

# مبانی نظری گزارشگری تجاری الکترونیکی

«قسمت دوم»

اشاره: این مقاله در سه قسمت تنظیم شده است. قسمت اول در مجله‌ی حسابدار شماره‌ی ۱۵۰ به چاپ رسیده قسمت دوم را در این شماره‌ی می خوانید و قسمت سوم در شماره‌ی بعدی به چاپ خواهد رسید.

دکتر یحیی حساس یگانه و علی اکبر یحیی پور

سرمایه‌گذاران و سایر  
عناوین تمایز وجود  
داشته باشد.

۲- حساب‌رسان

حساب‌رسان باید  
اطمینان حاصل کنند که  
صاحب‌کار اطلاعات  
حسابرسی شده و نشده  
را متمایز نموده است.  
آن‌ها باید هم‌چنین  
رعایت آیین رفتار  
حرفه‌ای توسط  
صاحب‌کار را تایید  
نمایند و در صورت

انحراف از آن در گزارش خود توضیح دهند.  
آن‌ها باید هم‌چنین مستمراً بر  
وب‌گاه شرکت‌ها در خصوص تغییرات  
اساسی اطلاعات در فاصله‌ی بین  
دو حسابرسی نظارت کنند و اگر تغییرات  
باعث شود تا اعتبار گزارش حسابرسی



اشهرکت‌های پذیرفته شده در بورس  
این شرکت‌ها باید آیین رفتار حرفه‌ای را  
به‌طور کامل رعایت نمایند و دلائل انحراف  
از آن را ذکر کنند.

وب‌گاه خود را طوری طراحی نمایند تا  
بین گزارش‌های تجاری مربوط به

فشارهای استفاده کنندگان  
باشد.

در پایگاه اینترنتی  
یک نشانی درج شود تا  
استفاده‌کنندگان بتوانند  
از آن طریق اطلاعات  
اضافی خود را به  
صورت الکترونیکی یا  
چاپی دریافت کنند،  
مانند آدرس پست  
الکترونیکی، تلفن یا  
فکس و آدرس شرکت  
جهت نامه‌نگاری کتبی.

چه کسانی مسئول

اجرای آیین رفتار حرفه‌ای هستند؟

چندین گروه در قبال گزارشگری تجاری  
و مالی و آیین رفتار حرفه‌ای مربوطه  
مسئولیت دارند. لذا میزان مسئولیت هر  
گروه باید در قبال اطلاعات گزارش شده در  
وب مشخص باشد.

مخدوش شود حسابرس نیز باید گزارش خود را اصلاح نماید.

۳- استفاده کنندگان

استفاده کنندگان باید در زمینه‌ی امور تجاری و حسابداری دانش کافی داشته باشند و قبل از هر اقدامی وب‌گاه را به دقت بررسی نمایند.

اگر مشکلی در وب‌گاه پیدا شد، مانند داده‌های ناقص یا نادرست، آن را به مدیریت وب‌گاه اطلاع دهند.

فناوری گزارشگری تجاری الکترونیکی گزارشگری تجاری الکترونیکی بدون فناوری مربوطه غیرممکن است برای گزارشگری الکترونیکی سه نوع فناوری وجود دارد:

۱- نمایش ثابت اطلاعات، مانند: لوح فشرده؛ کاغذ الکترونیکی و HTML.

۲- چند رسانه‌ای مانند PLUG-IN؛ و تصاویر سه بعدی.

۳- تاثیر و تاثر استفاده کنندگان و مدیریت علمی مانند: پایگاه داده‌ها؛ ابزارهای جستجو؛ JAVA و ACTIVE/X؛ نرم‌افزارهای هوشمند و XML و زبان گزارشگری تجاری XBRL.

لوح فشرده

لوح فشرده یک رسانه‌ی کم هزینه برای انتشار اطلاعات حجیم است. چون ظرفیت آن حدود ۶۵۰ مگابایت است. با توجه به اینکه گرداننده لوح فشرده روی رایانه نصب می‌شود، کپی فایل از آن نسبت به پیاده‌سازی از اینترنت از سرعت بیشتری برخوردار است. علاوه بر این دارای ثبات فیزیکی بیشتری است. در اوائل دهه نود میلادی چند شرکت مانند IBM از لوح فشرده برای انتشار اطلاعات مالی استفاده کردند. لوح‌های فشرده حاوی کپی صورت‌های مالی چاپ شده و فایل‌های چند رسانه‌ای بود.

گرچه لوح فشرده جایگزینی برای اینترنت و کاغذ چاپی است ولی در حال حاضر استفاده از آن برای انتشار اطلاعات مالی منسوخ شده است. زیرا علی‌رغم این که ارزان‌تر از گزارش‌های چاپی است ولی شکل فیزیکی دارد. شرکت‌ها باید نام دریافت‌کننده را بدانند و ارسال آن معمولاً با تاخیر انجام می‌شود علاوه بر این استفاده از آن تقریباً گران است.

کاغذ الکترونیکی

فنون مختلفی برای تبدیل سریع مدارک چاپی به نگارش الکترونیکی وجود دارد. کاغذ الکترونیکی را می‌توان روی صفحه نمایش رایانه خواند ولی ابعاد آن با کاغذ چاپی تفاوت دارد. البته اطلاعات را می‌توان جهت مطالعه و بایگانی چاپ نمود. بهترین محصول از این نوع فناوری ADOBS ACROBAT است که براساس فناوری ADOBS POSTSCRIPTS ساخته شده است. اکروبات به استفاده‌کننده اجازه می‌دهد تا صفحات را مستقیماً از روی نگارش وب بخواند و چاپ نماید. البته از نرم‌افزار WORD و EXCEL شرکت مایکروسافت نیز استفاده می‌شود.

استفاده از کاغذ الکترونیکی موجب بهبود گزارشگری مالی شده است. چون نمایش روی صفحه‌ی مانیتور درست مانند کاغذ چاپی است ولی خواندن کاغذ الکترونیکی راحت نیست. نه تنها ابعاد صفحات چاپی با صفحه مانیتور فرق دارد، بلکه چون گزارش‌های سالانه به صورت ستونی است حرکت دادن آنها روی صفحه بسیار مشکل است. لذا بیش‌تر استفاده‌کنندگان گزارش‌ها را چاپ می‌کنند.

فایل‌های اکروبات نسبتاً بزرگ هستند. برای مثال گزارش سال ۱۹۹۸ شرکت جنرال - موتورز آمریکا به صورت اکروبات حدود چهار میلیون بایت و شرکت تله‌کام آلمان حدود ۴ یا ۵ میلیون بایت بود. برای

پیاده‌سازی این فایل‌ها بامودم ۵۶kb زمان زیادی صرف می‌شود. از مشکلات دیگر کاغذ الکترونیکی می‌توان به این موارد اشاره کرد: در کاغذ الکترونیکی نمی‌توان از فناوری متن برتر استفاده نمود. این امر جستجوی عناوین را مشکل می‌کند. فایل‌های اکروبات را نمی‌توان از طریق موتورهای جستجوگر معتبر پیدا کرد. هم چنین نمایش تحلیلی از ساختار اطلاعات گزارش‌های حسابداری ممکن نیست. ADOBS ACROBAT قبل از استفاده باید روی رایانه کاربر پیاده‌سازی و نصب شود. این کار برای هر استفاده‌کننده‌ای آسان نیست و بالاخره این که اکروبات یک استاندارد شخصی است و توسط شرکت ADOBS کنترل می‌شود. در حالی که برنامه‌ی ADOBS READER مسجانی است و مشخص نیست تا کی ادامه خواهد داشت. روند فناوری اطلاعات طوری است که مالکیت‌های شخصی به استانداردهای آزاد تبدیل می‌شود.

## HTML

پروتکل HTML روش استاندارد است که به موجب آن رایانه (کاربر) از طریق یک مرورگر با رایانه‌ی دیگر (SERVER) که اطلاعات در آن ذخیره شده است ارتباط برقرار نماید. پروتکل HTML یک پروتکل نسبتاً ساده است. رایانه کاربر مشخصات اولیه‌ی مبادله و پروتکل اطلاعاتی با رایانه خدمت‌رسان (Server) را داراست و بر همین اساس اطلاعات درخواستی فرستاده می‌شود و پس از انتقال ارتباط قطع می‌شود.

