن هزینه‌ی گزارشگری برخط بسیار اندک است و این موضوع شرایطی را فراهم می‌آورد که نیاز کسانی که در پی دریافت سریع اطلاعات هستند برآورده گردد.

#### ارزیابی مجدد ارزش اطلاعات

به هر حال، قطعاً در مرحله‌ی بعدی باید دربارهی استفاده از فن‌آوری جدید گزارشگری، هم از منظر حسابداری صرف و هم از دیدگاه سنجش عملکرد، بررسی لازم انجام شود. در این صورت، براساس اصول

مدیریت ارزش، که برطبق آن، مدیر می‌کوشد وظایفش را به بهترین شکل و با کم‌ترین هزینه انجام دهد، هدف گزارش‌های سالانه را می‌توان این‌گونه تعریف کرد: "تشریح عملکرد حال و آینده".

دراین خصوص، بنیاد سنجش عملکرد<sup>۶</sup>، بررسی‌هایی را پیرامون گزارش سالانه‌ی یک‌صد شرکت از میان شرکت‌های فهرست شده در FISE در سال‌های ۱۹۹۸ و ۱۹۹۹ به عمل آورد. این پژوهش با این دیدگاه انجام شد که آیا گزارش‌های سالانه اطلاعات لازم را در مورد عملکرد آینده‌ی شرکت برای قضاوت آگاهانه به سهامداران می‌دهند یا نه. به گفته‌ی پیتر وب هدف اصلی، به جای آن که صرفاً اندرزا و توصیه‌های تکراری و کلیشه‌ای باشد، ارائه‌ی مشاوره‌ای صادقانه دراین خصوص بود که گزارش‌ها چگونه تنظیم شوند تا بیشترین و بهترین ارتباط را با سهامداران برقرار کنند. در نتیجه‌ی تحقیق، نقاط اشتراکی به شرح زیر، بین شرکت‌های رده‌ی بالا مشاهده شد که بیشتر آنها در تحقیق کار گروه استانداردهای حسابداری بین‌المللی نیز به دست آمده‌اند:

● شرکت‌های غنی از نظر اطلاعات، تنها در درون سازمان خود اطلاعات کمی زیادی را افشا می‌کنند.

● شرکت‌هایی که با مسائل زیست محیطی مواجه‌اند، معمولاً به افشای اطلاعات وسیع غیرمالی روی می‌آورند.

● شرکت‌های چند ملیتی که ملزم به ارائه‌ی گزارش‌های متعدد به کشورهای مختلف‌اند، اطلاعاتی را منتشر می‌کنند که بسیار کمتر از گستره‌ی حقیقی خودشان است.

● شرکت‌هایی که در بازارهای رقابتی شدید و با فن‌آوری جدید فعالیت می‌کنند، بیشتر به منظور نمایش قدرت مدیریت، اطلاعاتی را افشا می‌کنند که به عملکرد و پیش‌بینی‌های آینده، مربوط است.

از سوی دیگر، در گزارش تحقیق سال ۱۹۹۷ نیز نکات برجسته‌ای وجود داشت که ذکر آن خالی از فایده به نظر نمی‌آید:

● هیچ کدام از موسسات پولی، اقدام به افشای اهداف مالی خود نکرده‌اند و تنها ۱۴ درصد از شرکت‌ها چنین کردند.

● تنها سه شرکت، اقدام به افشای اهداف خود در خصوص رضایت مشتری کرده‌اند.

● شرکت‌های فعال در حوزه‌های مهندسی، صنعتی، تاسیسات و فنون ارتباطی، هیچ گونه اشاره‌ای به اهداف خود در زمینه‌ی تحقیق و توسعه و نوع‌آوری و ابداع نکرده‌اند.

در مجموع یافته‌های تحقیق حاکی از آن است که سهامداران کم‌تر تحت تاثیر اطلاعاتی قرار می‌گیرند که مربوط به راستای حرکت شرکت است و هم‌چنین قدرت مدیران را در کنترل مسائل و معضلاتی که با آنها روبرو هستند نشان می‌دهد، تغییر عقیده‌ی سهامداران در اثر اطلاعاتی غیر از این‌ها است.

اگر هدف از ارائه‌ی اطلاعات حسابداری، فراهم آوردن زمینه‌ی لازم برای تصمیم‌گیری‌های مناسب تجاری است، باید توجه داشت که این هدف، به انتظارات آینده‌ی سهامداران نیز مربوط است. از سوی دیگر، سوگیری جنون‌آمیزی وجود دارد که بر محدود کردن افشای اطلاعات تاکید می‌کند. این سوگیری از اهمی‌قدرت یک تحلیلگر خبره در استخراج اطلاعاتی سرچشمه می‌گیرد که شرکت با وجود فشارهای گوناگون قانونی و عرفی، آنها را منتشر نکرده است. به نظر می‌رسد که این سوگیری را باید در مسیری هدایت کرد که از افشای برآوردهای مربوط به آینده جلوگیری شود نه از آن چه اکنون وجود دارد. در خصوص تفکیک اطلاعات مربوط به عملکرد گذشته از جداول مربوط به پیش‌بینی‌ها و مقایسه‌ها، اندرو وارویک تامپسون<sup>۷</sup> که سرپرستی تیم خدمات مالی شرکت بیکن و وودرو<sup>۸</sup> را به عهده داشت عقیده دارد که مشاورین حرفه‌ای سرمایه‌گذاری، به نتایج حاصل از بررسی جزئیات مربوط به فرایند تصمیمات سرمایه‌گذاری مدیران و فلسفه‌ی موجود در ورای آن، گروه و ساختار مدیریتی آن،

چگونگی ایجاد سبد سرمایه‌گذاری و هم‌چنین کنترل ریسک اعتماد و توجه می‌کنند. تنها پس از در نظر گرفتن کلیه‌ی این عوامل است که با به‌کارگیری اطلاعات گذشته می‌توان به این موضوع پرداخت که آیا مدیران به آن چه قول داده‌اند جامه‌ی عمل پوشانده‌اند یا نه. این شیوه‌ی عمل را می‌توان نوعی آزمون دانست که بر پاک‌سازی قدم به قدم مبتنی است. وی اضافه می‌کند که با وجود این مسائل، تاکنون هیچ تحقیق جدی دانشگاهی انجام نشده است که ارتباط معتبر و ممکن را بین تجزیه و تحلیل مقداری از عملکرد گذشته و عملکرد آینده‌ی وجوه سرمایه‌گذاری شده، ایجاد کند. وی صرف نظر از این تحقیق، از لزوم استفاده از شاخص‌های "ریسک و بازده" دفاع می‌کند.

مارک گویدر در پایان مقاله‌ی خود اشاره می‌کند که "شاید چالش واقعی در حال حاضر، در خصوص تنوع بخشی به سرمایه‌گذاری‌ها باشد. زیرا داشتن دنیایی که در آن همه چیز از فرمول واحدی تبعیت کند بسیار وحشتناک است. آیا شرکت‌های ما همیشه باید طوری عمل کنند که ما پیش‌بینی کرده‌ایم؟" مقاله‌ی وی با این جمله به پایان می‌رسد که "زمان آن فرا رسیده است که مبانی اساسی برای تهیه‌ی اطلاعات مالی را بازنگری کنیم".

پی‌نوشت

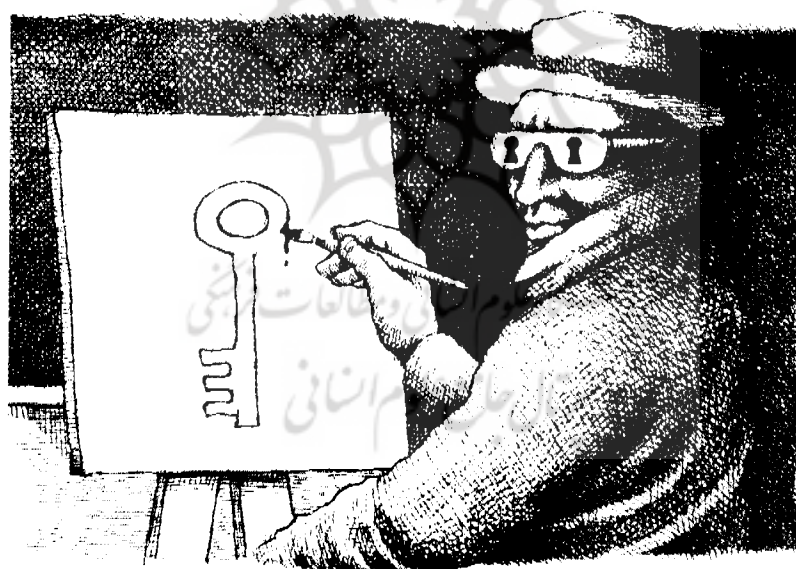
- 1- Sir Brian Jenkins
- 2- Woolwich plc
- 3- Mark Goyder
- 4- Sophia Ledingham
- 5- Rothko International
- 6- Foundation for performance Measurement
- 7- Andrew Warwick Thompson
- 8- Bacan & Woodrow

منبع

# هزینه یابی هدف و برنامه ریزی

امروزه، بقا در عرصه‌ی رقابت یکی از نگرانی‌های مهم هر واحد اقتصادی است

علیرضا فضل زاده  
فلامرضا رضانی  
اعضای هیات علمی دانشگاه تبریز



طوفان زده‌ی خود را در صحنه‌ی اقتصاد جهانی به ساحل امن برساند و در عرصه‌ی رقابت باقی بماند. حال با توجه به این مهم، برای واحدهای اقتصادی چاره‌ای نمی‌ماند جز آن که محصولاتی را تولید کنند که ارزش آفرینی

بیشتری نسبت به محصولات مشابه دارد و سود معقول و بیشتری به بار می‌آورد. رسیدن به این هدف مستلزم برنامه‌ریزی راهبردی، نوآوری مداوم و هماهنگی کامل بین بخش‌های مختلف واحد اقتصادی از جمله بازاریابی، طراحی و مهندسی، تولید، مالی و... می‌باشد. هزینه‌یابی هدف<sup>۱</sup> ابزاری است که می‌تواند واحدهای اقتصادی را در رسیدن به این هدف یاری نماید.

واحدهای اقتصادی برای رهایی از نابودی که در نتیجه ناتوانی در صحنه‌ی جهانی بروز می‌کند باید به ابزارهایی تکیه نمایند که با استفاده از آنها، زمینه را برای ارائه‌ی اطلاعات صحیح، مربوط و به‌موقع فراهم سازند. اطلاعاتی با چنین خصوصیتی می‌بایست زمینه‌ی تصمیم‌گیری معقول را برای مدیریت واحدهای اقتصادی فراهم آورد تا با اتخاذ تصمیمات مناسب، کشتی

تحولات سریع در صنایع تولیدی جهان، شامل رقابت سنگین در بازارهای جهانی، نوآوری‌های فناوری و پیشرفت سیستم‌های رایانه‌ای بوده است. این تحولات موجب شده است تا شرکت‌هایی که توان هماهنگ کردن عملیات خود

را با شرایط جدید داشته‌اند به صورت شرکت‌های موفق جهانی در آیند و شرکت‌هایی که چنین توانی را نداشته‌اند از بازار رقابت خارج شوند. لذا امروزه بقا در عرصه‌ی رقابت یکی از نگرانی‌های مهم هر واحد اقتصادی است. این نگرانی زمانی شدت می‌یابد که موضوع جهانی شدن تجارت و به تبع آن گسترش رقابت به اقتصاد جهان شوک وارد می‌سازد.

بنابراین در این نوشتار سعی بر این است مفاهیم، نحوه‌ی اجرا و ابزارهای مرتبط با هزینه‌یابی هدف تشریح شود.

هزینه‌یابی هدف برای اولین بار در سال ۱۹۶۷ در ژاپن به کار گرفته شد. هدف ژاپنی‌ها از ارائه‌ی این مدل، انتخاب طرح و ساخت محصولات کاملاً اقتصادی بود (تولید محصولاتی با حداقل هزینه و حداکثر کشش). البته به نظر می‌رسد اصطلاح هزینه‌یابی هدف تا حدودی از لحاظ معنی لغوی نارسا باشد. زیرا این مفهوم در واقع یک روش هزینه‌یابی به مفهومی که می‌شناسیم نیست، بلکه بیشتر به عنوان یک فن برنامه‌ریزی به کار می‌آید. براین اساس هزینه‌یابی هدف یک فن برنامه‌ریزی است که اهمیت راهبردی برای واحدهای اقتصادی دارد و هدف آن کاهش بهای تمام شده‌ی محصول در طول هزینه‌یابی چرخه‌ی عمر<sup>۲</sup> است. به عبارت دیگر واحدهای اقتصادی با استفاده از فن هزینه‌یابی هدف می‌توانند برای محصولات جدید یا بهسازی محصولات قبلی آن‌گونه برنامه‌ریزی کنند که بهای تمام شده‌ی آنها در طول چرخه‌ی عمرشان کاهش یابد. چرخه‌ی تولید شامل بازاریابی، طراحی، تولید، فروش و خدمات پس از فروش است.

#### قیمت‌گذاری هدف

قبل از پرداختن به مفهوم هزینه‌یابی هدف بهتر است با مفهوم قیمت‌گذاری هدف<sup>۳</sup> آشنا شویم. قیمت هدف عبارت از قیمتی برآوردی برای محصولات و خدماتی است که مشتریان بالقوه مایل به پرداخت آن هستند. این قیمت بر مبنای شناخت کارکردهایی<sup>۴</sup> از محصول و خدمات تعیین می‌شود که از یک سو مشتری برای آنها ارزش قائل است و از سوی دیگر قابلیت رقابت نیز دارد. تعریف دیگری از قیمت‌گذاری هدف (قیمت هدف) در محیط زنجیره‌ی عرضه ارائه گردیده

است؛ و عبارت از رویکردی ابتکاری است که از آن در مراحل اولیه‌ی توسعه‌ی محصول جدید برای وضع قیمت قراردادی بین خریدار و عرضه‌کننده استفاده می‌شود. منظور از قیمت‌گذاری هدف در نهایت رسیدن به هزینه‌ی هدف می‌باشد.

#### مراحل اجرایی هزینه‌یابی هدف

تعیین هزینه‌ی هدف در سه مرحله به اجرا در می‌آید: مرحله‌ی اول: شناسایی نیازهای مشتری که می‌بایست با عرضه‌ی محصول ارضاء گردد و هم چنین طراحی محصول براساس این نیازها. مرحله‌ی دوم: محاسبه‌ی هزینه‌ی هدف و مرحله‌ی سوم: استفاده از ابزار مهندسی ارزش<sup>۵</sup> و محیط بهبود مستمر<sup>۶</sup> به منظور کاهش شکاف هزینه و رسیدن به هزینه‌ی هدف.

#### مرحله‌ی اول - شناسایی نیازهای مشتری و طراحی محصول براساس این نیازها

نقطه‌ی شروع قیمت‌گذاری هدف و هزینه‌یابی هدف، نیازهای مشتری است؛ یعنی کسی که مصرف‌کننده‌ی نهایی کالاهای تولیدی است و حق انتخاب دارد.<sup>۷</sup> درک و فهم این که مشتری چه می‌خواهد از اهمیت زیادی برخوردار است. مشتری به دنبال ارضای نیازهای خود از طریق کارکردهای یک محصول می‌باشد. برای او دانستن مشخصات محصول اهمیت چندانی ندارد و قضاوت وی در خصوص محصول، براساس کارکردهای آن صورت می‌گیرد. وی این کارکردها را با نقشه‌ی ارزشی<sup>۷</sup> خود متناسب می‌نماید. مهم‌تر این که مشتری براساس ارزش محصول، تمایل به پرداخت قیمت معینی را خواهد داشت. بنابراین ارائه‌ی محصول با کارکردهای ارزشمند برای مشتریان می‌بایست در کانون توجه تولیدکنندگان قرار گیرد. واحدهای اقتصادی به منظور ارائه‌ی محصول با کارکردهای ارزشمند به

مشتریان بالقوه، که دقیقاً در قیمت هدف تاثیر مستقیم خواهد داشت، می‌بایست اطلاعاتی را گردآوری و پردازش نمایند تا با تکیه بر آنها بتوانند پاسخی مناسب برای پرسش‌های زیر به دست دهند:

(الف) چه نیازهایی با توجه به نوع محصول برآورده می‌شود یا نمی‌شود؟

(ب) آیا نیازهای پنهانی نیز علاوه بر نیازهای مطرحه وجود دارد؟

(ج) مشتری برای برآوردن نیازهای فوق مایل است چه مبلغی را بپردازد؟

(د) کدام طرح محصول می‌تواند به بهترین شکل ممکن نیازهای آشکار و پنهان مشتری را برآورده کند؟

(ر) بهترین روش برای تولید چنین محصولی که ویژگی توامان ایجاد بیشترین ارزش برای مشتری و کم‌ترین هزینه را برای تولیدکننده داشته باشد چیست؟

دانستن و دست‌یابی به داده‌های مورد نیازی که مبتنی بر آراء و نظرات مصرف‌کنندگان باشد واحدهای اقتصادی را در رسیدن به این هدف یاری می‌کند و آنها را در طراحی، توسعه، تولید و تحویل محصول جدید کمک خواهد کرد. بهترین ابزاری که برای طراحی و توسعه‌ی محصول براساس نیازهای مشتری وجود دارد ایجاد کارکرد کیفی<sup>۸</sup> می‌باشد. این روش در نوشته‌های مربوطه با عنوان "خانه‌ی کیفیت" نیز شناخته می‌شود. این روش با طرح پرسش‌هایی در قالب چیست‌ها و پاسخ به آنها به صورت چگونگی‌ها برای رفع این نیازها مطرح می‌شود. اساسی‌ترین مرحله‌ی ایجاد کارکردهای کیفی برقراری رابطه‌ی حیاتی بین چیست‌ها و چگونگی‌ها است. در حال حاضر این امر به صورت ذهنی یا همان مفهومی صورت می‌گیرد. به این ترتیب در صورتی که طرح "ایجاد کارکرد کیفی" با دقت کافی اجرا شود و از مرحله‌ی ذهنی به مرحله‌ی عینی درآید، مهم‌ترین و اولین مرحله‌ی هزینه‌یابی هدف جامه‌ی عمل خواهد پوشید.

## مثال تشریحی

شرکت آلفا تولید کننده‌ی محصولی به نام Z است. شرکت در نظر دارد تا تغییراتی در محصول Z ایجاد کند. به همین منظور شرکت در صدد است تا با استفاده از فن هزینه‌یابی هدف (به روش تفریقی) و با تکیه بر ابزارهای مهندسی ارزش و محیط بهبود مستمر هزینه را کاهش و نهایتاً سود را افزایش دهد. اطلاعاتی که در این خصوص گردآوری شده است به شرح ذیل می‌باشد:

۱۵۰ ریال	- قیمت فروش محصول Z در حالت قبل از بهسازی و تغییر
۵۰ ریال	- ارزش قائل شده توسط مشتری برای کارکردهای جدید محصول (براساس دریافت بازخور از مشتری)
	- سود عملیاتی هدف برای هر واحد محصول، ۲۰٪ قیمت فروش.
۱۳۰ ریال	- هزینه‌ی محصول Z قبل از بهسازی و تغییر.
۴۰ ریال	- برآورد هزینه‌های اضافی جهت بهسازی محصول Z.
۸ ریال	- صرفه‌جویی در هزینه‌ها با استفاده از ابزار مهندسی ارزش
۲ ریال	- صرفه‌جویی در هزینه‌ها با استفاده از ابزار محیط بهبود مستمر

حال با توجه به اطلاعات بالا قیمت هدف، هزینه‌ی هدف، هزینه‌ی واقعی محصول بهسازی شده و شکاف هزینه‌به‌صورت زیر محاسبه می‌شود:

۱۵۰	قیمت فروش قبلی محصول
+	ارزش تغییرات جدید
۵۰	قیمت هدف
-	سود هدف (۲۰٪ قیمت هدف)
۲۰۰	هزینه‌ی هدف
(۴۰)	هزینه‌ی قبلی محصول
۱۶۰	هزینه‌ی تغییرات جدید
۱۳۰	هزینه‌ی برآوردی
+	هزینه‌ی هدف
۴۰	شکاف هزینه‌ها
۱۷۰	میزان حذف شکاف هزینه‌ها با استفاده از مهندسی ارزش
(۱۶۰)	میزان حذف شکاف هزینه‌ها با استفاده از محیط بهبود مستمر
۱۰	
۸	
۲	

نخواهد بود. به همین علت انتخاب عاملی با عنوان "سود عملیاتی هدف هر واحد" ضرورت خواهد داشت. بنابراین در روش تفریقی مهم‌ترین عامل، تعیین "قیمت هدف" و "سود عملیاتی هدف هر واحد"<sup>۱۲</sup> است. براساس این عوامل، هزینه‌ی هدف به‌صورت زیر محاسبه خواهد شد:

سود عملیاتی هدف = قیمت فروش هدف = هزینه‌ی هدف  
هر واحد هر واحد هر واحد  
ادامه در صفحه ۴۷

به این معنی که با توجه به قیمت رقبا و ارزش مورد نظر مشتری، یک قیمت هدف مناسب برای محصول تعیین می‌شود. از طرف دیگر، یک واحد اقتصادی علاوه بر این‌که باید برای مشتریان خود ارزش بیافریند، لازم است تا برای سرمایه‌گذاران (سهامداران و اعتباردهندگان) نیز در حد معقولی ارزش به‌بار آورد. در غیر این صورت، در تامین منابع مالی لازم موفق

مرحله‌ی دوم - محاسبه‌ی هزینه‌ی هدف برای محاسبه‌ی هزینه‌ی هدف دو روش (وجود دارد: الف) روش تفریقی<sup>۹</sup> و ب) روش تجمیعی<sup>۱۰</sup>.

الف) محاسبه‌ی هزینه‌ی هدف براساس روش تفریقی: عمومی‌ترین روش برای محاسبه‌ی هزینه‌ی هدف، روش تفریقی است. نقطه‌ی شروع این روش مشتری می‌باشد و از رویکرد بیرون به درون<sup>۱۱</sup> تبعیت می‌کند،

# مدل‌های پیش‌بینی ورشکستگی آلتمن

یکی از فنون و ابزارهای پیش‌بینی وضعیت آینده شرکت‌ها، عبارت از مدل‌های پیش‌بینی ورشکستگی شرکت است. در این مدل‌ها، احتمال وقوع ورشکستگی به وسیله‌ی یک گروه از نسبت‌های مالی که از سوی صاحب‌نظران با هم ترکیب شده‌اند تخمین زده می‌شود.

مهدی رسول‌زاده

کارشناس مدیریت بازرگانی - گرایش مالی

مقدمه

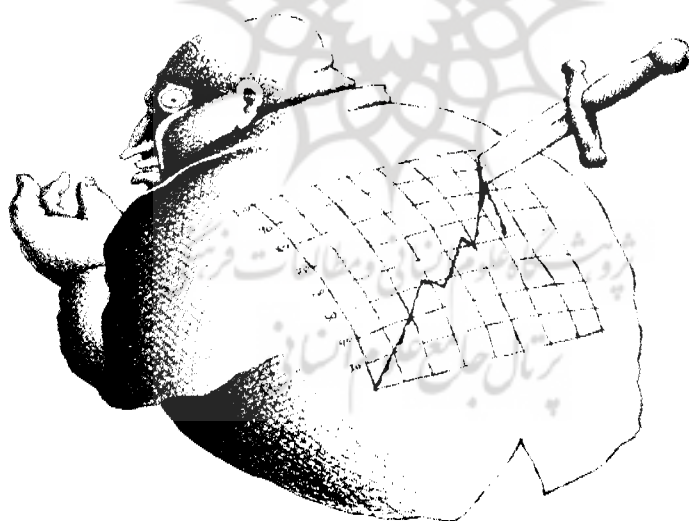
پس از دهه‌ی پنجم قرن نوزدهم در پی افزایش شرکت‌ها و موسسات بازرگانی و پیچیدگی در روابط اقتصادی و تجاری وظایف مدیر مالی نیز به صورت چشم‌گیری تغییر کرد. تاکید دولت‌ها بر رشد اقتصادی نیز به افزایش و گسترش شرکت‌ها و موسسات

کمک کرد و این وظایف را پیچیده‌تر ساخت.

امروزه پیشرفت سریع فن‌آوری و تغییرات محیطی وسیع، شتاب فزاینده‌ای به اقتصاد بخشیده است و رقابت روزافزون موسسات، دستیابی به سود را محدود و احتمال ورشکستگی را افزایش داده است. بدین ترتیب تصمیم‌گیری مالی نسبت به گذشته راهبردی‌تر شده است و خود را بلندمدت نموده و روش‌های جدید کنترل دقیق‌تر و گسترده‌تر را به کار گیرند.

مدل‌های پیش‌بینی ورشکستگی یکی از فنون و ابزارهای پیش‌بینی وضع آینده شرکت‌ها است. در این مدل‌ها، احتمال

وقوع ورشکستگی با گروهی از نسبت‌های مالی که با هم ترکیب شده‌اند تخمین زده می‌شود. ادوارد آلتمن<sup>۱</sup> نخستین فردی است که مدل‌های پیش‌بینی ورشکستگی را عرضه کرد. در سال ۱۹۶۸ وی ابتدا مدل Z را عرضه کرد. سپس در سال‌های بعد با رفع اشکالات مدل Z،



مدل Z' را ارائه داد: مدل Z' اصلاح شده‌ی مدل Z است. به دلیل این که این دو مدل مختص شرکت‌های تولیدی است آلتمن در سال‌های بعد مدل Z'' را برای پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌های غیرتولیدی ارائه کرد.

مدل نمره‌ی Z

آلتمن برای بررسی وضعیت مالی شرکت‌ها و پی بردن به مشکلات مالی آنها از تجزیه و تحلیل چندمیزی<sup>۲</sup> به‌عنوان روش مناسب آماری برای طبقه‌بندی هر متغیر در گروه‌های

جدول شماره ۱- نتایج آزمون مدل Z

شرکت	تعداد	پیش بینی درصد	پیش بینی درصد
		صحيح	غلط
ورشكسته	۲۲	۹۴(۳۱)٪	۶(۲)٪
غيرورشكسته	۲۲	۹۷(۲۲)٪	۲(۱)٪

جدول شماره ۲- نتایج آزمون مدل Z

شرکت	تعداد	پیش بینی درصد	پیش بینی درصد
		صحيح	غلط
ورشكسته	۲۲	۹۱(۳۰)٪	۹(۳)٪
غيرورشكسته	۲۲	۹۷(۲۲)٪	۲(۱)٪

جدول شماره ۳- نتایج آزمون مدل Z'

شرکت	تعداد	پیش بینی درصد	پیش بینی درصد
		صحيح	غلط
ورشكسته	۲۲	۹۱(۳۰)٪	۹(۳)٪
غيرورشكسته	۲۲	۹۴(۳۱)٪	۶(۲)٪

ورشكسته و غيرورشكسته استفاده كرد. وی در تحقيق خود با دو گروه شركت های ورشكسته و غيرورشكسته سروكار داشت. بنابراین تابع ممیزی کننده ی آن به صورت دو بعدی و به شكل  $Z = V_1X_1 + V_2X_2 + \dots + V_nX_n$  بود. در این تابع مقادیر  $V_1, V_2, \dots, V_n$  ضرایب ممیزی<sup>۳</sup> (متغیرهای مستقل) و مقادیر  $X_1, X_2, \dots, X_n$  متغیرهای وابسته اند<sup>۴</sup>. آلتمن سپس با استفاده از تجزیه و تحلیل چند ممیزی، از میان ۲۲ نسبت مالی که به نظر وی بهترین پیش بینی گرها برای پیش بینی ورشكستگی بودند، ۵ نسبت را انتخاب و مقدار Z را به صورت تابعی از آنها ارائه نمود.

$$Z = 1.2x_1 + 1.4x_2 + 3.3x_3 + 0.6x_4 + x_5$$

که در آن:

$x_1$  = کل دارایی / سرمایه در گردش<sup>۵</sup>

$x_2$  = کل دارایی / سود انباشته<sup>۶</sup>

$x_3$  = کل دارایی / درآمد قبل از بهره و مالیات<sup>۷</sup>

$x_4$  = کل بدهی / ارزش بازاری حقوق صاحبان سهام<sup>۸</sup>

$x_5$  = کل دارایی / کل فروش<sup>۹</sup>

در این مدل، حدود مقدار مدل Z عبارت است از:

دامنه ی Z	احتمال ورشكستگی
$Z \leq 1/8$	خیلی زیاد
$1/8 \leq Z \leq 2/99$	ضعیف
$Z \geq 2/99$	ندارد

خود در این زمینه، موفق به اصلاح و رفع اشکالات مدل Z شد و مدل جدید Z' را عرضه کرد. در مدل جدید واضح ترین اصلاحیه ی آلتمن جانشین ساختن ارزش دفتری سهام (X4) به جای ارزش بازار آنها و سپس تغییر ضرایب و حدود مدل بود.

$Z' = 0.717X_1 + 0.147X_2 + 3.1X_3 + 0.42X_4 + 0.99X_5$   
در این مدل، حدود مقدار مدل Z' عبارت است از:

دامنه ی Z'	احتمال ورشكستگی
$Z' \leq 1/21$	خیلی زیاد
$1/21 \leq Z' \leq 2/9$	ضعیف
$Z' \geq 2/9$	ندارد

آلتمن برای آزمون مدل Z' از نمونه ای شامل ۳۳ شرکت ورشكسته و ۳۳ شرکت فعال استفاده کرد که نتایج این آزمون در جدول شماره ی ۲ ارائه شده است.

آلتمن برای آزمون مدل خود، نمونه ای شامل ۳۳ شرکت ورشكسته و ۳۳ شرکت فعال را مطالعه کرد که نتایج این آزمون در جدول شماره ی ۱ ارائه شده است.

مدل نمره ی Z'

سال ها بعد انتقاداتی به مدل Z وارد شد. تحلیل گران اعتبارات، حسابداران و حتی مدیران شرکت ها معتقد بودند که مدل Z تنها برای موسسات همگانی کاربرد دارد. آلتمن در ادامه ی مطالعات



# انرون و اندرسن ورشکستگی و سقوط

اشاره:

وقتی آرتور ادوارد اندرسون در سال ۱۹۱۳ موسسه‌ی آرتسور اندرسون را در ایسلینویز آمریکا بنا می‌گذارد هرگز نمی‌دانست پس از گذر ۸۹ سال جانشینانش بزرگ‌ترین افتضاح مالی قرن را به بار می‌آورند و تا این اندازه از اخلاق حرفه‌ای به دور می‌افتند. در واپسین روزهای سال گذشته‌ی میلادی و نخستین روزهای سال ۲۰۰۲ ورشکستگی شرکت انرون، با ۶۳/۴ میلیارد دلار دارایی و سقوط اندرسون یکی از ۵ ابر موسسه‌ی حسابداری عمومی در

صدر خیرها قرار گرفت. ورشکستگی انرون بزرگ‌ترین ورشکستگی ثبت شده‌ی تاریخ و سقوط انرون بزرگ‌ترین سقوط یک موسسه‌ی حسابداری عمومی به شمار می‌روند.

در ۲۳ ژانویه‌ی ۲۰۰۱، کنت لی، رئیس هیئت مدیره‌ی انرون که از دوستان نزدیک جرج دبلیو بوش است شرکت را ترک گفت و متعاقب آن در روز جمعه ۲۵ ژانویه جی. کلیفورد با کستر، نایب رئیس سابق هیئت مدیره‌ی انرون خودکشی کرد. این اخبار بر وخامت اوضاع دامن زد. و اخبار بعدی

بسیار ناگوارتر بود. اندرسون محکوم شد و کنگره‌ی آمریکا موسسات حسابداری عمومی را از ارائه‌ی خدمات مشاوره‌ای منع کرد.

این اخبار آن چنان لرزشی بر پیکره‌ی اقتصاد آمریکا وارد آورد که نگاه همه‌ی سیاست‌مداران و اقتصاددان‌ها را متوجه‌ی انرون و اندرسون و به تبع آن حرفه‌ی حسابداری آمریکا کرد. حسابداری نیز به دلیل اهمیت موضوع در این شماره دو کار ترجمه شده از علی کشاورز و عباس علیمرادی را به خوانندگان عرضه می‌کند.

## رسوایی مالی، چهره‌ی اندرسون را درید

### پرونده‌ی انرون آخرین ضربه را به شهرت موسسه‌ی حسابداری

ترجمه: علی کشاورز

وب‌گاه میان شبکه‌ای VAULT.COM که به دانش‌آموختگان کارشناسی ارشد آمریکا تعلق دارد، در روز ۱۶ ژانویه‌ی ۲۰۰۲ از کسانی که اخیراً به آنها پیشنهاد شده است در ابر موسسه‌ی حسابداری عمومی آرتور اندرسون کار کنند، سئوالی حزن‌انگیز پرسید: آیا آنها هنوز هم می‌خواهند به

موسسه‌ی آرتور اندرسون بروند؟ برخی از پاسخ‌دهندگان از پیشینه و سنت عالی موسسه تمجید کردند. برخی دیگر که از پرسنل اندرسون بودند، اعلام نمودند که قصد دارند موسسه را ترک گویند. به گزارش نشریه‌ی شیکاگو تریبون، تعداد زیادی از مشتریان بزرگ اندرسون

مانند شرکت بین‌المللی ماریوت اعلام نمودند که به آن وفادار خواهند ماند. اما بعضی دیگر سکوت کردند و مشتری آنها در شهرهای سیاتل و شیکاگو در حال بازنگری روابط طولانی مدت خود با موسسه می‌باشند. موسسه‌ی آرتسور اندرسون اعتراف می‌کند که تخریب مدارک حسابرسی شرکت

ورشکسته‌ی انرون آخرین ضربه را به حیثیت موسسه‌ای با ۸۹ سال سابقه فرو آورد. آرتور اندرسون این موسسه را در سال ۱۹۱۳ بنا گذارد و از آن زمان تاکنون پیوسته به استانداردهای خود به‌عنوان استانداردهایی خدشه‌ناپذیر و برازنده‌ی منش امریکایی کوشا و انعطاف‌ناپذیر بالیده است.

رومن ال ویل، استاد حسابداری دانشگاه شیکاگو، شانس بقای موسسه‌ی اندرسون را پنجاه درصد می‌داند. او می‌گوید که به‌دلیل سخت‌گیری کمیسیون بورس اوراق بهادار (SEC) ممکن است عمر موسسه به سرآید یا ممکن است با موسسه‌ای دیگر (شاید یکی دیگر از پنج ابر موسسه‌ی حسابرسی) بیامیزد یا حتی ممکن است پرونده‌ی رسوایی مالی انرون آن چنان مشتریان موسسه را بی‌میل نماید که آنها از اندرسون روی برگردانند و پیوندهای خود را با آن قطع نمایند. آرتور بامن سردبیر نشریه‌ی گزارش حسابرسی در آتلانتای آمریکا می‌گوید: "آینده‌ی آنها در خطر می‌باشد، و عوامل بسیار زیادی موید این است. روشن‌ترین آن وضعیت مالی موسسه است. دفاع از موسسه نیز گران خواهد بود. زیرا انبوهی از پرونده‌های حقوقی برعلیه آنها اقامه می‌شود." بامن می‌افزاید: "هم اکنون که ما در حال صحبت کردن هستیم، آرتور اندرسون، بنیان‌گذار موسسه، از فرط ناراحتی در گور خود می‌لرزد. گفته می‌شد این موسسه با آن تاریخ عظیمش و با آن میراث بزرگش سرفرازترین موسسه در حرفه‌ی حسابداری است. اما امروز دیگر کسی چنین نمی‌گوید."