در وب اطلاعات از طریق این پروتکل مبادله می‌شود این کار با زبان HTML انجام می‌شود. این زبان برای افزودن اطلاعات به صفحات وب و چگونگی ظاهر شدن آن برای دریافت‌کننده به کار می‌رود. استفاده‌کنندگان برای نمایش اطلاعات

,MACROMEDIA, SHOCKWAVE, GRAPHICS, ADOBACROBAT نیز به صورت PLUG-IN وجود دارد. گرچه PLUG-IN برای استفاده کنندگان مفید است، اما معمولاً باید از طریق اینترنت پیاده‌سازی شود ولی هر کسی دانش کافی برای پیاده‌سازی کامل و نصب آن را ندارد و این امر موجب کاهش استفاده کنندگان و در نتیجه محدودیت دسترسی به اطلاعات شده است. از طرف دیگر استفاده از این فناوری ریسک امنیتی را افزایش می‌دهد، چون ممکن است فایل‌های دارای ویروس وارد رایانه استفاده‌کننده شده و منجر به از بین رفتن اطلاعات ذخیره شده در دیسک سخت گردد.

#### چند رسانه ای ها

در اینترنت فناوری مربوط به چند رسانه‌ای‌ها زیاد است. بهترین آن‌ها Realplayer, Microsoft MediaPlayer و Appels quicktime هستند. Realplayer صدا و تصویر را ترکیب می‌کند لذا بسیاری از ایستگاه‌های رادیویی جهت وارد کردن اطلاعات خود در وب از آن استفاده می‌کنند. پیشرفت فناوری امکان ارائه تصاویر ویدیویی را به صورت پیوسته فراهم نموده است.

فناوری ارائه صدا و تصویر به صورت زنده، شرکت‌ها را قادر ساخته است تا جلسات سالانه و آگهی سود سهام را هم‌زمان در اختیار استفاده کنندگان قرار دهند. این کار باعث گردیده تا اطلاعات سریعاً در اختیار بازار سرمایه قرار گیرد. چند رسانه‌ای‌های دوطرفه مانند Realplayer و Quicktime فرصت دسترسی به اطلاعات دست اول را در اختیار سهامداران قرار داده‌اند. اعلان سود سه ماهه در وب نسبت به گذشته اطلاعات را در اختیار افراد بیش‌تری قرار می‌دهد. چند رسانه‌ای‌ها هم چنین امکان نمایش اطلاعات را با ابعاد

که "من چطور به این جا رسیدم؟" مشکل دیگر HTML چاپ متون است. بیشتر سایت‌های گزارش‌های مالی برای مطالعه روی صفحه‌ی مانیتور طراحی شده‌اند. وقتی بخواهیم صفحه‌ای را با چاپگر چاپ نماییم کلیه‌ی ابزارهای ترسیم شده در آن نیز چاپ می‌شود، لذا بیش‌تر صفحات چاپی بدون ترتیب به نظر می‌رسد. از طرف دیگر استفاده‌کننده برای چاپ گزارش‌ها باید از صفحه‌ای به صفحه‌ی دیگر برود.

ذخیره‌ی صفحات HTML نیز مشکل است. صفحه‌ای که استفاده‌کننده روی مرورگر می‌بیند در واقع از چندین فایل گوناگون تشکیل شده است نمودارها نیز از چندین فایل مجزا تشکیل شده‌اند وقتی صفحه‌ای ذخیره می‌شود نمودارها ذخیره نمی‌شوند و موجب سردرگمی استفاده‌کنندگان می‌شوند. خوشبختانه مرورگرهای جدید امکان ذخیره‌ی کامل صفحه را فراهم نموده‌اند ولی تمام استفاده‌کنندگان مرورگرهای جدید را در اختیار ندارند.

#### PLUG-INS

در ابتدا با زبان HTML امکان نمایش متون و نمودارهای ساده وجود داشت ولی سازندگان مرورگرها امکان استفاده از PLUG IN را فراهم نمودند تا امکان انتقال انواع مختلف داده‌ها وجود داشته باشد. برای مثال می‌توان SHOCKWAVE را نام برد این برنامه امکان اضافه نمودن انیمیشن که در برنامه‌های مکرومدیا تهیه می‌شود را وب فراهم نموده است. هم اکنون بیش از ۱۵۰ مورد PLUG IN برای مرورگر اینترنت وجود دارد و بسیاری از آنها از طریق اینترنت قابل پیاده‌سازی است.

چندین سایت وب‌گاه برای گزارشگری مالی از PLUG IN استفاده می‌کند که عمومی‌ترین آن‌ها FLASH،

دریافت شده به زبان HTML نیاز به مرورگر دارند. زبان HTML زیرگروه استاندارد SGML است HTML از فناوری متن برتر برای جستجوی صفحات از طریق هر صفحه با صفحات دیگر استفاده می‌کند. صفحات HTML می‌توانند با پروتکل‌های دیگر مانند TELNETFTP و REALPLAYER ارتباط برقرار کنند.

پایگاه‌های رایانه‌ای مختلفی از HTML برای گزارش اطلاعات حسابداری استفاده می‌کنند. از طریق ارتباط برتر می‌توان بین صفحات صورت‌های مالی ارتباط برقرار نمود. بهترین مثال وب‌گاه کولزمایر<sup>۱</sup> است که دارای گزارش‌های کامل مالی و غیرمالی است. طراحی مناسب صفحات مربوط به سرمایه‌گذاران امکان دسترسی سریع به گزارش سالانه و صورت‌های مالی را تسهیل می‌کند.

تفاوت اساسی بین گزارش سالانه‌ی چاپی و گزارش سالانه‌ی وبی این است که اولی به صورت مجزا است و حدود آن مشخص می‌باشد ولی دومی قسمت کوچکی از وب‌گاه یک شرکت است. چون وب‌گاه یک شرکت از عناوین و صفحات متعدد تشکیل می‌شود، گزارش‌های سالانه هویت جداگانه ندارند و تعیین حدود گزارش سالانه به راحتی امکان‌پذیر نیست. گرچه برای شرکت‌ها امکان تعیین حدود آن وجود دارد. برای مثال شرکت اینتل در گزارش‌های سالانه‌اش پیغامی را تعبیه نمود تا وقتی استفاده‌کننده از طریق متن برتر از گزارش مالی خارج گردید به او تذکر داده می‌شود که از محدوده صورت‌های مالی خارج شده است. با این که در HTML از فناوری ساده‌ای استفاده می‌شود، ولی در مطالعه‌ی اسناد تغییرات اساسی ایجاد شده است. HTML امکان خارج شدن از مرور خطی عناوین و انتخاب اقلام دلخواه را فراهم نموده است ولی این کار می‌تواند گمراه‌کننده و ناکارآمد باشد. برای مثال اکثر استفاده‌کنندگان متن برتر از خود پرسیده‌اند

مختلف فراهم نموده‌اند. مشکل چند رسانه‌ای پیاده‌سازی و نصب آن روی رایانه و ریسک امنیتی است.

سه بعدی‌ها

پیشرفت‌های اخیر در مرورگرها و اتصالات سریع‌تر اینترنتی و پیاده‌سازی هوشمندتر فناوری VRML سه بعدی‌ها جای خود را در وب باز کنند. اولین فناوری در این زمینه است، از محصولات دیگر می‌توان viewpoint3d نام برد. سه بعدی‌ها طراحان وب را قادر می‌سازند تا سایتی ایجاد نمایند که استفاده‌کنندگان بتوانند در فضای سه بعدی حرکت کنند. از این فناوری می‌توان جهت ارائه‌ی تصاویر برای ارتباط صورت‌های مالی با یکدیگر استفاده کرد.

پایگاه داده‌ها

بین صفحات وب و پایگاه‌های داده‌ها یک ارتباط داخلی وجود دارد. بازیابی اطلاعات از پایگاه داده‌های شرکت‌ها از طریق چنین رابطه‌ای است. کمیته‌ی ویژه خدمات حسابرسی عنوان نمود مشتریان اطلاعات به پایگاه‌های داده‌های حسابداری شرکت‌ها عکس‌العمل نشان می‌دهند. فناوری پایگاه داده‌ها نسبتاً ساده است. بین HTML و پایگاه داده‌ها نیز چند رابطه استاندارد وجود دارد.

مشکل اصلی استفاده از پایگاه داده‌ها این است که موتورهای جستجوگر وب نمی‌توانند وارد آن شوند؛ لذا استفاده‌کنندگان نمی‌توانند آنها را از طریق مرورگرها بیابند مساله دیگر امنیت داده‌هاست اگر کاربری بتواند به پایگاه داده‌های حسابداری دست یابد این ریسک وجود دارد که داده‌ها را تغییر دهد. البته برای امنیت آنها می‌توان از روش‌های امنیتی مانند دیواری آتش استفاده نمود. اما ابتدا باید از پیاده‌سازی درست این روش‌ها اطمینان حاصل کرد.

ابزارهای جستجوگر

اکثر کاربران با چگونگی کار با ابزار جستجوگر آگاهند. آنها از طریق سوالات متوالی اطلاعات لازم را از پایگاه داده‌ها بازیابی می‌کنند. شمار صفحات وبی که توسط ابزارهای جستجوگر مانند YAHOO شاخص‌گذاری شده است به چندین میلیون می‌رسد. برای جستجوی یک اصطلاح عمومی چندین پاسخ دریافت می‌شود که امکان استفاده از آنها را کاهش می‌دهد. با موتورهای جستجوگر موجود به‌ندرت می‌توان صفحه‌ای را که تمام حروف مورد جستجو را داشته باشد یافت.

عدم توانایی موتورهای جستجوگر برای یافتن صفحات خاص به دلیل فقدان اطلاعات کافی درباره‌ها است. HTML امکانات محدودی را برای ارائه‌ی اطلاعات درباره‌ها دارد اخیراً

پیشرفت‌هایی در زمینه‌ی تعیین دقیق صفحات مورد جستجو صورت گرفته است. استفاده از اصطلاحات مورد پذیرش عموم در اینترنت مانند صورت سود و زیان موجب کارایی بیش‌تر مرورگرهای گزارش‌های تجاری می‌شود یافتن متن کامل گزارش‌های مالی از طریق موتورهای جستجوگر موجود مانند ALTAVISTA, YAHOO به‌دلیل این که شرکت‌ها از اصطلاحات عمومی کم‌تری استفاده می‌کنند؛ امکان‌پذیر نیست. فناوری موتورهای جستجوگر برای شاخص‌گذاری وب به مرحله‌ای نرسیده است که امکانات لازم را برای جستجوگر فراهم نماید؛ لذا برای تغییر گزارشگری چاپی به گزارشگری الکترونیکی حل این مشکل ضروری است.

نرم افزارهای هوشمند

نسل جدیدی از نرم‌افزارها به نام آژانس‌های هوشمند جهت کمک به تحلیل و تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان ارائه شده است. آژانس هوشمند نرم‌افزاری است که

وظائف از پیش تعیین شده را انجام می‌دهد و با محیط خارج خود به صورت نیمه هوشمند ارتباط برقرار می‌کند. آنها نقش فزاینده‌ای در تجارت الکترونیکی بازی می‌کنند. در حسابداری آژانس هوشمند کامل وجود ندارد. یک نرم‌افزار مهم سیستم EDGAR SCAN است. این سیستم برای تجزیه و تحلیل اطلاعات چند ساله‌ی شرکت‌های مختلف طراحی شده است و می‌تواند از بین چند شرکت بهترین را طبق معیار تعیین شده انتخاب نماید.

برای این که آژانس‌های هوشمند بتوانند موثر باشند یک ساختار منطقی اطلاعاتی لازم است. گرچه آنها می‌توانند با داده‌های بدون ساختار نیز کار کنند ولی عملکرد آن با داده‌های ساخت یافته به‌طور قابل ملاحظه‌ای افزایش می‌یابد.

XML

زبان برنامه‌نویسی XML نسل جدیدی از HTML و زیر مجموعه sgml است. این زبان ساده‌ترین نگارش sgml است. Xml نه تنها به مرورگر می‌گوید چگونه متن را نمایش دهد؛ بلکه رابطه‌ی بین داده‌ها را تعیین می‌کند. یک نرم‌افزار می‌تواند بدون دانستن زبان‌های دیگر کدهای Xml را با صددرد دقت بخواند و اطلاعات دلخواه را مستقیماً بازیابی کند، یا اطلاعات را به برنامه‌های دیگر انتقال دهد یا در پایگاه داده‌ها ذخیره نماید.

Xml یک پیشرفت جدید در اینترنت است و در جاهایی که اطلاعات باید بین چند نفر در اینترنت مبادله شود کاربرد فراوان دارد. زمینه‌های پیشرفت این زبان در تجارت الکترونیکی عموماً به مبادله‌ی داده‌های شرکت‌ها مربوط می‌شود. انسان و نرم‌افزارهای هوشمند باید قادر باشند تا کمیت و کیفیت صورت‌های مالی را شناسایی کنند. به‌نظر می‌رسد Xml پایگاهی برای انتشار جهانی اطلاعات مالی

و غیرمالی باشد در حالی که استاندارد برای حسابداری در اینترنت وجود ندارد. انجمن حسابداران رسمی آمریکا و کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا در حال بررسی چگونگی استفاده از آن در گزارشگری حسابداری هستند.

مزایای عمده زبان Xml عبارتند از:

۱- این زبان امکان ارائه ساختاری داده‌ها را فراهم نموده است و از آن می‌توان برای انتقال داده‌ها بین سرور و کاربر، مشارکت داده‌ها بین نرم‌افزارهای کاربردی یا ذخیره‌ی فشرده‌ی داده‌ها استفاده کرد.

۲- داده‌های موجود در رایانه توسط کاربر قابل دستکاری است و توسط نرم‌افزار کاربردی قابل پردازش است.

۳- نویسندگان برنامه می‌توانند از طریق document type definition مدارک Xml را که دارای توضیحات کافی باشد بسازد.

۴- داده‌های Xml مستقل از شکل‌های مختلف نمایش است بدین معنی که می‌تواند با فرم‌های گوناگون نمایش داده شود (شامل html)

## XBRL

XBRL از فلسفه و ساختار XML تبعیت می‌کند. طبق ساختار XML داده‌ها به تهیه‌کنندگان تعلق دارد لذا آن‌ها توسط شکل باز داده‌ها حمایت می‌شوند شکل باز داده‌ها باعث می‌شود تا آن‌ها به زبان خاص؛ ابزار نگارش و موتورهای توزیع وابستگی نداشته باشند؛ بلکه یک روش استاندارد و مستقل از تهیه‌کنندگان بوده و با سیستم‌های مختلف به آسانی ارتباط برقرار می‌کند.

XBRL دو مشکل اساسی استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی را حل کرده است؛ اول این که امکان تهیه‌ی کارآمد و استخراج معتبر داده‌ها را از طریق به‌کارگیری فناوری‌های موجود فراهم نموده است. با استفاده از XBRL داده‌های مالی فقط یک بار وارد می‌شود لذا ریسک

اشتباه در ورود مکرر داده‌ها کاهش می‌یابد و نیازی به تهیه‌ی تکراری داده‌ها برای شکل‌های مختلف گزارشگری نیست، در نتیجه نیز هزینه‌های تهیه و توزیع صورت‌های مالی کاهش می‌یابد. دوم این که XBRL دسترسی سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران به اطلاعات را تسهیل می‌کند؛ علاوه بر این XBRL مقایسه‌ی گزارش‌های مالی شرکت‌ها در هر گروه صنعتی را از طریق ایجاد سازگاری در طبقه‌بندی داده‌های مالی امکان‌پذیر می‌کند.