بزرگ‌ترین موسسه‌ی اعانه‌دهنده

اندرسون یکی از بزرگ‌ترین موسسات اعانه‌دهنده به خیریه‌ها در واشنگتن است. پارسال این موسسه ۱ میلیون دلار به

بناگاه‌های خیریه‌ی محلی کمک کرد. اندرسون به کارکنان خود اجازه داده است که داوطلبانه برای موسسات غیرانتفاعی کار نمایند. بامن می‌گوید در تگزاس و سایر نقاط کشور، کارکنان اندرسون از مشکلات داخلی شرکت ناراحت و گیج شده‌اند. از شرکای شرکت که به طور متوسط درآمدی حدود ۵۰۰ هزار دلار در سال دارند، بزودی خواسته خواهد شد تا این بار برای دفاع از شرکت اعانه دهند و هزینه‌های آن را پردازند. آنها با انتخاب سختی روبرو هستند یا باید شرکت را ترک گویند یا بمانند و پایداری کنند. موسسه‌ی آرتور اندرسون در دهه‌ی نود شکوفا گردید، به‌طوری که درآمد آن از نرخ دو رقمی رشد برخوردار شد. درآمد سالانه‌ی موسسه به دلیل ورود به عرصه‌ی جدیدی از فعالیت غیر حسابرسی، از ۳ میلیارد دلار در سال ۱۹۹۲ به ۹/۳ میلیارد دلار در سال ۲۰۰۱ افزایش یافت. هم اکنون این موسسه ۸۵ هزار نفر پرسنل در سراسر دنیا دارد. استفاده از outsourcing یکی از منابع افزایش درآمد موسسه است. که این کار در شرکت‌های طرف قرارداد صورت می‌گیرد. موسسه مسئولیت عملیات حسابداری داخلی تعداد زیادی از شرکت‌ها از جمله انرون را به عهده دارد. این کار به منظور ایجاد تمرکز بر کارهای اصلی به‌خصوص حسابرسی و نتیجتاً کاهش هزینه صورت می‌گیرد.

هم‌چنین از حدود یک دهه‌ی قبل، شاخه‌ی حسابداری شرکت ارائه‌ی خدمات مشاوره‌ای، شامل مشاوره‌های مدیریتی، و همکاری‌هایی را در زمینه‌های فن‌آوری اطلاعات به بعضی از مشتریان قدیمی خود آغاز نمود. همین عمل بعداً اثر سهمناکی بر مدیریت شرکت به جای گذاشت به‌طوری که شاخه‌ی مشاوره‌ای شرکت شدیداً به دلیل دخالت و تاخت و تاز در امور داخلی موسسه مورد انتقاد قرار گرفت.

مناقشه‌ی تفرقه برانگیز

بدین ترتیب بجه‌های مغرور یعنی جیم وادیا و جورج شاهین که مدیریت بخش حسابداری و مشاوره را در دست داشتند یک جنگ زمینی را آغاز نمودند. مناقشات به حدی بالا گرفت که بعضی از ناظران آن را به جنگ ویتنام تشبیه کردند. شاخه‌ی مشاوره موضوع را برای اتخاذ تصمیم درباره‌ی تقسیم گروه به دو بخش به یک داوری بین‌المللی کشاند، که نتیجه آن ایجاد مناقشه‌ی طولانی، تبلیغ منفی برای رهبری و ایجاد جلوه‌ای زننده برای سازمان گردید. بامن گفته است: "عمل آنان زشت بود. آنها از یکدیگر متنفر بودند و این تفر در هوایی که تنفس می‌کردند نیز پراکنده بود." نهایتاً داوری در جولای ۲۰۰۰، دو بخش مذکور را به دو مجموعه‌ی کاملاً مستقل تبدیل نمود. شاخه‌ی حسابداری که امیدوار بود چند میلیارد دلار به‌خاطر ارزش نام شرکت از شاخه‌ی مشاوره دریافت نماید، از عدم دریافت پول کاملاً نومید و سرخورده شد. شاخه‌ی مشاوره خود را اکسچنچر نامید و شاخه‌ی حسابداری نام آرتور اندرسون را حفظ کرد. سال گذشته، اندرسون برای خاتمه دادن به یک پرونده‌ی حقوقی مفتوح شده از سوی سهامداران شرکت وسائل خانگی سانی بیم به اتهام امضاء صورت‌های مالی شرکت با سود واهی، مجبور به پرداخت ۱۱۰ میلیون دلار گردید. در روز دوشنبه دان لب، رئیس سابق هیئت مدیره‌ی سانی بیم، نیز جهت پایان دادن به پرونده‌ای مشابه مفتوح شده از سوی سهامداران شرکت سانی بیم، با پرداخت ۱۵ میلیون دلار موافقت نمود.

هم‌چنین در یک پرونده‌ی مشابه دیگر، اندرسون موافقت نمود تا مبلغ ۲۲۰ میلیون دلار برای ختم دادرسی به شاکیان و ۷ میلیون دلار جهت جریمه به کمیسیون بورس و اوراق بهادار به‌دلیل یک میلیارد

دلار فزون‌نمایی سود یکی دیگر از مشتریانش با نام شرکت "ویست من ایچ منت"، پردازد.

هم‌اکنون اندرسون خود را در وضعیتی می‌بیند که قبلاً خطری مشابهی آن را به دفعات به مشتریانش گوشزد کرده بود. در گزارش سال ۱۹۹۹، اندروفلیگ و گلوریا جانگ، مدیران اندرسون به مشتریان مهمان‌نوازشان، اعلام نموده بودند که آنها می‌بایستی در مورد گزارش‌های مالی

اغفال‌کننده و آن چیزی که آنها آن را "حساب‌سازی" می‌نامیدند، هوشیار باشند. این مدیران هم‌چنین اعلام کردند، "اخبار وسیع در خصوص افشای صورت‌های مالی اغفال‌کننده دلیل روشنی بر خطرات آن برای شرکت‌ها است." آنها می‌گفتند که نتیجه‌ی هزینه‌ها می‌تواند: "سقوط قیمت سهام با شیب زیاد، افزایش پرونده‌سازی سهامداران علیه شرکت و تخریب قابل توجه در صورت‌های مالی، تخریب در روحیه

کارکنان و نهایتاً صرف زمان زیاد برای برگرداندن وضعیت به حالت اولیه" را شامل گردد. در گزارش‌های یادشده، آنها به مشتریانشان تاکید می‌کردند که همیشه به علائم هشداردهنده‌ی ذیل توجه کنند: «رهبری بی‌کفایت در راس هرم سازمانی، کنترل‌های داخلی ضعیف، مدیریت ارشد مستبد، تضاد و برخورد بین پرسنل حسابداری، و سیاست‌های جسورانه‌ی حسابداری.»

## وداع با اصول حسابداری؟!؟

شاید با اصول حسابداری وداع نشود، اما فروپاشی شرکت انرون احتمالاً تغییراتی را در اصول حسابداری ایجاد می‌کند

ترجمه: عباس هلیمرادی

به‌خاطر اف‌تضحی که در پی ورشکستگی شرکت انرون پدید آمد، اصول حسابداری پذیرفته شده‌ی همگانی نیز در کنار مدیران و حساب‌رسان این شرکت شدیداً در مظان اتهام قرار گرفت. مجله‌ی اکونومیست تاکنون کوشیده است به نحوی القاء کند که اکنون وقت خداحافظی با اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری فرا رسیده است. همان اصول و قواعدی که دفاتر حسابداری و گزارش‌های مالی هزاران کارخانه و شرکت آمریکایی براساس آنها تنظیم می‌شود.

در سر مقاله‌ی نوزدهم ژانویه‌ی اکونومیست چنین آمده است: "اف‌تضح شرکت انرون نشان می‌دهد که اقتصاد آمریکا بیش از این نمی‌تواند به مفاهیمی تکیه بزند که پیش از این برای حسابداری مقام و منزلتی داشته‌اند." نویسنده‌ی سرمقاله اصرار می‌ورزد که هیات استانداردهای حسابداری مالی (FASB) و کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا (SEC)، که اولی قواعد حسابداری را تدوین و دومی برحسب

اجرای آن نظارت می‌کند، باید اصول حسابداری سنتی آمریکا و امکان پذیرفتن استانداردهای حسابداری بین‌المللی را دوباره بررسی کنند.

به هر حال به سه دلیل احتمال نمی‌رود این تغییر ریشه‌ای در آینده‌ای نزدیک رخ دهد: نخست این که شرکت‌ها را مشکل می‌توان مجبور ساخت مبنای حسابداری تاریخی را که ارقام مالی خود را براساس آن تهیه می‌کنند فراموش کنند و آنها به سختی می‌پذیرند به روش "ارزش جاری" مورد نظر استانداردهای بین‌المللی حسابداری روی آورند.

دوم آن که به نظر صاحب‌نظران، انتقادهایی که تاکنون به استانداردهای حسابداری شده است خیلی ضعیف است و قابلیت اعطاف زیادی دارد.

و سوم که نمی‌توان با قطعیت، قواعد حسابداری آمریکا را در افول سریع ستاره‌ی بخت شرکت انرون مقصر دانست. و مشکل را باید در جای دیگری جست.

آنتونی ام. ساینو، استادیار رشته‌ی

حقوق دانشکده‌ی بازرگانی دانشگاه اس.تی.جان نیویورک، معتقد است که: انرون به این دلیل که آگاهانه به اصول و قواعد حسابداری و افشاکاری بی‌توجهی کرد ورشکسته شد.

معمای شرکت انرون معلول عملیات بسیار فنی آن نیست؛ بلکه به نظر می‌رسد معلول یک گروه مدیریت منفعل است که شرکت را با ریسک بدهی و بالتبع صورت‌های مالی آکنده از بدهی راهبری می‌کردند.

جی. ادوارد کتز، استادیار حسابداری دانشکده‌ی بازرگانی اسمیل دانشگاه پارک در ایالت پنسیلوانیا نیز این عقیده را رد می‌کند که "ورشکستگی کامل و یکباره‌ی شرکت انرون مبین ناکارآمدی اصول و روش‌های حسابداری در رویارویی با مسائل جدید در عرصه‌ی بازرگانی جهان امروز است." او معتقد است گزارش‌های مالی باید شفاف، دقیق و کامل باشد و فرقی نمی‌کند که حسابداری در عرصه‌ی اقتصاد سنتی یا نوین اعمال می‌شود. اگر مدیریتی گجج، سردرگم و ناتوان باشد، هیچ مدل

در خصوص آنچه حسابرسان باید انجام دهند، اعمال خواهد شد تا فشار بیشتری برای کشف تقلب ایجاد شود، این موضوع همیشگی بوده است و هر وقت چیزهایی شبیه وضعیت شرکت انرون اتفاق می افتد، حسابرسی حرفه‌ای کمی عزیزتر می شود و مورد توجه قرار می گیرد.

او با اطمینان می گوید: آنچه مهم است این است که بین کمیسیون بورس اوراق بهادار و هیئت استانداردهای مالی حسابداری به طور واضح تصمیم بر این است که افشای گزارش‌های بیشتری، خارج از چارچوب ترازنامه، اجباری شود. اما این که شکل و اصول این گزارش‌ها چگونه باشد فعلاً به درستی قابل تشخیص و پیش بینی نیست.

اصول و مقررات حسابداری در حال افزایش است و به نظر می رسد برخی از تغییرات غیرقابل اجتناب باشد.

توماس جی، شولت، مدیر شریک در یک موسسه مشاوره‌ی مالی در لس آنجلس، معتقد است که "حسابداری مستقل به بزرگ‌ترین موضوع بدل خواهد شد." او می گوید: نقطه‌ی شروع هر قاعده یا اصل جدیدی این است که حسابداران تا چه حد می توانند طرف مشورت مشتریان خود قرار گیرند و چگونه گزارش آنها مورد قبول و تصویب قرار می گیرد و چه کسی این گزارش‌ها را تصویب می کند.

پیتر ناکتوی، مدیر شریک در یک موسسه‌ی ارزیابی در نیویورک نیز می گوید: "احتمالاً دقت‌ها و سخت‌گیری‌های بیشتری

حسابداری جدیدی نمی تواند آن را به مدیریتی توانا تبدیل کند. در این زمینه موضوعات و مشکلات پیش از آن که فنی باشد، انسانی و اخلاقی است.

وی تاکید می کند که اصول حسابداری پذیرفته شده‌ی همگانی نمی تواند در برابر انحرافات حرفه‌ای مقاومت کند. اصول حسابداری فقط یک رشته قواعدند و به طور کلی هر شرکتی که بخواهد این قواعد را به سُخره بگیرد یا به آنها بی توجهی کند می تواند یک حسابرس دلخواه را پیدا کند، و در یک دوره‌ی طولانی و به طرز شگفت‌انگیز واقعیت‌های اقتصادی را تحریف کند.

البته به رغم مباحث پیش گفته فشار بر کمیسیون بورس اوراق بهادار برای تغییر

## آگهی

قابل توجه تمامی دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی

و همچنین کلیه دانشجویان رشته‌های علوم اداری (حسابداری، مدیریت و اقتصاد)

به منظور افزایش زمینه رقابت درسی و بالا بردن روحیه علمی دانشجویان، نشریه حسابدار در یک اقدام بی نظیر آماده است در بخش "سخنی با دانشجو"، نام و تصویر دانشجویان رتبه‌ی اول دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی کشور در رشته‌های علوم اداری به‌ویژه تمام گرایش‌های حسابداری، مدیریت و اقتصاد را به صورت رایگان منعکس کند. به این منظور از کلیه‌ی مسئولین محترم دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی یا دانشجویان عزیز مشمول این طرح درخواست می شود در اسرع وقت مدارک زیر را به نشانی دفتر مجله (تهران - خیابان استادنجات‌الهی - شماره ۱۵۲ - کدپستی ۱۵۹۸۶۶۸۱۶ یا صندوق پستی ۱۵۸۱۵/۳۶۹۱) ارسال فرمایند. بدیهی است حق تقدم نوبت چاپ با افرادی است که مدارک آنان زودتر رسیده باشد.

مدارک مورد نیاز هر دانشجو:

۱- تاییدیه‌ی دانشگاه شامل معدل دروس گذرانده شده

۲- فتوکپی شناسنامه

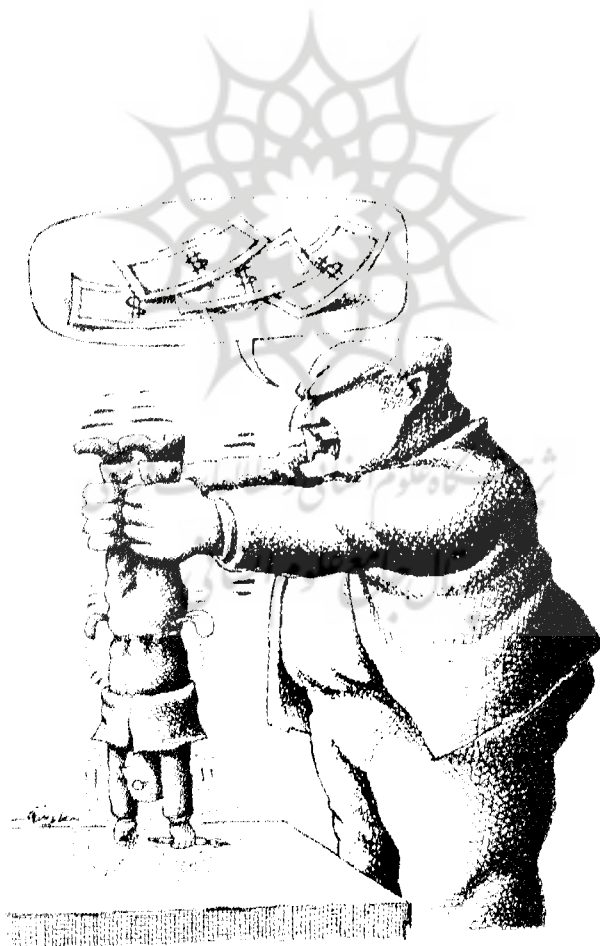
۳- دو قطعه عکس ۳×۴ سیاه و سفید (نام و نام خانوادگی در پشت عکس‌ها نوشته شده باشد)

۴- شماره تلفن جهت تماس ضروری

## پیوند نیروها

بسیاری از تصمیم‌گیران شرکت‌ها توانایی فهم زبان یا اهداف حسابداران خود را ندارند

ترجمه: هانی شهری



مقدمه

بسیاری از کارکنان شرکت‌ها رابطه‌ی بین صورت سود و زیان و ترازنامه را درک نمی‌کنند و از اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری، نسبت‌های مالی سالانه، و مدل‌های نظری دانشگاهی خوششان نمی‌آید. با این حال، مدیران مالی شرکت‌ها چگونه می‌توانند به کارکنان شرکت اطمینان دهند که آنان نیز می‌توانند با تصمیم‌گیری‌های تجاری باعث افزایش ارزش افزوده‌ی اقتصادی<sup>۱</sup> و ثروت سهامداران شوند؟

در اینجا نیاز به یک مدل ساده و روشن احساس می‌شود

که بتواند تمام تلاش‌های افراد یک شرکت را در جهت نیل به عالی‌ترین هدف، یعنی حداکثر کردن ارزش بازار شرکت، هماهنگ و متحد سازد. پاسخ به این نیاز در مدل‌های

برای ایجاد ثروت است. آل اربار<sup>۲</sup> در کتاب کلید واقعی ایجاد ثروت<sup>۳</sup> درباره‌ی ارزش افزوده اقتصادی می‌گوید "ارزش افزوده‌ی اقتصادی تفاوت بین آن چیزی است که سرمایه‌گذاران به‌عنوان سرمایه در یک شرکت می‌گذارند و مبلغی که می‌توانند با فروش سرمایه‌ی خود به قیمت‌های بازار به دست آورند."

ارزش افزوده‌ی بازار عبارت است از اختلاف بین سرمایه‌ی تعدیل شده و ارزش بازار کل سرمایه (شامل حقوق سهامداران و بدهی‌ها). استرن و استوارت، شرکای یک

موسسه‌ی مشاوره‌ای جهانی، می‌گویند ارزش افزوده‌ی بازار با خالص ارزش فعلی ریسک‌های یک شرکت برابر است. آنها هم چنین می‌گویند: هنگامی که حسابداران

ارزش افزوده‌ی بازار<sup>۲</sup>، ارزش فعلی خالص<sup>۳</sup> و ارزش افزوده‌ی اقتصادی نهفته است.

ارزش افزوده‌ی بازار معیاری مشخص

پروژه‌های سرمایه‌گذاری است. در نتیجه خرج سرمایه برابر است با حاصل ضرب مجموع سرمایه (حقوق صاحبان سهام و وام‌ها) در نرخ هزینه سرمایه.

شرکت‌ها با کلیه دارایی‌های خریداری شده و نیز کلیه سرمایه‌ای که مخارج آنها را پرداخته‌اند کار می‌کنند. برای آن که شرکت‌ها ایجاد ارزش کنند باید سود خالص عملیاتی یا NOPAT بیشتری نسبت به هزینه ایجاد نمایند. اگر این امر محقق شود و سود خالص عملیاتی از مخارج سرمایه‌ای بیشتر شود ارزش افزوده اقتصادی ایجاد شده است و در مقابل اگر سود خالص عملیاتی یا NOPAT از مخارج سرمایه کمتر باشد آن‌گاه شاهد نابودی ارزش اقتصادی شرکت خواهیم بود.

راه کارهای زیر نشان می‌دهد که فقط تعداد محدودی راه حل در اختیار تصمیم‌گیران در جهت افزایش ارزش اقتصادی شرکت وجود دارد که عبارتند از:

- بهبود سود خالص عملیاتی یا NOPAT برای کلیه دارایی‌ها (افزایش R)؛
- جایگزینی و یا حذف دارایی‌هایی که هزینه سرمایه‌شان بیش از بازدهی‌شان است؛
- سرمایه‌گذاری در دارایی‌هایی که نرخ بازدهی‌شان بیش از هزینه سرمایه‌شان است؛ و

● کاهش نرخ هزینه سرمایه یا C. اکثر کارکنان تصور کلی از صورت سود و زیان دارند، یعنی در نظر آنان: درآمد منهای هزینه با سود خالص برابر است. اما در مقابل هنگامی که با ترازنامه، مخارج سرمایه‌ای و تعدیلات حسابداری روبه‌رو می‌شوند از درک آنها عاجزند.

اما عوامل برتری ارزش افزوده اقتصادی در این است که فهم و شناخت کارکنان را در مورد اضافه کردن یک هزینه به صورت سود و زیان افزایش می‌دهد. این هزینه اضافی همان هزینه‌ی به‌کارگیری

که اکثر تصمیم‌گیران عملیاتی شرکت مدیران غیرمالی هستند تا مدیران مالی.

هر تصمیمی در شرکت گرفته شود باعث آفرینش یا نابودی ارزش خواهد شد. بنابراین ارزش افزوده اقتصادی یک راه عملی را به کارکنان شرکت نشان می‌دهد تا محیط و شرایط فراهم کنند که ارزش افزوده اقتصادی و به دنبال آن ارزش افزوده بازار را در بلندمدت حداکثر کنند. به طور اجمال، ارزش افزوده اقتصادی بیان می‌کند که به منظور ایجاد ارزش افزوده اقتصادی شرکت یا یک پروژه سرمایه‌گذاری، سود خالص عملیاتی<sup>۶</sup> یا NOPAT باید از هزینه سرمایه‌ای که برای تولید و ایجاد آن به کار رفته است بیشتر شود. این موضوع را می‌توان با فرمول زیر بیان کرد:

$$EVA = NOPAT - \%C(TC)$$

یا

$$EVA = (R - C) \text{Capital} - \text{adj}$$

که در آن:

NOPAT: سود خالص عملیاتی،

C: نرخ هزینه سرمایه، و

TC: مجموع سرمایه.

دست‌یابی و استفاده از سرمایه برای خرید دارایی‌ها و در نتیجه به‌کارگیری این دارایی‌ها برای تولید سود یا زیان دارای هزینه است. پرداختی که به این منظور برای تامین سرمایه باید انجام شود، خرج سرمایه<sup>۷</sup> نام دارد. هم سهامداران و هم اعتباردهندگان یک نرخ بازدهی را در قبال وجوهی که در اختیار شرکت قرار داده‌اند انتظار دارند، این انتظارات عبارتند از:

- سهامداران انتظار دریافت سود سهام را از شرکت دارند؛
- اعتباردهندگان هم خواهان بهره‌ی وامی هستند که به شرکت داده‌اند.

این نرخ‌های بازده مورد انتظار سهامداران و اعتباردهندگان در واقع نرخ هزینه سرمایه‌ی شرکت برای تامین مالی

یک شرکت از ارزش افزوده اقتصادی در تصمیم‌گیری‌های روزانه‌ی خود استفاده می‌کنند رابطه‌ی معنی‌داری را بین تصمیمات خود و ارزش فعلی خالص شرکت مشاهده می‌کنند.

ارزش فعلی خالص همان مبلغ تنزیل شده‌ی جریان نقدی مورد انتظار حاصل از سرمایه‌گذاری است. در واقع اگر وجوه نقد مورد انتظار حاصل از سرمایه‌گذاری را با نرخ هزینه سرمایه تنزیل کنیم، مبلغ به‌دست آمده ارزش فعلی پروژه سرمایه‌گذاری است که اگر کل مبلغ سرمایه‌گذاری اولیه یا I را از آن کسر کنیم و حاصل مثبت باشد پروژه سودآور و قابل قبول است و نشان می‌دهد که برای شرکت و سهامدارانش ارزش ایجاد شده و در نتیجه ارزش افزوده بازار شرکت (هدف نهایی تمام سرمایه‌گذاری‌ها) افزایش یافته است.

ارزش افزوده اقتصادی معیار داخلی سنجش عملکرد یک واحد تجاری است که ارتباط بسیار زیادی با ارزش افزوده بازار دارد. در این زمینه استرن و استوارت اضافه می‌کنند که: "ارزش افزوده اقتصادی نوعاً ۶۰ تا ۸۵ درصد از تغییرات موثر بر ارزش بازار شرکت را تبیین می‌کند".

بنابراین ارزش افزوده بازار از یک ارزش افزوده اقتصادی موفق و رو به رشد حاصل می‌شود و هر تصمیمی که باعث افزایش ارزش افزوده اقتصادی شود افزایش ارزش افزوده بازار را نیز سبب خواهد شد. مزیت ارزش افزوده اقتصادی نسبت به ارزش فعلی خالص در این است که ارزش افزوده اقتصادی می‌تواند در مورد کل فعالیت‌های عملیاتی یک شرکت به کار رود و هم چنین آن را می‌توان به سادگی برای یک دوره‌ی تجاری معین، مثلاً ماهانه، یا سالانه محاسبه کرد. جذابیت ارزش افزوده اقتصادی در این است که در یک شرکت تمام کارکنان و تصمیم‌گیران توانایی فهم آن را دارند. باید به این نکته توجه کرد

سرمایه‌ای است که برای تولید سود، هزینه می‌شود. به‌عنوان نمونه، برای هر یک میلیون دلار دارایی استفاده شده با نرخ هزینه‌ی سرمایه‌ی ۱۰ درصد باید یک صد هزار دلار هزینه پرداخت، به‌بیان روشن‌تر هر چه از دارایی بیشتری استفاده شود هزینه‌ی بیشتری هم باید پرداخت.

بدون توجه به زبان پیچیده‌ی حسابداری، از هر یک از کارکنان شرکت باید پرسید که چه مقدار سرمایه را برای تولید سود خالص پس از مالیات یا PAT<sup>۹</sup> استفاده کرده‌اند. به‌منظور اتخاذ تصمیمات تجاری کیفی، کارکنان باید درک کنند که هزینه‌ی استفاده از سرمایه<sup>۹</sup> در ازای استفاده از دارایی‌ها امری اجتناب‌ناپذیر است. به سهولت می‌توان دریافت که اگر فروش ثابت اما در مقابل هزینه‌های عملیاتی، سرمایه در گردش و دارایی‌های ثابت کاهش یابند، آن‌گاه ارزش افزوده‌ی اقتصادی افزایش می‌یابد.

اگر تصمیم‌گیران براساس ارزش افزوده‌ی اقتصادی پاداش بگیرند، آن‌گاه تمایل بیشتری برای بهبود عملکرد اقتصادی واحد تجاری خود خواهند داشت.

ارزش افزوده‌ی اقتصادی با شناخت کلیه‌ی هزینه‌ی سرمایه در زمان اتخاذ تصمیمات عملیاتی، مشابه مفهوم ارزش فعلی خالص در تنزیل پروژه‌های بلندمدت، آغاز می‌شود.

مدیران مالی می‌توانند با انجام تعدیلاتی بر روی صورت‌های مالی، مثل تبدیل سود حسابداری به سود اقتصادی و ارزش دفتری حسابداری به ارزش دفتری اقتصادی، عملکرد خود را بهبود بخشند. این تعدیلات منجر به سود خالص عملیاتی خواهد شد که تصویر روشن‌تری از اوضاع اقتصادی واحد تجاری و سرمایه‌ی آن به‌دست می‌دهد و معیار دقیق‌تری از وجوه نقد فراهم شده توسط سهامداران و وام‌دهندگان است.

استرن و استوارت بیان می‌کنند که اکثر شرکت‌ها برای محاسبه‌ی ارزش افزوده‌ی اقتصادی حداکثر نیاز به ۱۰ الی ۱۵ درصد تعدیلات در صورت‌های مالی مبتنی بر اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری خود دارند. برای تعیین چگونگی انجام تعدیلات سئوالات زیر را پاسخ دهید:

● آیا این تعدیلات واقعیت اقتصادی شرکت را بهتر منعکس خواهد کرد؟

● آیا اطلاعات لازم برای انجام تغییرات، وجود دارد؟

● آیا این تعدیلات برای کارمندان و مالکان شرکت معنی دارد؟

● آیا مدیران عملیاتی شرکت قدرت کنترل و اداری این تغییرات را خواهند داشت؟

● آیا این تعدیلات سود عملیاتی خالص پس از مالیات یا NOPAT حسابداری را به سود عملیاتی خالص پس از مالیات یا NOPAT اقتصادی تبدیل می‌کند؟

ارزش افزوده‌ی اقتصادی وسیله‌ای

مناسب برای کشف دوباره‌ی عوامل درست اقتصادی از ارزش شرکت است. اما برای آن

که ارزش افزوده‌ی اقتصادی مفید باشد صورت سود و زیان و ترازنامه‌ای که طبق

اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری تهیه شده‌اند باید تعدیل شوند. تعداد کمی از

تعدیلات باید به‌صورت ثابت انجام گیرد. انجام این تعدیلات ارتباط تنگاتنگی با

محاسبات ارزش افزوده‌ی اقتصادی دارد و باعث ایجاد یک وحدت نظر در بین

تصمیم‌گیران شرکت در مورد ارزش آفرینی خواهد شد.

هزینه‌ی سرمایه با ترکیب بدهی و حقوق صاحبان سهام مشخص خواهد شد

و این در حالی است که بدهی از حقوق صاحبان سهام ارزان‌تر است. اگر بنا باشد

دارایی‌ها کاهش یابد به سود خالص عملیاتی پس از مالیات یا NOPAT افزوده

شود آن‌گاه وجوه نقد به‌دست آمده می‌تواند برای کاهش حقوق صاحبان سهام استفاده

شود که این عمل منجر به کاهش مخارج سرمایه‌ای خواهد شد.

چون مدیران مالی مجبورند ارزش افزوده‌ی اقتصادی را به‌وسیله‌ی کارکنان خود اداره کنند یک رشته پیش شرط‌هایی برای این کار وجود دارد که عبارتند از:

۱- برای آن که تعدیلات حسابداری اثر بهتری بر روی اوضاع اقتصادی شرکت داشته باشد و هم چنین باعث شفاف‌تر شدن عملکرد مدیران شود این تعدیلات باید بر روی صورت‌های مالی مبتنی بر اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری انجام شود.

۲- محاسبه‌ی ارزش افزوده‌ی اقتصادی جاری و ارزش افزوده‌ی اقتصادی مورد انتظار شرکت،

۳- جمع شدن همه‌ی تصمیم‌گیران کلیدی شرکت به‌منظور:

● توضیح رانش‌گرهای کلیدی<sup>۱۰</sup> ایجاد ارزش افزوده‌ی اقتصادی؛

● توضیح در مورد هزینه‌ی استفاده از سرمایه؛

● نحوه‌ی محاسبه‌ی هزینه‌ی سرمایه؛

● آموزش آنها تا بتوانند در هنگام تصمیم‌گیری درآمدها و هزینه‌ها را (از جمله خرج سرمایه) تخمین بزنند؛

● تهیه و تنظیم یک جدول پاداش برای پرسنل، برای مواقعی که ارزش افزوده‌ی اقتصادی در شرکت افزایش پیدا می‌کند؛

● درخواست از آنها برای اجرای ارزش افزوده‌ی اقتصادی؛

● پرداخت پاداش برای ارزش افزوده‌ی اقتصادی که اجراء شده است.

موقعی که شما مفاهیم اصلی ارزش اقتصادی را شناختید می‌توانید طرح‌های

ارزش افزوده‌ی اقتصادی را مشخص کنید. هر طرحی سه خصوصیت دارد. اول این که

دارای هدف روشن و تعریف شده‌ای است. دوم دارای یک جدول زمان‌بندی شده است

که طرح باید طبق آن اجراء گردد و سوم این

ساده‌ی اقتصادی را در گزارشگری مالی نشانه‌ی رشد و ارتقای مدیریت مالی بدانند. البته باید در نظر داشت که اجرای سیستم ارزش افزوده‌ی اقتصادی در یک شرکت نیاز به وجود مدیریت عالی و روشن فکر دارد که اجرای این سیستم را مستلزم وجود مدیریت مالی مشارکت جوی بدانند. مدیران برای جلب موافقت هیات مدیره به منظور اجرای سیستم ارزش افزوده‌ی اقتصادی به عنوان یک سیستم مدیریت مالی و همچنین سیستم تشویق و پاداش نیاز به منابع و اختیارات لازم دارند.

به هر حال شرکت‌هایی که این مسیر را پیموده‌اند، همچون کواکولا، کامپیوتر دل<sup>۱۲</sup> و هرمن میلر<sup>۱۳</sup>، کفایت ارزش افزوده‌ی اقتصادی را به اثبات رسانده‌اند. استفاده از ارزش افزوده‌ی اقتصادی مستلزم کنارگذاری اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری نیست. بلکه نیازمند عقل سلیم است که دریاپیم چگسونه اصول حسابداری واقعیت حسابداری را تحریف می‌کند. این تحریف نه تنها به ارزیابی دقیق و رتبه‌بندی نادرست تصمیم‌گیران منتهی می‌شود، بلکه باعث تسهیم نادرست منابع و کاهش عملکرد می‌گردد.

پی‌نوشت

- 1- (EVA)
- 2- (MVA)
- 3- (NPV)
- 4- Al Ehrbar
- 5- the real key to creating wealth
- 6- net operating profit after tax (NOPAT)
- 7- capital charge
- 8- profit after tax (PAT)
- 9- rental charge
- 10- key drivers
- 11- total quality management (TQM)
- 12- Dell Computer
- 13- Herman Miller

نمایه‌ی ۱: رانتش‌گرهای کلیدی ارزش افزوده‌ی اقتصادی

۱: سود خالص عملیاتی بعد از مالیات

سود خالص عملیاتی پس از مالیات = هزینه‌ها - درآمد  
 $(\text{revenue}) - (\text{total cost}) = \text{NOPAT}$

۲: دارایی‌ها

کلیه‌ی دارایی‌ها = دارایی‌های ثابت + سرمایه در گردش  
 $(\text{working capital}) + (\text{fixed assets}) = \text{total assets}$

۳: سرمایه

سرمایه = بدهی‌های بلند مدت + حقوق صاحبان سهام  
 $\text{equity} + \text{long-term loans} = \text{capital}$

۴: مخارج سرمایه‌ای

مخارج سرمایه‌ای = هزینه‌ی سرمایه  $\times$  (کل دارایی‌ها) کل سرمایه  
 $\text{total capital} \times \text{cost of capital} = \text{capital charge}$

نمایه ۲: ارزش افزوده‌ی اقتصادی

ارزش افزوده‌ی اقتصادی = مخارج سرمایه‌ای - سود خالص عملیاتی پس از مالیات  
 $\text{NOPAT} - \text{capital charge} = \text{EVA}$

برای دست‌یابی به طرح‌های فوق، شرکت باید دارای خصوصیات زیر باشد:

● یک روش عملیاتی، که مدیریت، ارتباطات، آموزش، گسترش توانایی‌ها و تعهد جهت بهبود مداوم برای رسیدن به هدف را فراهم می‌کند؛

● یک چارچوب راهبردی نیرومند و هدفمند که در جهت حداکثر کردن ثروت سهامداران شرکت باشد؛

● وجود یک بینش و درک عمومی در شرکت از مفاهیم اصلی همچون: مشتریان، محصولات، رقبا، عرضه‌کنندگان محصولات، تقاضا، ظرفیت.

فنون مدیریتی از طریق مدیریت کیفیت جامع<sup>۱۱</sup> یا TQM و تاکید بر کارهای مهم و تهورآمیز که ارائه‌دهنده‌ی دیدگاه روشنی برای آفرینش مداوم ارزش افزوده‌ی اقتصادی است، ارتقا پیدا می‌کند. این کار به مدیری متهور نیاز دارد که کاربرد مبانی

که یک کار و تلاش قابل محاسبه‌ای را برای طرح نیاز دارد که یک تیم مهندسی و مدیریتی اجرای این پروژه و اتمام آن و گزارش در مورد نتایج طرح را بررسی و نشان خواهند داد. نمونه‌ای از طرح‌های ارزش افزوده‌ی اقتصادی ممکن است همانند موارد زیر باشد:

● تعیین محصولات و خدماتی که ارزش افزوده‌ی اقتصادی بالایی دارند؛

● افزایش سفارش برای محصولاتی که ارزش افزوده‌ی اقتصادی بالایی دارند؛

● کاهش هزینه‌های مرتبط با ثبت سفارش؛

● کاهش سرمایه در گردش، به طور مثال کاهش موجودی‌ها و بدهکاران؛

● کاهش فضای طبقات، انبارها و ساختمان‌ها؛

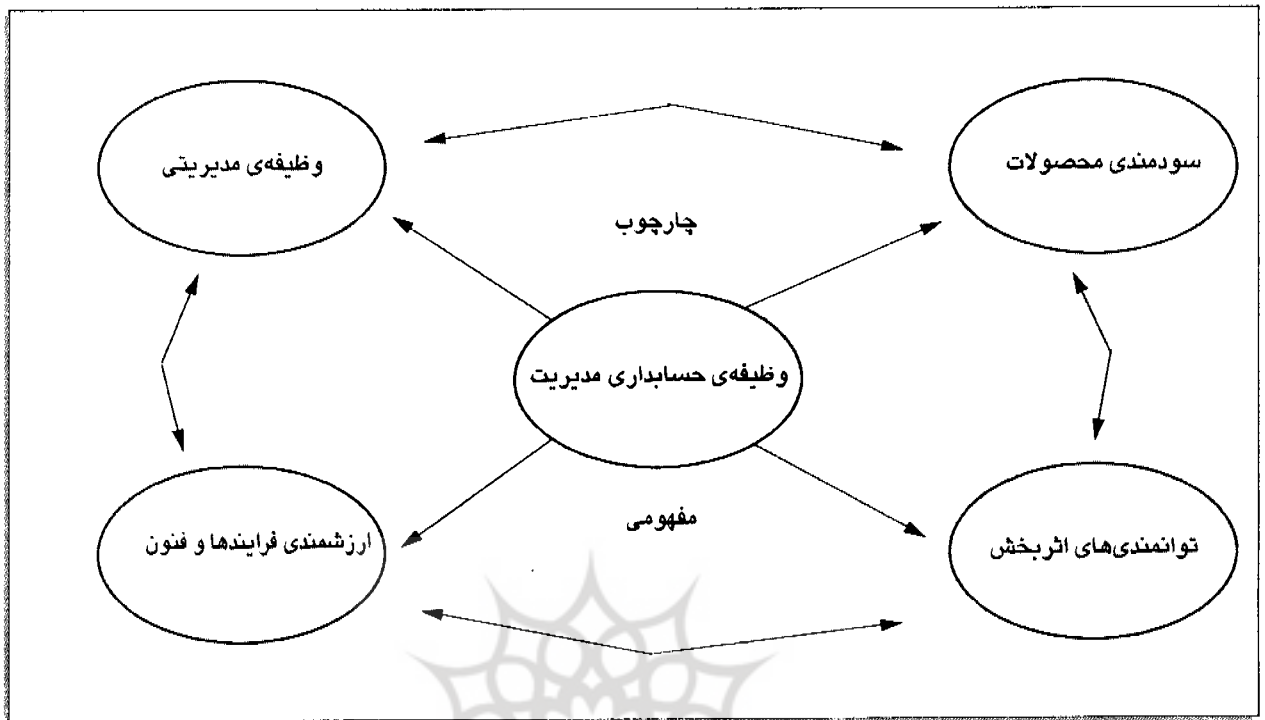
● کاهش دستگاه‌ها و ماشین‌آلات؛

● حذف کلیه‌ی فعالیت‌های غیرمرتبط با سفارش‌ها.