XBRL استاندارد جدید حسابداری نیست بلکه پیشرفت فناوری در استانداردهای جاری با انعطاف‌پذیری در تطابق با تغییرات در استانداردهای فعلی یا استانداردهای جدید است. برخلاف نظر عموم در XBRL نیازی به افشای اطلاعات بیش از آن چه که در حال حاضر در گزارشگری مالی انجام می‌شود؛ نیست. این زبان توانایی مبادله‌ی اطلاعات تهیه شده در فناوری‌های (شامل اینترنت) مختلف را افزایش داده است. بالاخره XBRL به شرکت‌ها؛ تحلیل‌گران و سایر اشخاص کمک می‌کند تا تصمیم‌های مدیریتی و مالی بهتری بگیرند و نیز توانایی اینترنت برای مبادلات گزارش‌های مالی را افزایش داده است.

مزایای زبان XBRL:

۱- اساس XBRL مانند فناوری‌های دیگر است چون کارایی مبادله‌ی اطلاعات را افزایش داده و هزینه‌های مربوطه را کاهش می‌دهد لذا برای تمام گروه‌های درگیر صورت‌های مالی مانند تهیه‌کنندگان؛ توزیع‌کنندگان و استفاده‌کنندگان منفعت دارد.

۲- استفاده از XBRL جهت صورت‌های مالی فعلی ما را قادر می‌سازد از نرم‌افزارهای دسترسی به اطلاعات به نحو بهتری استفاده کنیم. شرکت مایکروسافت، ORACLE، IBM و سایر تهیه‌کنندگان نرم‌افزارهای حسابداری ابزارهایی را جهت سهولت

استفاده از XBRL در دست طراحی دارند. ۳- تحلیل‌گران اعتبارات از طریق صورت‌های مالی XBRL که به منظور دریافت اعتبار تهیه شده است تحلیل‌ها را به‌هنگام و با هزینه‌ی اندک‌تر انجام می‌دهند. ۴- در زمینه‌ی گزارشگری مالی؛ اطلاعات مالی XBRL یک بار تهیه می‌شود و طبق نیاز استفاده‌کنندگان به شکل‌های مختلف عرضه می‌شود. بنابراین منجر به کاهش هزینه‌های انتشار؛ مبادله و تحلیل داده‌ها و گزارش‌ها می‌شود.

۵- یک ابزار قوی برای استخراج و ارزیابی درست داده‌ها برای سهامداران و سایر استفاده‌کنندگان است.

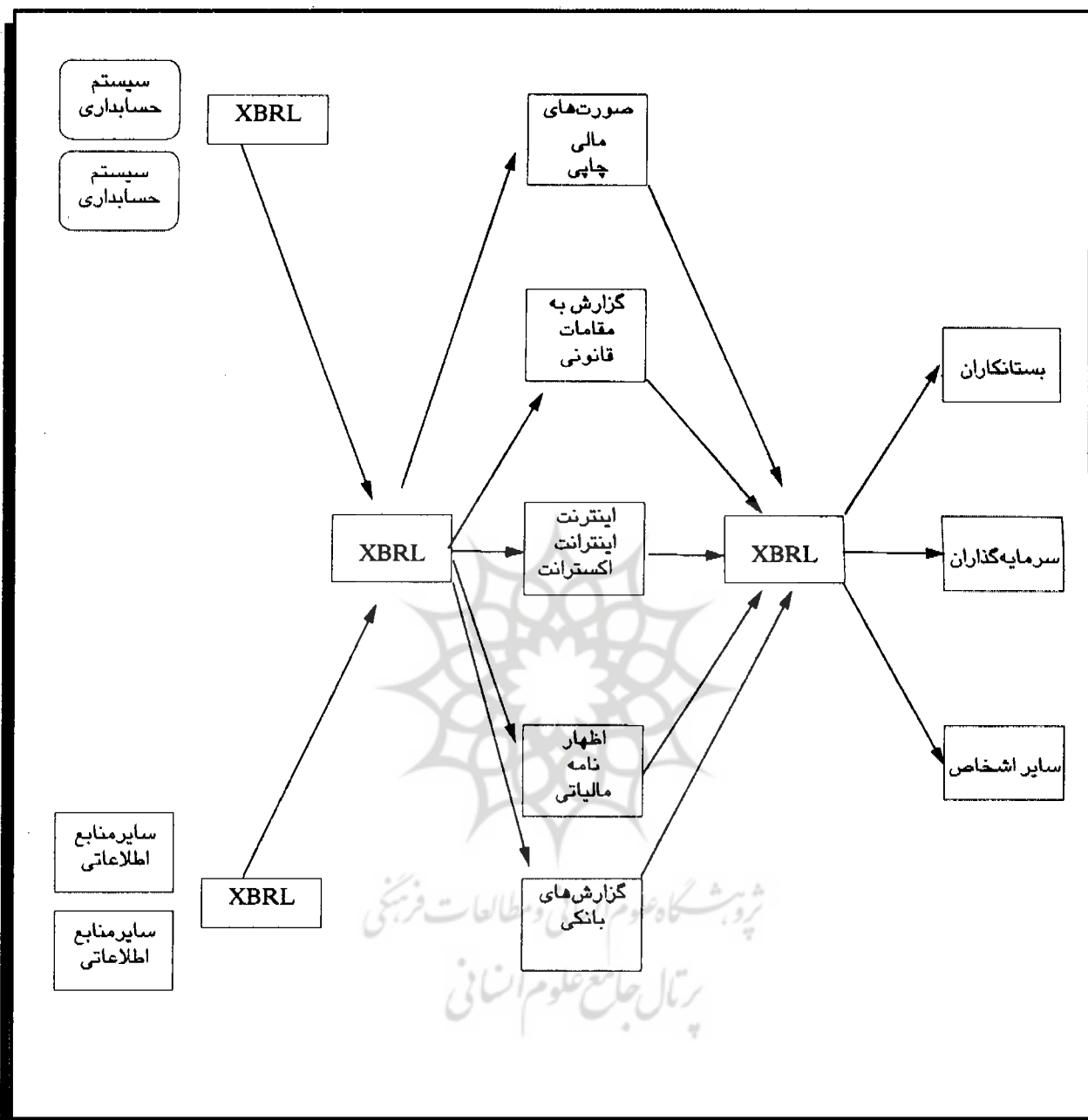
نقش XBRL در گزارشگری تجاری به شرح نمودار شماره ۱ است.

حسابرسی گزارش‌های مالی الکترونیکی اطلاعات مالی وقتی قابل اعتماد است که حساب‌برسان مستقل آن را تایید کنند. در گزارشگری الکترونیکی حداقل دو روش برای ارائه‌ی اطلاعات غیرقابل اعتماد وجود دارد. ۱) شرکت‌ها ممکن است اطلاعات مالی حسابرسی نشده را در سایت خود ارائه کنند یا بین اطلاعات حسابرسی شده و نشده ارتباط برقرار کنند، ۲) شرکت‌ها ممکن است اطلاعات نادرستی در زمینه‌ی عملکرد عملیاتی و وضعیت مالی منتشر و از ایسن طریق ریسک را از شرکت به استفاده‌کنندگان منتقل نمایند.

از دیدگاه حسابرسی در گزارشگری مالی الکترونیکی ریسک‌های متعددی وجود دارد. در حسابرسی گزارش‌های مالی چاپی (روش سنتی) حساب‌برسان در قبال رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه تا تاریخ گزارش حسابرسی و حتی تا زمانی که گزارش‌های آنها معتبر است؛ تعهد دارند. این نظارت معمولاً از طریق به‌هنگام رسانی گزارش حسابرسی پس از تغییر حساب‌هایی که قبلاً حسابرسی شده صورت می‌گیرد.



## نمایشگر ۱- نقش XBRL در گزارشگری



ارائه‌ی گزارش حسابرسی در سایت شرکت‌ها دلیلی بر صحت آن‌ها نیست چون روش‌های زیادی برای مخدوش کردن فایل‌ها در اینترنت وجود دارد و حتی ممکن است از گزارش حسابرسی موجود در سایت شرکت برای اعمال فریبکارانه استفاده شود. ۲۲

چون سیستم سنتی گزارشگری مالی

برای تامین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان کافی نیست لذا گزارشگری الکترونیکی گسترش یافته است، با پیدایش سیستم جدید گزارشگری؛ روش‌های موجود حسابرسی صورت‌های مالی سالانه برای استفاده‌کنندگان مربوط نخواهد بود بنابراین حرفه‌ی حسابرسی صورت واکنش نسبت به این

تغییرات را احساس نموده است.

هلمزومانسینو<sup>۳</sup> ده فناوری را که کمیته‌ی فرعی حسابرسی رایانه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا برای حسابرسی گزارش‌های مالی الکترونیکی اعلام کرد بررسی کرده است و آن‌ها را به سه گروه عمده تقسیم می‌کند: (۱) فناوری امنیت

# نارسایی‌ها و موانع استقرار کنترل‌های داخلی

ضعف نظام کنترل‌های داخلی از جمله مشکلات مبتلا به اکثریت قریب به اتفاق واحدهای اقتصادی کشور اعم از خصوصی و دولتی است

«قسمت اول»

ابراهیم نعمت‌پژوه

مقدمه

ضعف نظام کنترل‌های داخلی از جمله مشکلات مبتلا به اکثریت قریب به اتفاق واحدهای اقتصادی کشور اعم از خصوصی و دولتی است هرساله این واحدها و در نهایت، اقتصاد کشور از ضعف کنترل‌های داخلی متحمل خسارات و زیان‌های قابل توجه و سنگینی می‌شود. ضمن این‌که با توجه به تحولاتی که انتظار می‌رود در آینده‌ی نزدیک در ساختار و مناسبات اقتصادی واحدهای اقتصادی در سطح جهان و کشور اتفاق افتد، اهمیت موضوع و لزوم پرداختن به آن افزون‌تر نیز می‌شود.

چند اشاره

نگارنده در این مقاله به اجمال به نارسایی‌ها و موانع استقرار کنترل‌های داخلی می‌پردازد و می‌کوشد که موضوع را در دو بخش: (۱) بررسی نارسایی‌ها و موانع استقرار کنترل‌های داخلی از دیدگاه کلی با



می‌داند به چند مطلب هر چند گذرا اشاره کند:

اول - مباحث مطرح شده و جمع‌بندی آنها، به صورت کلی عرضه می‌شود و از ورود به مباحث تخصصی پرهیز می‌گردد. دوم - مسلماً این ادعا صحیح نیست که بگوییم در ایران واحدهای اقتصادی فاقد کنترل‌های داخلی هستند، چراکه اگر کنترل داخلی نبود، انجام فعالیت‌ها غیرممکن می‌نمود. بدون تردید مدیریت‌ها در واحدهای تحت مدیریتشان کنترل‌هایی که بنا به اعتقادشان جوابگوی نیازهای فعلی مدیریتی آنها است را مستقر کرده‌اند. اما تجربه نشان می‌دهد که نظام‌های کنترل داخلی موجود عمدتاً دارای

نواقص و نارسایی‌هایی هستند که لازم است شناسایی و مرتفع شوند. شناخت علل نارسایی‌ها و موانع استقرار کنترل‌های داخلی در کشور به صورت علمی، نیازمند انجام تحقیقات دانشگاهی توسط مراجع

نگرش به مفاهیم زیربنایی کنترل‌های داخلی، و (۲) بررسی اجمالی نارسایی‌ها و موانع استقرار این کنترل‌ها در ایران، بررسی کند. لیکن نگارنده بدو به منظور فراهم آوردن زمینه‌ی ورود به بحث برخود لازم

دانشگاهی یا حرفه‌ای در قالب گروه‌های تحقیقاتی و با اعمال و حفظ ضوابط و شرایط یک تحقیق علمی است تا بتوان به نتایج حاصله اعتماد و اتکا کرد. تا آنجا که نگارنده اطلاع دارد یک چنین تحقیقاتی در کشور ما صورت نگرفته یا اگر هم انجام شده باشد، نتایج مربوط، جهت استفاده‌ی جامعه‌ی حرفه‌ای، منتشر نشده است.

لذا آنچه را که نگارنده از این جنبه در این مقاله مطرح خواهد کرد، مواردی متکی بر مطالعات شخصی در زمینه‌های حرفه‌ای و نیز برگرفته از تجربیات فردی در زمینه‌های امور مالی و حسابرسی واحدهای اقتصادی در بخش‌های خصوصی و دولتی است.

سوم - در مورد تعریف، حوزه‌ی عمل و مفاهیم کنترل‌های داخلی در متون مختلف موجود، اختلاف نظرهایی وجود دارد. در سنوات اخیر در ایالات متحده‌ی آمریکا کمیسیونی تحت عنوان کمیسیون تردوی متشکل از انجمن‌های حسابداران رسمی، حساب‌رسان داخلی، حسابداران مدیریت و مدیران مالی و کانون حسابداری آمریکا و با همکاری تعدادی از اساتید معتبر دانشگاه و صاحب‌نظران حرفه‌ای، تحقیق گسترده‌ای را در خصوص کنترل‌های داخلی انجام داده و نتیجه‌ی کار آنها در سال‌های ۱۹۹۲ و ۱۹۹۴ میلادی در دو مجلد تحت عنوان کنترل داخلی، چارچوب یکپارچه<sup>۱</sup> منتشر گردید که خوشبختانه با فاصله‌ی زمانی اندکی به همت دو نفر از محققین عزیز کشورمان (آقایان پوریان‌سب و مهام) متون مزبور به زبان فارسی برگردانده شد و در قالب نشریات شماره ۱۱۸ و ۱۳۵ سازمان حسابرسی منتشر شده و در اختیار جامعه‌ی حرفه‌ای ایران قرار گرفته است. نگارنده در اینجا به خوانندگان توصیه می‌کند که:

● کلیه‌ی مدیران در تمامی سطوح اعم از مالی و غیرمالی بخش نخست نشریه‌ی شماره ۱۱۸ که خلاصه‌ای از مباحث کنترل داخلی را ارائه می‌دهد مطالعه کنند.

● کلیه‌ی مدیران مالی در تمامی سطوح، علاوه بر بخش نخست نشریه مزبور، بخش دوم آن را که به ارائه چارچوبی برای

کنترل‌های داخلی می‌پردازد مطالعه کنند. مطالعه این بخش و مقایسه مفاهیم و مطالب ارائه شده در آن با شرایط پیرامونی و اوضاع داخلی واحد اقتصادی تحت مدیریت آنها، این‌دسته از مدیران را قادر خواهد ساخت که خود تا حدی به تشخیص علل نارسایی‌ها و موانع استقرار نظام کنترل‌های داخلی در واحد اقتصادی تحت مدیریتشان و اتخاذ تدابیری متناسب با اوضاع و شرایط خود بپردازند.

● مطالعه تمامی مطالب هر دو نشریه ۱۱۸ و ۱۳۵ برای کلیه‌ی افرادی که در بخش‌های حسابرسی داخلی، طراحی سیستم و حسابرسی مستقل اشتغال دارند ضرورت دارد، چرا که علاوه بر ارائه‌ی چارچوبی منسجم از کنترل داخلی، مباحثی از گزارشدهی به اشخاص برون سازمانی و ابزارهایی برای ارزیابی اجزای کنترل‌های داخلی را در دسترس قرار می‌دهد.

نکته‌ای که لازم است در اینجا مورد اشاره قرار گیرد این است که وقتی از سیستم یکپارچه یا منسجم (یا به اصطلاح *Integrated*) صحبت می‌شود، منظور سیستمی است که همه‌ی اجزای آن در هماهنگی کامل یا قابل قبولی با یکدیگر برقرار شده‌اند و هر بخش از آن به اتکای بخش‌های دیگر سیستم طراحی و اجرا می‌شود. همانند قطعات مختلف یک ساعت مکانیکی که تمام اجزای آن به نحوی طراحی شده است که در حین هماهنگی با دیگر اجزاء، همگی یک هدف خاص را دنبال می‌کنند و اختلال در یکی از اجزاء منجر به بدکار کردن کل سیستم یا از کار افتادن کامل آن می‌شود. بنابراین وقتی قرار است در یک واحد اقتصادی، نظام کنترل‌های داخلی طراحی و مستقر شود، لازم است سیستم طراحی شده تقریباً تمامی بخش‌های مهم آن واحد اقتصادی را تحت پوشش داشته باشد و طوری طراحی گردد که هر یک از اجزای آن با دیگر اجزای سیستم ارتباط و هماهنگی تنگاتنگی داشته باشد. طراحی و استقرار یک بخش از سیستم (مثلاً حقوق و دستمزد) به تنهایی و بدون توجه به سایر

بخش‌های سیستم، هر چند ممکن است بخشی از مشکلات موجود را ظاهراً رفع کند، لیکن از پایه ایراد دارد و ممکن است به دلیل دیده نشدن سایر بخش‌های سیستم، در بخش‌هایی دوباره کارایی‌های بی‌مورد یا عدم پیش‌بینی عامل کنترلی بخصوص یا هر دوی آنها را توأمأ شاهد باشیم که در هر صورت سیستم حاوی ضعف و نارسایی خواهد بود.