## معیارهای صلاحیت سنجی حرفه‌ی حسابداری

نمودار ۱- چارچوب مفهومی مدیریت



ذیلاً و به اجمال به تشریح هر یک از مولفه‌های تشکیل‌دهنده‌ی چارچوب مفهومی حسابداری مدیریت خواهیم پرداخت:

#### وظیفه‌ی مدیریتی

مفهوم مرتبط با وظیفه و نقش حسابداری مدیریت براین نکته تاکید دارد که اساساً حسابداری مدیریت خود یک وظیفه‌ی مدیریتی است و بخشی از فرایند مدیریت را تشکیل می‌دهد. این واقعیت مبتنی بر وجود عناصر زیر در وظیفه‌ی حسابداری مدیریت است:

- توجه‌ی حسابداری مدیریت به بهره‌وری از منابع سازمان و به‌کارگیری اثربخش و توأم با کارایی از منابع.
- تمرکز بر ارزش آفرینی با مفهوم ایجاد ارزش پایدار برای مشتریان، سهامداران و

چارچوب مفهومی حسابداری مدیریت چارچوب مفهومی حسابداری مدیریت که برپایه‌ی مدلی مطلوب از کارکرد حسابداری مدیریت تعیین شده است، از مفاهیم زیر ساخته می‌شود:

- وظیفه‌ی<sup>۱۰</sup> متمایز حسابداری مدیریت به‌عنوان بخشی از فرایند مدیریت در سازمان (وظیفه‌ی مدیریتی حسابداری مدیریت)؛
  - شیوه‌ی آزمون و کنترل سودمندی<sup>۱۱</sup> محصول حسابداری مدیریت؛
  - معیارهای<sup>۱۲</sup> قابل استفاده جهت ارزیابی فرایندها و فنون به‌کار گرفته شده در حسابداری مدیریت؛
  - توانمندی‌های<sup>۱۳</sup> مرتبط با اثربخشی کلی کارکرد حسابداری مدیریت؛
- براساس عناصر یادشده‌ی فوق، چارچوب مفهومی حسابداری مدیریت را می‌توان به‌صورت نمودار ۱ نشان داد.

مدل بهترین الگوی کارکرد<sup>۹</sup> در حسابداری مدیریت را مبنا قرار داده است.

در این بیانیه هم‌چنین ظرفیت‌های مورد نیاز برای کارکرد موثر حسابداری مدیریت و نحوه‌ی ارزیابی حاصل کار حسابداران مدیریت در سازمان‌ها تشریح گردیده است. لذا این بیانیه در تعریف وظایف حسابداری مدیریت، ویژگی‌های زیر را به‌عنوان محورهای اساسی مولفه حسابداری مدیریت مطرح می‌کند:

- تمرکز حسابداری مدیریت بر استفاده‌ی کارآ و اثربخش از منابع،
- گرایش به ارزش آفرینی سازمان برای همه‌ی ذی‌نفع‌ها،
- نگاه راهبردی به سازمان و اطمینان از سمت‌گیری فرایندها به سوی تحقق راهبردها، و
- تاکید بر کارگروهی در سازمان و تحقق اهداف سازمان در زنجیره‌های ارزش.

## پی‌نوشت

\* این نوشتار را از کتابی با عنوان:

Competency Profiles for Management  
از Accounting Practice and Practitioners  
سری کارهای کمیته‌ی حسابداری مالی و مدیریت  
(FMAC) وابسته به آیفک برگرفته شده است.  
خوانندگان می‌توانند این کتاب را از کتاب فروشی  
برخط آیفک به نشانی [www.ifac.org/store](http://www.ifac.org/store)  
خریداری نمایند.

- 1- functional
- 2- outsourcing
- 3- virtual organizations
- 4- strategic resource management (SRM)
- 5- Intellectual Capital
- 6- core competencis
- 7- strategic capabilities
- 8- International Management Accounting  
Practice Statements (IMAPS)
- 9- best practice
- 10- function
- 11- utility
- 12- criteria
- 13- capabilities

## تسلیم

**آقایان مهدی شلیله، و پرویز  
گلستانی (عضو انجمن و حسابدار  
مستقل و حسابدار رسمی)**

مصیبت وارده را تسلیم عرض نموده، بقای

عمر شما و بازماندگان شما را آرزو مندیم.

انجمن حسابداران خبره ایران

بین منافع کوتاه مدت و منافع بلندمدت  
ارزیابی می‌گردد.

● پیوند منطقی حسابداری مدیریت با سایر  
فرایندهای مدیریتی، به ترتیبی است که  
ارزش آفرینی نهایی و کلان مورد انتظار کل  
سازمان محقق گردد.

● ارزیابی و توسعه‌ی مستمر فنون و  
فرایندهای حسابداری مدیریت به منظور آن  
که اطمینان یابیم منافع حاصله از خدمات  
ارائه شده‌ی حسابداری مدیریت نسبت به  
هزینه‌ی منابع به‌کارگرفته شده توسط  
حسابداری مدیریت فزونی داشته باشد.

## توانمندی اثربخشی

این مفهوم، تعریفی از توانمندی  
حسابداری مدیریت در ایجاد اثربخشی در  
سازمان را به‌دست می‌دهد که در این ارتباط  
به عناصر زیر توجه می‌شود:

● کارکرد حسابداری مدیریت باید حول  
محورهایی که نقاط قوت حسابداری  
مدیریت را تشکیل می‌دهد و مجموعاً  
موجب می‌شود حسابداری مدیریت نقش  
خویش را به بهترین وجه ایفا نماید متمرکز  
گردد.

● حسابداری مدیریت باید قائل به بهبود  
مستمر کار خویش باشد و با نوآوری و  
ابتکار، کیفیت کار خود را ارتقاء  
دهد.

● خودآگاهی و اراده در انجام وظایف و  
ارائه‌ی محصولات اطلاعاتی در جهت  
تضمین ارزش آفرینی برای ذی‌نفع‌ها در  
قیاس با منابع به‌کارگرفته شده و به صورتی  
پایدار بر کار حسابداران مدیریت حاکم  
باشد.

در ادامه این مبحث و در شماره‌های آتی  
حسابدار، استانداردها و ضوابط صلاحیت  
سنجی حرفه‌ی حسابداری مدیریت و  
حسابداران مدیریت معرفی و تشریح  
خواهد شد.

سایر ذی‌نفع‌های کلیدی سازمان.

● فرایندگرایی و کمک به مدیریت در جهت  
انطباق فرایندها و فعالیت‌های سازمان با  
اهداف راهبردی.

● گرایش به کار گروهی و پیشبرد وظایف  
محوه از طریق اشتراک مساعی با سایر  
بخش‌های سازمان و تشکیل گروه‌های کاری  
مختلف.

## سودمندی محصولات

مفهوم سودمندی محصولات به معرفی  
و تشریح مفاهیم مرتبط با نحوه‌ی آزمون و  
ارزیابی وظایف انجام یافته توسط  
حسابداری مدیریت می‌پردازد و در این  
ارتباط بر عناصر زیر تاکید می‌ورزد.

● پاسخ‌گویی حسابداران مدیریت به  
بخش‌های مختلف سازمان که از  
محصولات اطلاعاتی سیستم حسابداری  
مدیریت بهره می‌برند.

● معیار سنجش عملکرد که میزان ارزش  
آفرینی حسابداران مدیریت در سازمان با آن  
ارزیابی می‌شود.

## فنون و فرایندها

در این بخش از مجموعه‌ی مفاهیم  
نظری حاکم بر حسابداری مدیریت،  
فرایندهای کار حسابداری مدیریت و ارتباط  
آن فرایندها با سایر فرایندهای کار مدیریت  
بررسی و آنگاه کاربردهای فنون حسابداری  
مدیریت تعریف می‌شود. نکات و  
سرفصل‌های مورد تاکید مرتبط با فنون و  
فرایندهای حسابداری مدیریت به قرار زیر  
است:

● تعادل بین منابع به‌کارگرفته شده و  
ارزش‌های پدید آمده که ضمن آن منابع  
به‌کارگرفته شده براساس هزینه‌ی فرصت  
سنجیده می‌شود. سپس ارزش آفرینی از  
دیدگاه ذی‌نفع‌های کلیدی سازمان سنجیده  
می‌شود و نحوه‌ی برقراری ارتباط منطقی

# اخبار حرفه

به موجب اطلاعیه‌ی دستگاه مالیات‌ستانی کشور به ریاست شهسوار خجسته، که در خردادماه ۱۳۸۱ در روزنامه‌های پرنشر به چاپ رسید با ارجاع به ماده‌ی ۲۷۲ اصلاحیه‌ی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ به اشخاص حقوقی و حقیقی که مکلف به نگهداری دفاترند اجازه داده شد تا برای حسابرسی مالیاتی عملکرد مالی ۱۳۸۰ خود از خدمات سازمان حسابرسی یا موسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی استفاده کنند.

اولین آزمون سراسری حسابدار رسمی در مهرماه ۱۳۸۱ برگزار می‌شود

هیات تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی ایران با درج یک آگهی در روزنامه‌های پرنشر اطلاع داد که اولین آزمون تعیین صلاحیت حسابداران رسمی را در مهرماه ۱۳۸۱ برگزار خواهد کرد.

در این اطلاعیه به داوطلبان امکان داده شده بود که حداکثر تا پایان خرداد ۱۳۸۱ مدارک خود را مطابق با قانون برای هیات تعیین صلاحیت حسابداران رسمی ارسال کنند این آزمون شامل بخش‌های حسابداری (۳۰٪)، حسابرسی (۲۵٪)، قانون مالیات‌های مستقیم (۲۵٪)، قانون تجارت (۱۰٪)، قانون محاسبات عمومی (۵٪) و مباحث روز مالی و اقتصادی (۵٪) است. براساس این اطلاعیه سوالات حسابداری و حسابرسی برحسب مورد با استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی مصوب سازمان حسابرسی مغایرتی نخواهد داشت. و در سطحی خواهد بود که صلاحیت متقاضیان برای امضای گزارش‌های حسابرسی و بازرسی قانونی به صورت مستقل احراز شود.

حسابداران رسمی سوگند یاد می‌کنند

بر پایه‌ی اخبار مندرج در "خبرنامه‌ی حسابدار رسمی" حسابداران رسمی موظف‌اند آیین سوگند حرفه‌ای را به جا آورند.

در این خبرآمده است که "پیش‌نویس اولیه‌ی سوگند نامه آماده شده است و در حال حاضر مرحله‌ی بازنگری را می‌گذرانند. در تیرماه ۱۳۸۱ نسخه‌ی نهایی سوگندنامه تدوین می‌شود و اعضاء موظف‌اند آن را تکمیل و امضا کنند. در این رابطه ناصر پرتوی، معاون پشتیبانی و اجرایی گفت: "سوگندنامه‌ی حسابدار رسمی نشانگر پای‌بندی ما به اخلاقیات و مصالح حرفه‌ی حسابدار رسمی است."

خبرنامه‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران منتشر شد  
اولین شماره‌ی خبرنامه‌ی جامعه‌ی حسابداران ایران با عنوان "خبرنامه‌ی حسابدار رسمی" بین اعضای جامعه توزیع شد.  
خبرنامه‌ی حسابدار رسمی اولین نشریه‌ی رسمی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران است که به منظور اطلاع‌رسانی به حسابداران رسمی به صورت ماهنامه منتشر می‌شود.

در سالن اجتماعات دانشکده‌ی حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی رخ داد  
جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران اولین گردهمایی موسسات حسابرسی را برگزار کرد

اولین گردهمایی نمایندگان موسسات حسابرسی با حضور بیش از صد حسابدار رسمی در روز هشتم تیرماه ۱۳۸۱ در سالن اجتماعات دانشکده‌ی حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی برگزار شد.

این گردهمایی را استاد همایش‌های جامعه به سرپرستی ناصر پرتوی زیر نظر مستقیم دکتر علی ثقفی، دبیرکل و رئیس هیات مدیره‌ی جامعه برگزار کرد. هدف از این گردهمایی ایجاد فرصتی برای طرح پرسش‌های موسسه‌داران و پاسخ‌گویی ارکان جامعه، به‌ویژه رئیس شورای عالی و دبیرکل جامعه بود.

گردهمایی نمایندگان موسسات حسابرسی از ساعت ۱۶/۰۰ روز هشتم تیرماه آغاز شد و در ساعت ۲۰/۳۰ پایان گرفت. در این گردهمایی ابتدا ناصر پرتوی گزارشی از وضعیت اعضا را به مخاطبین عرضه داشت، سپس محمود پوربهرامی، رئیس شورای عالی جامعه از عملکرد جامعه در نه‌ماه‌ی گذشته، برنامه‌های آینده جامعه و محیط دست و پاگیر قانونی حاکم بر حرفه‌ی حسابداری رسمی سخن راند. آنگاه دکتر علی ثقفی به عنوان دومین سخنران سخنانی را پیرامون تقاضا برای حسابرسی ارائه کرد. بعد از آن نیز جلسه‌ی هیات رئیسه تشکیل شد و در حدود ۲ ساعت به پرسش و پاسخ بین نمایندگان موسسات و ارکان جامعه گذشت.

حسابرسی مالیاتی به حسابداران رسمی واگذار شد  
سازمان امور مالیاتی کشور در خردادماه ۱۳۸۱، با چاپ اطلاعیه‌ای در روزنامه‌های پرنشر به حسابداران رسمی اجازه داد تا از این پس گزارش حسابرسی مالیاتی صادر کنند.

# اخبار آیفک



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

3- International public Sector Accounting Standards

4- Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities

5- IPSAS 18, Segment Reporting

6- study 15, Transition to the Accrual Basis of Accounting Guidance for Public Sector Entities

7- Occasional Paper on Modernization of Government Accounting in France. ■

رهنمود جدید کارگروه بخش عمومی به هستارهای بخش عمومی برای گذار از مبنای نقدی به تعهدی کمک می‌کند کارگروه بخش عمومی آیفک، مطالعه‌ی پژوهشی شماره‌ی ۱۴ را با عنوان گذار به مبنای حسابداری تعهدی: رهنمودی برای دولت‌ها و هستارهای دولتی منتشر ساخت. این مطالعه‌ی جدید در واقع آن رشته از مسائل کلیدی را برمی‌شمرد که باید در حین هجرت از مبنای نقدی به مبنای

بخش عمومی شماره ۱۸، گزارشگری درباره‌ی بخش‌ها<sup>۵</sup>

● مطالعه‌ی پژوهشی شماره‌ی ۱۵، گذار به مبنای حسابداری تعهدی: رهنمودی برای هستارهای بخش دولتی<sup>۶</sup>

● گاه‌نامه‌ی مدرناسیون حسابداری دولتی در فرانسه<sup>۷</sup>

کارگروه بخش عمومی هم چنین در حال پیشبرد فرایند تدوین یک استاندارد حسابداری بین‌المللی پیرامون مبنای حسابداری نقدی و نیز سه استاندارد حسابداری بین‌المللی بر پایه‌ی حسابداری تعهدی است.

گروه‌های رایزنی جدید

کارگروه بخش عمومی برای آن که بتواند درون داده‌های جدیدی را برای فرایند استاندارد‌گذاری به دست دهد، چند کارگروه مشورتی را تشکیل داد و در حال حاضر نیز در حال سازماندهی مجدد گروه رایزنی کارگروه بخش عمومی است.

1- public sector committee

2- Accountability

پروژه‌ی استاندارد‌گذاری کارگروه بخش عمومی بی‌وقفه به پیش می‌رود؛

کارگروه‌های مشورتی تاسیس شدند

کارگروه بخش عمومی آیفک با موفقیت به پیشبرد برنامه‌ی استاندارد‌گذاری

بخش عمومی ادامه می‌دهد. این برنامه را آیفک به منظور اعتلای حساب‌پذیری<sup>۲</sup>

و مدیریت مالی دولت‌ها و هستارهای دولتی در سراسر جهان طراحی کرده

است. تا به امروز، کارگروه بخش عمومی ۱۷ استاندارد حسابداری

بین‌المللی بخش عمومی<sup>۳</sup> (IPSASها) را

تقریر کرده است. هم چنین این کارگروه

اخیراً مطالعه‌ی پژوهشی شماره‌ی ۱۴، را با عنوان گذار به مبنای حسابداری

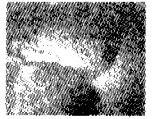
تعهدی: رهنمودی برای دولت‌ها و هستارهای دولتی<sup>۴</sup> منتشر ساخت (به خبر بعدی نگاه کنید).

رهنمودهای آینده

کارگروه بخش عمومی در نظر دارد در ماه‌های آینده نشریات زیر را منتشر

کند:

● استاندارد حسابداری بین‌المللی



حسابداری تعهدی در نظر داشت. در این مطالعه، هم چنین الزامات کلیدی استانده‌های حسابداری بین‌المللی بخش عمومی و دیگر منابع و مآخذ راهنمای مربوط آورده شده است.

ایان مکینتاش<sup>۱</sup>، صدر کارگروه بخش عمومی می‌گوید که "این مطالعه در واقع پاسخی به درخواست‌های آن دسته از اعضای ما است که می‌خواستند رهنمودی تدوین گردد تا آنها را برای گذار از مبنای حسابداری نقدی به مبنای حسابداری تعهدی کمک کند."

دولت‌ها و هستاره‌های دولتی<sup>۲</sup> زمانی که در اجرای یک سیستم تعهدی با انبوه مسائل فنی، سیستمی و فرهنگی پیچیده روبرو می‌شوند بی‌تردید مطالعه‌ی پژوهشی شماره‌ی ۱۴ را افزایش یافته‌مند خواهند یافت. این نشریه یک "اثر زنده" خواهد بود، یعنی هرازگاه به موازات انتشار ISPAS های جدید روزآمد خواهد شد و مسائل و تجربیات اجرایی جدید در آن گنجانده می‌شود.

مطالعه‌ی پژوهشی شماره‌ی ۱۴ را می‌توان مجانی از وب‌گاه آیفک به نشانی <http://www.ifac.org/store> دان لود کرد. نسخه‌ی چاپی آن نیز طی هفته‌های آینده در دسترس متقاضیان قرار خواهد گرفت و آن را می‌توان از طریق کتاب‌فروشی بر خط آیفک یا با تلفن شماره‌ی ۹۳۴۴-۶۸۸-۲۱۲-۱ به

دایره‌ی انتشارات آیفک سفارش داد.

- 1- Ian Macintosh
- 2- governmental entities ■

آیفک به نیازهای حسابداران مدیریتی می‌پردازد

در حال حاضر ۱۵۶ سازمان حرفه‌ای از ۱۱۴ کشور جهان عضو آیفک‌اند. این ۱۵۶ سازمان نماینده‌ی بیش از ۲/۴ میلیون حسابدار هستند. بیش از ۵۰٪ این جمعیت در خارج از بخش عمومی در بخش صنعت و تجارت مشغول‌اند. هر روز بیش از پیش این حوزه رشد می‌کند و آیفک برای پاسخ به نیازهای حسابداران مدیریتی یک گروه بررسی را برگماشته است تا راهی را بیابد که آیفک را قادر سازد برای برآوردن نیازهای این حوزه از انجمن‌های عضو حمایت کند.

در این اثناء کارگروه حسابداری مالی و مدیریت (FMAC) (که ابوالقاسم فسخاریان عضو انجمن حسابداران خبره‌ی ایران یکی از اعضای آن است) با تمرکز بر این مهم با تدوین برنامه‌ها و رهنمودها کماکان به کمک خود به حسابداران مدیریتی ادامه می‌دهد. نشریات جدید FMAC عبارت‌اند از:

● دگردیسی حرفه: از حسابداری به

مدیریت<sup>۱</sup>

- نقش مدیر مالی در سال ۲۰۱۰
- مقالات شایسته‌ی سال ۲۰۰۱

این نشریات را می‌توان بدون هزینه از وب‌گاه آیفک به نشانی <http://www.ifac.org/store> دان لود کرد.

FMAC اخیراً نیز یک مطالعه‌ی پژوهشی جدید را با عنوان رخصاره‌های قراردانی برای عمل و عمل‌گرایان حسابداری مدیریت<sup>۴</sup> به پایان رسانده است. این مطالعه که کاربردی جهان گستر دارد نشان می‌دهد که چطور استانده‌های قراردانی حسابداری مدیریت را می‌توان به عنوان معیار توسعه‌ی چارچوب آموزشی و نیز به عنوان ابزار ارتباط‌گری به کار برد.

برای کسب اطلاعات بیشتر می‌توانید به وب‌گاه آیفک به نشانی <http://www.ifac.org/fmac> مراجعه کنید. در آنجا هم چنین می‌توانید با فعالیت‌های FMAC آشنا شوید.

- 1- Transforming the Profession: From Accounting to Management
- 2- The Role of the Chief Financial Officer in 2010
- 3- Articles of Merit 2001
- 4- Competency Profiles for Management Accounting Practice and Practitioners ■

در جدول شماره‌ی ۱، مثالی تشریحی برای محاسبه‌ی هزینه‌ی هدف با استفاده از روش فوق ارائه شده است.

ب) محاسبه‌ی هزینه‌ی هدف براساس روش تجمیعی: این روش را گروه تحقیقات حسابداری مدیریت دانشگاه کوپ، مشهور به "گروه کوپ" ارائه کرد. نقطه‌ی شروع این روش برخلاف روش قبلی از عرضه‌کننده<sup>۱۳</sup> است و از رویکرد درون به بیرون<sup>۱۴</sup> تبعیت می‌کند. در این روش، مرحله‌ی اول اختصاص به تعریف آن دسته از کارکردهای محصول دارد که ارزش آفرین‌اند و در مرحله‌ی دوم، هزینه‌ی هر کارکرد از طریق مجموع هزینه‌های اجرایی از محصول که این کارکردها را ایفا می‌کنند، محاسبه می‌شود و در نهایت مجموع هزینه‌های کارکردها، بهای هزینه‌ی هدف را برای محصول مشخص خواهد کرد. (لازم به یادآوری است که در این مقاله بیشترین تکیه بر روش تفریقی است)

#### مرحله‌ی سوم - استفاده از ابزارهای مهندسی ارزش و محیط بهبود مستمر برای کاهش شکاف هزینه

هزینه‌ی هدف رقمی آرمانی است که هنوز به واقعیت نپیوسته است. با این پیش فرض، پس از محاسبه‌ی این مبلغ، واحد مالی با هماهنگی سایر بخش‌ها از جمله واحد طراحی، تولید، فنی و مهندسی و... هزینه‌ی محصول را برآورد می‌کند. معمولاً مبلغ برآوردی بزرگ‌تر از هزینه‌ی هدفی است که در مرحله‌ی دوم محاسبه شده است. اختلاف بین هزینه‌ی برآوردی و هزینه‌ی هدف را اصطلاحاً شکاف هزینه<sup>۱۵</sup> گویند. وظیفه‌ی ابزارهای مهندسی ارزش و محیط بهبود مستمر، کاهش شکاف هزینه و نهایتاً محو این شکاف است. چرا که با استفاده از این ابزارها می‌توان هزینه‌ی برآوردی را به بهای هزینه‌ی هدف نزدیک کرد و شکاف هزینه را به حداقل ممکن رساند که خود باعث تثبیت "قیمت هدف" و "سود هدف" برای

محصول مورد نظر خواهد شد.

از آنجا که بخش عمده‌ای از کاهش هزینه‌ها با استفاده از ابزار مهندسی ارزش تحقق می‌یابد، در ادامه‌ی این نوشتار صرفاً این ابزار تشریح خواهد شد.

برای استفاده از ابزار مهندسی ارزش به منظور صرفه‌جویی و کاهش هزینه‌ها، انجام مراحل زیر الزامی است:

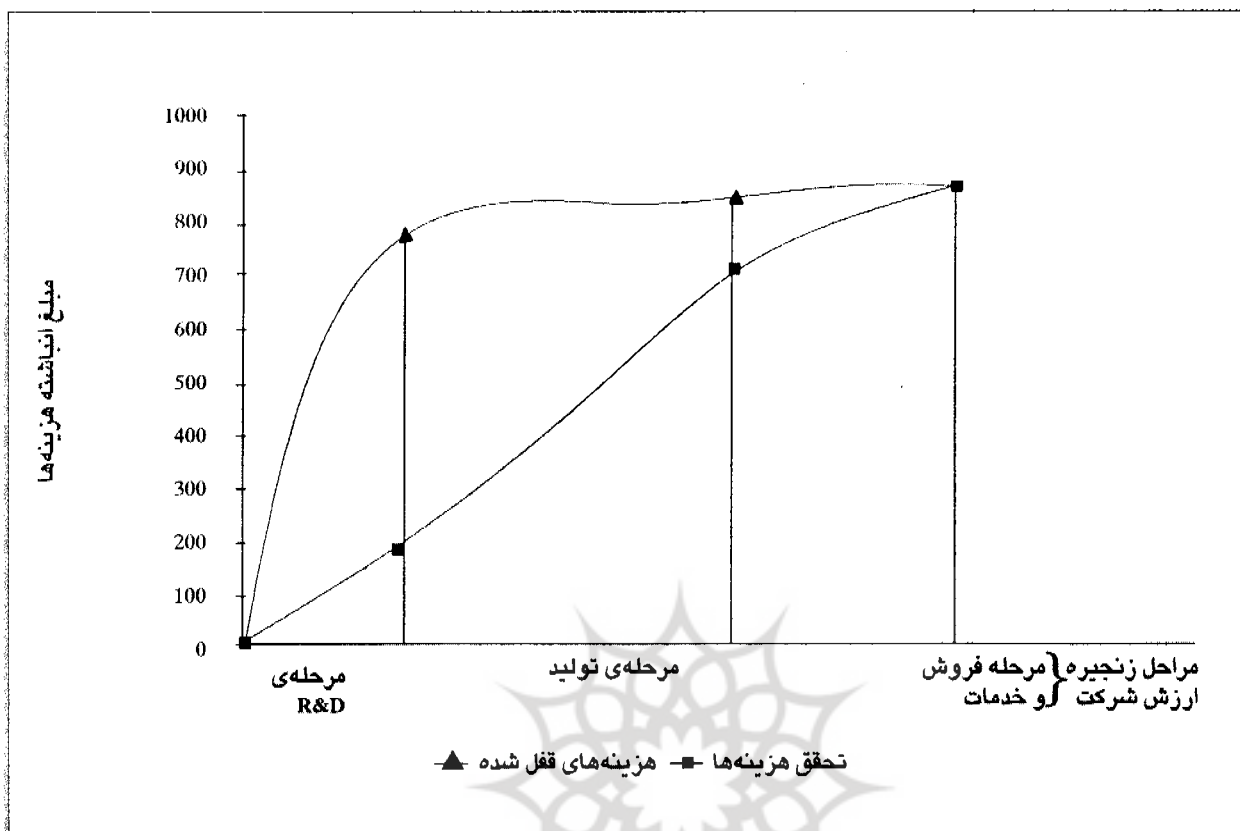
الف) اساسی‌ترین مرحله‌ی مهندسی ارزش تعیین این است که آیا مشتری برای کسب ویژگی‌های محصول حاضر به پرداخت قیمت مورد نظر می‌باشد؟ این موضوع را می‌توان با دریافت باز خورد<sup>۱۶</sup> از مشتری آزمون کرد. این بازخورد نشان خواهد داد که مشتری برای کدام یک از ویژگی‌های محصول ارزش قائل است. از آنجا که این ویژگی‌ها در اجزایی از محصول نهفته است که تحت تاثیر فعالیت‌های تولیدی قرار دارند، بنابراین مهندسی ارزش در این مرحله دو هدف مهم را دنبال می‌کنند: اول، کاهش یا حذف فعالیت‌هایی که ارزش افزوده ندارند و، دوم، دست‌یابی به کارایی بالاتر در فعالیت‌های دارای ارزش افزوده.

ب) تعیین هزینه‌های دارای ارزش افزوده و هزینه‌های بدون ارزش افزوده. هزینه‌های دارای ارزش افزوده هزینه‌هایی هستند که مشتری آنها را برای محصول، "ارزش آفرین" یا "مفید" تلقی می‌کند. هزینه‌هایی که از این ویژگی برخوردار نیستند جزء هزینه‌های بدون ارزش افزوده به‌شمار می‌آیند. از آنجا که این هزینه‌ها در اثر فعالیت‌ها به‌وجود می‌آیند، بنابراین هدف اصلی شناسایی فعالیت‌های دارای ارزش افزوده است. این نوع فعالیت‌ها را می‌توان طی دو مرحله شناسایی کرد: مرحله‌ی اول، شناسایی ویژگی‌هایی از محصول است که مشتری آنها را با ارزش تلقی می‌کند، دوم، شناسایی فعالیت‌هایی است که بر این ویژگی‌های با ارزش تاثیر دارند. با طی این مراحل،

فعالیت‌ها و هزینه‌ها را می‌توان در سه سطح طبقه‌بندی کرد: ۱) هزینه‌های دارای ارزش افزوده: مانند هزینه‌های مونتاژ، طراحی و ابزار، ۲) هزینه‌های بدون ارزش افزوده: مانند هزینه‌های دوباره‌کاری و نابابی موجودی‌ها، و ۳) عرضه‌های خاکستری<sup>۱۷</sup>: به هزینه‌هایی که هم دارای ارزش افزوده و هم بدون ارزش افزوده هستند اصطلاحاً عرضه‌های خاکستری گویند مانند هزینه‌های آزمایش و جابه‌جایی مواد.

در مهندسی ارزش و مدیریت هزینه‌های فوق، دو مفهوم کلیدی وجود دارد که عبارت‌اند از: ۱) وقوع هزینه‌ها<sup>۱۸</sup>: یعنی هزینه‌ها زمانی واقع می‌شوند که منابع به کار گرفته یا مصرف شوند مثلاً مصرف مواد در فرایند تولید یا پرداخت دستمزد؛ و ۲) هزینه‌های قفل شده<sup>۱۹</sup>: این نوع هزینه‌ها، هزینه‌هایی هستند که هنوز وقوع نیافته‌اند ولی در آینده بر مبنای تصمیمات اخذ شده در گذشته واقع خواهند شد. مثلاً اگر نوع طراحی محصول تعیین کننده میزان مصرف مواد، زمان دستمزد و سایر منابع مورد نیاز برای تولید یک واحد محصول باشد، هزینه‌های مواد، دستمزد و سایر هزینه‌ها در مرحله طراحی محصول به لحاظ تحقق یافتن، اصطلاحاً هزینه‌های قفل شده قلمداد می‌شود. اهمیت تفکیک زمان قفل شدن و وقوع هزینه‌ها در این است که تغییر یا کاهش هزینه‌هایی که قبلاً قفل شده‌اند مشکل است. شاید در اغلب محصولات مرحله‌ی تحقیق و توسعه و طراحی، بحرانی‌ترین مرحله برای قفل شدن هزینه‌ها باشد. البته خصوصیات صنعت و مشخصات نوع محصول تولیدی در این امر تاثیر به‌سزایی دارد. مثلاً در صنعت معدن قفل شدن و تحقق هزینه‌ها تقریباً به‌صورت هم‌زمان اتفاق می‌افتند. در نمودار شماره ۱ فرایند وقوع و قفل هزینه با توجه به زنجیره‌ی ارزش برای محصولی رایانه‌ای نشان داده شده است.

نمودار ۱- ارتباط بین هزینه‌های قفل شده و تحقق یافته



- 6- Continuous Improvement Environment
- 7- Value map
- 8- Quality Function Deployment
- 9- Deductive method
- 10- Additive method
- 11- Outside-in
- 12- Operating target income
- 13- Supplier
- 14- Inside-out
- 15- Cost gap
- 16- Feed back
- 17- Gray areas
- 18- Cost incurrence
- 19- Locked costs

منابع

- 1- Horngren; Foster; Datar; Cost Accounting; Prentice Hall; 2000; pp427-431
- 2- Subrata Chakraborty; Target Costing; The Management Accountant; 1997; Vol 32; No 1

هدف یکی از بهترین فنون برای صناعی است که در محیط رقابتی فعالیت می‌کنند و برای آنها مشتری در درجه‌ی اول اهمیت قرار دارد. در حقیقت می‌توان گفت هزینه‌یابی هدف فنی است که با توجه به ترجیحات مشتری، وضعیت رقبا و ملاحظات سودآوری، بهترین قیمت و هزینه را عرضه می‌کند. به کارگیری هزینه‌یابی هدف به همراه هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت (ABC) تاثیر فراوانی در کاهش هزینه‌ها دارد و به کارگیری آن همراه با مفهوم ارزش افزوده‌ی اقتصادی موجب ارزش آفرینی و افزایش ثروت سهامداران خواهد شد.

پی‌نوشت

- 1- Target costing
- 2- Life cycle costing
- 3- Target pricing
- 4- Functions
- 5- Value Engineering

رسم این نمودار برای یک محصول، کمک شایانی در تشخیص مراحل خواهد داشت که بیشترین تاثیر را در قفل شدن هزینه‌ها دارد هم چنین موجب شناسایی فرصت‌های مهندسی ارزشی را به منظور کاهش هزینه‌ها فراهم می‌آورد. اگر به نمودار شماره ۱ توجه کنیم در مرحله تحقیق و توسعه و طراحی نزدیک ۸٪ از هزینه‌ها تحقق پیدا کرده است، در صورتی که در این مرحله ۸۰٪ از هزینه قفل شده‌اند ولی با توجه به این طراحی حتماً وقوع خواهد یافت، بنابراین مرحله تحقیق و توسعه و طراحی بیشترین تاثیر را در کاهش هزینه محصول خواهد داشت و مرحله‌ای است که بایستی با به کارگیری ابزار مهندسی ارزش در آن هزینه‌ی محصول را کاهش داد.

نتیجه‌گیری

در مجموع قیمت‌گذاری و هزینه‌یابی

# معرفی موسسات حسابرسی عضو انجمن حسابداران خبره ایران

در اجرای مصوبه شورایی عالی انجمن حسابداران خبره ایران و به استناد ماده ۱۰ اساسنامه انجمن بدین وسیله موسسات حسابرسی عضو انجمن حسابداران خبره ایران که حداکثر شرکاء آنها حسابداران مستقل عضو انجمن می باشند. به شرح زیر و به ترتیب الفبا معرفی می گردند.