چهارم - طبق تعریف، کنترل داخلی فرایندی است که به منظور کسب اطمینان معقول از تحقق اهدافی که در سه گروه اصلی زیر دسته‌بندی می‌شود، توسط هیات مدیره، مدیریت و سایر کارکنان یک واحد اقتصادی برقرار می‌شود:

● اثر بخشی و کارایی عملیات (اهداف مرتبط با عملکرد و سودآوری و حفاظت دارایی‌ها)

● قابلیت اعتماد گزارشدهی مالی (تهیه صورت‌های مالی قابل اعتماد).

● رعایت قوانین و مقررات مربوط به واحد اقتصادی.

نگارنده در مورد تعریف بالا و مفاهیم نهفته در آن لازم می‌داند به موارد مرتبط با موضوع بحث اشاره کند:

الف) کنترل داخلی خود، هدف و غایت نیست بلکه فرایند و ابزاری است برای دستیابی به اهداف و نمی‌توان آن را جانشینی برای مدیریت دانست.

ب) فرایند مذکور تنها اطمینان معقول را فراهم می‌کند نه اطمینان مطلق را لذا به هر نحو که طراحی و مستقر شود و هرچقدر هم کامل و جامع باشد بازهم بنا به وجود محدودیت‌های ذاتی و محیطی و ... نمی‌تواند اطمینان مطلق را فراهم آورد، اما میزان اطمینان معقول را افزایش می‌دهد.

ج) هر چند اهداف سه‌گانه‌ی مزبور جداگانه طبقه‌بندی و ذکر شده‌اند، لیکن این اهداف در عین متمایز بودن از هم، با یکدیگر مشترک‌الوجوه هستند.

د) برخی از این اهداف فقط مختص به یک واحد اقتصادی است و بعضی از آنها در تمام واحدهای اقتصادی مشترکند، اما به هر حال



فعالیت‌های کنترلی اطمینان یابد.

۴ - اطلاعات و ارتباطات - شناسایی، گردآوری و گزارشدهی اطلاعات مربوط را شامل می‌شود. سیستم‌های اطلاعاتی باید به گونه‌ای طراحی و اجرا شود که از جریان صحیح و منظم اطلاعات مربوط در هر دو سوی از سطوح پایین به سطوح بالا و همچنین از سطوح بالا به سطوح پایین، اطمینان حاصل شود.

۵ - نظارت - ارزیابی مداوم کیفیت عملکرد نظام کنترل‌های داخلی از جمله ضروریات است و بایستی به صورت مستمر یا موردی یا ترکیبی از این دو اعمال شود.

ششم - کنترل داخلی و فناوری اطلاعات (I.T.) - روند رو به گسترش معاملات و مناسبات اقتصادی به گونه‌ای است که استفاده از سیستم‌های ماشینی توسط واحدهای اقتصادی را اجتناب‌ناپذیر می‌سازد. سیستم‌های ماشینی در حین تسهیل و تسریع امور، این خاصیت را نیز دارند که توسط اهل فن آن، به سهولت قابل نفوذ و دستکاری است و امکان سوء استفاده‌هایی را در سطوح خرد و کلان، به راحتی فراهم می‌آورد. علی‌رغم تمهیداتی که توسط متبحرترین و مجرب‌ترین کارشناسان برای جلوگیری از ورود و نفوذ افسراد غیرمجاز به شبکه‌های اطلاعاتی اندیشیده شده است و می‌شود روزی نیست که خبری از ورود و نفوذ اشخاص غیرمجاز (گاهی توسط نوجوانان رخنه‌گر یا هکر) به شبکه‌های اطلاعاتی مهم، سری و فوق‌العاده سری، در رسانه‌ها منتشر نشود. یا این که همین اواخر سوء استفاده از سیستم کارت بانکی یکی از بانک‌های کشور توسط یک دانشجوی رشته کامپیوتر با همکاری یکی از کارکنان یکی از شعب این بانک و برداشت مبالغ قابل توجهی از حساب‌های بانکی یا سوء استفاده از سیستم رایانه‌ای یکی از فروشگاه‌های زنجیره‌ای از طریق شارژ بدون مجوز کارت‌های رایانه‌ای خرید این فروشگاه و انجام سوء استفاده‌های قابل توجهی از این طریق را در خبرها داشتیم. لذا با استفاده‌ی گریزناپذیر از سیستم‌های

در اکثریت قریب به اتفاق واحدهای اقتصادی، تمامی اهداف مزبور با درجات متفاوتی از اهمیت، مصداق دارند.

پنجم - اجزای کنترل داخلی - کنترل داخلی از پنج جزء مرتبط به هم تشکیل می‌شود و چنانچه میان اجزای پنج‌گانه مذکور، همسویی و پیوندی مناسب برقرار شود، سیستمی مناسب شکل می‌گیرد که به صورتی پویا در برابر تغییرات از خود واکنش مناسب نشان می‌دهد. اجزای پنج‌گانه کنترل داخلی به قرار زیر است:

۱ - محیط کنترلی - محیط کنترلی با تاثیر بر واجدان کنترلی کارکنان، جو عمومی سازمان را شکل می‌دهد و با فراهم آوردن بستر مناسب، بنیاتی برای سایر اجزای کنترل داخلی است. عوامل محیطی کنترلی عبارتند از: درستکاری، ارزش‌های اخلاقی، صلاحیت کارکنان، فلسفه و سبک عملیاتی مدیریت، روش مدیریت برای تفویض اختیار و تعیین مسئولیت، شیوه‌های سازماندهی و ارتقای کارکنان و ...

۲ - ارزیابی ریسک - واحد اقتصادی همواره با ریسک‌های مختلفی مواجه است، ضمن اینکه این ریسک‌ها با توجه به تغییرات شرایط اقتصادی و عملیاتی دائماً در حال تغییر هستند. لذا لازم است سازو کار مناسبی برای ارزیابی (شناسایی و اداره) ریسک‌های مرتبط با دستیابی به اهداف واحد اقتصادی و برخاسته از تغییرات، وجود داشته باشد.

۳ - فعالیت‌های کنترلی - خط مشی‌ها و رویه‌هایی هستند که مدیریت به کمک آنها از اجرای دستورات یا رهنمودهای اطمینان حاصل می‌کند. فعالیت‌های کنترلی دامنه‌ی بسیار متنوعی نظیر تصویب، صدور مجوز، رسیدگی، تطبیق یا مقایسه، بررسی نتایج عملکرد، حفاظت دارایی‌ها، و تفکیک وظایف را در برمی‌گیرد. در این ارتباط لازم به ذکر است که صرف تعیین و استقرار یک فعالیت کنترلی نمی‌تواند تضمینی جهت اجرای صحیح آن به دست دهد، بلکه مدیریت بایستی با ابزار مناسبی، به طور مداوم یا دوره‌ای از اجرای صحیح

ماشینی در انجام امور مختلف و گسترش آن چه در سطح و چه در عمق، اشکال نوینی از سوء استفاده‌ها و سوء جریان‌ها بروز می‌کند که لازم است برای مقابله با آنها از ابزارها و سازوکارهای جدیدتر و کارآمدتری استفاده شود و تبعاً ضرورت استفاده از کارشناسان مجرب‌تر و مجهز به دانش روز در این خصوص، روز به روز بیشتر می‌شود.

کنترل‌های سیستم‌های مکانیزه از کنترل‌های سیستم‌های دستی پیچیده‌تر است و در عین حال شاید به تعبیری بتوان گفت که ورود به آنها و سوء استفاده از آنها نیز ساده‌تر. کنترل‌های سیستم‌های ماشینی را می‌توان در ۷ طبقه تقسیم‌بندی کرد:

الف - کنترل‌های مرتبط با نحوه‌ی اجرای سیستم.