## فهرست

- ۱- آزموندگان
- ۴- آزمون
- ۵- آزمون سامانه
- ۶- آریاروش
- ۷- آگاه حساب
- ۲- امجدتران سپاهان
- ۳- ایران مشهود
- ۸- اصول پایه
- ۹- بهمند
- ۱۰- بیداران
- ۱۱- بهروش پارسا
- ۱۲- بهراد فُشار
- ۱۳- بیات رایان
- ۱۴- تدوین و همکاران
- ۱۵- حسابر سین
- ۱۷- خبره
- ۱۶- دایارایان
- ۱۸- دش و همکاران
- ۱۹- رایمند و همکاران
- ۲۰- ره یافت حساب تهران
- ۲۱- شراکت
- ۲۲- فزان مشاور
- ۲۳- کاشفان
- ۲۴- کاشفان تهران
- ۲۵- مجربان پویا
- ۲۶- ممیز
- ۲۷- نوآندیشان
- ۲۸- همیار حساب

## انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۰۲۹۲۶ ۸۹۰

۰۵۹۲۰ ۸۹۰

فکس ۰۹۷۲۲ ۸۸۹

E-Mail: Anjoman@systemgroup.net

info@iranianica.com

## موسسه حسابرسی آزموندگان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- مهرداد آل علی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- فرهاد فرزبان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مصطفی حاجی حسینی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عمیانی، حسابرسی مالیاتی بازرسی قانونی، ارائه خدمات حسابداری، مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی - نظارت بر امور تصفیه  
تلفن: ۰۲۶۳۹ ۸۸۰ - ۰۳۴۶۵ ۸۸۰ - ۰۷۳۴۰ ۸۷۵  
فکس: ۰۷۳۴۱ ۸۷۵  
نشانی: خیابان کریمخان زند - خیابان حافظ شماره ۷۰۱ - طبقه چهارم صندوق پستی: ۱۴۳۳۵-۷۹۷

## موسسه حسابرسی آزمون

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- فریدون کشانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علی ظریف گلزار (حسابدار رسمی)
- جواد گوهرزاد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: طراحی سیستم، نرم‌افزار و مشاوره مالی و مالیاتی  
تلفن: ۰۰۸۷۱ ۸۰۰  
فکس: ۰۱۲۳۱۵ ۸۰  
نشانی: کارگر شمالی، ۴۴۶، طبقه دوم  
صندوق پستی: ۱۴۳۹۵/۷۱۶  
Email: keshani@systemgroup.net

## موسسه حسابرسی امجدتران سپاهان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمدحسین واحدی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- اصغر بهینا (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- ابو الفضل یوسفی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۰۱۲۹۳۱ ۲۰ - فکس: ۰۱۲۹۳۲ ۲۰  
نشانی: تهران خیابان ولیعصر، رویروی باشگاه خبرنگاران جوان، ساختمان جم، شماره ۱۴۷۹، طبقه چهارم، واحد یک  
نشانی دفتر مرکزی: اصفهان، خیابان سعدآباد، کوی کارگران، ساختمان ۲۰، طبقه سوم، واحد شماره ۶  
تلفکس دفتر اصفهان: ۰۳۱۱-۶۶۲۱۳۴۵

## موسسه حسابرسی آزمون سامانه

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- عبدالرضا (فرهاد) نوربخش (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علی اصغر نجفی مهری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسین قاسمی روچی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: طراحی سیستم، مشاوره مالی و مالیاتی  
تلفن: ۰۵۲۷۹۴۴ ۷۵۲ - فکس: ۰۷۵۲۷۴۵۸ ۷۵۲  
نشانی: خیابان بهار شیراز تقاطع سه‌رودی جنوبی شماره ۹۷ صندوق پستی: ۱۵۷۴۵/۱۴۹

## ایران مشهود

### موسسه حسابرسی و خدمات مالی و مدیریت

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمدرضا گلچین پور (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علیرضا عطفی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیدعباس اسمعیل زاده پاکدامن (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمدصادق حشمتی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای مالی و مدیریت و طراحی سیستم‌های مالی و ارزیابی سهام  
تلفن: ۰۷۹۱۴۳۷ ۸۷۸۵۷۶۵ - ۰۷۹۱۴۳۷ ۸۷۹  
فکس: ۰۷۹۱۴۷۰ ۸۷۹  
نشانی: خیابان وحید دستگردی (ظفر) - بین خیابان آفریقا و بزرگراه مدرس - پلاک ۲۴۸ - طبقه چهارم صندوق پستی: ۴۸۹۹ - ۱۴۱۵۵  
دفترهاوز: فلکه سوم کیانپارس، خیابان اردیبهشت، پلاک ۳۲، طبقه سوم، تلفن: ۳۳۳۶۶۲۵  
Email: iranmashhoodin@yahoo.com

## آریاروش

شرکت خدمات مدیریت  
عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمد دل‌آرام (حسابدار مستقل - حسابدار رسمی)
- سیدمحمد بزرگزاده (حسابدار مستقل - حسابدار رسمی)
- مجتبی غلامی (حسابدار مستقل - حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عمیانی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و مدیریت، طراحی سیستم‌های مالی و اصلاح حساب  
تلفن: ۰۱۴۹۶۶ ۸۹۰ - فکس: ۰۸۴۳۹ ۸۸۰  
نشانی: تهران میدان جهاد (دکتر فاطمی)، خیابان کامران، پلاک ۱۷/۱ واحد اکتیسی ۱۴۱۵۸

## موسسه حسابرسی آگاه حساب

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- علیرضا نذ بساا (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- رضاشمس زهرانشی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مینا فرودیان (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مالی و مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی و کامپیوتری  
تلفن: ۰۲۳۸۶۲۳ ۴۲۳ - فکس: ۰۲۳۸۶۲۳ ۴۲۳  
نشانی: تهران - سارخان شماره ۸۱۶ طبقه ۶ واحد ۲۳  
Email: agahhesab@hotmail.com



۱۴

**موسسه حسابرسی تدوین و همکاران**

**ERNST & YOUNG INTERNATIONAL**

عضو انجمن حسابداران خیره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- احمد ثابت مظفری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- ابوالقاسم فخاریان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- ایرج هادوی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی

تلفن: ۸-۰۹۶۸۷۸۲۰۹۶ فاکس: ۸۷۸۶۱۵۰

نشانی: خیابان ولیعصر، پانزدهم تیر از میدان ونک، پلاک ۱/۲۷۹

صندوق پستی: ۱۹۳۹۵/۳۱۴۹

Email: tadvinco@mail.dci.co.ir

۱۵

**حسابرین**

**موسسه حسابرسی و بهبود سیستم‌های مدیریت**

عضو انجمن حسابداران خیره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- حسن اسمانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- منوچهر زندی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- منیژه آریانیپور (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی

تلفن: ۸۷۲۱۲۶۹ فاکس: ۸۷۲۱۲۶۹

نشانی: خیابان قائم مقام فراهانی، ساختمان ۲۱۶، طبقه سوم، واحد ۲۶

Email: hesabresin@rayankoosh.com

۱۶

**موسسه حسابرسی و خدمات مالی**

**دایارایان**

عضو انجمن حسابداران خیره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- علی امینی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- غلامحسین دوانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- رضا مستاجران (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی بازرسی قانونی، مشاوره مدیریت مالی، طراحی و پیاده‌سازی سیستم مالی، نظارت مالی و حسابداری و مالیاتی، نظارت بر امور تصفیه

تلفن: ۸۸۴۵۴۶۳-۸۸۴۵۴۶۶

فاکس: ۸۸۴۵۴۶۵

نشانی: خیابان کریمخان زند، ساختمان ۵۴، شماره ۱۷

صندوق پستی: ۱۵۷۴۵-۹۴۷

Email: DAYA RAYAN@apadana.com

۱۱

**موسسه حسابرسی و خدمات بهروش پارسا**

عضو انجمن حسابداران خیره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- حسین خطیبیان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مرتضی رحمانی یگانه (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- تیرانداز شکینا (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مالی، مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی و مشاور مالی

تلفن: ۸۴۲۵۲۰۹ فاکس: ۸۷۷۳۸۲۸

نشانی: تهران، خیابان اسد مظهری، خیابان ترکمنستان، شماره ۱۱۶، طبقه دوم

کد پستی: ۱۵۶۶۸ صندوق پستی ۱۶۵۳۵.۳۴۴

۱۲

**موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت بهراد موشار**

عضو انجمن حسابداران خیره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- مهربان پرویز (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- فریده شیرازی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- بهروز ابراهیمی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی

تلفن: ۷۵۲۷۴۷-۴۹ فاکس: ۸۷۴۳۸۵۶

نشانی: تهران - خیابان دکتر شهید بهشتی شرقی، پلاک ۱۷۴ طبقه سوم

صندوق پستی: ۱۵۸۷۵/۵۵۵۱

Email: behrad\_moshar@yahoo.com

۱۳

**موسسه حسابرسی بیات رایان**

عضو انجمن حسابداران خیره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- منوچهر بیات (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- ابوالقاسم مراآبی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عبدالحسین رهبری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

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

تلفن: ۸۳۰۷۹۲۸-۸۸۲۶۶۸۴

فاکس: ۸۳۰۷۹۲۷

نشانی: خیابان کریمخان زند - ایرانشهر شمالی - شماره ۲۲۷، طبقه ۲

Email: bayatrayan@neda.net

۸

**موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت اصول پایه**

عضو انجمن حسابداران خیره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- ابراهیم موسوی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسن صالح آبادی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- هوشنگ منوچهری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی

تلفن: ۸۴۱۱۵۰۵-۸۴۲۳۵۳۴

فاکس: ۸۴۱۱۵۰۵-۸۴۲۳۵۳۲

نشانی: خیابان مطهری - جنب باشگاه بانک سپه، پلاک ۳۳ طبقه ۴

صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۵۹۳۵

۹

**موسسه حسابرسی بهمند**

عضو انجمن حسابداران خیره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- عباس هشی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- اصغر هشی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- رضا آتش (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علی شرقی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای

تلفن: ۹۸۳۰۵۳۹۱-۴

فاکس: ۸۸۴۴۶۸۵

نشانی: تهران - قائم مقام فراهانی، شماره ۱۳۰، طبقه ۴، صندوق پستی: ۱۵۸۱۵۱۱۳۷

Email: hb-ir-PWC@dpi.net.ir

۱۰

**موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت**

عضو انجمن حسابداران خیره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- عباس اسرار حقیقی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- یدالله امیدواری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسین فرج الهی (حسابدار رسمی)

تلفن: ۸۸۳۵۲۰۷-۸۸۲۹۷۶۱

فاکس: ۸۸۳۱۶۸۱

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

### موسسه حسابرسی خبره

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- داود خمارلو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- نعمت‌الله علیخانی‌راد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیاوش سهیلی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی  
 تلفن: ۸۸۰۴۵۱۹-۲۱  
 فاکس: ۸۹۰۲۳۲۰  
 نشانی: خیابان ولیعصر، کوی پزشکیپور (شمال) فروشگاه قدس) شماره ۲۳ کدپستی: ۱۵۹۴۸



### موسسه حسابرسی

#### دش و همکاران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- بهروز دارش (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سید حسین عربزاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- میلتن ایوان کریمیان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: طراحی سیستم، مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات مالی  
 تلفن: ۶۹۴۵۲۶۷-۶۹۴۵۲۶۵  
 فاکس: ۶۴۲۹۹۷۱  
 نشانی: تهران، خیابان جمالزاده شمالی بالاتراز بلوار کشاورز روبروی بانک ملی شماره ۲۵۳

### انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶  
 ۸۹۰۵۹۲۰  
 فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

Email: Anjoman@systemgroup.net  
 info@iranianica.com

### موسسه حسابرسی شراکت

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- سپروس کوهری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مجید کشورپژوه‌لنگرودی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسن فرنیبا (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی  
 تلفن: ۸۷۱۷۶۵۱-۸۷۱۷۶۵۰  
 فاکس: ۸۷۵۹۰۹۴  
 نشانی: تهران - خیابان دکتر بهشتی، خیابان قائم‌مقام فراهانی، ساختمان ۲۱۶، طبقه چهارم صندوق پستی: ۱۵۸۷۵۰۶۶۶۶

### موسسه حسابرسی

#### رایمند و همکاران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- عباسعلی دهمدشتی‌نژاد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- فریبرز امین (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- همایون مشیرزاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره مالی و مالیاتی، اصلاح حساب  
 تلفن و فاکس: ۸۸۰۳۰۴۴ و ۸۹۰۳۲۹۶  
 نشانی: تهران - خیابان زرتشت غربی، پلاک ۳۲، طبقه پنجم  
 Email: rymand@rymand.com

### موسسه حسابرسی

#### فراز مشاور

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- پرویز صادقی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- نریمان ایلخانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- غلامرضا دریاری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی، بازرسی قانونی، خدمات حسابداری، ارزیابی سهام  
 تلفن: ۸۸۹۴۴۶۸-۸۸۹۲۰۳۶  
 فاکس: ۸۹۰۰۵۲۸  
 نشانی: تهران - ولیعصر نبش اسنادمطهری کوچه افتخار پلاک ۱۲ طبقه دوم کدپستی: ۱۵۹۵۸

### موسسه حسابرسی رهیافت حساب

#### تهران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- عبدالجواد اسلامی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- فریدون ایزدپناه (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمدحسین توکلی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مسعودحسن زرین‌فکر (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- هوشنگ غیبی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی  
 تلفن: ۸۹۷۷۶۷۱-۲ و ۸۹۷۵۵۹۴  
 فاکس: ۸۹۵۷۳۸۹  
 نشانی: تهران - خیابان سیدجمال‌الدین اسدآبادی خیابان چهارم پلاک ۱۵  
 صندوق پستی: ۱۴۳۳۵-۱۳۵۸  
 Email: rahyafteh@yahoo.com

### موسسه حسابرسي

#### كاشفان

عضو انجمن حسابداران خبره ايران - عضو جامعه حسابداران رسمي ايران

- جعفر عوض پور (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- قاسم ضرغامی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- محمدقلی زاده (حسابدار رسمي)

خدمات: حسابرسي مالي، حسابرسي عملياتي، حسابرسي مالياتي، بازرس قانوني، ارائه خدمات مشاوره‌اي، خدمات مالي

تلفن: ۸۸۴۷۵۲۵ - ۸۸۳۵۲۱۳  
فاكس: ۸۸۲۷۵۵۶

نشانی: خیابان میرزای شیرازی، خیابان کامکار، شماره ۲، طبقه دوم صندوق پستی: ۱۴۱۵۵/۵۷۶۱

Email : [kashefan@hotmail.com](mailto:kashefan@hotmail.com)

### موسسه حسابرسي كاشفان تهران

عضو انجمن حسابداران خبره ايران - عضو جامعه حسابداران رسمي ايران

- محمد شوقیان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- عبدالله شفاعت (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- جبرائیل بهاری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)

خدمات: حسابرسي عملياتي، حسابرسي مالياتي، بازرس قانوني، ارائه خدمات مشاوره‌اي و طراحی سیستم‌های مالی (به همراه نرم افزارهای مالی)

تلفن: ۲ و ۸۸۰۴۹۴۱  
فاكس: ۸۸۰۴۹۴۰

نشانی: تهران، خیابان ولیعصر، نرسیده به خیابان فاطمی، خیابان شهید حمیدصدر پلاک ۳۸ طبقه سوم آپارتمان شماره ۱۰

### موسسه حسابرسي و خدمات مدیریت

#### مُجَرِّبان پویا

عضو انجمن حسابداران خبره ايران - عضو جامعه حسابداران رسمي ايران

- اکبر وقار کاشانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- علی اصغر خلقي (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)

خدمات: حسابرسي مالياتي، حسابرسي عملي، بازرس قانوني، ارائه خدمات مشاوره‌اي مالي، مدیریت و طراحی سیستم‌های مالی، خدمات حسابداری

تلفنکس: ۸۰۲۳۷۲۹

نشانی: خیابان فتحی شقایق پلاک ۱۲۳ طبقه ۲ دفتر اصفهان، خیابان رودکی پلاک ۲۵۰/۱ طبقه همکف

تلفنکس: ۷۵۱۹۶۲ - ۰۳۱۱

### موسسه حسابرسي و خدمات مدیریت

#### ممیز

عضو انجمن حسابداران خبره ايران - عضو جامعه حسابداران رسمي ايران

- محمد نبی داهی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- حسین سیادت‌خو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- شهره شهلانی (حسابدار رسمي)

خدمات: حسابرسي عملياتي، حسابرسي مالياتي، بازرس قانوني، ارائه خدمات مشاوره‌اي و طراحی سیستم‌های مالی

تلفن: ۸۸۰۱۹۰۴  
فاكس: ۸۸۰۲۷۵۵

نشانی: میدان ولی عصر، اول بلوار کشاورز، شماره ۳۵، طبقه دوم آپارتمان شماره ۱ کدپستی: ۱۴۱۵۸۱۳۵۷۶

### موسسه حسابرسي و خدمات مدیریت

#### نواندیشان

عضو انجمن حسابداران خبره ايران - عضو جامعه حسابداران رسمي ايران

- سورن آبنوس (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- غلامعلی رشیدی (حسابدار رسمي)
- کارو هوانسیان فر (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)

خدمات: حسابرسي مالياتي، حسابرسي عملياتي، بازرس قانوني، ارائه خدمات مشاوره‌اي و طراحی سیستم‌های مالی و حسابداری صنعتی

تلفن: ۸۳۰۲۳۱۶  
فاكس: ۸۸۴۱۲۲۷

نشانی: خیابان میرزای شیرازی، نبش خیابان کامکار ساختمان ۸۳ آپارتمان ۱۶، کدپستی: ۱۵۸۵۷

Email : [nouandishan@yahoo.com](mailto:nouandishan@yahoo.com)



#### همیار حساب

### موسسه حسابرسي و خدمات مالی

عضو انجمن حسابداران خبره ايران - عضو جامعه حسابداران رسمي ايران

- نریمان شریافی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- مسعود مبارک (حسابدار رسمي)
- محمدرضا سلیمان‌نیا (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)

خدمات: حسابرسي عملياتي، حسابرسي مالياتي، بازرس قانوني، ارائه خدمات مشاوره‌اي و طراحی سیستم‌های مالی

تلفن: ۸۰۶۳۲۷۴  
فاكس: ۸۰۶۳۲۷۵

نشانی: یوسف‌آباد خیابان سیدجمال‌الدین اسدآبادی، شماره ۳۵۵ صندوق پستی: ۱۴۱۵۵/۱۶۴۳

Email : [Hamyar@iranianica.com](mailto:Hamyar@iranianica.com)

## دوره‌های صحافی شده حسابدار در ۹ جلد (گالینکور - طلاکوب)

به شرح زیر آماده توزیع است



از شماره ۷۳ تا ۱۴۳ برای سال‌های ۱۳۷۰ تا ۱۳۸۰ می‌باشد.  
برای خرید با تلفن‌های شماره ۸۹۰۵۹۲۰ و ۸۹۰۲۹۲۶ تماس حاصل فرمائید.

دوره‌ی آموزشی CIMA، آموزش حسابداری در کلاس جهانی

## مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت

امتحانات می ۲۰۰۲ برگزار شد

امتحانات می سال ۲۰۰۲ دوره‌ی آموزشی CIMA در روزهای ۳۰ اردیبهشت تا ۲ خردادماه سال ۱۳۸۱ در مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت برگزار شد.

در این امتحانات بیش از ۸۰ دانشجو در ۱۴۰ امتحان در سه سطح پایه، میانه و پایانی شرکت کردند. سرپرستی این امتحانات را همانند دوره‌ی گذشته محمد خاتمی به نمایندگی از انجمن حسابداران خبره‌ی مدیریت (CIMA) به عهده داشت.

در مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت رخ داد

اولین دوره‌ی آموزشی حسابدار رسمی برپا شد

اولین دوره‌ی آموزشی حسابدار رسمی در پی فراخوان عمومی انجمن حسابداران خبره‌ی ایران در مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت برپا شد. این دوره‌ی آموزشی که از اول مردادماه ۱۳۸۱ ماه آغاز می‌شود و تا ۸ مهرماه به طول می‌انجامد در ۴ بسته‌ی آموزشی جمعاً به میزان ۱۱۰ ساعت و به منظور آماده‌سازی داوطلبین احراز عنوان حسابدار رسمی طراحی شده است. بسته‌های آموزشی عبارت‌اند از: ۱) مروری بر حسابداری مالی و استانداردهای حسابداری، ۲) مروری بر حسابداری صنعتی، ۳) مروری بر حسابرسی و استانداردهای حسابرسی، و ۴) قوانین (شامل مالیات، تجارت، محاسبات عمومی و سایر)

هفتمین دوره‌ی آموزشی CIMA آغاز شد

هفتمین دوره‌ی آموزشی CIMA از روز شنبه هشتم تیرماه ۱۳۸۱ در مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت آغاز شد.

براساس اطلاعیه‌ی واصله از دبیرخانه‌ی مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت، هفتمین دوره‌ی آموزشی CIMA با حضور ۱۰۰ دانشجو رسماً آغاز شد. ۲۳ نفر از دانشجویان این دوره از بین پذیرفته‌شدگان هفتمین آزمون ورودی دوره‌ی آموزشی CIMA هستند. این آزمون در روزهای پنج‌شنبه و بیست و هشتم اردیبهشت ماه برگزار شد. گفتنی است که در هفتمین دوره‌ی آموزشی CIMA دانشجویان CIMA برای شرکت در امتحانات نوامبر سال ۲۰۰۲ آموزش می‌بینند.

ثبت‌نام در هفتمین آزمون ورودی دوره‌ی آموزشی CIMA شروع شد

هشتمین آزمون ورودی دوره‌ی آموزشی CIMA از روز اول تیرماه ۱۳۸۱ آغاز شد.

براساس اعلام دبیرخانه‌ی مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت ثبت‌نام در هفتمین آزمون ورودی دوره‌ی آموزشی CIMA از اول تیرماه ۱۳۸۱ آغاز شد و تاکنون تعداد قابل ملاحظه‌ای برای شرکت در این آزمون ثبت‌نام کرده‌اند. گفتنی است که این آزمون در روز شانزدهم آبان‌ماه ۱۳۸۱ از ساعت ۹ صبح آغاز می‌شود و در ساعت ۱۳ بعد از ظهر خاتمه می‌یابد.

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

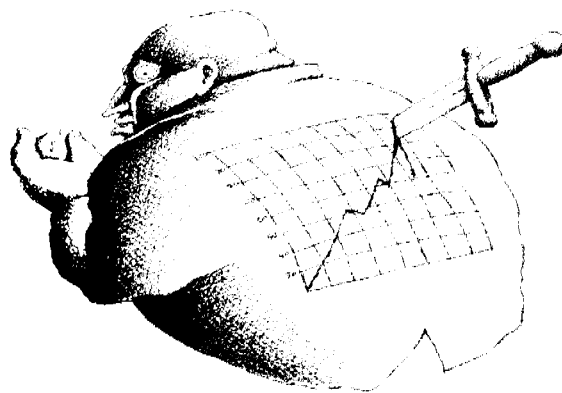
تلفن ۷-۲۲۲۲۲۸۶ - فاکس ۲۲۱۴۲۲۲

E-mail: Cima@iranianica.com

**CIMA** گذرگاهی برای موفقیت شغلی شما در تمام عرصه‌ها

CIMA is your passport to a successful career in any field you choose.

## مدل های پیش بینی ورشکستگی آلتمن



مدل نمره‌ی "Z"

از آنجا که آلتمن به هنگام صورت بندی مدل های Z و Z' توجهی خاصی به شرکت های تولیدی داشت، از این رو این مدل ها نیز عمدتاً برای شرکت های تولیدی کاربرد دارند و این از نقاط ضعف این مدل ها به شمار می رود. آلتمن در ادامه ی مطالعات خود کوشید مدلی جداگانه برای پیش بینی ورشکستگی شرکت های غیر تولیدی و خدماتی به دست دهد. آلتمن پس از مطالعه ی فراوان، مدل "Z" را صورت بندی کرد. وجه تفاوت مدل "Z" با دو مدل قبلی، حذف نسبت فروش به کل دارایی (X5) و سپس تغییر در ضرایب و حدود مدل است.

$$Z'' = 6/5X_1 + 3/26X_2 + 6/72X_3 + 1/05X_4$$

در این، مدل حدود مقدار مدل Z عبارت است از:

دامنه ی "Z"	احتمال ورشکستگی
$Z'' \leq 1/1$	خیلی زیاد
$1/1 \leq Z'' \leq 2/6$	ضعیف
$Z'' \geq 2/6$	ندارد

آلتمن برای آزمون مدل "Z" از نمونه ای شامل ۳۳ شرکت ورشکسته و ۳۳ شرکت فعال استفاده کرد که نتایج این آزمون در جدول شماره ی ۳ ارائه شده است.

## نتیجه گیری

در این نوشتار، مدل های پیش بینی ورشکستگی ادوارد آلتمن به اجمال معرفی شد. این مدل ها را آلتمن براساس ترتیب زمانی صورت بندی با عناوین Z، Z' و Z'' نام گذارد. مدل نمره ی Z برای پیش بینی ورشکستگی بنگاه های تولیدی همگانی کاربرد دارد. مدل نمره ی Z' در واقع نسخه ی اصلاح شده ی مدل Z است و برای تمام بنگاه های تولیدی اعم از همگانی و خصوصی کاربرد

دارد. و مدل نمره ی "Z" برای پیش بینی ورشکستگی بنگاه های غیر تولیدی و خدماتی صورت بندی شده است.

امروزه پس از گذر سال ها مدل های سه گانه ی آلتمن در آمریکا از اعتبار برخوردار شده اند. با وجود این در ایران هنوز این مدل ها به طور جدی آزمون نشده اند و کارایی آنها برای پیش بینی ورشکستگی شرکت ها و بنگاه های ایرانی روشن نیست. اما به هر حال در آینده در بازار سرمایه و اساساً اقتصاد ایران ورشکستگی هایی رخ خواهد داد. در آن زمان کسانی پیروزند که توانسته باشند چنین ورشکستگی هایی را پیش بینی کنند. اگر نتایج آزمون های آینده نشان دهد که مدل های سه گانه ی آلتمن برای بازار سرمایه ی ایران نیز کاربرد داشته باشد. آنگاه این مدل ها افزاری سودمند در دست بانک ها، تحلیل گران، کارگزاران، سهام داران و غیره می باشد. در غیر این صورت باید در صدد صورت بندی مدل یا مدل هایی برای پیش بینی ورشکستگی شرکت ها برآمد.

## پی نوشت

- 1- Edward Altman
- 2- multiple discriminant analysis
- 3- discriminant coefficient
- 4- independent variable
- 5- working capital/total assets
- 6- retained earning/total assets
- 7- EBIT/total assets
- 8- market value of equity/book value debt
- 9- sales/total assets

## منابع

- 1- Altman. E.(1968). *Financial ratios, discriminant analysis and the prediction of corporate bankruptcy* [computer program]. Available at (WWW. stern. nyu. edu/ealtman)
- 2- Gitman. L.J. (1996). *Principle of managerial finance* (7 rd. ed). New York: Harper collins college.
- 3- Rance. R. (1999). The application of Altman's revised four-variable Z''-score bankruptcy prediction model for retail firms and the influence of asset size and sales growth their failure. *Doctoral dissertation. Nova Southeastern University* [Computer program]. Available at (WWW. lib. umi. com/dissertations/9938887).
- 4- Eidleman. G.J. (1995). *Z- Scores- a guide to failure prediction* [Computer Program]. Available at (WWW.nysscpa.org/cpajournal. 01d/16641866.htm). ■

## نظر خواهی درباره‌ی چند اصطلاح حسابرسی

هرگاه که اصطلاحات علمی بر اساس اصول اصطلاح‌شناسی ساخته نشود، آن‌گاه مفاهیم تبخیر می‌شود  
یک دوست

براین باور است که اصطلاحات فنی را باید یک کار گروه  
اصطلاح‌شناسی تخصصی تثبیت کنند.

اما چرا این اصطلاحات؟ زیرا اینها در نوشته‌های حسابرسی  
پرسامندند و معادل‌های کنونی آنها ما را به درک درستی از متن  
راهبر نمی‌شوند. به عنوان مثال، معمولاً هر دو اصطلاح  
assessment و evaluation را با واژه‌ی "ارزیابی" برابر  
می‌گذاریم. در صورتی که این دو اساساً تفاوت مفهومی و  
ارکردی دارند. یا مثلاً به واژه‌ی statement در ترکیب  
overstatement, misstatement یا understatement اعتنا  
نمی‌کنیم و بنابراین در صدد برنمی‌آیم ابتدا به پیروی از حبیب‌الله  
تیموری تکلیف statement را روشن کنیم و بعد به سراغ  
پیشوندهای over, mis و under برویم. به همین دلیل عموماً  
یکی را "تحریف" یا "اظهار نادرست" و دو اصطلاح دیگر را  
به گونه‌ای دیگر و بدون حضور تحریف برمی‌گردانیم و اجازه  
می‌دهیم رابطه‌ی معنایی این سه اصطلاح در ذهن خواننده تبخیر  
شود.

نگارنده بحث درخصوص این اصطلاحات را به فرصت‌های  
دیگر وا می‌گذارد و تا آن موقع از خوانندگان صمیمانه درخواست  
می‌کند که به این عرصه‌ی بسیار مهم علمی با جدیت بپردازند.  
باور کنید مادامی که اصطلاحات فنی و علمی برپایه‌ی اصول  
علمی اصطلاح‌شناسی تثبیت نشوند، همواره بخش عمده‌ی معنی  
متن در تعطیلات به سر می‌برد. ■

در این شماره، نگارنده بنا ندارد به مفهوم‌شناسی و  
کالبدشکافی اصطلاح یا اصطلاحات خاصی بپردازد. تنها به ذکر  
چند اصطلاح انگلیسی بدقلق در حوزه‌ی حسابرسی و برابرهای  
آنها بسنده می‌کند. نگارنده هم چنین از خوانندگان گرامی صمیمانه  
درخواست می‌کند تا دیدگاه‌های خود را درباره‌ی این اصطلاحات  
به نشانی حسابدار ارسال نمایند. و اما فهرست این اصطلاحات:

plan	طرح
planning	طرح‌ریزی
program	برنامه
programming	برنامه‌ریزی
strategy	راهبرد
misstatement	کژنمایی (نادرست نمایی)
overstatement	بیش‌نمایی (فزون‌نمایی)
understatement	کم‌نمایی
assessment	ارزش‌گزینی (پیش‌ارزیابی)
evaluation	ارزیابی (پسا‌ارزیابی)
detection risk	ریسک کشف

نگارنده واژگان "نادرست نمایی"، "فزون‌نمایی" و "کم‌نمایی"  
را وام‌دار حبیب‌الله تیموری است و بر خود بایسته می‌داند که از آن  
بزرگوار به خاطر ساخت این دو اصطلاح خوش آوا و اساساً  
کوشش‌های واژه‌سازی‌اش صمیمانه سپاسگزاری کند. هم چنین  
نگارنده به هیچ یک از اصطلاحات بالا دل نبسته است و کماکان

## حسابرسی داخلی

مرحله‌ی نهایی بررسی کامل سیستم کنترل مدیریتی در هر یک از وظایف و مسئولیت‌های عملیات می‌باشد. آیا تاکنون بررسی گردیده که چرا وظیفه‌ی بررسی مخارج در نخستین مرحله به حسابرسی داخلی محول گردیده است؟ آیا دلیل آن جلوگیری از تقلب است یا آن که حسابرس داخلی قسمتی از کنترل‌های داخلی محسوب می‌شود؟ پاسخ قطعاً منفی است. دلیل آن مقابله با از دست دادن وجوه یا سود است، شاید بسیاری از مدیران معنی و مفهوم کنترل داخلی را ندانند و آموختن آن را هم ضروری نبینند، بلکه انگیزه‌ی آنها برای افزایش و بهبود سودآوری باعث می‌شود تا حسابرسی داخلی را توسعه دهند.

حتی در دومین مرحله نیز قواعد تغییر نمی‌کند. هدف حسابرسان داخلی از کمک به حسابرسان مستقل چیست؟ هدف، فقط کاهش هزینه‌ی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و تقلیل ریسک زیان پولی از طریق توصیه‌ی روش‌های بهتر و در یک کلمه، سود، است. فقط مرحله‌ی سوم است که با دو مرحله‌ی دیگر تفاوت دارد. زیرا حسابرسان داخلی، به دنبال فرصت‌هایی برای افزایش سود هستند. در فضای مشکلات اقتصادی امروز بدون وجود حسابرسی داخلی نمی‌توان عملیات و کارها را بدرستی انجام داد. استفاده صحیح و محسوس از حسابرسی داخلی کمک قابل ملاحظه‌ای به سطوح مختلف مدیریت در اعمال کنترل‌های بیشتر، کارایی و در نتیجه به دست آوردن سود بیشتر می‌کند. در واقع استحکام روند بهبود سودآوری با کوشش حسابرسان داخلی امکان‌پذیر می‌شود. در این راستا رضایت بعضی از سازمان‌های قانونی نظیر بورس اوراق بهادار نیز فراهم می‌شود و می‌تواند از تحمل برخی جرایم که ممکن است منافع و منابع را تحلیل برد، جلوگیری نماید.

نگرانی خاصی به هر نوع کاهش حاشیه‌ی سود عملیاتی از خود نشان می‌دهد. این کاهش سود بهتر و درست‌تر اندازه‌گیری می‌شود اگر از حسابداری قدرت خرید جاری یا حسابداری بهای جاری استفاده شود. به همین دلیل دید حسابرس داخلی به سازمان متفاوت از دید یک مهندس یا فروشنده است. در بالای سازمان مدیر وجود دارد که وظیفه‌ی آن برنامه‌ریزی و هدایت منابع در فعالیت‌های واحد تجاری به قصد کسب سود است. دست یافتن به این هدف مستلزم وجود سیستم کنترل مدیریتی در راس سازمان است که مهم‌ترین بخش آن حسابرسی داخلی است.

بنابراین پیشنهاد می‌شود انجمن حسابرسان داخلی شعار "حسابرسی برای سود" را در سرلوحه‌ی کار خود و علامت ریال (RS) را سمبل خود قرار دهد. برای رسیدن به هدف اصلی و سایر اهداف، حسابرسی داخلی بایستی دارای ویژگی‌ها، وظایف و موقعیت مناسب سازمانی خاص باشد تا بتوان بهترین استفاده را از آن برد.

ویژگی‌های حسابرس داخلی برای آن که بتوان به اهداف از پیش تعیین شده دست یافت حسابرس بایستی دارای ویژگی‌هایی باشد. مهم‌ترین این ویژگی‌ها عبارتند از:

- \* - عقل سلیم نیرومند.
- \* - زمینه‌ی فنی.
- \* - دانش عمومی از صنعتی که واحد تجاری در آن فعالیت دارد.
- \* - اطلاعات از عملیات و سازمان واحد تجاری.
- \* - کنجکاری - مهارت - انگیزه.
- \* - توانایی و هنر در روابط انسانی و ارتباطات.
- \* - اعتقاد به این که نتیجه‌ی فعالیت او

جذاب، مطلوب و به موقع است. \* - و مهم‌تر از همه آن که مانند یک مدیر بتواند فکر کند.

ویژگی‌های دیگری را می‌توان به فهرست بالا افزود اما بیم آن می‌رود که همگان بپندارند حسابرس داخلی باید یک ابرمرد باشد.

## وظایف حسابرس داخلی

وظایف حسابرس داخلی در هر سازمانی باید به‌طور مشخص با سیاست‌های مدیریت هماهنگ و منطبق باشد. در حال حاضر فعالیت‌های حسابرسی داخلی به سه بخش حسابرسی صورت‌های مالی، رعایت و عملیاتی تقسیم می‌شود.

در بخش حسابرسی مالی وظایف حسابرس داخلی همانند حسابرس مستقل است.

در حسابرسی رعایت، وظایف حسابرسان تعیین میزان رعایت قوانین و دستورالعمل‌های حاکم بر سازمان است. حسابرسی رعایت اصطلاحی است که معمولاً در سازمان‌های دولتی به کار برده می‌شود. در زمان‌های گذشته، وظیفه‌ی اصلی حسابرسان دولتی این بود که اطمینان یابند آیا کارکنان از قوانین و مقررات موضوعه پیروی می‌کنند یا خیر.

هدف بخش حسابرسی عملیاتی، ارزیابی کنترل‌های مدیریتی به منظور بهینه‌سازی استفاده از منابع سازمانی می‌گردد. به عبارت دیگر این نوع حسابرسی به کارایی و توجه اقتصادی عملیات مدیریت می‌پردازد و به علاوه به اثربخشی اجرای برنامه‌های مدیریت نیز توجه دارد.

اگر چه امروز حسابرسی عملیاتی بخشی از منابع و نیروی حسابرسی داخلی را به خود تخصیص داده است، لیکن هنوز انجام حسابرسی صورت‌های مالی و

رعایت در زمره‌ی مهم‌ترین فعالیت‌های حسابرسان داخلی است.

اما وظیفه‌ی اصلی حسابرسی داخلی در این دنیای پر از تغییرات شگرف و مستمر ارائه‌ی خدمت و کمک به مدیریت است و در این دوره از تغییرات نقش مهمی را بازی می‌کند. در گذشته حسابرسی داخلی همواره اطلاعات تاریخی را رسیدگی می‌کرده است. حسابرس داخلی درباره‌ی آنچه رخ داده بود اظهار نظر می‌کرد و باید به انتظار می‌نشست تا رویدادهای آینده رخ دهند و به ثبت برسند آن‌گاه در مورد آنها اظهار نظر کند. این امر گاهی اوقات مفید است اما اغلب توصیه‌ها بسیار دیر ارائه می‌شود. با وجود این نقش حسابرسی داخلی در دنیای امروز تغییر یافته است. امروزه و در آینده حسابرس داخلی در نقشی کاملاً متضاد با تصور اولیه است. او باید به جلو نگاه کند و ببیند چگونه می‌تواند عملیات آینده را بهبود بخشد. البته او برای انجام این وظیفه مسلماً گذشته را بررسی می‌کند. اما مسئولیت او مربوط به امروز و آینده است. و از این طریق می‌خواهد به مدیریت کمک کند تا بتواند قبل از وقوع رویداد عکس‌العمل مناسب را نشان دهد تا از هزینه و زیان‌های غیر ضروری جلوگیری کند.

این نیاز به تغییر وضعیت و دیدگاه حسابرسی داخلی بسرعت اتفاق افتاده، زیرا که سازمان‌ها در سی سال گذشته از نظر اندازه بشدت رشد کرده‌اند و مدیریت نمی‌تواند برای مدت طولانی خودش به تنهایی بسیاری از عملیات را نظارت کند. بنابراین باید به سیستم کنترل‌ها، روش‌ها و سایر سیستم‌ها که اطلاعاتی را در اختیار او می‌گذارند تکیه نماید.

با این ویژگی‌ها برخی از خطوط ارتباطی اداری بسیار طولانی است و تجربه نشان می‌دهد که اغلب گزارش‌ها و اطلاعاتی که به مدیریت ارشد می‌رسد در راستای دیدگاه‌های مدیران سطوح مختلفی قرار دارد

که برپایه‌ی آنها اقدامات لازم را به عمل می‌آورند و اما بعداً معلوم می‌شود که نادرست یا تحریف شده هستند.

در اینجا است که مدیریت ارشد نیاز به یک ارزیابی مستقل از عملیات را دارد و نقش مهم حسابرسی داخلی نیز در همین جا است. مدیریت نیاز دارد و می‌خواهد تا اطمینان یابد که آیا سیاست‌ها، کنترل‌ها و سیستم‌هایی که اجرا یا تصویب شده‌اند، به‌طور موثری کار می‌کنند. و آیا گزارش‌ها و سایر اطلاعات تهیه شده برای راهنمایی مدیریت از فرایندها یا پنهان‌کاری یا نبود شناخت از سیاست‌ها و الزامات مدیریت ارشد ناشی می‌شود.

حسابرسی داخلی حالا خودش را در ارتباط با همه چیز می‌بیند، نه چیزهایی که بوده‌اند بلکه چیزهایی که باید باشند. در این وضعیت حسابرس داخلی باید همه چیز را مشاهده و از دیدگاه مدیریت ارزیابی کند. باید خط مشی‌ها، روش‌ها، هزینه‌ها، منافع و تقریباً هر چیزی را که در ارتباط با عملیات سازمان است بررسی و ارزیابی کند.

مدیریت مدرن امروز به چیزهایی به غیر از مواردی که در گزارش‌های سالانه ارائه می‌شود مانند مطلوبیت، مناسب بودن یا انصاف صورت‌های مالی و دانستن این که وجوه چگونه خرج شده‌اند نیاز دارد. مدیریت نیاز دارد بداند که آیا کنترل‌ها کارآ عمل می‌کنند؟ آیا از نیروی انسانی و دارایی‌ها به‌نحو مناسب محافظت می‌شود و آنها! به‌طور صحیحی هدایت می‌کنند؟ وظیفه‌ی حسابرسی داخلی نیز همین است. او باید کنترل‌های مدیریت و سایر کنترل‌هایی را که مربوط به کارایی می‌شود بررسی کند. حسابرس داخلی باید افکار سنتی و ناکارآمد مانند شمارش وجه نقد، بازرسی انبار و غیره را که متاسفانه هنوز هم وجود دارد کنار بگذارد.

امروزه حسابرس داخلی به‌جای آن که به عنوان کنترل عمل کند. کنترل‌ها را ارزیابی

می‌کند. چنانچه درک این مطلب به درستی فهمیده شود مسئولیت حسابرس داخلی نیز شناخته شده است.

بیانیه‌ی مسئولیت حسابرسان داخلی نیز به‌خوبی بر این نکته اشاره دارد:

"وظیفه‌ی اصلی حسابرسی داخلی از زمانی آغاز می‌شود که رویداد تکمیل می‌گردد و، حسابرسی داخلی نباید روش‌ها و فرآیندهای عملیاتی را انجام، رویدادها را ثبت کند یا سایر فعالیت‌هایی را انجام دهد که جزو بررسی‌ها و ارزیابی‌های واحد حسابرسی داخلی نیست. حسابرسی داخلی به عنوان یکی از ابزارهای کنترل مدیریت وظیفه‌اش اندازه‌گیری و ارزیابی اثر بخشی سایر کنترل‌ها است.

#### موقعیت سازمانی حسابرسی داخلی

به عنوان یک قاعده‌ی کلی، موقعیت سازمانی واحد حسابرسی داخلی به توانایی و اثربخشی آن بستگی دارد. در بیشتر سازمان‌ها وظایف حسابرسی داخلی در بخش مالی و زیر نظر مدیر اجرایی است. این موقعیت تا حدی قابل قبول و رضایت بخش است، زیرا حسابرسی داخلی باید به کسی گزارش دهد که کل بخش عملیاتی را بررسی می‌کند.

دامنه‌ی اثربخشی فعالیت‌های حسابرس داخلی به میزان پذیرفتگی مافوقش بستگی دارد. بنابراین موقعیت سازمانی نسبتاً بالا و حمایت بی‌چون و چرای مدیریت مافوق برای حسابرسی داخلی لازم و ضروری است.

حسابرسان داخلی باید موقعیتی هم تراز با مدیران اجرایی داشته باشند و جزو کارکنان آنها نباشند.

هم چنین باید توجه داشت که اگر حسابرسان داخلی توانستند وظایف خود را به‌طور موثری انجام دهند به دلیل حمایت مدیریت است زیرا که آنها دارای هدف مشترکی هستند. اما داشتن موقعیت انحصاری، ممتاز و نسبتاً بالا در نمودار



سازمانی به طور خودکار مسائل را به طرز اثربخشی حل نمی‌کند.

متأسفانه مدیران تمایلی به استفاده از خدمات حسابرسان داخلی ندارند مگر آن که متقاعد شوند که خدمات آنها با ارزش است. حسابرسان نیز باید نشان دهند که قادرند اموری را انجام دهند که از آنها انتظار می‌رود.

همه‌ی مدیران موفق در پی کسب نتایج خوب به خصوص در مقوله‌هایی هستند که اثربخشی آنها اندازه‌گیری می‌شود. مدیر فروش علاقه‌مند به بهبود عملکرد فروش، مدیر تولید خواهان حداکثر کردن تولید و مدیرعامل خواستار حداکثر کردن سود است.

یکی از ویژگی‌های مدیران خوب، دانستن این مورد است که چگونه بایستی پیش رفت، آنها خواستار اجرای منظم وظایفی هستند که در مورد آن مسئولیت دارند. یا هنگامی که مشکلی نیست می‌خواهند بدانند نقاط مشکل‌آفرین کجاست و چگونه می‌توان آنها را حذف کرد یا حداقل ثابت نگه‌داشت.

اگر حسابرس داخلی بتواند مدیر را قانع کند که می‌تواند برای بهبود نتایج به او کمک کند و همچنین می‌تواند نقاط ضعف را شناسایی و اصلاحات لازم را پیشنهاد می‌کند، آن‌گاه می‌تواند به جلب حمایت او امیدوار باشد.

معمولاً حسابرس داخلی به حمایت مدیرعامل نیاز دارد. در شرکت‌های پیشرفته معمولاً یک مدیر اجرایی قوی حامی نیروهایش است و آنها را هدایت می‌کند. در گام نخست حسابرس به حمایت او نیاز دارد. در نقطه‌ی مقابل نیز مدیر می‌تواند منافع قابل توجهی را از خدمات حسابرسی انتظار داشته باشد. مدیران معمولاً یک زمینه‌ی تخصصی دارند. شایسته است حسابرس داخلی فعالیت خود را در زمینه‌ی شروع کند که مدیر با آن آشنا باشد. این بهترین فرصتی است که می‌تواند توانایی خود را نشان دهد.

حسابرسان باید از مشکلات مدیران بخش‌ها نیز آگاه باشند. در بسیاری از واحدها، غالباً مدیر یک بخش در جلب همکاری سایر بخش‌ها با مشکل مواجه می‌شود. این مشکلات بهترین فرصت را برای حسابرسان داخلی فراهم می‌آورند تا خدماتی را به مدیران بخش‌ها ارائه کنند.

بهترین استفاده از حسابرسی داخلی نوشیدن، بهترین استفاده از آب گوارا است. می‌توانید از آن برای شستن نیز استفاده کنید اما چنین کاری گواراتر از نوشیدن نیست. از حسابرسی داخلی می‌توان گهگاهی برای کنترل حساب‌ها یا برای طراحی و نصب سیستم‌های جدید یا اعمالی نظیر کمک به حسابرس مستقل و شبیه آن استفاده کرد. اما چنین وظایفی با کار واحد حسابرسی داخلی در تضاد است.

این یک واقعیت انکارناپذیر است که مدیریت نمی‌تواند بهترین استفاده را از حسابرسی داخلی ببرد. مدیریت شنیده است که حسابرس داخلی نقش با ارزشی دارد اما به دلیل ابهام و سردرگمی نمی‌تواند از آن استفاده‌ی درست به عمل آورد. این باعث می‌گردد تا برخی از حسابرسان داخلی وقت زیادی را برای انجام وظیفه‌ی دیگران صرف کنند، در حالی که می‌توانند در جای دیگر شمر ثمر و اثربخش واقع شوند. به همین منظور بایستی یک وظیفه‌ی پویا و قابل قبول برای او در نظر گرفت.

حسابرسی داخلی جایگزینی برای بازبینی و کنترل داخلی نیست  
روش‌های مطلوب را باید برای همه‌ی کارهای اساسی، که در معرض بازبینی قرار می‌گیرند تدارک دید. یکی از این روش‌ها می‌تواند تفکیک وظایف باشد به نوعی که هیچ فردی کنترل تمامی مراحل یک معامله را نداشته باشد و کار وی را دیگری بررسی کند.  
حسابرس داخلی نباید هیچ یک از این

کنترل‌های عادی فعالیت‌ها را انجام دهد. در غیر این صورت او جزئی از سیستم خواهد شد. سیستم بازبینی داخلی باید طوری طراحی و برنامه‌ریزی شود که حفاظ مناسبی در مقابل اشتباهات و خطاها فراهم آورد، بی‌آن که نیازی به تکیه بر حسابرسی داخلی داشته باشد. بنابراین او جایگزین و جانشینی برای کنترل‌های داخلی مستمر نیست. قسمت نسبتاً کوچکی از فعالیت حسابرسی داخلی آزمون اثر بخشی سیستم شامل فعالیت‌های عادی بازبینی آن هم در فواصل غیر منظم است.

حسابرس داخلی نباید کارهای سیستمی انجام دهد

اگر بخش حسابرسی داخلی بخواهد همه‌ی روش‌ها را ایجاد یا برقرار (تعین) نماید آن‌گاه، هدف اصلی‌اش که همانا ارزیابی سیستم است به زیر سؤال می‌رود. به علاوه همواره زمان برای انجام کار محدود است و می‌دانیم برای اجرای کار سیستمی باید زمان زیادی صرف کرد و در نتیجه وقت کمی برای ارزیابی فعالیت‌ها باقی می‌ماند. هنگامی که حسابرس داخلی احساس می‌کند که سیستم نیاز به تغییرات اساسی دارد، بایستی توصیه‌های عمومی را ارائه کند، نه آن که جزئیات را حل کند. جزئیات کار سیستمی باید به دیگران واگذار شود و نقش بعدی حسابرس بررسی و گزارشگری نتایج تغییرات است.

حسابرسی داخلی الزامی به کمک به حسابرس مستقل ندارد

اگر وظیفه‌ی اصلی حسابرس داخلی ارائه‌ی خدمات و کمک موثر به مدیریت است، بنابراین تعهدی برای کمک به حسابرسی قانونی ندارد. حسابرس مستقل مسئول حسابرسی قانونی و بررسی صورت‌های مالی برای سهامداران است، در حالی که حسابرسان داخلی در برابر

مدیریت سازمان مسئول و متعهدند. در واقع آنها مسئول مسائلی هستند که بر کارایی موسسه تاثیر می‌گذارد. بنابراین حسابرسی داخلی نمی‌تواند متعهد به حسابرسی مستقل باشد. در غیر این صورت او به جای خدمت به مدیریت به دیگران کمک می‌کند. ضمن آن که بایستی توجه داشت که هم حسابرسان مستقل و هم حسابرسان داخلی اثربخشی کنترل‌های حسابداری را بررسی می‌کنند.

کار حسابرسی داخلی می‌تواند منافع قابل توجهی برای حسابرسان مستقل داشته باشد از جمله آن که حسابرسان مستقل می‌توانند برنامه‌ی خود را بر مبنای کار واقعی حسابرسان داخلی تهیه و تنظیم نمایند. اما حسابرسان داخلی هیچ‌گونه تعهد و التزامی به حسابرسان مستقل ندارند.

حسابرسان داخلی باید کارشان را به تمامی عملیات تجاری توسعه دهند

به دلیل آن که حسابرسان داخلی از آموزش و تجربه‌ی کافی در حوزه‌ی حسابداری برخوردارند معمولاً در وحله‌ی نخست جنبه‌های مالی و حسابداری را بررسی می‌کنند. این امر به آنها امکان می‌دهد تا شناخت کافی از فعالیت‌های تجاری داشته باشند و چارچوب مالی درستی فراهم کنند تا بر پایه‌ی آن عرصه‌های عملیاتی را معین کنند که می‌تواند با بذل توجه‌ی حسابرسی داخلی مزایایی را در برداشته باشد. البته گاهی اوقات مدیران می‌کوشند تا فعالیت حسابرسان داخلی را تنها به موضوعات حسابداری محدود کنند. همیشه متقاعد کردن مدیریت نسبت به این که حسابرسی داخلی می‌تواند خدماتی را به تمام بخش‌ها ارائه دهد، آسان نیست.

حسابرسان داخلی دریافته‌اند که دانش آنها از اصول کنترل در کنار شعور متعارف و نگرش هدفمندشان آنها را قادر می‌سازد تا خدمات ارزشمندی را به تمام قسمت‌ها

عرضه کند. در واقع بیشتر اثربخشی فعالیت حسابرسی داخلی در زمینه‌های غیر حسابداری است. چرا که عرصه‌ی حسابداری را افرادی نظارت می‌کنند که کاملاً مفهوم کنترل را درک می‌کنند، و کارشان را حسابرسان مستقل به طور منظم بررسی می‌کنند.

حسابرسی داخلی پویا - پشتیبان و حامی مدیریت

حسابرسی پویا موضوعی است که در سال ۱۹۷۰ مطرح شد. این نوع حسابرسی اشاره به یک روش قوی، سازگار و هدایت شونده برای به دست آوردن حداکثر نتایج برحسب سود یا کارایی دارد.

انتظار می‌رود برنامه‌ی حسابرسی در یک محیط پویا که کلید راهنمای توسعه و تغییرات است، در گام نخست تقاضاهای مدیریت را بررسی کند.

حسابرسی پویا مستلزم شناخت صحیح اهداف مدیریت، شامل رویکردی به کنترل‌های مدیریت، رضایت برای گام گذاشتن در یک زمینه‌ی ناشناخته و توانایی استفاده کردن از فنون یا خدماتی است که در هنگام نیاز با آن مواجه می‌شویم. حسابرسی داخلی برای اتخاذ این روش نیاز به آگاهی و بصیرت از عملیات شرکت دارد مهم‌تر از همه نیاز دارد افکار مدیریت را بداند.

رهنمودهایی برای حسابرسان داخلی پیشنهادهای زیر به خصوص اگر به وسیله‌ی مدیریت ارائه و توسط حسابرس داخلی اجرا شود حسابرس داخلی را قادر می‌سازد تا وظایفش را به طور موثری در سطوح مختلف سازمان انجام دهد:

۱- ایجاد فضای کاری مناسب - اولین و مهم‌ترین پیشنهاد در ارتباط با فضای کاری حسابرس است. اگر چه ممکن است حسابرس داخلی مستقیماً فرصت نکند تغییرات مورد نظرش را به عمل آورد، اما

باید گوش شنوا در میان مدیران اجرایی بیابد. جایگاه حسابرس داخلی و نتایج فعالیت او در یاری به بخش‌ها و دست‌یابی به اهداف باعث می‌گردد تا مدیریت مافوق او را به عنوان عضوی از تیم بداند تا یک شخص ثالث.

بهبود افکار و تصورات

در یک فضای مناسب و مساعد که مدیریت ایجاد می‌کند، حسابرس باید تقلا کند تا تصورش را از کارکنان عملیاتی بهبود بخشد.

کارکنان عملیاتی نباید حسابرسان داخلی را صرفاً به عنوان یک متخصص حسابداری و مالی بنگرند. اما حسابرسان داخلی باید حقیقتاً در امور خرید، فروش، تولید و سایر عملیات نیز حضور یابند. این حضور آنها باید با استفاده از اصطلاحات و مفاهیمی به غیر از آنهایی باشد که در حسابداری به کار می‌برند و ضرورتی ندارد که حتماً رسمی باشد. احتمالاً هیچ شغلی در سازمان نیست که به اندازه‌ی حسابرس داخلی از امور شرکت آگاهی داشته باشد.

روش کار نیز بسیار مهم است. بدون آن که اهداف به کناری گذاشته شوند، باید دیدگاه‌ها، نظرات دیگران، موقعیتشان، و مسائل آنها را بخوبی دریافت. به علاوه مدیران نیز باید درک و قبول کنند که نیاز به حسابرسی دارند. این به میزان زیادی دیدگاه و تصور حسابرسان را بهبود می‌دهد و سدهای روانی هر دو طرف را می‌شکند. نتیجه مطمئناً منجر به انجام موفقیت‌آمیز ماموریت می‌گردد.

تطبيق اهداف مدیریت با اهداف حسابرسی

اهداف حسابرسی داخلی باید مشخص و تعریف شود و بسیار نزدیک به اهداف مدیران و افراد عملیاتی باشد. نه تضادی در اصول باشد و نه نقش حسابرسی نادیده

گرفته شود. هیچ کدام از گروه‌ها نباید منفرداً فعالیت و حرکت کنند. نیازی هم برای این کار احساس نمی‌شود. چرا برای اهداف کلی باید راه‌های جداگانه رفت؟ هنگامی که مدیر اجرایی می‌داند که حسابرس داخلی می‌کوشد همان اهداف را برآورد پس باید با او به تفاهم برسد.

#### نقش مشاوره و معاونت

حسابرس داخلی به عنوان یک کارمند باید نقش دستیار و مشاور را در خط عملیات به عهده بگیرد. اگر او این نقش را بپذیرد و برآن تاکید کند، آن‌گاه به احتمال بسیار زیاد وجهی قابل قبول تری نزد پرسنل عملیاتی به دست می‌آورد.

در این صورت چه کسی بهتر از حسابرس داخلی می‌تواند بیماری شرکت را تشخیص دهد و راه کارهای لازم را ارائه کند.

#### گزارش‌ها و نتایج ارتباطات

حسابرسان داخلی باید با وجود محدودیت‌هایی که در عمل وجود دارد یا احتمالاً توسط مدیر بخش ایجاد می‌شود حداکثر تلاش خود را به کار بندند، آنها باید نتایج یافته‌هایشان را به افرادی که عملیات آنها حسابرسی شده است گزارش کنند. این گزارش باید خطاب به مدیران و نه درباره‌ی آنها باشد. حسابرسی داخلی را می‌توان یا به صورت فردی یا در قالب یک واحد ستادی در شرکت ایجاد کرد.

این گزارش‌های حسابرسی داخلی باید منجر به افزایش کارایی گردد در غیراین صورت حسابرسی داخلی از هدف اصلی خود فاصله می‌گیرد و اثربخشی لازم را ندارد.

#### مقاومت مدیران

مدیران دوست ندارند که حسابرسی شوند. به همین دلیل مایل به استفاده از خدمات حسابرسی داخلی نیستند. آنها

معتقدند که حسابرسان شبیه بقیه هستند. توصیه‌های آنها غیرعملی و هزینه بر است. اگر آنها در این کار تجربه و تخصص داشتند، چنین پیشنهادها و توصیه‌هایی را ارائه نمی‌کردند. آنها معتقدند که خود از معاملات میلیون ریالی صحبت می‌کنند حال آن که حسابرسان از صرفه جویی‌های ریالی. یا آن که حسابرسان در زمینه‌ی مورد نظرشان از تخصص بی‌بهره‌اند. بنابراین به جای آن که به حسابرسان خوش آمد بگویند و فکر کنند می‌توانند برای آنها مفید باشند، از آنها می‌ترسند و با آنها همکاری نمی‌کنند و یا آن که آنها را مزاحم کار خود می‌دانند.

اگر چنین تفکری وجود داشته باشد، تنها یک راه حل وجود دارد: "خدمات را عرضه کنید". مدیران عملیاتی سرپرست‌ها به گزارش کاستی‌ها علاقه ندارند. اما اگر از راه درست وارد شوید و حقایق را ارائه و توصیه‌های منطقی را پیشنهاد کنید مسلماً می‌پذیرند. زیرا که این توصیه‌ها منجر به افزایش کارایی می‌گردد.

اما کنترل‌ها هزینه‌برند. چرا حسابرس داخلی باید از این امر معاف باشد؟ حسابرسان داخلی در امر کنترل‌ها متخصص‌اند و تقریباً هر کنترلی هزینه ریالی دارد. بنابراین ضروری است که کنترل‌ها به دو قسمت تقسیم شوند.

۱- یک قسم کنترل‌هایی هستند که درباره‌ی آنها باید پرسید آیا در نبود این کنترل سودهای آینده و تداوم فعالیت‌های آینده سازمان به خطر می‌افتد؟ هر چند یادآور می‌شود که همه‌ی کنترل‌ها باید کارا و به‌صرفه باشد اما اگر پاسخ مثبت باشد، چنین کنترل‌هایی ضروری و اساسی است و نباید آنها را با هزینه‌هایشان مقایسه کنیم.

۲- قسم دیگر کنترل‌هایی که در طبقه‌ی اول قرار نمی‌گیرند. آن وقت این پرسش به میان می‌آید که آیا صرفه‌جویی در ایجاد این کنترل‌ها بیش از هزینه‌ی آنها است و بنابراین به سودآوری بیشتر کمک می‌نماید؟

بنابراین این کنترل‌ها زمانی اجرا می‌شوند که پاسخ این سوال فوق مثبت باشد. باید در نظر داشت که هزینه‌ها معمولاً مشهود، قابل اندازه‌گیری و آنی هستند اما منافع اغلب نامشهود، غیرقابل اندازه‌گیری و مربوط به آینده‌اند. از نگاه دیگر واحد تجاری با دو نوع هزینه برخورد خواهد داشت:

۱- هزینه‌های تقلب، اشتباه و غیره که در قبال عدم وجود حسابرسی داخلی واقع می‌شود.  
۲- هزینه‌ی ایجاد واحد حسابرسی داخلی و تداوم فعالیت آن.  
نمودار ۱ می‌تواند به ما در بررسی این امر کمک کند.

بدیهی است با گذشت زمان، اجرای کنترل‌ها کاهش یافته و در نتیجه احتمال خطا و اشتباه در اجرای فعالیت‌ها بیشتر می‌شود. تا زمانی که در یک مقطع خاص کنترل‌های لازم در رابطه با نحوه و میزان اعمال کنترل‌های داخلی صورت گیرد که در این زمان خطاها و اشتباهات بشدت کاهش می‌یابد. اما مجدداً در اثر مرور زمان این امر دوباره به همان صورت و روند ادامه خواهد داشت.

نمودار ۱ به نوعی هزینه‌ی انباشت خطاها را نشان می‌دهد. نرخ، دامنه و وسعت این هزینه به عوامل مختلفی از جمله ویژگی‌های واحد حسابرسی شونده، مهارت حسابرسان در کشف مسایل و ارائه راه حل‌های پیشنهادی بستگی دارد.

هزینه‌ی حسابرسی شامل هزینه‌ی ارزیابی، و هزینه‌ی ثابت واحد حسابرسی است.

اما در مورد ادعای مدیران مبنی بر عدم آشنایی حسابرس داخلی با دانش و تخصص روز و کلیه‌ی جزئیات عملیات و در نتیجه به‌صرفه نبودن استفاده از خدمات آنها باید گفت: حسابرسان داخلی نمی‌توانند مهارتی برابر با کارمندان متخصص داشته

# سیستم اخبار و حسابداری اخبار آرک

آموزش محدود . سه ماه پشتیبانی . کاراقتی مادام العمر

**ARCA**

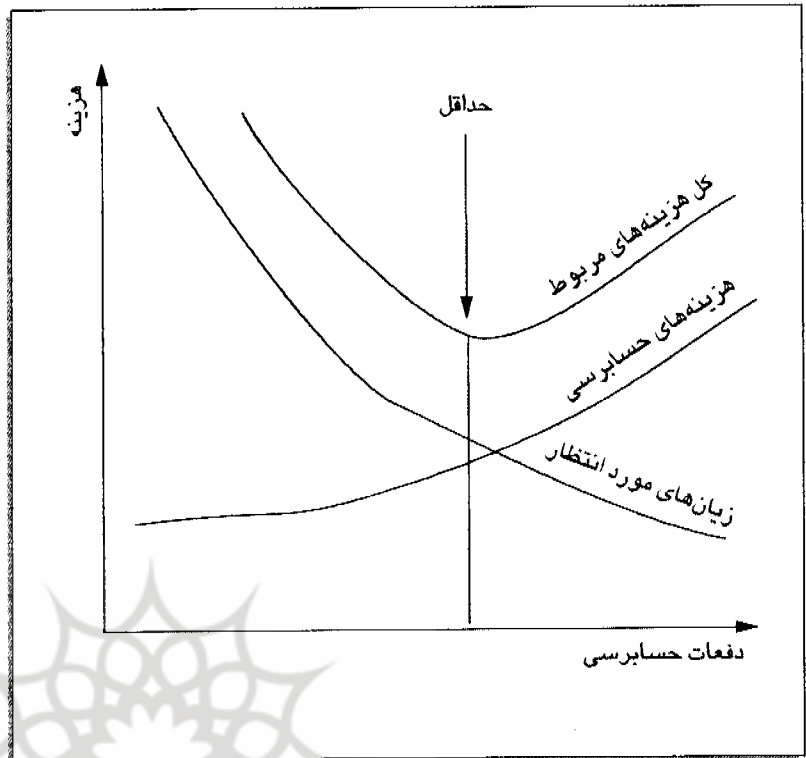
شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (مهرجهر)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

نمودار ۱- هزینه‌ی فراوانی حسابرسی داخلی



\* این مقاله را ساسان مهرانی در "هم‌اندیشی حسابداری و کنترل مدیریت" که در روزهای ۱۱ و ۱۲ دی ۱۳۸۰ برگزار شد ارائه کرده است.

پانوش‌ها:

- 1- Management Control System
- 2- Early Auditing
- 3- Interim Period
- 4- Drucker, P. "The Practice of Management, (NewYork: Harper & Bros.) 1954. P-131
- 5- Miner B.John. The Management Process: Theory, Research, and Practice (NewYork: Macmillan,1973) p.430
- 6- Goodwin E.S.L. "Control: A Briet Excursion on the Meaning of aword" Reprinted in A Management source Boohed, 1964. p.172.
- 7- Longenceker G.Justin, Principles of Management and Organizational Behavior. 1964.p.32.
- 8- Lindsay F. Allen. "The Internal Audit Service to Management" Internal Auditing, 1983. p.64-71. ■

باشند و اساساً چنین نیازی هم احساس نمی‌شود. طبیعتاً بیشتر آنها می‌دانند که عملیات باید حسابرسی شود. نکته مهم آن است که آنها باید در وظایف خود متخصص باشند.

تخصص آنها در مقوله‌های کنترل، ارزیابی و تجزیه و تحلیل هزینه - منفعت است. اگر آنها در این امر دارای تجربه خوبی باشند، بنابراین کاری نیست که آنها نتوانند آزمون کنند.

آنها در هنگام ارزیابی عملیات سه سوال اساسی را در اذهان خود مطرح می‌کنند:

- ۱- آیا کنترل‌ها موثرند؟
  - ۲- آیا عملیات، اقتصادی است؟
  - ۳- آیا راه بهتری وجود دارد؟
- راه حل‌های پیشنهادی آنها باید عملی، قابل اتکا، کامل، به موقع باشد. وظیفه‌ی حسابرسان داخلی حل مشکلات است، نه بوجود آوردن آنها.

# عوامل اطمینان‌یابی از ایمنی و تجارت الکترونیکی

نویسنده: *Chidambaram Mahadevan*

ترجمه: سیروس متین‌رزم

## تجارت الکترونیکی

تجارت الکترونیکی موجب تغییرات عمده‌ای در امور تجاری گردیده است. این تجارت تا حد امکان، از طریق شبکه انجام می‌گیرد: خواه پرداخت یک صورت حساب، خواه سفارش یک پیتزا. برای انجام تمام این کارها از طریق شبکه شما به امکانات زیربنایی شامل رایانه‌های میزبان، سیستم‌های عامل، کاربردها، ارتباطات نرم‌افزاری و بزرگ‌ترین شبکه‌ی جهانی، یعنی اینترنت، نیاز دارید. شما به خدمات پشتیبانی از جمله ارائه‌کنندگان خدمات ارتباطی که انجام کارها را از طریق شبکه میسر می‌سازند، نیاز دارید.

آن دسته از واحدهای تجاری که اساساً خدمات را ارائه می‌کنند و به شبکه متصل‌اند در قبال مشتریان‌شان مسئول‌اند و باید خدمات خود را به مشتریان‌شان به صورت مطمئن عرضه نمایند. با توسعه‌ی روزافزون شبکه‌ها در سراسر جهان برای انجام مأموریت‌های مهم تجارت الکترونیکی، ایمن‌سازی شبکه‌ها از اولویت

اول برخوردار خواهد بود.

درحالی‌که ایمنی سیستم‌های عامل، کاربردها و ایمنی فیزیکی مورد توجه سازمان‌ها هستند، حوزه‌هایی که در معرض ریسک قرار دارند، شبکه‌ها و خطوط ارتباطی است که از حیثه‌ی کنترل سازمان‌ها خارج است. ایمنی یک نیاز اساسی برای کاربردهای تجارت الکترونیکی مانند پست الکترونیکی (e-mail)، سفارش‌های خرید، ارسال اطلاعات اعتباری و خودکارسازی استفاده از فرم‌های امضا شده می‌باشد.

این مقاله سعی دارد مفاهیم پایه‌ای و فن‌آوری‌های متداولی را معرفی کند که معاملات تجاری را ایمن می‌کنند.

## خطرات احتمالی تجارت الکترونیکی

هر معامله یا پیامی، اعم از مالی یا غیرمالی در معرض خطر قرار دارد. در یک محیط متداول تجاری، راه‌های زیادی وجود دارند تا بتوان این خطرات را با کمک امضاءهای رسمی و سازوکارهای دیگر که

ضامن معاملات مطمئن‌اند ردیابی نمود. خطرات و مسائل عمده‌ای که رو در روی محیط‌های تجارت الکترونیکی است عبارت‌اند از:

- هویت یا اعتبار شخص - چه کسی پیام را فرستاده؟ آیا فرستنده اختیار ملزم و متعهد کردن سازمانی را که نماینده‌ی آن می‌باشد دارد؟
  - صحت داده‌ها - آیا پیام کامل است؟ آیا در طول مسیر تغییر کرده و آیا می‌توان ثابت نمود که پیام تغییر نکرده است؟
  - عدم ارائه‌ی سرویس - وقوع حمله‌ی رایانه‌ای که ارائه‌ی سرویس را با شکست مواجه می‌کند.
  - تایید پیام - اثبات پیام در دادگاه، تضمین این که فرستنده‌ی پیام نمی‌تواند ارسال پیام و یا محتویات آن را به دروغ انکار نماید.
  - محرمانه بودن - تضمین این که اطلاعات برای افراد غیرمجاز فاش نمی‌شود.
- اجزای اصلی ایمنی ارتباطات  
اجزای اصلی ایمنی ارتباطات عبارتند از:

۱- رمزنویسی،

۲- گواهینامه‌های رسمی.

۳- مراجع کسب گواهینامه.

مدیریت کلیدها و حفظ محرمانه بودن آنها می‌تواند کار توان فرسایی باشد.

### رمزنویسی کلید عمومی

رمزنویسی با استفاده از کلید عمومی مانند روش شخص یا شرکتی است که می‌خواهد از نظر مشتریان خود بدون آن که هویتش فاش شود استفاده کند. برای این کار از صندوق پستی استفاده می‌نماید و شماره‌ی صندوق پستی در اختیار عموم گذاشته می‌شود. رمزنویسی کلید عمومی اولین بار توسط ریاضیدانان دانشگاه MIT در سال ۱۹۷۰ برای رفع نقایص روش کلید منفرد و مدیریت کلیدها ارائه شد. کلید شخصی می‌تواند اطلاعاتی را که به وسیله‌ی کلید عمومی پنهان‌سازی شده، آشکار نماید. این جفت کلید به لحاظ محاسباتی با هم مرتبط‌اند اما هیچ یک از آنها را نمی‌توان مستقیماً بر مبنای دیگری محاسبه کرد. هر دو کلید می‌توانند پیام‌ها را پنهان کنند، در حالی که فقط یکی از آنها قادر به آشکارسازی پیام است.

کلیدها به صورت مجموعه‌ای از علائم الکترونیکی هستند که در دیسک گردان‌های رایانه‌های شخصی ذخیره می‌شود یا به صورت blip‌های دادگانی، روی خطوط تلفن و مطابق با استانداردهای صنعت منتقل می‌شوند. محاسبات پیچیده‌ی پنهان‌سازی و آشکارسازی پیام‌ها، به وسیله‌ی رایانه انجام می‌شود و کاربران درگیر این پیچیدگی‌ها نمی‌گردند.

کلید عمومی خطرات را به میزان زیادی کاهش می‌دهد، اما کاربران معتقدند موارد ضعف معدودی نیز دارد:

- اگر کلیدها گم شوند چه اتفاقی می‌افتد؟ آیا باز می‌توان پیام‌ها را آشکار نمود؟
- چه دلیلی وجود دارد که کلیدهای استفاده شده تغییر نیافته و قابل اعتماد باشند؟ آیا کسی هست که به دروغ وانمود کند صاحب آنهاست؟

### رمزنویسی

رمزنویسی یکی از فنون پنهان‌سازی است که به دوران ژولیوس سزار برمی‌گردد، کسی که به خاطر استفاده از فنون پنهان‌سازی برای رساندن پیام‌ها به فرماندهان نظامی‌اش معروف است. پنهان‌سازی، فنی برای تغییر پیام (دادگان یا اطلاعات) به شیوه‌ای غیرقابل تشخیص است، به طوری که یک دریافت‌کننده غیرمجاز قادر به کشف آن نباشد و برعکس آشکارسازی فنی برای رمزگشایی پیام به شکل اولیه است. پیام‌ها توسط یک کلید، پنهان و آشکار می‌شوند. این کلید می‌تواند با استفاده از یک خوارزمیک (الگوریتم) به صورت مقدار عددی برای تغییر دادن اطلاعات یا بالعکس مورد استفاده قرار گیرد. مدیریت کلیدها بسیار مهم است و ایمن نگاه داشتن کلیدها بزرگ‌ترین چالش ایمن‌سازی است و دو سیستم برای رمزنویسی وجود دارد:

الف - رمزنویسی کلید متقارن.

ب - رمزنویسی کلید عمومی.