ب - کنترل‌های مرتبط با انجام تغییرات در محتوای پرونده‌های اطلاعاتی.

ج - کنترل‌های مرتبط با حفظ و نگهداری سیستم.

د - کنترل‌های مرتبط با عملیات رایانه‌ای.

ه - کنترل‌های مرتبط با حفاظت از پرونده‌های اطلاعاتی.

و - کنترل‌های مرتبط با حفاظت از برنامه‌های رایانه‌ای.

ز - کنترل‌های مرتبط با نرم‌افزارهای سیستم.

در مورد هر سیستم ماشینی، کنترل‌های بالا را باید به نحو مناسب و هماهنگی پیش‌بینی و مستقر کرد. در ایران حساب‌برسان (البته تا حال حاضر)، وقتی در حین رسیدگی‌هایشان به سیستم‌های ماشینی رویارو می‌شوند، با آنها اصطلاحاً به صورت یک جعبه‌ی سیاه برخورد می‌کنند و وارد آن و بررسی ارزیابی سیستم‌های مربوطه نمی‌شوند بلکه اگر بخواهیم به صورت ساده‌ای مطلب را بیان کنیم، حساب‌برسان ورودی‌های سیستم را رسیدگی می‌کنند و خروجی‌های آن را نیز با آنچه که قرار است به عنوان خروجی داده شود مقایسه می‌کنند (البته لازم به توضیح است که کنترل‌ها و رسیدگی‌های حساب‌برسان در این خصوص به همین سادگی و محدود به همین مورد نیست بلکه سازوکارهای

پیچیده‌تری را شامل می‌شود که در اینجا برای سهولت امر و نیل به هدف مورد بحث، به صورت ساده‌ای مطرح شد). البته این کار حساب‌برسان هر چند ممکن است قابل دفاع نباشد، ولی بدون دلیل هم نیست. چرا که اخیراً تلاش‌های قابل توجهی برای طراحی و اجرای سیستم‌های حسابرسی رایانه‌ای در ایران انجام شده و نگارنده به مناسبتی در جریان یکی از آنها که توسط دکتر فرقان‌دوست حقیقی در سطوح دانشگاهی و حرفه‌ای دنبال می‌شود قرار گرفت. نتایج حاصله از تحقیقات انجام شده در این مورد حاکی است که در اکثریت قریب به اتفاق شرکت‌های مورد بررسی، سیستم‌های کنترلی سیستم‌های رایانه‌ای این شرکت‌ها دارای نقاط ضعف اساسی و قابل توجهی است و لذا نمی‌تواند مورد اتکای حسابرس قرار گیرد (و به همین دلیل نیز ممکن است بتواند قابل توجهی باشد که حساب‌برسان فعلاً به این سیستم‌ها به صورت جعبه سیاه برخورد کنند، چرا که در انجام عملیات حسابرسی تقریباً مثل همه‌ی امور دیگر بایستی مسائل کارایی و اثربخشی، توأمآ دیده شود).

بررسی اجمالی علل نارسایی‌ها و موانع استقرار کنترل‌های داخلی این بررسی در دو مبحث زیر انجام می‌گیرد:

- علل مرتبط با محدودیت‌های ذاتی تمام سیستم‌های کنترل داخلی.
- سایر علل بیرون سازمانی و درون سازمانی.

هفتم - علل مرتبط با محدودیت‌های ذاتی نظام‌های کنترل داخلی - عده‌ای به دلیل شناخت نادرست توانایی‌ها و ضعف‌های نظام‌های کنترل داخلی براین باورند که کنترل داخلی می‌تواند موفقیت واحد تجاری را تضمین کند. در حالی که کنترل داخلی، در رسانیدن واحد اقتصادی به اهداف آن، صرفاً کمک‌کننده است و می‌تواند مدیریت را به اطلاعاتی درباره‌ی

پیشرفت یا عدم پیشرفت امور در راستای تحقق اهداف واحد اقتصادی مجهز کند، اما نمی‌تواند مدیریتی ذاتاً نالایق و ضعیف را به مدیریتی لایق و قوی تبدیل کند (و اصولاً بایستی کنترل داخلی را به عنوان جانشینی برای مدیریت تصور کرد). همچنین بایستی دانست که کنترل داخلی نمی‌تواند رویدادها یا پدیده‌های غیرقابل کنترل (مانند سیاست‌ها و برنامه‌های دولت، اقدامات رقبا یا شرایط اقتصادی) را تغییر دهد و لذا تضمین‌کننده‌ی تداوم فعالیت واحد اقتصادی نیست. همچنین این نکته را باید همواره مدنظر داشت که نظام‌های کنترل داخلی همواره متأثر از تعدادی محدودیت‌های ذاتی است که ممکن است اثربخشی آن را تحت تاثیر قرار دهد. لیکن از آنجا که بنا به اعتقاد نگارنده، یکی از این محدودیت‌های ذاتی نسبت به سایر محدودیت‌ها از اهمیت بیشتر و فراگیرتری برخوردار است، لازم است آنها را به دو دسته‌ی کلی زیر تقسیم کنیم:

- الف - محدودیت‌های متأثر از رعایت اصل فزونی منافع طراحی و استقرار سیستم کنترل داخلی بر مخارج آن.
- ب - سایر محدودیت‌های ذاتی.

در ادامه به اختصار محدودیت‌های پیش‌گفته، تشریح می‌شود:

الف - محدودیت‌های متأثر از رعایت اصل فزونی منافع طراحی و استقرار سیستم کنترل داخلی بر مخارج آن - در طراحی هر سیستم کنترل داخلی، کلیدی‌ترین اصل که تقریباً بر همه‌ی اجزای سیستم کنترل داخلی سایه می‌افکند این است که ابزارها و اجزای سیستم طوری طراحی شوند که منافع حاصل از استقرار آنها بر مخارج مربوطه بچربد. و همان طوری که در اجرای سایر امور علمی و اقتصادی رایج است در اینجا نیز بایستی سیستم طوری طراحی و اجرا شود که بین دو اصل کارایی و اثربخشی توازن قابل قبول و معقولی به وجود آید. تعبیه‌ی ابزارهای کنترلی بیشتر در سیستم مطمئناً اثربخشی آن را افزایش خواهد داد ولی به دلیل تحمیل هزینه‌ی

بیشتر یا سایر ملاحظات مربوط به لزوم کار کرد روان و مناسب سیستم، کارایی سیستم کاهش می‌یابد. به طوری که در مواردی ممکن است ابزارها و اجزای سیستم آنچنان افزایش یابد که اجرای این ابزارها و اجزای هدف کلی سیستم را تحت‌الشعاع قرار دهد و سیستم کنترل داخلی خود به مانعی برای انجام کار تبدیل شود یا این که انجام کار را بسیار کند، طولانی و غیراقتصادی نماید (و این موضوعی است که بسیاری از ما مواردی از آن را خصوصاً در بخش‌های غیرخصوصی، عملاً به چشم دیده‌ایم یا با سیستم‌های این چنینی، دست و پنجه نرم کرده‌ایم).

عدم توجه به این اصل مهم، ممکن است اثربخشی سیستم را چنان کاهش دهد که واحد اقتصادی در معرض تحمل زیان‌ها و خسارات سنگینی قرار گیرد یا این که کارایی سیستم آنچنان کاهش یابد که واحد اقتصادی از این ناحیه متحمل هزینه‌های سنگین و بی‌مورد اجرای سیستم کنترل داخلی طراحی شده‌اش گردد یا اینکه سیستم چنان وسیع و پیچیده شود که وسیله‌ها به هدف تبدیل شده و سیستم کنترل داخلی، خود به مانعی برای رسیدن به اهداف واحد اقتصادی بدل شود و در حین کند کردن جریان امور، زمینه‌های لازم را برای رشد برخی دیگر از عوامل مخرب (از قبیل سوء استفاده برخی مدیران، کارکنان یا دیگر افراد) را فراهم آورد.