### رمزنویسی کلید متقارن

در اکثر اوقات این سیستم مانند یک گاوصندوقی است که دو نفر از یک کلید مشابه - که کلید مخفی، شخصی یا منفرد نیز نامیده می‌شود - برای باز و بسته کردن آن استفاده می‌کنند. مشکل در ارسال مطمئن کلید به دریافت‌کننده پیام می‌باشد، به خصوص اگر فرستنده و گیرنده‌ی پیام از نظر جغرافیایی با هم فاصله داشته باشند. سیستم کلید منفرد می‌تواند برای یک جمع کوچک که تبادل پیام می‌کنند مفید واقع شود ولی چنانچه تبادل پیام به یک جمع در سطح یک موسسه‌ی بزرگ وسعت یابد،

آموزش نامحدود . سه ماه پیش‌بینی . کارافقی مادام العمر

سیستم حسابداری مالی آرک

AIRK

شرکت آرک

آفریش رایانه کیهان (پارس)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۲۶۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

● باید یک پیام مشابه که در طول شبکه به افراد مختلف ارسال می شود یک بار پنهان شود، آیا واقعاً همین طور است؟  
امضاهای رقمی برای ارتباط بین گروه‌های کاربر پذیرفته شده‌اند و ممکن است این ضعف‌ها را برطرف کنند. در اینجا به ذکر مشخصات امضاهای رقمی می پردازیم.

#### امضاهای رقمی

امضاهای رقمی یکی از اجزای مهم گواهینامه‌های رقمی هستند. برخلاف تصور عمومی، امضای رقمی یک امضای درست نوشته یا اسکن شده، نام یک شخص یا کد مخفی نیست، بلکه امضاهای رقمی تبدیل اطلاعات با استفاده از رمزنویسی کلید عمومی می‌باشند که مستنداند و قابل تکثیر نیستند، هم چنین از سطح بالایی جهت تامین امنیت برخوردارند به طوری که جعل آنها غیرممکن است و در بعضی از کشورها نیز قانوناً پذیرفته شده‌اند.

#### مراحل ایجاد امضاهای رقمی

همان طور که می‌دانید اعداد به صورت دودویی در رایانه وارد می‌شوند و می‌توانند به عنوان معادله‌های ریاضی تلقی گردند که در نتیجه‌ی مجموعه‌ای از عملیات به شکل نمایش منحصر به فردی ظاهر می‌گردند.  
مثلاً:

با استفاده از خوارزمیک (الگوریتم) درک ایمن ۱۰۰۰ پیام (SHA) تولید شده ←

$3 \times$  تابع درک پیام  
با استفاده از کلید شخصی

۳۰۰۰ درک پیام

۶۴ تولید شده  $4 \times$  تابع امضا  
۱۲۰۰۰ امضای رقمی

امضاهای رقمی طی چهار مرحله به شرح زیر ایجاد می‌گردند:

● یک برنامه‌ی منبع از طریق تابع ریاضی یک طرفه اجرا می‌گردد (درک پیام).

● این تابع یک رقم با طول ۱۲۸ بیت برای تمام و هر یک از برنامه‌های ورودی ایجاد می‌کند که همان تابع درک پیام یا hash است.

● درک پیام با استفاده از کلید شخصی کاربر پنهان‌سازی می‌گردد.

● کلید شخصی توسط امضاکننده، رمزگذاری می‌گردد و به انتهای برنامه پیوست می‌شود و بلوک امضای رقمی حاصل می‌آید.

خوارزمیک (الگوریتم) درک پیام در امضاهای رقمی کار گذاشته شده و در بسته‌های نرم‌افزاری شرکت‌هایی مانند xCert و Baltimore Technology ساخته می‌شوند، مرورگرهای اینترنت microsoft Netscape و نیز قادر به تولید جفت کلیدهای یاد شده روی رایانه‌ها می‌باشند. یکی از توابع متداول درک پیام، تابع MD5 مربوط به شرکت RSA است که بیشتر اوقات از این تابع استفاده می‌شود. این تابع یک سویه است و به همین دلیل پیام اولیه نمی‌تواند از روی درک پیام ساخته شود.

هر پیام جدید یک امضای رقمی متفاوت دارد، درست برخلاف امضاهای سنتی که یک فرستنده از یک امضای مشابه برای همه‌ی نامه‌هایی که می‌فرستد، استفاده می‌کند.

اکنون با فرض تشکیل امضای رقمی می‌بینیم که چگونه اطلاعات آشکار می‌گردند. پس از تشکیل بلوک امضای گیرنده‌ی اطلاعات با استفاده از کلید عمومی فرستنده، برعکس رویه‌ی ایجاد امضای رقمی عمل نموده و آشکار می‌شوند. این کار منجر به درک پیام شده و علاوه بر آن دریافت کننده، اعتبار امضای رقمی را نیز

بررسی می‌کند. به این ترتیب که هم زمان با استفاده از خوارزمیک (الگوریتم) درک پیام، درک پیام دیگری محاسبه می‌شود و با درک پیام دریافت شده در مرحله‌ی اول مقایسه می‌گردد. اگر با هم یکی بود، محرز می‌شود که پیام تنها توسط فرستنده ارسال شده است.

در واقع، کار دریافت‌کننده جز انتخاب یک کلید بر روی دکمه‌ی تایید امضا انجام نمی‌دهد و نرم‌افزار تمامی محاسبات ریاضی را انجام می‌دهد و مشخص می‌نماید که امضا معتبر است یا خیر؟

#### گواهینامه‌های رقمی

گواهینامه‌های رقمی، گواهینامه‌هایی هستند که امضای رقمی، کلیدهای عمومی و خوارزمیک (الگوریتم) درک پیام را به طرف‌های مشخص یک مبادله تجاری معرفی می‌کنند و توسط مراجعی نظیر Entrust و Verisig که اجازه‌ی صدور گواهینامه‌های رقمی را دارند صادر می‌گردند. گواهینامه‌های رقمی از قسمت‌های زیر تشکیل گردیده‌اند:

- نام امضا کننده.
- تاریخ انقضای گواهینامه.
- کلید عمومی امضا کننده.
- امضای رقمی مرجع صدور گواهینامه.
- کلید عمومی مرجع صدور گواهینامه.
- خوارزمیک (الگوریتم) استفاده شده در پنهان‌سازی.

هر گواهینامه یک کلید عمومی را به یک فرد یا هویتش مرتبط نموده و در یک انباره‌ی برخط ذخیره می‌کند. هر فرستنده و گیرنده‌ای می‌تواند برای کسب گواهینامه‌های رقمی از مراجع صدور گواهینامه‌های رقمی اقدام نماید. گواهینامه‌های رقمی با صرف هزینه‌ای معقول برای تبادلات پست الکترونیکی و از

طریق خطوط اینترنت می‌توانند برای یک دوری زمانی مشخص، صادر و تمدید گردند.

زیربنای کلید عمومی (PKI)

PKI<sup>1</sup>، فرایند مدیریت کلیدها، صدور و ردیابی، کنترل لغو کلیدها و صدور گواهینامه به صورت سازماندهی شده و صحیح، جهت اجرای آسان ارسال و دریافت پیام می‌باشد. مسئولیت صدور گواهینامه‌های رقمی با مراجع صدور گواهینامه (CA)<sup>2</sup> می‌باشد. یک PKI جامع و کامل باید شامل منابع و توانایی‌های زیر باشد:

- مرجع گواهینامه - شخص ثالث و معتمدی است که مسئولیت صدور گواهینامه و پشتیبانی کلیدهای عمومی را به‌عهده دارد.
- ایجاد یک محل - برای نگهداری گواهینامه‌های صادر شده به طوری که بتوان در صورت لزوم صحت و سقم گواهی‌ها را بررسی کرد.
- سازوکارهای کنترلی - جهت کنترل، ابطال و یا تمدید گواهینامه پس از طی دوری انقضا.
- یک سیستم پشتیبان - برای کاربرانی که رمز عبور خود را برای رمزگذاری و معتبر نمودن امضای رقمی جهت تکمیل مبادله فراموش کرده‌اند.
- صدور گواهینامه - برای گواهینامه‌های رقمی که اعتبارشان تأیید شده است.
- فرایند ایجاد اطمینان - نسبت به گواهینامه‌هایی که از محدوده‌ی مقررات خارج گردیده‌اند.

ارائه می‌کند. CA اعتبارنامه و مشخصات هویتی درخواست‌کننده را بررسی می‌کند و پس از ارزش‌یابی و تسایید مدارک، گواهینامه‌ی رقمی صادر می‌کند. گواهینامه‌ی رقمی سریعاً به انباره‌ی برخط فرستاده می‌شود و تقاضا دهنده نیز با مراجع به این انباره، گواهینامه‌ی خود را دریافت و با استفاده از کلید عمومی CA، نسبت به آشکارسازی اقدام می‌نماید.

امضاهای رقمی و لوایح و قوانین

علاوه بر اقدامات ایمنی بحث شده، قوانین و احکامی نیز برای پشتیبانی و حمایت از انجام تجارت الکترونیک لازم می‌باشد. بسیاری از کشورها قوانین لازم را تصویب یا نسبت به تصحیح قوانین پیشین خود اقدام نموده‌اند. لذا شرکت‌هایی که مایل‌اند وارد عرصه‌ی تجارت الکترونیک شوند باید برای مقابله با خطرات احتمالی، اقدامات لازم را انجام دهند یکی از راه‌های جلوگیری از ضررهای احتمالی تجارت الکترونیک این است که طرفین معامله، اشخاص ثالث و شرکت‌های بیمه برای حق بیمه به توافقی برسند تا تعهدات آنها در مقابل کاستی‌ها به یک مبلغ به‌خصوصی محدود گردد.

هم چنین توصیه می‌گردد که این شرکت‌ها واحد حسابرسی داخلی و متخصصین حسابرسی سیستم داشته باشند تا تجارت الکترونیک پیشنهاده‌ی را مستقلاً بازبینی کنند.

پی‌نوشت

1- PKI = Public Key Infrastructure

2- CA = Certificate Authority ■

# آموزش نامحدود . سه ماه پشتیبانی . کاراخری مادام‌العمر

## سیستم دبیرخانه . پایکازنی . تلایب آرک

PKI

شرکت آرک

آفرنش رایانه گیهان (سردر)  
دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶  
۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

مراحل کسب گواهینامه‌ی رقمی  
کسب یک گواهینامه‌ی رقمی بدین ترتیب است که یک امضاءکننده، درخواست خود را برای مراجع صدور گواهینامه (CA)



## Simplify Your Recruitment Process

Get quick access to:

- Overseas Experienced
- Qualified
- Bilingual  
Candidates

The *First*  
Online Recruitment Service  
in Iran

[www.IranJobsOnline.com](http://www.IranJobsOnline.com)

**IranJobs** is constantly looking for high calibre bilingual candidates. We are currently looking for:

**Title:** Senior Financial Auditor

**Education:** B.A. or any other accounting certificate( e.g. ACCA, CPA, CIMA)

**Work Experience:** More than 3 years of experience in auditing.

**Language:** Fluent English (Spoken/Written)

**Position Type:** Fulltime

**Location:** Tehran

To apply please go to:

[www.IranJobsOnline.com](http://www.IranJobsOnline.com)

or send an email to:

[info@iranjobsonline.com](mailto:info@iranjobsonline.com)



### چمن

منصور شمس احمدی

وضعیت حرفه‌ی ما بی‌شبهات به چمن ورزشگاه آزادی نیست. ریشه‌اش خشک شده، پلاسیده، و کچلی گرفته. حالا دیگر می‌توان حدس زد که حال و روزش از زمین‌های چمن فوتبال سنگال و آفریقای جنوبی هم بدتر شده است.

هراز چند گاهی، به‌خصوص وقتی صحبت از ورود تیم‌های خارجی می‌شود، بحث چمن داغ می‌شود و هیاهو به راه می‌افتد که مایه‌ی آبروریزی است و باید فکری به حالش کرد. گاه تکه‌ای را از خارج می‌آورند و وصله‌پینه می‌کنند. ظاهرش برای مدتی درست می‌شود، ولی چمن چمن نمی‌شود.

بازی که شروع می‌شود، مردم فقط توپ را می‌نگرند. بازیگران اصلی با هر پیروزی غلطی روی چمن می‌زنند و با هر شکست آب دهانی نثارش می‌کنند. برندگان اصلی، اما، مربیان هر دو جناح‌اند که خیلی خوب می‌دانند چگونه از پستی‌ها و بلندی‌هایش به نفع خود استفاده کنند.

حرفه‌ی ما زرد است و لگد خورده  
حرفه‌ی ما روزی سبز خواهد شد

#### Conclusions

- Ontological conclusion: Grass is grass
- Professional judgement: Accounting profession needs fresh grass.

سپسیتیم پرنسپل و حقوق دستمزد آرک

آموزش نامحدود . سه ماه پشتیبانی . کاراقتی مادام العمر

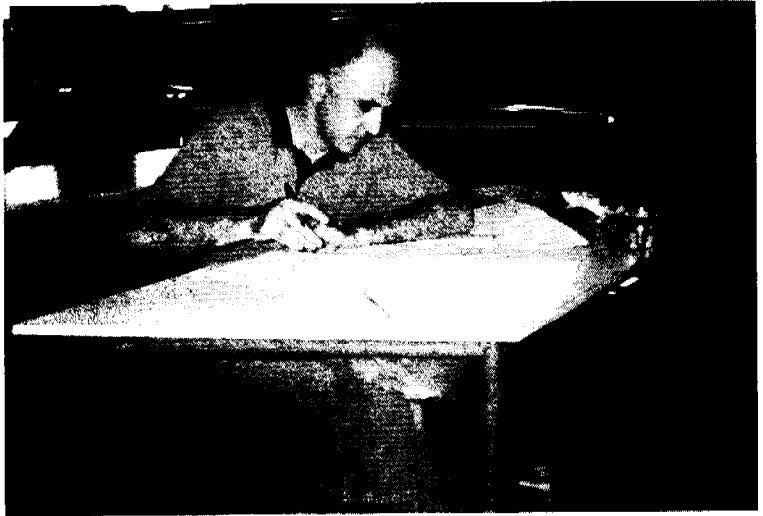
ARK

شرکت آرک

آفرنش رایانه کههان (پارس) (م)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۲۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱



## اولین دانشجوی مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت (Cima) فارغ‌التحصیل شد

مهدی اتحادیه، به عنوان اولین دانش‌آموخته‌ی مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت توانست دوره‌ی آموزشی Cima را در امتحانات ماه می ۲۰۰۲ به پایان برساند.

اتحادیه در امتحانات ماه می توانست آخرین درس دوره‌ی آموزشی Cima را با عنوان "مورد پژوهی" با نمره‌ی عالی بگذراند و عنوان اولین دانش‌آموخته‌ی این مرکز را به خود اختصاص دهد.

وی دارای دو درجه‌ی کارشناسی ارشد در رشته‌های مهندسی صنایع و MBA به ترتیب از دانشگاه کورنل نیویورک و دانشگاه نیویورک است، و در حال حاضر جزء استادان مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت (Cima) است و دروس حسابداری مدیریت و مالیات شرکت‌ها را به دانشجویان Cima آموزش می‌دهد.

اتحادیه از سال ۱۹۸۴ تا ۱۹۹۱ در KPMG یکی از پنج ابر موسسه‌ی حسابداری عمومی در مشاغل حساسی چون مشاور ارشد و مدیر انجام وظیفه کرده است و در حال حاضر مدیر ارشد در موسسه‌ی تدوین‌کو است.

گفتنی است که حسابدار بنا دارد در شماره‌ی آینده، مصاحبه‌ای را با مهدی اتحادیه ترتیب دهد.

## فرایند تدوین استانداردهای ملی حسابداری

ارائه‌ی مجزای آن برای استفاده‌کنندگان مفید است. در مقاله‌ی آقای مرادزاده این جمله در مورد تفکیک مالیات بردرآمد به چشم می‌خورد "... این شبهه را پدید می‌آورد که شاید این امر تحت نفوذ وزارت دارایی بر سازمان حسابرسی شکل گرفته باشد." آقای مرادزاده یقین داشته باشند هیچ‌گونه نقودی از طرف وزارت دارایی و نه هیچ سازمان دیگر جهت تفکیک مالیات بردرآمد در صورت جریان وجوه نقد اعمال نشده است و بهتر می‌بود که نظرات حرفه‌ای ایشان به شبهات سیاسی آغشته نمی‌شد. افشای جداگانه‌ی مالیات بردرآمد طبق استانداردهای انگلستان هم اجباری است و سرفصل‌های دیگری نیز در صورت جریان وجوه نقد شرکت‌های تحت پوشش استانداردهای انگلستان نیز به چشم می‌خورد. کمیته‌ی تدوین استانداردها یکی از مبانی کار خود را استاندارد بین‌المللی قرار می‌دهد ولی گاه ممکن است با توجه به ضعف استاندارد بین‌المللی یا تنوع روش‌های آن، و شرایط داخلی کشور، فاصله‌ی استاندارد ملی با استاندارد بین‌المللی بسیار زیاد شود و در مورد استانداردهای کشورهایی که در تدوین استانداردهای بین‌المللی نقش اصلی را ایفا می‌کنند نیز این فاصله و تفاوت به چشم می‌خورد. اگر این مقایسه در مورد استانداردهای بین‌المللی انگلستان، آمریکا و ایران انجام شود مشاهده خواهد شد که از این بین استانداردهای ایران به استانداردهای بین‌المللی نزدیک‌تر است. اینها اعضای مهم WTO هستند و تفاوت استانداردهای حسابداری آنها با استانداردهای بین‌المللی سد راه آنها نبوده است. از نظر هماهنگی با رویه‌های جهانی مطمئناً ما از نظر استانداردهای حسابداری مشکلی نداریم.

سخن آخر

مطالب ارائه شده در مورد فرایند تدوین استانداردهای حسابداری نشان می‌دهد فرایند تدوین استانداردهای حسابداری به‌گونه‌ای است که نباید نگران عدم تجدید نظر در این استانداردها باشیم و همان‌گونه که اشاره شد با مشارکت استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان اطلاعات و سایر افراد علاقه‌مند می‌توان این استانداردها را بهبود بخشید. علاوه بر استانداردهای بین‌المللی یکی از مبانی اصلی تدوین استانداردهای ملی حسابداری است و سعی بر این است که با در نظر گرفتن شرایط داخلی کشور از نقاط قوت این استانداردها به نحو شایسته استفاده شود و نارسایی‌های آن وارد استانداردهای ملی نشود.

است بلکه اقلام غیرمترقبه هم در آن دخیل‌اند. بنابراین مبنا قراردادن سود یا زیان خالص برای تعیین جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی اشکالی اساسی دارد. سود فروش دارایی‌ها در تعیین سود خالص موثر است. آیا باید جریان نقدی مربوط در سرفصل فعالیت‌های عملیاتی طبقه‌بندی شود؟ هزینه‌ی تامین مالی جزو هزینه‌های غیرعملیاتی است. حال آن که طبق استاندارد بین‌المللی شماره ۷ می‌توان جریان نقدی آن را در سرفصل فعالیت‌های عملیاتی طبقه‌بندی کرد. این شیوه‌ی برخورد تناقض منطقی دارد. اقلام تشکیل‌دهنده‌ی فعالیت‌های عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد باید با بخش عملیاتی صورت سود و زیان هماهنگ باشد نه با رقم نهایی صورت سود و زیان. در اینجا لازم است اضافه شود که رقم هزینه‌ی تامین مالی نه تنها شامل هزینه‌ی تامین مالی منظور شده در صورت سود و زیان بلکه شامل هزینه‌های تامین مالی اضافه شده به بهای تمام شده‌ی دارایی‌ها می‌شود. بنابراین انعکاس آن در سرفصل فعالیت‌های عملیاتی ضمن تباین با نتیجه‌ی فعالیت‌های عملیاتی با سود و زیان خالص نیز ناسازگار است.

بنابراین مستثنی کردن این اقلام از فعالیت‌های عملیاتی نه تنها باعث هماهنگی صورت جریان وجوه نقد با صورت سود و زیان می‌شود بلکه نقص اساسی عدم یکنواختی و تنوع روش را نیز از بین می‌برد.

تفکیک مالیات بردرآمد از سایر سرفصل‌ها طبق بند ۳۵ استاندارد بین‌المللی شماره ۷ جریان‌های نقدی ناشی از مالیات بردرآمد باید به عنوان جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی طبقه‌بندی شود مگر این که بتوان به طور مشخص ارتباط آن را با فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و تامین مالی تعیین کرد. طبق استاندارد شماره ۲ مالیات بردرآمد جداگانه ارائه شده که برخی دلایل آن به شرح زیر است:

- ۱- مالیات بردرآمد مربوط به فعالیت‌های عادی (شامل عملیاتی و غیرعملیاتی) و فعالیت‌های غیرعادی (اقلام غیرمترقبه) است. بنابراین انعکاس آن در سرفصل فعالیت‌های عملیاتی گویای ماهیت آن نیست.
- ۲- اگر بخواهیم مالیات را بین سرفصل‌های مختلف سرشکن کنیم باز به یک تخصیص اختیاری متوسل می‌شویم که با فلسفه‌ی صورت جریان وجوه نقد ناسازگار است.
- ۳- جریان‌های نقدی مرتبط با مالیات بردرآمد رقمی مهم است که

نحوه کسر کردن هزینه‌های درمانی از درآمد مشمول مالیات

شماره: ۳۰/۴-۱۰۰۸۱/۴۰۰۶ تاریخ: ۸۱/۲/۲

به قرار اطلاعات واصله برخی از مامورین تشخیص مالیات اجرای حکم ماده ۱۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ مبنی بر کسر هزینه‌های درمانی از درآمد مشمول مالیات مودیان مالیاتی را علی‌رغم ارائه اسناد و مدارک و گواهی‌های لازم از سوی مودیان ذی‌نفع، موکول به اخذ تأییدیه مجدد از دریافت‌کنندگان وجوه مزبور نموده و با انجام مکاتبات غیرضرور، علاوه بر ایجاد وقفه در امر رسیدگی و قطعیت پرونده‌های مالیاتی موجبات سرگردانی و نارضایتی مودیان محترم و اتلاف وقت متصدیان امور درمانی و مراجع ذیصلاح را نیز فراهم می‌نمایند.

نظر به اینکه تنها شرط مقرر برای برخورداری این قبیل مودیان از تسهیلات مالیاتی ماده ۱۳۷ یاد شده ارائه گواهی دریافت وجه توسط موسسه درمانی یا پزشک مقیم ایران بوده و در مورد معالجات خارج از کشور گواهی پرداخت هزینه توسط مقامات رسمی دولت جمهوری اسلامی ایران در کشور محل معالجه یا وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کافی می‌باشد، لذا جهت ایجاد رویه واحد و تسریع جریان امور و اجرای صحیح قانون مقرر می‌دارد، مامورین مالیاتی ذی‌ربط به محض دریافت نسخ اصلی اسناد و مدارک تأیید شده مربوط به هزینه‌های درمانی مودی و افراد تحت تکفل وی منضم به گواهی دریافت وجه در ایران و یا پرداخت هزینه پزشکی در خارج از کشور و ضبط آنها در پرونده مالیاتی مربوطه نسبت به کسر هزینه‌های مورد بحث از درآمد مشمول مالیات سال مربوطه اقدام لازم معمول و از مکاتبات تکراری و غیرضروری جداً خودداری نمایند. بدیهی است در موارد خاص که اسناد و مدارک ارائه شده توسط مودی مخدوش، قلم خورده، ناخوانا و یا فاقد مهر و امضا و گواهی دریافت‌کنندگان وجوه و یا مراجع ذی‌صلاح بوده و یا حاکی از تکرار هزینه‌های مشابه برای یک موضوع توسط مودی باشد، استعلام آن مورد خاص با اطلاع رئیس امور مالیاتی محل در اسرع وقت و اقدام لازم پس از رفع اشکال بلامانع خواهد بود.

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

### اخبار مالیاتی

● بنا به دستور رئیس کل سازمان امور مالیاتی کارگروه‌های متعددی جهت تهیه آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های اصلاحیه اخیر قانون مالیات‌ها تشکیل شده که احتمالاً تا پایان مردادماه جاری کلیه آیین‌نامه‌های مربوطه ابلاغ خواهد شد. لازم به یادآوری است که تعداد قابل ملاحظه‌ای از اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران سازمان امور مالیاتی کشور را در این موضوع یاری می‌نمایند.

● براساس آخرین اطلاعات واصله از سازمان امور مالیاتی، درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی که سال مالی آنها از ۸۰/۱/۱ به بعد می‌باشد به شرح ذیل مشمول مالیات شد است.

۲/۱- اعمال ۲۰٪ معافیت تبصره (۴) ماده ۱۳۲ قانون سابق

۲/۲- اعمال ۱۵٪ معافیت سهامداران جزء موضوع ماده ۱۴۳

۲/۳- اعمال کلیه معافیت‌های مدت‌دار قبلی

۲/۴- کسر سه در هزار عوارض اتاق بازرگانی

۲/۵- اعمال نرخ ۲۵ درصد برای کلیه اشخاص حقوقی و نرخ ۲۲/۵ درصد برای

شرکت‌های پذیرفته شده در بورس

آموزش کامپیوتر . سه ماه پشتیبانی . کارآختی مادام العمر  
سیستم فروش و حسابداری فروش آرک

ARCA

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سازمان)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۱۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

## ارزش صورت ارزش افزوده

می‌کند، سودمند است. صورت ارزش افزوده به عنوان صورت مکمل صورت‌های مالی سنتی می‌تواند چنین اطلاعاتی را در زمینه‌ی عملکرد شرکت ارائه نماید.

ویژگی‌های کیفی اطلاعات صورت ارزش افزوده

به‌طور کلی بیان شده است که اشخاص ذی‌نفع، اطلاعاتی را مربوط می‌دانند که دارای ارزش پیش‌بینی باشد. بنابراین تصور می‌شود اطلاعاتی که بتواند توانایی یک شرکت در فروش محصولات را افشا نماید از درجه‌ی مربوط بودن بالایی برخوردار است، زیرا عامل فروش پیش شرط اصلی موفقیت اقتصادی واحدهای تجاری در آینده است که باعث کسب سود و جریان‌های نقدی می‌شود. از این دیدگاه، معیار ارزش افزوده را می‌توان به‌عنوان اطلاعاتی مربوط در نظر گرفت زیرا ارزش افزوده مقدار باقی مانده از ستانده‌ای (فروش) است که پس از کسر مواد و خدمات خریداری شده مورد نیاز برای تولید محصولات فروخته شده، جهت توزیع بین اشخاص ذی‌ربط، باقی مانده است. این موضوع بیانگر آن است که تغییرات ارزش افزوده با تغییرات فروش رابطه‌ای مستقیم دارد.

<p>صورت منابع ارزش افزوده</p> <p>فروش</p> <p>- بهای تمام شده مواد و خدمات خریداری شده از خارج از واحد تجاری که در کالاهای فروش رفته مصرف شده است.</p> <p>- کاهش در کالای ساخته شده و کار در جریان</p>
<p>= ارزش افزوده‌ی ناخالص عملیاتی مبتنی بر فروش</p> <p>+ افزایش در کالای ساخته شده و کار در جریان</p> <p>+ بهای تمام شده‌ی دارایی‌های غیرجاری که واحد تجاری راساً آن را ایجاد کرده است.</p> <p>- مواد و خدمات خریداری شده از بیرون واحد تجاری در رابطه با ساخت دارایی</p>
<p>= ارزش افزوده‌ی ناخالص عملیاتی مبتنی بر تولید</p> <p>+ دارایی‌های نامشهود ایجاد شده و درآمد حاصل از دارایی‌های نامشهود</p> <p>- مواد و خدمات خریداری شده از بیرون واحد تجاری در رابطه با ساخت دارایی نامشهود</p> <p>+ سایر درآمدهای عملیاتی</p> <p>- مواد و خدمات خریداری شده از بیرون واحد تجاری در رابطه با سایر درآمدهای عملیاتی</p> <p>- هزینه‌های اجاره</p> <p>- باقی‌مانده‌ی بهای تمام شده‌ی مواد و خدمات خریداری شده از بیرون واحد تجاری</p>
<p>= ارزش افزوده‌ی ناخالص عملیاتی</p> <p>- استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود</p> <p>- استهلاک دارایی‌های نامشهود</p>
<p>= ارزش افزوده‌ی خالص عملیاتی</p> <p>+ درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری‌ها</p> <p>+ سودهای انتقالی دریافت شده</p> <p>+ درآمد حاصل از سایر اوراق بهادار و وام‌ها</p> <p>+ بهره‌های دریافت شده</p>
<p>= ارزش افزوده‌ی خالص عادی</p> <p>+/- درآمدها/ هزینه‌های استثنایی</p> <p>+ ارزش افزوده‌ی حاصل از فعالیت‌های متوقف شده</p> <p>- زیان‌های جذب شده</p>
<p>= ارزش افزوده‌ی ایجاد شده</p>

# سیستم اخبار . فروش . چک آرک

آموزش نامحدود . سه ماه پشتیبانی . کاراختی مادام العمر

CHICK

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (مهرج)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۶۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

## صورت تخصیص ارزش افزوده

سهم کارکنان:

دستمزد خالص

+ مالیات تکلیفی دستمزد

+ سهم بیمه‌های اجتماعی تکلیفی

+ حق بیمه بازنشستگی

+ پاداش

+ سایر مزایای مربوط به کارکنان

= جمع سهم کارکنان

## سهم دولت

مالیات بر درآمد

+ مالیات‌های غیرمستقیم

+ سایر مخارج و حقوق ملی (مثل حقوق و عوارض گمرکی و...)

+/- افزایش یا کاهش در مالیات‌های انتقالی دارایی‌ها و بدهی‌ها

- یارانه

= سهم دولت

+ سایر کمک‌های واحد تجاری به جامعه

= جمع کمک‌های عمومی

## سهم تامین‌کنندگان مالی

بهره پرداخت شده

+ سود سهام و سایر پرداخت‌ها به سهامداران

= جمع سهم تامین‌کنندگان مالی

## ارزش افزوده تخصیص نیافته:

+/- افزایش یا کاهش ذخایر

- زیان، زیان‌های انتقالی به دوره‌های آتی

+ سود حاصل از زیان‌های جذب شده

= جمع ارزش افزوده تخصیص نیافته

= ارزش افزوده قابل توزیع

## تفاوت ارزش افزوده قابل توزیع و ارزش افزوده ایجاد شده:

### ارزش افزوده قابل توزیع

+/- حذف یا افزایش ارزش دفتری دارایی‌های ثابت مشهود

+/- زیان یا سود حاصل از واگذاری دارایی‌های ثابت

+/- حذف یا افزایش ارزش دفتری سرمایه‌گذاری‌ها

+/- زیان یا سود حاصل از واگذاری سرمایه‌گذاری‌ها

+/- حذف یا افزایش ارزش دفتری دارایی‌های جاری

- سود حاصل از کاهش ذخایر

+/- زیان و سود حاصل از واگذاری دارایی‌های فعالیت‌های متوقف شده

+/- زیان یا سود اقلام غیرمترقبه

+/- تفاوت‌های ناشی از ارزیابی ارزش‌های جاری و تاریخی

ارزش افزوده ایجاد شده

می‌توان با بهره‌وری رقبای آن شرکت، متوسط صنعت یا سایر صنایع یا حتی کل اقتصاد، مقایسه کرد. تاکنون چنین مقایسه‌ای انجام نشده است زیرا ارزش افزوده در سطوح مختلف از روش‌های متفاوتی محاسبه می‌گردد. این مشکل، با ارائه مناسب صورت ارزش افزوده تا اندازه‌ی زیادی حل می‌شود. پیش شرط قابلیت مقایسه‌ی اطلاعات ارزش افزوده‌ی حاصل از فعالیت شرکت و ارزش افزوده‌ی محاسبه شده در حسابداری ملی این است که صورت ارزش افزوده باید

شکل استاندارد داشته باشد و رقم ارزش افزوده‌ی آن مطابق با ارزش افزوده محاسبه شده در حسابداری ملی باشد. بنابراین واضح است که اگر قرار است گزارشگری ارزش افزوده آینده‌ای داشته باشد باید استانداردی در مورد نحوه‌ی تهیه این صورت تدوین شود. این استاندارد باید شرکت‌ها و گروه‌های ذی‌نفع را از استفاده‌ی نادرست صورت ارزش افزوده به‌عنوان ابزار سیاسی برحذر دارد.

ویژگی قابلیت اتکای صورت ارزش افزوده به شکل و محتوای آن بستگی دارد. اما معمولاً، دلیلی وجود ندارد که بگوییم صورت ارزش افزوده نسبت به سایر صورت‌های مالی از قابلیت اتکای پایینی برخوردار است. بی‌طرفی مفهوم ارزش افزوده نسبت

فعالیت یک شرکت، استفاده می‌شود. هم چنین در این مورد باید گفت که نسبت‌های ارزش افزوده به‌ویژه در آسیا، به‌عنوان نسبت‌های کلیدی بهره‌وری جهت کنترل و اداره‌ی واحد تجاری به کار گرفته می‌شوند. بنابراین استفاده از ارزش افزوده در تجزیه و تحلیل گزارشگری مالی خارجی، روشی برای انتقال اطلاعات و ابزار مورد استفاده مدیریت است، که بدین ترتیب مربوط بودن اطلاعات ارزش افزوده در تصمیم‌گیری نقش خود را آشکار می‌سازد.

یکی دیگر از ویژگی‌های ارزش افزوده این است که قابلیت مقایسه بیشتری نسبت به سود دارد. دلیل قابلیت مقایسه‌ی ارزش افزوده جامعیت مفهوم آن است. به عبارت دیگر معیار ارزش افزوده در مقایسه با سود خالص کمتر تحت تاثیر روش‌های حسابداری قرار می‌گیرد. به‌علاوه محاسبه‌ی ارزش افزوده، تحت تاثیر محاسبه‌ی سود خالص نیست زیرا ارزش افزوده، افزایش ثروت واحد تجاری را قبل از توزیع آن نشان می‌دهد در حالی که سود خالص فقط بخشی از ثروت ایجاد شده‌ای است که به صاحبان سرمایه تعلق می‌گیرد. در تجزیه و تحلیل بهره‌وری مقایسه نسبت‌های ارزش افزوده مورد نیاز و سودمند است. بهره‌وری یک شرکت را با استفاده از ارزش افزوده

شواهد نشان می‌دهد که بهره‌وری بیانگر توانایی‌های رقابتی واحدهای تجاری است و مستقیماً به سودآوری آینده مربوط می‌شود. پس، نسبت‌های بهره‌وری مثل بهره‌وری کار یا بهره‌وری سرمایه در رابطه با سودآوری آینده شرکت دارای ارزش پیش‌بینی هستند. بنابراین می‌توان گفت که نسبت‌های بهره‌وری مبتنی بر ارزش افزوده نظیر ارزش افزوده به تعداد کارکنان، ارزش افزوده به ساعات کار و ارزش افزوده به سرمایه که از معیارهای معقول بهره‌وری هستند، ارزش پیش‌بینی بالایی دارند و برای کمک به تصمیم‌گیری مربوط به نظر می‌رسند. سودمندی اطلاعات ارزش افزوده برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، از طریق تحقیقات تجربی که تاکنون در این زمینه در کشورهای مختلف نظیر سنگاپور، آمریکا، فرانسه، آلمان و آفریقای جنوبی انجام گرفته اثبات شده است. با توجه به استفاده از ارقام ارزش افزوده و نسبت‌های آن برای تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی در کشورهای مختلف به ویژه فرانسه، آلمان، سنگاپور و آفریقای جنوبی معلوم می‌شود که از ارزش افزوده و نسبت‌های مبتنی بر آن برای تجزیه و تحلیل عملکرد گذشته‌ی واحدهای تجاری و پیش‌بینی رویدادهای آینده، جهت تهیه اطلاعات بیشتری درباره

# آموزش تخصصی حسابداری اخبار آری

آموزش تخصصی حسابداری اخبار آری - سه ماه پیشرفته - کار افقی مادام العمر

۰۹۱۲۰۰۰۰۰۰۰۰

شرکت آری

آدرس: تهران، خیابان ولیعصر، پلاک ۱۰۰  
تلفن: ۰۲۱۲۰۰۰۰۰۰۰۰  
۰۲۱۲۰۰۰۰۰۰۰۰۰

بر اساس جابه‌جایی ارقام صورت سود و زیان تنظیم گردد. صورت ارزش افزوده باید از دو قسمت تشکیل شود، قسمت اول مربوط به منابعی که ارزش افزوده را ایجاد نموده‌اند و قسمت دوم، باید توزیع ارزش افزوده بین اشخاص ذی‌نفع را نشان دهد. اقلام مربوط به منابع ارزش افزوده باید بر مبنای قیمت‌های جاری اندازه‌گیری شوند در حالی که اقلام توزیع ارزش افزوده باید مبتنی بر ارزش‌هایی باشد که واقعاً به اشخاص ذی‌ربط پرداخت شده است، یعنی اقلام مذکور باید با اقلام صورت سود و زیان یکسان بوده و مطابقت داشته باشد. بنابراین محاسبه‌ی ارزش افزوده از دو روش (جمع مستقیم) و (تفریق مستقیم) رقم یکسانی را ارائه نخواهد داد. اما این موضوع به سودمندی صورت ارزش افزوده لطمه‌ای وارد نمی‌سازد، مغایرت رقم ارزش افزوده در دو روش که باید افشا و ارائه شود جهت تجزیه و تحلیل «کیفیت» و «صحت» رقم سود خالص از ارزش تجزیه و تحلیل بسیار بالایی برخوردار است، مغایرت مزبور شامل موارد زیر است:

- کلیه سود و زیان‌هایی که ناشی از فعالیت‌های تولیدی شرکت نیست اما از ارزیابی‌ها و برآوردها ناشی شده است (خصوصاً افزایش یا کاهش ذخایر) و در قسمت منابع صورت

به مفهوم سود، بیشتر است. زیرا ارزش افزوده تنها منافع سرمایه‌گذاران را در نظر نمی‌گیرد بلکه منافع تمام گروه‌های ذی‌نفع را شامل می‌شود. هم‌چنین همان‌طور که قبلاً گفته شد، به دلیل جامعیت مفهوم ارزش افزوده نسبت به سود، مدیران شرکت‌ها کمتر می‌توانند صورت ارزش افزوده را تحت نفوذ خود قرار دهند و آن را تحریف نمایند.

صورت ارزش افزوده به خاطر جامعیت آن و جهت‌دهی سود به سوی اشخاص ذی‌نفع، ویژگی قابلیت فهم را دارا است. با توجه به دلایل مثبت در رابطه با مربوط بودن و قابلیت مقایسه صورت ارزش افزوده می‌توان گفت که منافع ارائه‌ی چنین صورتی از هزینه‌های آن بیشتر است. بنابراین با معیار هزینه - فایده که لازمه‌ی گزارشگری مالی است، صورت ارزش افزوده از توجیه لازم برخوردار است. دلایل فوق‌نشان می‌دهد که ارائه صورت ارزش افزوده می‌تواند ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی را داشته باشد و به عنوان ابزاری سودمند مورد استفاده قرار گیرد.

پیشنهادها

۱- صورت ارزش افزوده نباید



ارزش افزوده نشان داده نمی شوند. تفاوت بین ارزش های جاری و تاریخی.

- اقلام غیرمترقبه ای که باعث افزایش یا کاهش ثروت می شوند (اقلامی که نباید به عنوان وارده یا ستاده آورده شوند).

محاسبه ی ارزش افزوده در صورت ارزش افزوده بر مبنای قیمت های جاری ناقص اصل بهای تمام شده تاریخی است، اما این انحراف از اصل بهای تمام شده تاریخی با مفاهیم نظری گزارشگری مالی که توسط کارگروه تدوین استانداردهای حسابداری ایران تهیه گردیده است مغایر نیست، زیرا کارگروه مزبور به کارگیری مدل های حسابداری مبتنی بر ارزش های جاری را مکمل گزارشگری مالی مرسوم می داند.

دلایل عمده ی مطلوبیت محاسبه ی ارزش افزوده بر مبنای قیمت های جاری را می توان به شرح زیر عنوان کرد:

الف) محاسبه ی ارزش افزوده بر مبنای قیمت های جاری معادل ارزش افزوده ی محاسبه شده در حسابداری ملی است.

ب) این نوع محاسبه، مناسب ترین ارزیابی در مفهوم اقتصادی است، زیرا کارایی جاری را نشان می دهد.

ج) محاسبه ی ارزش افزوده بر اساس قیمت های جاری با تعریف «ایجاد ثروت» مطابقت دارد زیرا ارزش به وسیله ی برآورد ذهنی مشتریان که به قیمت های بازار بیان می شوند، اندازه گیری می شود.

د) ویژگی مربوط بودن، کیفیت اطلاعات صورت ارزش افزوده را بهبود می بخشد زیرا عملکرد اخیر واحد تجاری را نشان می دهد.

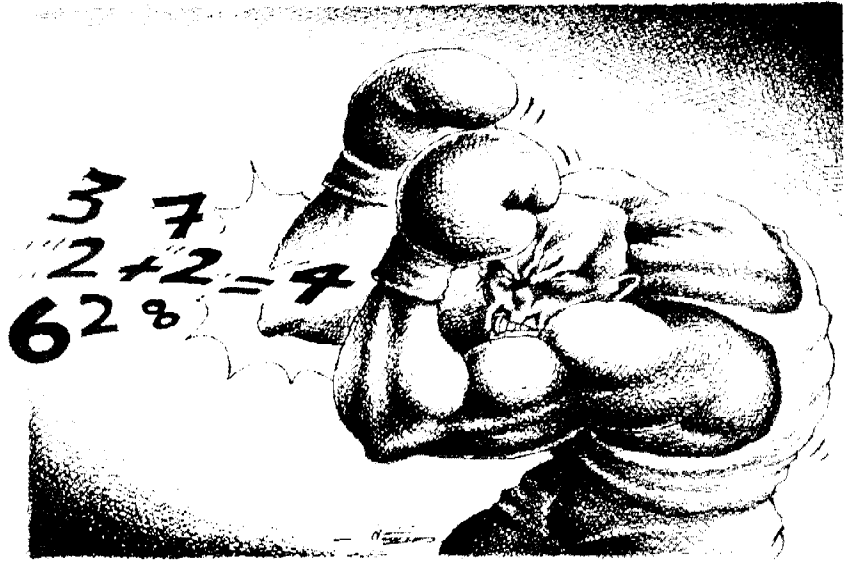
و) محاسبه ی ارزش افزوده بر مبنای ارزش های جاری، فرصت مناسبی برای معرفی ارزش های جاری به حسابداری مالی است.

۲- تمام فعالیت هایی که منجر به ایجاد ثروت می شوند، حتی ایجاد دارایی های ثابت باید در صورت ارزش افزوده آورده شوند. ایجاد دارایی ثابت توسط شرکت بدون هیچ تردیدی جزو فعالیت و عملکرد شرکت است و باید در صورت ارزش افزوده که وظیفه ی اطلاع رسانی عملکرد شرکت را عهده دار است، افشا شود.

۳- ارزش افزوده نباید تنها بر مبنای فروش محاسبه شود بلکه محاسبه ی ارزش افزوده بر مبنای تولید، مناسب تر است. ممکن است ادعا شود که محاسبه ی ارزش افزوده بر مبنای تولید اصل تحقق درآمد را نقض می کند، در پاسخ به این ادعا

می توان اظهار داشت که اصل تحقق درآمد که برای ترازنامه و صورت سود و زیان محسوس و مفید است، نباید برای صورت ارزش افزوده به کار رود، دلیل آن این است که هدف از محاسبه ی سود حسابداری توزیع سود سهام بین سهامداران است و بنابراین برای جلوگیری از بیش نمایی جریان های خروجی سرمایه (مفهوم نگهداشت سرمایه و اصل احتیاط) از اصل تحقق درآمد پیروی می شود. در حالی که ارزش افزوده را باید فقط به عنوان معیار عملکرد، آن هم بدون توجه به ادعاهای واقعی سرمایه گذاران، محاسبه کرد.

۴- برای بهبود محتوای اطلاعاتی صورت ارزش افزوده، می توان ارزش افزوده را به طور خالص یا ناخالص ارائه کرد دلایل موافق و مخالفی در زمینه ی این که آیا ارزش افزوده باید به طور خالص یا ناخالص ارائه شود وجود دارد که بستگی به کاربرد خاص ارقام ارزش افزوده دارد. در مقایسه های بین المللی ترجیح داده می شود که ارزش افزوده بر حسب ناخالص محاسبه شود زیرا در آن صورت تفاوت روش های استهلاک دارایی های ثابت بین کشورهای مختلف بر تجزیه و تحلیل های بین المللی تاثیرگذار نیست. از لحاظ نظری، استهلاک باید به عنوان یک وارده (مانند مواد اولیه) در نظر گرفته



شود و بنابراین باید از ارزش افزوده کسر شود. افشای ارزش افزوده‌ی خالص و ناخالص، مربوط بودن صورت ارزش افزوده را به‌طور قابل ملاحظه‌ای افزایش می‌دهد.

۵- جهت تضمین قابلیت فهم و مربوط بودن صورت ارزش افزوده توضیحات بیشتری در مورد محتوا و موضوعات این صورت، لازم و ضروری است. مهم‌ترین این توضیحات می‌تواند ارائه‌ی اطلاعاتی در مورد تعداد کارکنان، ساعت کار، شاخص‌های قیمت باشد تا به تحلیل‌گران کمک کند به‌وسیله‌ی آن تجزیه و تحلیل‌های لازم را انجام دهند.

با توجه به مطالبی که در فوق بحث شد، ساختار زیر برای تهیه‌ی صورت ارزش افزوده مناسب به‌نظر می‌رسد.

\* لازم به ذکر است که ارزش افزوده از دو طریق جمع و تفریق قابل محاسبه است. روش تفریق را روش محاسبه غیرمستقیم و روش جمع را روش محاسبه مستقیم ارزش افزوده می‌گویند.

منابع

- 1- Jones Mike, A Stakeholder Society: Measuring the Value, Accountancy December 1996, pp 65
- 2- Haller Axel, Value Added Statement-time for renaissance, paper presentde at the eighth congress of Accounting educator in Paris, October 1997
- 3- Herve Stology and Haller Acel, Value added in Financial Accounting, Advances in International Accounting, Vol 11, 1998
- 4- Riahi-Belkaoui Ahmed, Value Added Reporting: Lessons for the United States, Quorum Books 1992 ■

# سیستم حسابداری مالی آرک

آموزش نامحدود . سه ماه پشتیبانی . کاراقتی مادام العمر

**ARK**

شرکت آرک

آفرینش رایانه کپتان آید

دفتر مرکزی: ۲۲۵۳۹۶۱

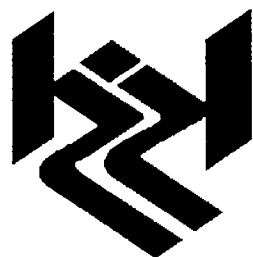
۲۲۵-۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۶۱

# جامعه حسابداران رسمی ایران

پیرو انتشار فهرست ۷۲ موسسه‌ی حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران در ماهنامه‌ی شماره ۱۴۷ "حسابدار" بدین وسیله فهرست ۲۲ موسسه‌ی جدید که از تاریخ انتشار مجله‌ی پیش‌گفته به ثبت رسیدند اعلام می‌شود.

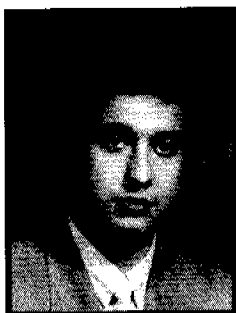
تلفن	نام شرکاء	موسسه حسابرسی
۸۴۲۱۶۰۵	قدرت... رهگذر، احمد زندی‌نژاد، قاید ندومی	آبیا حسابرسیان
۸۰۹۵۶۷۱	میرمجید ذاکر، مرتضی سلیمی سقاواز، علی اصغر متقی	آباد
۸۷۵۸۵۷۲	ناصر ایران‌نژاد، احمد حاجی‌زاده، غلامعلی نعیمی	آبان حساب
۸۹۰۱۴۹۶	سیدمحمد بزرگ‌زاده، محمد دل آرام، مجتبی غلامی	آریا روش
۸۰۰۰۸۷۱	علی ظریف‌گلزار، فریدون کشانی، جواد گورهرزاد	آزمون
۸۷۵۱۲۸۰	علی اسماعیلی شیرازی، غلامرضا ایروانیان، داود عبدالمحمدی سنجانی	آگاه‌گر تراز
۰۵۱۱۶۰۶۹۳۷۰	حسن سمیدی بیلندی، جمشید شاهرخی چمن‌آبادی، حمیدرضا فناد	آگاهان تراز طوس
۸۹۰۱۲۴۶	محمد جم، اصغر طهوری، بهزاد فیضی	آگاهان و همکاران
۸۷۱۰۱۵۸	سعیده حمیدی، تقی ولی‌سلطانی، اردشیر شهبندیان، علیرضا عطارچی، قاسم فلاح‌فینی، محمود مهدی پناه	احد اندیشیان
۸۸۴۳۰۱۴	سالار بابائی، ابراهیم شاکری، علی کمالی زارع، محمدتقی لک‌کمری	اعداد آراء
۴۲۱۹۰۹۹	حمید طبائی‌زاده فشارکی، داریوش فارسی منش، زادا... فتحی	بهروزآوران ژرف‌اندیش
۸۴۲۵۲۰۹	حسین خطیبیان، مرتضی رحمانی‌یگانه، تیرانداز شکیبیا	بهروش پارسا
۸۹۶۸۵۳۲	ابوالفضل تقوی، علیرضا عطارچی، داود علوی	پارس
۶۳۳۶۰۴	محمدهادی افشاری، سیدمحمد سعیدخلیلی، قاسم محبی	پژوهشگران اصول
۸۷۸۲۰۹۶	احمد ثابت مظفری، ابوالقاسم فخاریان، ایرج هادوی	تدوین و همکاران
۲۵۵۸۷۹۱	رضانعلی کیوانی، خسرو محمدی رودباری، علی نصیری نسب رنسنجانی	حسابدانان
۶۴۳۴۴۹۵	مصطفی دیلمی‌پور، عباس شجاعی، زادا... فتحی	دیلمی‌پور، شجاعی وفادار و همکاران
۸۹۵۱۳۶۷	محمود جوادی نسب، غلامعلی خسروی، لطفعلی لطفعلیان صارمی	روشنگر بصیر
۸۸۴۷۲۲۰	پرویز احمدی جزئی، محمدرضا سرافراز، مهران شاکری، پرویز نوبهاری شبستری	سنجه حساب
۸۸۴۷۵۲۵	قاسم ضرغامی، جعفر عوض‌پور، محمدقلی‌زاده	کاشفان
۸۸۰۴۹۴۱	جبرائیل بهاری، عبدا... شفاعت، محمد شوقیان	کاشفان حساب تهران
۴۲۳۴۴۳۰	عباس شاه‌تیر، سیدمحسن میرلوحی، عباسعلی نیک‌نفس	نیک اندیشیان آگاه

با پوزش: شماره تلفن موسسه‌ی ژرف‌بین در آگهی مندرج در ماهنامه‌ی ۱۴۷ حسابدار چاپ نشده است که بدین وسیله تصحیح می‌گردد.

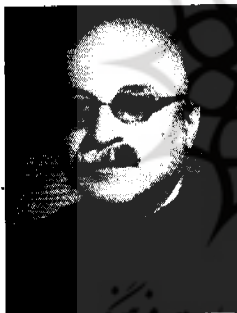


# اخبار انجمن

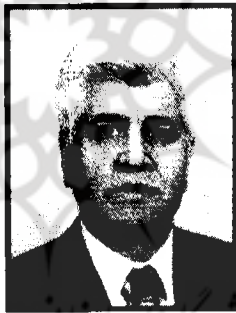
طبق اطلاع دبیرخانه انجمن، افراد زیر به عضویت انجمن پذیرفته شده‌اند:



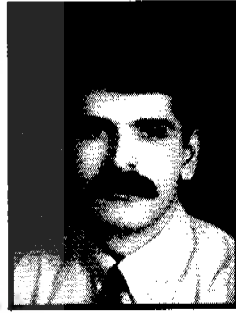
۳۰۰۲- مجتبی صفراول  
موسسه حسابرسی بیات  
رایان



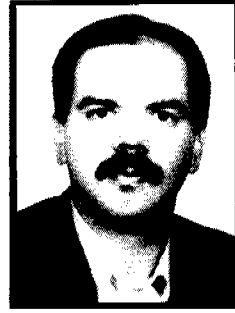
۳۰۰۱- مجتبی آقا سیدصادق  
وزارت امور اقتصادی و  
دارایی



۳۰۰۰- سعید زاهدی  
شرکت نارگان



۲۹۹۹- سیدسعید نبوی  
چکیده صنعت



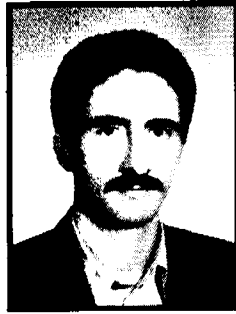
۲۹۹۸- حمیدرضا احمدیان  
شرکت صنایع پتر ایران



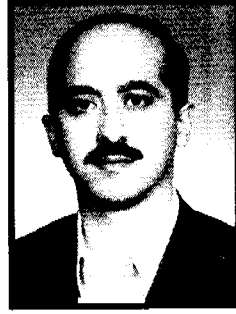
۳۰۰۷- فهیمه خسروشاهی  
آموزش و پرورش



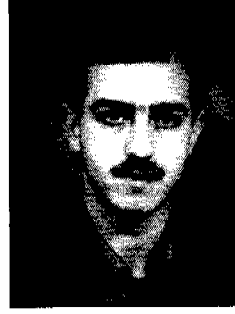
۳۰۰۶- صدیقه ملک محمدی  
موسسه حسابرسی نمودار



۳۰۰۵- محمد رحیمی  
شرکت برق منطقه‌ای تهران



۳۰۰۲- رضا ابراهیمی  
شرکت هواپیمایی ماهان



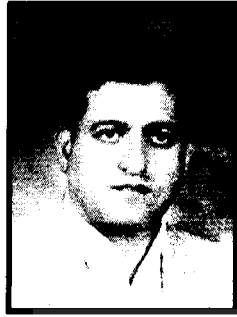
۳۰۰۳- جلیل مهاجری  
شرکت صنایع شیمیایی کرمان  
زمین



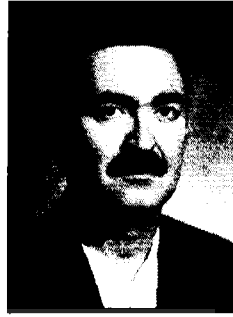
حسابداران مستقل جدید



جبرائیل بهاری  
موسسه حسابرسی کاشفان  
حساب تهران



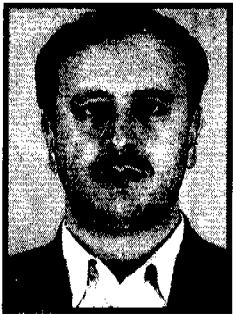
احمد ظفر پرنده  
موسسه حسابرسی و خدمات  
مدیریت ظفر و شرکاء



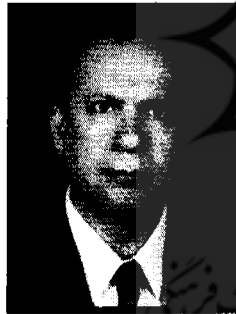
پرویز جوادی بوسجین  
شرکت کارگزاری خبرگان  
سهام



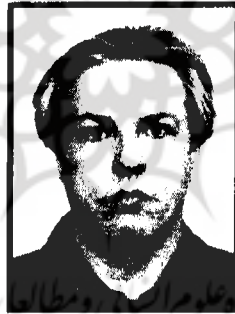
فرانک زرفشان  
موسسه حسابرسی و خدمات  
مدیریت پردازش



۳۰۱۲- مرتضی مولا  
دوست اصل  
شرکت راه آهن ایران



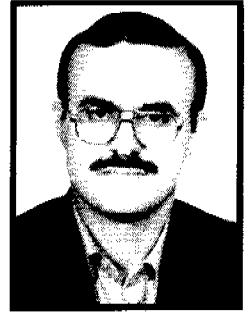
۳۰۱۱- اکبر ضریح الحسینی  
شرکت ول سروسیترایران



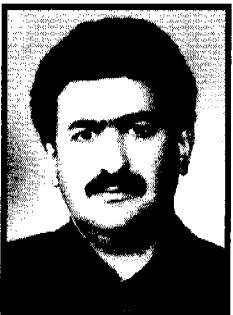
۳۰۱۰- عبدالحسین  
شمس احمدی  
شرکت مهندسی عمراب



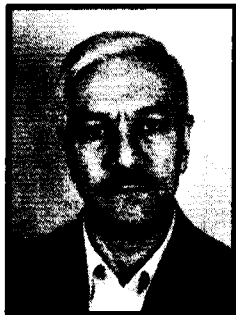
۳۰۰۹- صلاح الدین قوی پنجه  
شرکت لاستیک پارس



۳۰۰۸- محمدعلی ملاتی  
پاشاکی  
شرکت مدیریت پروژه های  
نیروگاهی ایران



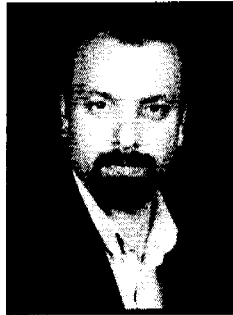
۳۰۱۷- ناصر اشکوری  
شرکت صنایع شیمیایی سینا



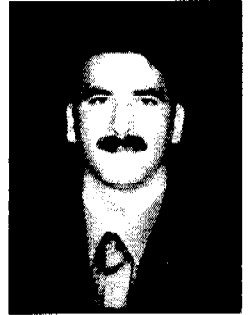
۳۰۱۶- محمد عارف پور



۳۰۱۵- حسن همتی  
عضو هیئت علمی دانشکده  
حسابداری و مدیریت



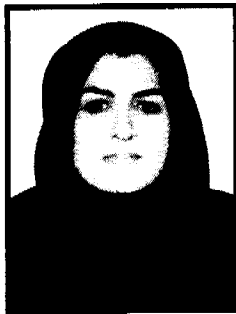
۳۰۱۴- سیامک مدیری  
شرکت توزیع نیروی برق  
مرکز تهران



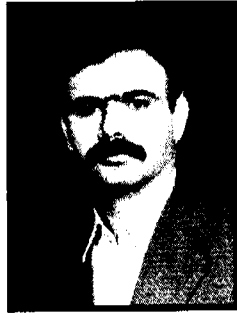
۳۰۱۳- ناصر طالبی  
موسسه حسابرسی و خدمات  
مالی ایران مشهود



۳۰۲۲- محمد شاهرخی  
وزارت امور اقتصادی و  
دارایی



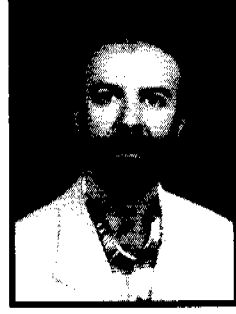
۳۰۲۱- نسرين فتحعلي  
شرکت ملی نفت ایران



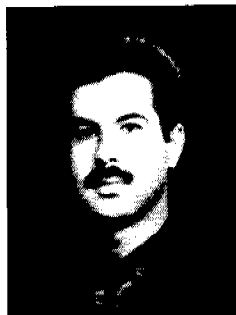
۳۰۲۰- علیرضا مهدی نژاد  
وزارت امور اقتصادی و  
دارایی



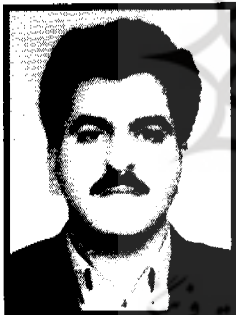
۳۰۱۹- سیروس لرستانی  
شرکت قدس پلاستیک



۳۰۱۸- فرهاد دولتشاهی  
مقدم  
شرکت داهیان



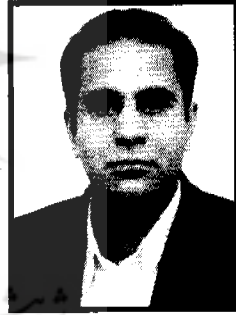
۳۰۲۷- عباس نیکچری  
شرکت تولیدی پیستون ایران



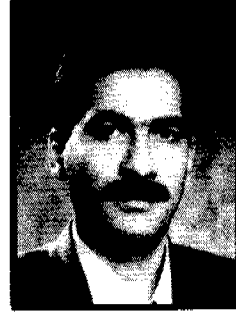
۳۰۲۶- علیرضا برادران  
شرکت لاستیک پارس



۳۰۲۵- سیدمسعود کرامت  
مقتدر  
موسسه حسابرسی رهیافت  
حساب تهران



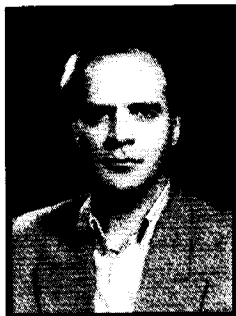
۳۰۲۴- حسن حجی زاده  
کلاته سالاری  
موسسه حسابرسی و مشاوره  
فردا پدید



۳۰۲۳- کریم طاهری  
موسسه حسابرسی و خدمات  
مدیریت کریم طاهری و  
همکاران



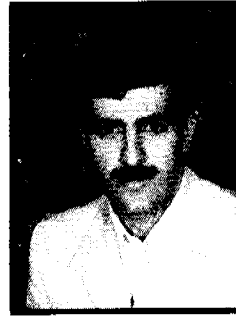
۳۰۳۲- ولی بصیری  
شرکت تولیدی شیشه‌های  
ایمن به‌نور



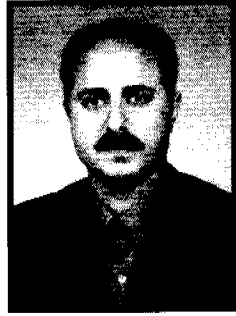
۳۰۳۱- محمد مردانی  
دانشگاه آزاد اسلامی



۳۰۳۰- غلامرضا قاسمی  
شرکت سرمایه‌گذاری صندوق  
بازنشستگی کشوری



۳۰۲۹- مجید شکوه‌منش  
شرکت کیوان دوچرخ نیکو



۳۰۲۸- حسن منتظری  
شرکت نوش مازندران



مرداد ۱۳۸۱

# حسابداران مستقل

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

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۴۶	علی اصغر خلیفی	۸۰۲۳۷۲۹	حسابرسی و خدمات مدیریت مجریان یویا
۴۷	داود خمارلو	۸۹۰۲۳۱۶	حسابرسی خیره
۴۸	بهرز داریش	۶۹۴۵۶۷	حسابرسی دش و همکاران
۴۹	محمدنبی داهی	۸۸۰۱۹۰۴	حسابرسی ممیز
۵۰	غلامرضا درباری	۸۹۰۰۵۲۸	حسابرسی فراز مشاور
۵۱	محمد دل آرام	۸۹۰۱۴۹۶	حسابرسی و خدمات مدیریت دل آرام
۵۲	غلامحسین دوانی	۸۸۴۵۴۶۶	حسابرسی و خدمات مدیریت دایا رایان
۵۳	علی دهدشتی	۶۷۰۴۴۲۵	حسابرسی طوس
۵۴	غلامحسین دهدشتی اخوان	۲۲۸۰۷۱	حسابرسی دهدشتی و همکاران (اهواز)
۵۵	عباسعلی دهدشتی نژاد	۸۹۰۹۷۱۸	حسابرسی رایبند
۵۶	مصطفی دلیلی پور	۲۰۴۶۹۶۱	حسابرسی و مدیریت دلیلی پور و همکاران
۵۷	محمدعلی رادمان	۸۰۳۰۶۴۴	حسابرسی هدف
۵۸	محمد رامین فر	۲۴۴۱۴۹۳	حسابرسی و خدمات مدیریت دادور
۵۹	سیروس رحمانی	۸۷۸۳۲۲۳	حسابرسی سیروس
۶۰	مرتضی رحمانی یگانه	۸۴۵۲۰۰۹	حسابرسی تبدیل حساب
۶۱	حسین رضائی	۸۸۰۰۱۲۳	حسابرسی رضائی و همکاران
۶۲	عبدالحسین رهبری	۸۳۰۷۹۲۸	حسابرسی بیات رایان
۶۳	مهران ریحانی	۲۰۶۴۲۹۰	حسابرسی و خدمات مالی چکان حساب اندیشان
۶۴	غلامرضا زریابی لنگرودی	۴۴۳۶۰۲۱	حسابرسی و خدمات مدیری اعدادرس
۶۵	محمدحسن زرین فکر	۸۹۷۷۷۷۲	حسابرسی رهیافت حساب تهران
۶۶	علیرضا زندیابارتیسی	۸۲۳۸۶۲۳	حسابرسی آگاه حساب
۶۷	منوچهر زندی	۸۷۲۱۲۶۹	حسابرسی و بهبود سیستمهای مدیریت
۶۸	محمدتقی سلیمان نیا	۸۰۶۳۲۷۴	حسابرسی و خدمات مالی همیار حساب
۶۹	مهدی سوادلو	۲۳۵۲۲۰۲	حسابرسی شاخص نگر و همکاران
۷۰	ساروش سهیلی	۸۹۰۲۳۱۶	حسابرسی خیره
۷۱	حسین سیادت خو	۸۸۰۱۹۰۴	حسابرسی ممیز
۷۲	سیدمهدی سیدمهدی	۶۷۰۴۴۲۵	حسابرسی طوس
۷۳	واقفک مسیحی شاه نظریان	۸۳۰۲۳۱۶	حسابرسی نواندیشان
۷۴	محمدعلی شعبانی سبزه میدان	۶۷۰۴۴۲۵	حسابرسی طوس
۷۵	نریمان شهربانی	۸۰۶۳۲۷۴	حسابرسی و خدمات مالی همیار حساب
۷۶	عبداله شفاعت	۵۵۵۳۰۷۰	موسسه حسابرسی حقایق- تبریز
۷۷	تیرانداز شکیبا	۷۸۰۲۰۴۴	حسابرسی هزینه یاب
۷۸	منصور شمس احمدی	۸۳۰۹۱۰۰	حسابرسی شاهدان
۷۹	فرانک زرفشان	۸۱۲۷۹۱۲	حسابرسی و خدمات مدیریت پردازش
۸۰	رضا شمس زهرایی	۸۲۳۸۶۲۳	حسابرسی آگاه حساب
۸۱	محمد شوقیان	۸۸۰۴۹۴۱	حسابرسی شوقیان و همکاران
۸۲	اردشیر شهیندیان	۸۸۹۹۷۷۲	حسابرسی شهیندیان و همکاران
۸۳	فرزاد شهدادفرد	۸۳۰۵۳۹۱	حسابرسی بهمند
۸۴	محمود شهنشاهی پور	۸۹۰۹۷۱۸	خدمات مدیریت و حسابرسی رایبند
۸۵	امیر شهلانی مقدم	۸۹۰۳۹۴۹	حسابرسی و خدمات مدیریت آراء
۸۶	فریده شیرازی	۸۷۵۲۷۴۸	حسابرسی بهرادمنار
۸۷	پرویز صادقی	۸۸۹۲۰۲۶	حسابرسی فراز مشاور
۸۸	حسن صالح آبادی	۸۴۱۱۵۰۵	حسابرسی اصول پایه
۸۹	محمد رضا صداقت نقرشی	۸۳۰۵۹۱۸	حسابرسی محمودی و همکاران
۹۰	سعید صدرائی نوری	۲۲۲۰۰۶۹	حسابرسی صدرالمیزان
۹۱	قاسم ضرغامی	۸۸۲۷۵۵۶	حسابرسی کاشفان
۹۲	حمید طباطبائی زاده فشارکی	۴۲۱۹۰۹۹	حسابرسی به روز آوران
۹۳	اصغر ظهیری	۸۹۰۳۹۰۰	حسابرسی آگاهان و همکاران
۹۴	احمد ظفر پرنده	۲۰۱۱۳۷۴	حسابرسی و خدمات مدیریت فخر و شرکاء
۹۵	بیژن عبداللهی نمین	۸۹۰۹۷۸۰	حسابرسی و خدمات حسابداری نیک روشان
۹۶	سیدحسین عربزاده	۶۹۴۵۶۷۵	حسابرسی دش و همکاران
۹۷	فیروز عربزاده	۳۳۱۲۷۷۸	حسابداری و حسابرسی خیره تبریز
۹۸	علیرضا عطفوفی	۸۷۸۵۷۶۵	حسابرسی ایران مشهود
۹۹	سید داود علوی	۸۸۸۵۲۲۳	حسابرسی پارس
۱۰۰	نعمت الله علیخانی راد	۸۹۰۲۳۱۶	حسابرسی خیره
۱۰۱	جعفر عوض پور	۸۸۲۷۵۵۶	حسابرسی کاشفان
۱۰۲	دکتر بهرام غیائی	۸۹۰۹۷۱۸	حسابرسی مختصا و همکاران
۱۰۳	کامبیز غیائی	۸۰۳۸۳۷۹	حسابرسی احتساب
۱۰۴	هورشنگ غیبی	۸۹۷۷۷۷۲	حسابرسی رهیافت حساب تهران

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۱*	سورن ابوس	۸۳۰۲۳۱۶	حسابرسی نواندیشان
۲*	رضا آتش	۸۳۰۵۳۹۱	حسابرسی بهمند
۳*	محمد رضا آرون	۴۲۳۴۰۶۵	موسسه حسابرسی ذخایر
۴	مهرداد آل علی	۸۸۰۲۶۳۹	حسابرسی آزموگان
۵*	پورو آواکیانس	۲۰۱۴۱۹۲	حسابرسی پیش آگاه
۶*	بهرز ابراهیمی	۸۷۵۲۷۴۹	حسابرسی بهرادمنار
۷	امیرحسین ابیطی نائینی	۶۶۸۷۶۰۰	سیاهان تراز- اصفهان
۸*	مرتضی احمدی شیرازی	۸۷۴۵۱۴۱	حسابرسی و خدمات مالی خرگان حبیب
۹	عباس اختیاری	۸۳۰۷۹۲۸	موسسه حسابرسی بیات رایان
۱۰*	حمیدرضا ارجمندی	۸۸۹۰۱۲۰	حسابرسی و مشاوره فردا پدید
۱۱*	عباس اسرارحقیقی	۸۸۳۵۲۰۷	حسابرسی بیداران
۱۲*	عبدالجواد اسلامی	۸۹۷۷۷۷۲	حسابرسی رهیافت حساب تهران
۱۳*	حسن اسمانی	۸۷۲۱۲۶۹	حسابرسی و بهبود سیستمهای مدیریت
۱۴*	سیدعباس اسماعیل زاده پاکدامن	۸۷۹۱۴۹۹	موسسه حسابرسی ایران مشهود
۱۵*	بهزاد افشارهور	۸۹۰۱۲۴۶	حسابرسی آگاهان و همکاران
۱۶*	علی امانی	۸۸۴۵۶۶۶	حسابرسی و خدمات مدیریت دایا رایان
۱۷*	یداله امیدواری	۸۳۰۶۹۱۱	حسابرسی بیداران
۱۸*	فریبرز امین	۸۹۰۹۷۱۸	خدمات مدیریت و حسابرسی رایبند
۱۹*	فریدون ایزدیناه	۸۹۷۷۷۷۲	حسابرسی رهیافت حساب تهران
۲۰*	نریمان ایلخانی	۸۹۰۰۵۲۸	شرکت راهبرد ارقام
۲۱*	میلتن ایوان کریبیان	۶۹۴۵۶۷۲	حسابرسی دش و همکاران
۲۲	سیدمحمد بزرگ زاده	۸۶۶۶۲۸	حسابرسی شهرپور
۲۳	چیرائیل بهاری	۵۵۳۳۵۷۰	حسابرسی کاشفان حساب تهران
۲۴*	راضیه بهفروزی	۸۸۰۲۹۳۲	حسابرسی و خدمات مدیریت آراء
۲۵*	اصغر بهنیا	۶۲۱۳۴۵	حسابرسی امجد
۲۶*	منوچهر بیات	۸۳۰۷۹۲۸	حسابرسی بیات رایان
۲۷*	حمزه پاک نیا	۹۷۵۲۳۸۳	حسابرسی تفسیر
۲۸*	مهران پروز	۸۷۵۲۷۴۷	حسابرسی بهرادمنار
۲۹*	سعید تاج پخش	۲۴۱۰۰۵۳	حسابرسی واگردان
۳۰*	عبدالحسین تجلی	۸۹۰۹۷۹۳	حسابرسی نیک روشان
۳۱*	حسن تنگ عیش	۸۰۲۲۴۴۷	حسابرسی و خدمات مدیریت تدوین روش
۳۲*	محمدحسین توکلی	۸۹۷۷۷۷۲	حسابرسی رهیافت حساب تهران
۳۳*	احمد ثابت مظفری	۸۸۴۶۶۶۱	حسابرسی تدوینکو
۳۴	حبیب جامعی	۸۷۸۹۴۳۶	حسابرسی امیم
۳۵*	ابراهیم جعفریان	۲۲۲۰۱۶۰	حسابرسی هوشمند یار
۳۶*	محمد جم	۸۹۰۱۲۴۶	حسابرسی آگاهان و همکاران
۳۷*	علیرضا جم	۸۸۴۸۲۶۲	حسابرسی بیات رایان
۳۸*	سعید جمشیدی فرد	۸۵۵۰۲۹۹	حسابرسی روشنگران
۳۹*	مجتبی جواهر نشان	۸۲۶۷۹۱۲	حسابرسی پردازش
۴۰*	مصطفی جهانبانی	۶۰۷۳۰۴۰	حسابرسی و خدمات مدیریت رهیافت مشهد
۴۱*	دکتر یحیی حساس یگانه	۸۷۹۶۴۵۹	حسابرسی یگانه و همکاران
۴۲	ولی حسینی طالقانی	۸۸۰۱۹۰۴	حسابرسی ممیز
۴۳	کریم حسین آبادی	۸۸۴۸۲۶۲	حسابرسی بیات رایان
۴۴*	حسن حیاطشاهی	۲۲۷۸۷۶۴	حسابرسی رمز
۴۵*	اصغر خرمی دیزجی	۷۶۲۳۵۲	حسابرسی و خدمات مدیریت حساب گستر یویا



ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۱۰۵	ابوالقاسم فخاریان	۸۷۷۸۵۰۹	حسابرسی تدوینکو
۱۰۶	جمشید فراروی	۸۷۸۲۰۹۶	حسابرسی تدوینکو
۱۰۷	فرهاد فرزاد	۸۸۰۳۴۶۵	حسابرسی آزمون دگان
۱۰۸	فرزاد فرزند پروچنی	۸۸۲۴۸۸۷	حسابرسی نوگا
۱۰۹	پهزاد فیضی	۸۹۰۱۲۴۶	حسابرسی آگاهان و همکاران
۱۱۰	حسین قاسمی روچی	۸۳۰۸۷۵۴	حسابرسی آزمون سامانه
۱۱۱	رضا قندی	۸۰۳۲۹۶۹	حسابرسی وثیق
۱۱۲	حسین کاموسی	۸۹۰۰۵۲۸	حسابرسی فراز مشاور
۱۱۳	علیرضا کریمی طار	۸۳۰۲۷۱۶	حسابرسی بهداوران
۱۱۴	فریدون کشانی	۸۰۰۰۸۷۱	حسابرسی آزمون
۱۱۵	مجید کشورپزوه لنگرودی	۸۷۱۷۶۵۰	حسابرسی شراکت
۱۱۶	محمد رضا گلچین پور	۸۷۹۱۴۳۷	حسابرسی ایران مشهود
۱۱۷	سید رضا گلستانی	۴۰۸۵۳۲۰	حسابرسی سهامی مهیز
۱۱۸	جواد گوهرزاد	۸۰۰۰۸۷۱	حسابرسی آزمون
۱۱۹	سیروس گوهری	۸۷۱۷۶۵۰	حسابرسی شراکت
۱۲۰	مسعود مبارک	۸۰۶۳۲۷۴	حسابرسی و خدمات مالی همیار حساب
۱۲۱	عبدالمجید محلاتی کامبینی	۸۷۴۱۱۷۹	حسابرسی محلاتی و همکاران
۱۲۲	نادر محمدپور	۹۸۷۶۵۴	حسابرسی نادر
۱۲۳	جهانگیر محمدی فر	۸۷۸۸۰۱۳	حسابرسی هزیران
۱۲۴	ناصر محمودزاده احمدی نژاد	۸۷۹۵۰۸۳	حسابرسی صندوق بازنشستگی
۱۲۵	نصرالله مختار	۸۹۰۳۴۹۶	حسابرسی مختار و همکاران
۱۲۶	ابوالقاسم مرآتی	۸۸۲۶۶۸۴	حسابرسی بیات رایان
۱۲۷	رضا مستاجران	۸۸۴۵۴۶۶	حسابرسی و خدمات مدیریت حسام
۱۲۸	علیرضا مستغانی	۶۱۳۸۵۲	حسابرسی کاربرد تحقیق - اصفهان
ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۱۲۹	عبدالکریم مستوفی زاده	۴۶۴۶۴۸۵	حسابرسی مستوفی زاده و همکاران
۱۳۰	علی مشرقی آرنی	۸۳۰۵۲۹۲	حسابرسی بهمند
۱۳۱	همایون مشیرزاده	۸۹۰۳۴۹۶	خدمات مدیریت و حسابرسی رایبند
۱۳۲	زهرا مطلب زاده	۸۷۴۱۱۷۹	حسابرسی محلاتی و همکاران
۱۳۳	رضا معظمی	۸۹۰۰۸۱۲	حسابرسی کاربرد ارقام
۱۳۴	اکبر منفرد	۲۰۵۴۲۷۴	حسابرسی منفرد و همکاران
۱۳۵	هوشنگ منوچهری	۸۴۱۱۵۰۵	حسابرسی اصول پایه
۱۳۶	ابراهیم موسوی	۸۴۲۳۵۳۴	حسابرسی اصول پایه
۱۳۷	عبدالمیر میرآب	۶۴۶۶۴۸۰	حسابرسی ادیب
۱۳۸	پرویز میرآرمندهی	۸۸۰۴۵۱۹	حسابرسی خیره
۱۳۹	متصور میرزاخانی نافچی	۶۱۵۴۷۴	حسابرسی کاربرد برگ پهروش
۱۴۰	حمید ناموری	۸۷۸۲۰۹۶	خدمات حسابداری و حسابرسی تدوینکو
۱۴۱	ایرج نجفیان	۸۴۲۸۲۰۶	حسابرسی ایران یاور
۱۴۲	علی اصغر نجفی مهری	۸۳۰۸۷۵۴	حسابرسی آزمون سامانه
۱۴۳	عبدالرضا نوربخش	۷۵۳۷۹۴۴	حسابرسی آزمون سامانه
۱۴۴	محمدحسین واحدی	۶۲۱۳۴۵	حسابرسی امجد (اصفهان)
۱۴۵	محمود واحدی	۶۹۴۵۴۶۵	حسابرسی دس و همکاران
۱۴۶	اکبر وقارکاشانی	۸۰۲۳۷۲۹	حسابرسی و خدمات مدیریت مجریان پویا
۱۴۷	ایرج هادی	۸۷۸۲۰۹۶	حسابرسی تدوینکو
۱۴۸	اصغر هشی	۸۳۰۵۳۹۱	حسابرسی بهمند
۱۴۹	عباس هشی	۸۳۰۰۶۸۴	حسابرسی بهمند
۱۵۰	کارو هوانسیان فر	۸۳۰۲۳۶۶	حسابرسی نوآندیشان
۱۵۱	قاسم یاحقی	۷۵۲۳۶۷۸	حسابرسی همگامان کیش
۱۵۲	یوسف زاده	۸۷۵۲۷۴۷	حسابرسی بهرامدستان

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۱	ایرج پورحسین اکبری	۸۹۰۳۱۹۰	وزارت صنایع
۲	خسرو پورمعمار	۸۰۳۰۶۴۴	کارگزاری پارس نمودگر
۳	پرویز چوادی بوسجین	۸۷۹۸۰۲۳	شرکت کارگزاری خبرگان سهام
۴	حسین حریری	۸۸۹۹۸۱۸	شرکت ماشین آلات صنایع نفت
۵	بهروز خالق ویردی	۸۸۸۹۲۴۲	شرکت سرمایه گذاری تأمین اجتماعی
۶	امیرعلی خانخلیلی	۸۲۶۷۹۱۲	کارگزاری خبرگان سهام
۷	هوشنگ خستونی	۸۷۷۵۲۶۱	بانک پارسیان
۸	اسپیک دراستپانیانس	۴۰۲۰۵۲۱	شرکت رزیتان
۹	سروش زینلی یزدی	۸۳۰۶۷۵۱	بانک تجارت
۱۰	ناصر سالار	۸۹۰۴۲۲۶	شرکت کشت و صنعت دشت زر
۱۱	غلامرضا سلامی	۸۷۳۹۳۵۸	شرکت کشت و صنعت دشت زر
۱۲	فرامرز شایگان	۶۳۳۶۳۹۱	شرکت آرات
۱۳	سیامک شهریاری	۸۷۵۱۹۰۹	شرکت آرات
۱۴	شهرام شهیری	۶۷۱۷۲۱۷	شرکت سهم آنا
۱۵	هوشنگ شیروایی	۸۹۰۷۰۸۸	شرکت کروپ ایران
۱۶	احمد عیانی کویانی	۸۰۸۵۹۴۹	شرکت سرمایه گذاری آینده نگر
۱۷	خسرو فخیم هاشمی	۶۷۲۰۲۳۶	شرکت شیشه همدان
۱۸	محمود قدس	۷۵۰۸۴۶۳	شرکت کارگزاری سهام یزویان شایان
۱۹	محمدابراهیم قربانی فرید	۸۸۲۸۲۲۲	شرکت عالی فرد
۲۰	سهراب کارگر معمولی رفتار	۸۷۱۴۵۶۸	شرکت توسعه صنایع بهشهر
۲۱	بهرام کلانترپور	۶۶۲۹۲۱۴	شرکت توسعه صنایع بهشهر
۲۲	محمود گلرخی	۸۹۰۲۰۶۴	شرکت سرمایه گذاری گروه صنعتی رنا
۲۳	پرویز گلستانی	۸۸۴۵۴۶۶	شرکت توسعه صنایع هوایی سائنا
۲۴	علی مستاجران	۸۷۳۹۳۵۸	شرکت سرمایه گذاری آینده نگر
۲۵	امین محبویی	۲۰۴۳۰۰۸	سازمان مدیریت صنعتی - بخش مشاوره
۲۶	مجید میراسکندری	۶۴۶۶۳۹۵	شرکت یزدیاف
۲۷	حمیدرضا نقی زاده	۸۸۳۳۸۵۵	وزارت صنایع شرکت احداث صنعت
۲۸	ایرج نیک نژاد	۲۶۷۲۲۳	شرکت سرمایه گذاری نوید
۲۹	فریدون وحدتی نیکزاد		
۳۰	بهروز وقتی		

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن
۱	هرمز ایزدگنسب	۸۷۳۷۳۰۶
۲	سیدمحسن حجازی	۲۰۲۲۰۰۵
۳	مرتضی حجازی	۸۷۷۸۸۱۱
۴	حسن خدانی	۸۷۷۸۸۱۱
۵	حسین خطیبیان	۸۷۷۴۲۲۵
۶	قدرت اله رهگذر	۸۷۰۲۰۲۵

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن
۱	جعفر باقری	۲۴۱۷۹۵
۲	هوشنگ تسلیمی	۸۷۲۶۰۰۱
۳	محمد رضا تواری	۸۷۲۶۱۰۸
۴	مصطفی جان نثاری	۳۶۶۷۳۵
۵	محمدحسن سعادتیان	۸۷۳۳۲۲۰
۶	احمد شلهچی	۸۷۲۶۱۱۰
۷	سیروس شمس	۸۷۱۳۷۹۰

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن
۸	محمدباقر محمدی	۸۸۸۶۲۲۸
۹	رسول محمدی سالک	۶۴۰۷۱۳۷
۱۰	شیرین مشیرفاطمی	۸۰۷۷۱۶۰
۱۱	علی هاشم نژادشیرازی	۸۰۶۳۲۳۲

\* ردیف های ستاره دار عضو جامعه حسابداران رسمی ایران نیز می باشند.



درازای هر خودرو). بی شک از نظر مقیاس کارایی وضعیت کارخانهی هوندا در به کارگیری نیروی انسانی به مراتب از جیپ بهتر است.

تعاریفی که در متون تخصصی مربوط به حسابرسی عملیاتی از کارایی ارائه می شود با تعریف بالا سازگار است. رایدن کارایی را معادل روش عملیات تلقی می کند و آن را به عنوان ایفای وظیفه یا مسئولیت با صرف حداقل تلاش معرفی می کند. کسلر و کراکت کارایی را چگونگی دست یابی به اهداف خصوصاً انتخاب روش ها و فنون برای ترکیب منابع جهت حداقل کردن نسبت مخارج به ارزش ستانده می دانند.

طبق مصوبات کمیتهی حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی کارایی عبارت است از "نسبت نتایج به دست آمده از عملیات (ستانده) به منابع مصرف شده (داده). عملیات کارا عملیاتی است که با استفاده از روش های بهینه، حداکثر بازده (ستانده) را با صرف حداقل منابع (داده) تأمین کند."

### صرفه ی اقتصادی

تعاریف ارائه شده از اثربخشی و کارایی در نوشته های مدیریتی و حسابرسی عملیاتی قرابت و شباهت زیادی به هم دارند. اما در تعریف صرفه ی اقتصادی این همگونی و اتفاق نظر کم تر مشاهده می شود. رایدن صرفه ی اقتصادی را در کاهش هزینه ی تهیه منابع می داند. از نظر رایدن مسائلی مانند خرید با پایین ترین قیمت، برکناری نیروی کار اضافی، استفاده نکردن از تجهیزات گران غیر ضروری، و جلوگیری از ضایعات از مصادیق صرفه ی اقتصادی است. اما کسلر و کراکت، صرفه ی اقتصادی را در چارچوب زمانی بلندمدت تعریف می کنند و آن را استفاده ی اثربخش و کارا از منابع با دید سودآوری بلندمدت می دانند. این تعریف چندان پذیرفتنی نیست، چرا که

هر سازمان براساس ایده ی تداوم حیات باید هر سه جزء اثربخشی، کارایی و صرفه ی اقتصادی را با نگاه به آینده تفسیر و اعمال کند. کمیته ی حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، صرفه ی اقتصادی را "تلاش در جهت حداقل کردن هزینه ی تحصیل و استفاده از منابع با حفظ کیفیت مناسب" تعریف کرده است. بعضی از شرکت ها موفقیت خود را در همین قالب بیان می کنند. شرکت یونیون کار باید پس از بازسازی فرایند تولیدی خود ظرف سه سال هزینه های ثابتش را ۴۰۰ میلیون دلار کاهش داد. شرکت هوخست ظرف دو سال ۷۰ میلیون دلار در هزینه های صرفه جویی کرد. این موارد نمونه هایی از صرفه جویی است که شرکت های ما باید به آن توجه کنند و با اهمیت دادن به صرفه ی اقتصادی، هزینه های خود را بکاهند.

ارائه کنندگان خدمات حسابرسی عملیاتی اگرچه اصطلاح حسابرسی عملیاتی آن را به حرفه ی حسابرسی مستقل نزدیک می سازد اما این خدمات را اشخاص دیگری هم ارائه می کنند. در داخل شرکت ها، وظیفه ی حسابرسی عملیاتی را می توان به حسابرسان داخلی محول کرد مشروط بر این که حسابرسان داخلی توان انجام آن را داشته باشند. در بعضی شرکت ها در عمل اشخاص کم صلاحیت را به بخش حسابرسی داخلی می فرستند؛ بدیهی است چنین واحدی اساساً برای انجام خدمات حسابرسی عملیاتی مناسب نیست.

حسابرسان مستقل نیز خدمات حسابرسی عملیاتی را انجام می دهند. موسسات حسابرسی مستقل از یک سو چون با شرکت های مختلف سر و کار دارند و تجارب مفیدی را از تنوع کاری خود می آموزند و از سوی دیگر چون با فرایندهای منظم رسیدگی، مستندسازی و

گزارشگری سر و کار دارند، بنابراین نیروهای مفیدی را برای انجام حسابرسی عملیاتی در اختیار دارند.

واحدهای خدمات مدیریت که تخصص آنها حسابرسی مستقل نیست نیز در زمینه ی حسابرسی عملیاتی فعالیت دارند و می توانند در این راستا به مدیران کمک کنند.

یافته های یک تحقیق نسبتاً محدود که از ۵۳ شرکت به عمل آمد نشان می دهد که سهم مؤسسات حسابرسی در ارائه ی خدمات حسابرسی عملیاتی قابل توجه است.

### فرایند حسابرسی عملیاتی

حسابرسی عملیاتی براساس تعریف باید از فرایندی منظم برخوردار باشد. این فرایند را کار گروه حسابرسی عملیاتی و مدیریتی شامل ۶ مرحله می داند: ۱- طرح ریزی، ۲- تدوین برنامه ی حسابرسی، ۳- اجرای عملیات، ۴- ارزیابی نتایج و تدوین پیشنهادها، ۵- گزارشگری، و ۶- پیگیری.

### مرحله ی برنامه ریزی

هدف این مرحله، کسب اطلاعات کلی درباره ی واحد مورد رسیدگی به منظور تصمیم گیری در مورد پذیرش کار و انجام برنامه ریزی به منظور دست یابی به هدف های حسابرسی عملیاتی است. مرحله ی برنامه ریزی از اهمیت ویژه ای برخوردار است زیرا حسابرس با استفاده از روش های مناسب، شناخت کافی نسبت به عملیات واحد مورد حسابرسی به دست می آورد و نقاط بحرانی اساسی، هدف و دامنه ی کار، زمان و بودجه ی مورد نیاز را مشخص می کند.

برنامه ریزی خود از پنج بخش شامل شناخت مقدماتی، شناخت کلی وضعیت واحد مورد حسابرسی، شناخت عوامل

محیطی، تعیین دامنه و هدف حسابرسی و بودجه‌بندی و قرارداد حسابرسی تشکیل می‌شود. در مرحله‌ی برنامه‌ریزی تبادل نظر با مدیریت جهت تعیین دامنه و هدف حسابرسی بسیار با اهمیت است.

#### مرحله‌ی تدوین برنامه

برنامه‌ی حسابرسی دستورالعمل گردآوری و ارزیابی شواهد به منظور دستیابی به هدف‌های حسابرسی است. در برنامه‌ی حسابرسی روش‌های گردآوری، نوع، ماهیت و زمان آزمون شواهد و اندازه‌ی نمونه‌های مورد بررسی می‌آید. برنامه‌ی حسابرسی همانند نقشه‌ای راهنما به حسابرس کمک می‌کند تا راه خود را از بین انبوه اطلاعات و پرونده‌ها بیابد. اهمیت برنامه برای حسابرسان همانند اهمیت نقشه برای دریانوردان است.

#### مزایای برنامه‌ی حسابرسی

مزایای برنامه‌ی حسابرسی عبارتند از:

- ارائه‌ی طرح منظم برای اجرای عملیات حسابرسی ضمن برقراری ارتباط مناسب بین اعضای تیم.
- مبنای تقسیم‌کار.
- راهنمای حسابرسان در گردآوری و ارزیابی شواهد و کاهش خطر فراموش شدن مراحل کار.
- ایجاد امکان نظارت بر کار حسابرسان.
- آموزش حسابرسان؛
- مستندسازی کار؛
- ارائه‌ی اطلاعات درباره‌ی کار به گروه‌های بعدی.

#### مرحله‌ی اجرای عملیات

حسابرس در این مرحله براساس برنامه‌ی حسابرسی با انتخاب، تجزیه و تحلیل، تفسیر و مستندسازی اسناد، مدارک و اطلاعات مورد نیاز، شواهد لازم را به عنوان پشتوانه‌ی گزارش خود، گردآوری

می‌کند. اجرای برنامه‌ی حسابرسی دربرگیرنده‌ی دو قسمت است:

الف. اجرای برنامه‌ی حسابرسی مربوط به آزمون سیستم کنترل داخلی با هدف ارزیابی طراحی و اجرای سیستم به نحو مطلوب، توجه به بازخوردها، و انجام اقدامات اصلاحی.

ب. اجرای برنامه‌ی حسابرسی آزمون‌های عمقی با هدف گردآوری شواهد بیشتر تا حدی که بتواند پشتوانه‌ی کاملی برای یافته‌های حسابرس باشد.

فنون معمول در مرحله‌ی اجرای عملیات عبارتند از:

- ۱- مصاحبه، ۲- پرسش‌نامه، ۳- بررسی مدارک، ۴- مشاهده‌ی عملیات، ۵- تجزیه و تحلیل نسبت‌ها و روندها، و ۶- تهیه‌ی نمودارهای سیستمی و عملیاتی.

#### مرحله‌ی ارزیابی نتایج و ارائه‌ی پیشنهادها

حسابرس در مرحله‌ی اجرای عملیات نارسایی‌های مهم را با گردآوری شواهد کافی شناسایی می‌کند. حسابرس باید براساس این شواهد مدیریت را متقاعد کند که مشکلات وجود دارد و برای بهبود عملیات به اصلاحاتی نیاز است. پس از جمع‌بندی نتایج رسیدگی‌ها و اطمینان یافتن از واقعی بودن نارسایی‌ها باید علل و آثار آنها شناسایی و نهایتاً راهکارهای مناسب پیشنهاد شود.

#### ارزیابی نتایج

فرایند ارزیابی نتایج معمولاً شامل چهار مرحله است: ۱- شناسایی نارسایی‌ها، ۲- شناسایی علل نارسایی‌ها، ۳- تعیین آثار کمی و کیفی نارسایی‌ها، و ۴- تبادل نظر با مدیران واحد مورد حسابرسی درباره‌ی علل و آثار نارسایی‌ها.

#### شناسایی نارسایی‌ها

حسابرس برای شناسایی نارسایی‌ها

باید وضعیت فعلی (یا عملکرد) را با معیارهای مناسب مقایسه کند. انتخاب معیار مناسب از اهمیت زیادی برخوردار است. حسابرس برای تعیین معیارهای مناسب در مورد هر وضعیت خاص باید به شرایط محیطی و مختصات مطلوب برای واحد مورد حسابرسی توجه کافی نشان دهد. در این راستا توجه به مواردی نظیر قوانین و مقررات مربوط، قراردادها، آیین‌نامه‌ها، سیستم‌ها و روش‌ها، مقررات داخلی و خارجی، استانداردها و معیارهای صنعت، برنامه‌ها و جداول زمانی، برنامه‌ها و بودجه‌ها، و اصول مدیریت بهینه‌گیرینا پذیر است.

به‌طور کلی موارد پیش‌گفته به دو گروه اصلی شامل معیارهای درون سازمانی و معیارهای برون سازمانی تقسیم می‌شود. معیارهای اندازه‌گیری را ممکن است طرف قرارداد تعیین کند. چنانچه این معیارها وجود نداشته باشد در صورت توافق طرف قرارداد، حسابرس عملیاتی می‌تواند تعیین کند.

#### شناسایی علل نارسایی‌ها

ریشه‌یابی نارسایی‌ها، مهم‌ترین عامل مربوط به یافته‌های حسابرسی عملیاتی است. حسابرس باید عواملی را شناسایی کند که مسبب فعالیت‌های غیرکارا و غیراقتصادی است. در این رابطه حسابرس باید به دنبال علل واقعی باشد نه نشانه‌ها. مسئولیت حسابرس شناسایی دلایل اصلی انحراف از معیارهای مورد انتظار است. دلایل واقعی ممکن است مواردی نظیر نبود یا ضعف آموزش، انتظارات یا دستورات مبهم و به‌طور کلی نبود و ضعف سیستم‌ها و روش‌های کنترل مدیریت باشد. وظیفه‌ی حسابرس عملیاتی کمک به بهبود عملیات است و اتهام بستن به کارکنان واحد مورد حسابرسی می‌تواند اعتبار گروه حسابرسی را به خطر اندازد.

بعضی از علل احتمالی نارسایی‌ها عبارتند از: ۱- نبود، ابهام یا مناسب نبودن هدف‌ها؛ ۲- تضاد بین هدف‌های کارکنان با هدف‌های سازمان به خاطر نبود سیستم‌های تشویقی مناسب؛ ۳- نبود سیستم‌ها و روش‌های برنامه‌ریزی مناسب؛ ۴- ساختار سازمانی گمراه‌کننده، نامناسب یا نادرست؛ ۵- تفویض نادرست اختیارات؛ ۶- نبود سیستم پاسخ‌گویی مناسب؛ ۷- مدیریت و سرپرستی غیرکارا؛ ۸- سیاست‌ها، روش‌ها، آیین‌نامه‌ها و استانداردهای نامناسب، گمراه‌کننده، یا غیر عملی؛ ۹- نامناسب بودن روش‌های مربوط به مدیریت نیروی انسانی شامل استخدام، آموزش، ارزیابی، ارتقا و اخراج؛ ۱۰- مخدوش بودن ارتباطات درون و برون سازمانی؛ و ۱۱- کمبود منابع.

تعیین آثار کمی و کیفی نارسایی‌ها پس از شناسایی علل نارسایی‌ها باید اثر آنها بر عملیات مشخص شود. صرفه‌ی اقتصادی، کارایی و اثربخشی معیارهای مناسبی برای تعیین آثار نارسایی است. آثار معمولاً به صورت کمی قابل استفاده است اما اگر تعیین آثار کمی عملی نباشد دست‌کم باید توضیحاتی مفید و مناسب در مورد پیامد نارسایی‌ها ارائه شود. حسابرس در شناسایی علل و آثار نارسایی‌ها باید محتاطانه عمل کند و در صورت لزوم از کارشناسان ذی‌صلاح استفاده کند.

تبادل نظر با مدیران واحد مورد حسابرسی حسابرس از طریق تبادل نظر با مدیران واحد مورد حسابرسی می‌تواند در مورد صحت و دقت شواهد گردآوری شده و علل و آثار نارسایی‌ها اطمینان بیشتری کسب کند. گفتگوی برنامه‌ریزی شده با مدیران، جو مناسبی را بین حسابرس و واحدهای مورد حسابرسی به وجود می‌آورد و مدیران را ترغیب می‌کند با تعهد و جدیت کامل در شناسایی علل و آثار نارسایی‌ها به

حسابرس کمک کنند. مدیران با تبادل نظر، با حسابرس برای پذیرش نظرات وی آمادگی می‌یابند. این امر، واکنش‌های منفی را به کم‌ترین حد می‌رساند.

تدوین پیشنهاد  
مراحل تدوین پیشنهاد عبارتند از: ۱- تعیین راه‌کارهای مختلف برای برطرف کردن نارسایی‌ها (به کمک کارشناسان)؛ ۲- تبادل نظر با مدیران واحد مورد حسابرسی درباره‌ی راه‌کارهای پیشنهادی؛ و ۳- تجزیه و تحلیل راه‌کارها و انتخاب مناسب‌ترین آنها.

پیشنهادها از ویژگی‌هایی برخوردارند که مهم‌ترین آنها عبارتند از: ۱- پیشنهادها باید با نارسایی‌های موجود در کنترل مدیریتی و عملیاتی، متناسب باشد، ۲- پیشنهادها باید عملی و باصرفه باشد، ۳- پیشنهادها باید روشن و صریح باشد، ۴- پیشنهادها باید از اهمیت لازم برخوردار باشد، ۵- حتی‌الامکان مجریان پیشنهادها باید مشخص شوند، و ۶- پیشنهادها باید با نظر به آینده تعیین شود.

مرحله‌ی گزارش‌گری  
تهیه‌ی گزارش به عنوان محصول نهایی کار، مهم‌ترین و حساس‌ترین مرحله‌ی حسابرسی عملیاتی است. در حقیقت گزارش، رسانه‌ی بین حسابرس و مدیریت است. پیام‌ها با واژه‌ها و عبارات به مدیریت رساننده می‌شود و هرگونه نقص در جمله‌بندی و ساختار گزارش به فرایند پیام‌رسانی آسیب می‌رساند.

هدف از تهیه و ارائه‌ی گزارش بیان یافته‌های حسابرسی، اقتناع مدیریت در مورد اعتبار و ارزش پیشنهادها و سرانجام زمینه‌سازی برای تغییرات سازنده است. بنابراین در مرحله‌ی اول خواننده‌ی گزارش باید پیام را دریافت کند؛ یعنی مطالب گزارش باید ساده، روشن و دقیق باشد. در

مرحله‌ی بعد گیرنده‌ی گزارش باید در مورد اعتبار مطالب مطمئن شود و آنها را با ارزش بیابد. لذا در گزارش باید وضعیت فعلی، معیارهای استفاده شده، علل و آثار نارسایی‌ها در قالب ساختاری منطقی آورده شود. در این صورت مدیریت براحتی یافته‌های حسابرس و پیشنهادهای او را می‌پذیرد.

یافته‌های حسابرسی باید به موقع به مدیران گزارش شود. اگرچه گزارش معمولاً پس از تکمیل عملیات تهیه و برای مخاطبان ارسال می‌شود اما گاه لازم است نارسایی‌های مشاهده شده در اولین فرصت و قبل از ارسال گزارش نهایی به صورت نوشتاری یا گفتاری به مدیریت گزارش شود.

مراحل تهیه‌ی گزارش  
مراحل تهیه‌ی گزارش عبارتند از: ۱- بررسی نهایی کلیه‌ی کاربرگ‌ها توسط سرپرست کار و مدیر حسابرسی؛ ۲- تهیه‌ی پیش‌نویس گزارش توسط سرپرست کار؛ ۳- بررسی و نهایی کردن پیش‌نویس گزارش توسط مدیر؛ ۴- تبادل نظر مدیر حسابرسی با مدیران واحد مورد حسابرسی در مورد پیش‌نویس گزارش؛ ۵- تهیه‌ی گزارش نهایی؛ و ۶- ارسال گزارش برای مخاطبان.

محتوای گزارش  
محتوای گزارش حسابرسی عملیاتی الزاماً از الگویی یکنواخت پیروی نمی‌کند، اما معمولاً شامل مواردی است که از پی می‌آید: ۱- هدف حسابرسی، ۲- دامنه‌ی کار، ۳- محدودیت‌های حاکم بر حسابرسی، ۴- روش حسابرسی، ۵- یافته‌های مهم، ۶- علل و آثار نارسایی‌ها، و ۷- پیشنهادها.

مرحله‌ی پی‌گیری  
آخرین مرحله‌ی حسابرسی عملیاتی پی‌گیری است. هدف از پی‌گیری، شناسایی واکنش‌های مدیریت در مقابل پیشنهادها ارائه شده و ارزیابی نتایج این واکنش‌ها

به منظور استفاده از بازخورد حاصل از آن است. این مرحله معمولاً هنگامی توسط حسابرس انجام می‌شود که موضوع در قراردادهای پیش‌بینی شده باشد، چگونگی انجام پی‌گیری براساس خط‌مشی کلی حسابرسی است.

مسئولیت حسابرس، ارائه‌ی پیشنهاد و مسئولیت مدیریت واحد مورد حسابرسی تصمیم‌گیری و چگونگی اجرای آنها است. بنابراین مدیریت واحد مورد حسابرسی پیشنهادهای حسابرس را تحلیل می‌کند و می‌تواند پیشنهادهای حسابرس را موبه‌مو یا پس از انجام تعدیلاتی اجرا کند یا برای رفع نارسایی‌ها به دنبال راه‌کارهای دیگری باشد.

حسابرس باید نظر خود را درباره‌ی کفایت اقدامات مدیریت در پرونده‌ی حسابرسی مستند و در صورت لزوم مهم‌ترین یافته‌های به‌دست آمده را به مدیریت گزارش کند.

حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی در ایران، مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی به عهده‌ی دولت است و کیفیت مدیریت آن در سرنوشت ملت آثار اساسی دارد. این منابع در اصل به عموم مردم دارد و دولت به عنوان کارگزار منتخب مردم اداره‌ی آنها را به عهده دارد. به رغم بداهت این موضوع، در عمل قضیه به گونه‌ای دیگر است و دولت و مدیران دولتی چندان اعتقادی به این اصل اساسی نشان نمی‌دهند، زیرا مدیران دولتی باید در برابر مردم و نمایندگانشان پاسخگو باشند و ابزار این پاسخ‌گویی را براساس اطلاعات معتبر فراهم کنند.

چرا شرکت‌های دولتی زبان می‌دهند؟ چرا پروژه‌های دولتی با تاخیر زیاد اجرا می‌شود؟ چرا در بخش دولتی سیستم‌گزینش مدیر براساس مبانی قابل دفاع نیست؟ و در یک‌کلام چرا در بخش دولتی، منابع کمیاب به راحتی اتلاف می‌شود؟

به نظر می‌رسد اینها سؤالاتی است که در ذهن مردم است و باید دولت پاسخ قانع‌کننده به آنها بدهد و کوتاهی‌های خود را صادقانه بپذیرد.

برای این کار، یعنی پاسخگویی در بخش دولتی، انجام بخش‌هایی از حسابرسی عملیاتی ضروری است و در بلندمدت باید الزامی شود. بی‌شک این امر در مورد بخش خصوصی شکل اجباری ندارد، اما ماهیت خاص بخش دولتی ایجاب می‌کند که در این بخش حسابرسی عملیاتی الزامی شود.

در بخش خصوصی مالکان افراد معدودی هستند که مستقیم می‌توانند مدیران خود را انتخاب کنند یا تغییر دهند، اما در بخش دولتی موضوع به این سادگی نیست و مردم برای یک دوره‌ی نسبتاً طولانی آن هم تنها رئیس جمهور را انتخاب می‌کنند. شرکت‌های بخش خصوصی هر سال مجمع عمومی (از صاحبان اصلی) دارند و می‌توانند مجمع عمومی فوق‌العاده هم داشته باشند و از مدیر حساب‌خواهی می‌کنند، اما در بخش دولتی چنین شیوه‌ی حساب‌خواهی معمول نیست و مجمع عمومی باز همان ترکیبی از مدیران دولتی است و لذا باید برای کمک به هدایت منابع عمومی بخش‌هایی از حسابرسی عملیاتی به گونه‌ای براساس قانون اجباری شود. در استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا چنین آمده است:

نیاز به پاسخگویی، اطلاعات بیشتری در مورد برنامه و خدمات دولتی را طلب می‌کند. مقامات رسمی، قانون‌گذاران و شهروندان خواستار و نیازمند اطلاعاتی‌اند که تاییدکنند و جوه دولتی به گونه‌ای صحیح و مطابق با قوانین و مقررات مصرف شده است. آنها هم‌چنین می‌خواهند بدانند آیا سازمان‌های دولتی، طرح‌ها و خدمات به هدف‌های خود دست یافته‌اند و آیا این سازمان‌ها، برنامه‌ها و خدمات به نحو

اقتصادی اداره می‌شود یا خیر.

حال که دولت، خود را پاسخگو می‌داند باید در عمل هم گام‌های لازم را در این راه بردارد. اصول حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی و خصوصی یکسان است. آنچه که متفاوت است شاخص‌های ارزیابی عملیات است که در بخش دولتی با توجه به ماهیت فعالیتها معمولاً متفاوت است. فرایند گزارشگری در بخش دولتی نیز ممکن است با بخش خصوصی متفاوت باشد. در بخش خصوصی، مخاطب گزارش حسابرسی عملیاتی، مدیریت است، اما در بخش دولتی علاوه بر مدیران، مجلس و سایر نهادهای نظارتی ممکن است مخاطب گزارش حسابرسی عملیاتی باشند.

این مقاله را موسی بزرگ‌اصل و محمدجواد صفار در "سمینار حسابداری و کنترل مدیریت" که در روزهای ۱۱ و ۱۲ دی‌ماه ۱۳۸۰ برگزار شد عرضه کردند.

#### منابع فارسی

- ۱- اداره حسابداری عمومی. ۱۹۹۴. استانداردهای حسابرسی دولتی. تهران- کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی. ترجمه محمدعلی قوامی.
- ۲- انجمن حسابداران رسمی آمریکا. حسابرسی عملیاتی. تهران- کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی. ترجمه محمدجواد صفار.
- ۳- دفت، ریسچارد وال. ۱۹۹۸. مبانی تئوری و طراحی سازمان. تهران- دفتر پژوهش‌های فرهنگی. ترجمه علی پارسائیان و محمد اعرابی.
- ۴- شفریتز، جی ام. و جی استیون اوت. ۱۹۵۵. تئوری‌های سازمان: اسطوره‌ها. تهران- فرزانه. ترجمه علی پارسائیان.
- ۵- کمیته تخصصی حسابرسی عملکرد مدیریت. ۱۳۷۵. حسابرسی مدیریت در بخش عمومی. تهران- موسسه حسابرسی مفید راهبر.
- ۶- رابندر. ۱۳۸۰. حسابرسی عملیاتی. تهران- کمیته عملیاتی سازمان حسابرسی. ترجمه محمد عبدالله پور و محمد مهیمنی.