از سوی دیگر سعی در رعایت اصل فزونی منافع بر مخارج در طراحی و اجرای سیستم کنترل داخلی و ایجاد توازن معقول و منطقی بین امور مرتبط با کارایی و اثربخشی سیستم، ناگزیر منجر به حذف یا تحدید برخی از ابزارهای کنترلی و اجزای سیستم (که برآورد می‌شود مخارج اجرای آنها از منافع آن بیشتر باشد) می‌شود. حذف یا محدود شدن اجزای سیستم کنترل داخلی نیز ملاً خطر وقوع اشتباه و سوء استفاده را افزایش می‌دهد و همچنان که پیش از این اشاره شد، تسن دادن به آن در عمل اجتناب‌ناپذیر، و بلکه واجب است.

داخلی - حتی اگر کنترل‌های داخلی به خوبی طراحی شده باشد، ممکن است در اجرای بنا به دلایل مختلفی (از قبیل عدم آموزش کافی، خستگی، بی‌دقتی، سردرگمی و عدم اعتقاد مجریان سیستم و ...) در کل یا در مقاطعی از زمان، سیستم به درستی عمل نکند.

در رابطه با محدودیت‌های ذاتی مزبور، خاطرنشان می‌سازد هر چند سیستم‌های کنترل داخلی از خطرات ناشی از این محدودیت‌ها در امان نیست، لیکن اثرات آنها را با اتخاذ تدابیر مناسبی (مثلاً از قبیل تعبیه کنترل‌های مضاعف در موارد حساس، تغییر کارکنان در فواصل زمانی مشخص یا دفعاتاً، استفاده از حساب‌برسان داخلی کارآمد، اعمال نظارت‌های مستقل مدیریت یا نمایندگان آنها بر اجرای امور در فواصل زمانی مشخص یا به طور مستمر و غیره ...) در حد قابل قبولی کاهش داد.

پی نوشت

#### 1. Internal control, integrated framework

#### تسلیت

**آقایان محمدعلی شعبانی سبزه میدانی، سیامک جهانبخش، حسن کاشفی‌پور و خانم مهناز مقیر**  
هر یک در سوگ عزیزی نشسته‌اند. مصیبت وارده را به آنان تسلیت گفته و برایشان صبر و بردباری آرزو مندیم.

انجمن حسابداران خبره ایران

و شرایط سوءاستفاده را فراهم می‌آورد.

۴- ب - تخطی مدیریت از سیستم کنترل داخلی (دور زدن سیستم کنترل داخلی توسط مدیریت) در این بحث باید بین دو مفهوم **مداخله‌ی مدیریت و تخطی مدیریت** تفاوت قائل شد. از آنجا که سیستم کنترل داخلی هر قدر هم که کامل تهیه شود نمی‌تواند تمامی موارد و شرایط و پیشامدها را پیش‌بینی کند (یا همان گونه که قبلاً نیز گفته شد، مضار پیش‌بینی کامل و همه جانبه‌ی موارد بر منابع حاصل از استقرار یک چنین سیستمی بچرید و لذا طراحان سیستم از پیش‌بینی و تعبیه راه کار برای بخشی از پیشامدهای غیرمعمول یا کمتر معمول صرف نظر نمایند) ممکن است لازم آید که در موارد غیرمستمر و غیرمعمول، مداخله‌ی مدیریت برای حل و فصل موضوع لازم آید و معمولاً طراحان سیستم کنترل‌های داخلی، سازوکارهای مداخله‌ی مدیریت برای شرایط فوق‌العاده را مشخص و در سیستم تعبیه می‌کنند (لازم به توضیح است که این گونه مداخلات مدیریت در سیستم کنترل‌های داخلی معمولاً به صورت آشکار انجام و عموماً مستند می‌شود یا به نحوی دیگر برای کارکنان مربوط افشا می‌شود). اما تخطی مدیریت، در واقع بی‌اعتنایی مدیریت به خط مشی‌ها یا رویه‌های مقرر با انگیزه کسب منافع شخصی، یا ارائه‌ی تصویری به ظاهر مطلوب از وضعیت یا عملکرد مالی واحد اقتصادی یا اختفای موارد عدم رعایت قوانین و مقررات است که با سوء استفاده از اختیارات موجود، به انجام آن مبادرت می‌ورزد. از آنجا که اعطای اختیارات تقریباً کامل اجرایی به مدیران واحدهای اقتصادی نه تنها مرسوم، بلکه امری لازم و واجب است و ضرورت ایجاب می‌کند که این اختیارات (بنا به دلایلی از جمله دلیل پیش گفته در صدر همین بند) از سیستم‌های کنترل داخلی فراتر رود، امکان بروز یک چنین تخطی‌هایی را نیز نباید دور از انتظار دانست.

۵- ب - عدم استقرار مناسب سیستم کنترل

ب - سایر محدودیت‌های ذاتی

۱- ب - احتمال قضاوت‌های نادرست در تصمیم‌گیری - در هر نظام کنترل داخلی مقاطعی وجود دارد که محتاج قضاوت و تصمیم‌گیری فردی یا گروهی بخشی از سیستم است و در هر قضاوت و تصمیم‌گیری به دلیل وجود همیشگی شرایط مربوط (از قبیل وجود موارد ابهام، ضرورت اتخاذ تصمیم در شرایط فشار، روزمرگی، خستگی و ...) احتمال خطا وجود دارد.

۲- ب - احتمال وقوع اشتباهات عمدی یا سهوی - قدما گفته‌اند انسان جایز الخطاست یا این که دیکته‌ی نانوشته خطا ندارد. به‌رحال انجام هر امری نمی‌تواند مصون از خطا باشد و نظام‌های کنترل‌های داخلی به هر نحوی که طراحی شوند نمی‌توانند متاثر از خطاهای سهوی انسانی نباشند. در مواردی نیز به دلیل وجود شرایط و انگیزه‌های خاص (از قبیل نارسایی سیستم از یک طرف و انگیزه‌های مادی و غیرمادی افراد از طرف دیگر) زمینه برای ارتکاب خطاهای عمدی فراهم می‌شود که هیچ نظام کنترل داخلی مصون از اثرات زیانبار آن نیست.

۳- ب - تبانی و همدستی - از جمله ابزارهای کلیدی نظام‌های کنترل داخلی برای جلوگیری از سوء استفاده، تفکیک وظایف است و سازوکار آن از این قرار است که بخش‌های مختلف و نامتجانس فعالیت‌های مرتبط با یک امر از یکدیگر تفکیک شده و اجرای آن به اشخاص مختلفی سپرده شود تا در حین فراهم آمدن شرایط مناسب‌تر کنترلی، از خطاهای سهوی و عمدی جلوگیری شود. به عنوان نمونه امور تصویب و ثبت معاملات و نگهداری دارایی‌ها به افراد مختلفی واگذار شود، و مثلاً مدیری که مجوز فروش‌های نسبه را تصویب می‌کند نباید مسئول نگهداری اسناد و مدارک حساب‌های دریافتی و وجوه نقد باشد. تبانی و همدستی افراد با یکدیگر، آفت این ابزار کنترلی است که اثربخشی این فعالیت کنترلی را عقیم می‌کند

## با محمد جواد صفار رئیس هیئت مدیره و دبیرکل جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

در پی انتصاب آقای محمد جواد صفار به سمت دبیرکل و رئیس هیئت مدیره‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران حسابدار و حسابرس بر آن شدند تا طی گفتگویی مشترک جامعه‌ی حسابداری کشور را با دیدگاه‌های دبیرکل جدید جدید آشنا سازد. این گفتگو رادر زیر می‌خوانیم.

ویژگی‌های منحصر به فرد جناب آقای دکتر ثقفی، موضوع جایگزین عملاً منتفی شد. بالاخره پس از طرح نامزدهایی برای تصدی این مسئولیت مهم - که اقرار می‌کنم عبارت جایگزینی به هیچ وجه مناسب نیست - قرعه‌ی فال به نام من دیوانه زدند. لطفاً خلاصه‌ای از پیشینه‌ی تحصیلی و سوابق تجربی خودتان را بازگو بفرمایید.

صفار: در سال ۱۳۳۳ در مشهد مقدس متولد شدم در سال ۱۳۵۲ دیپلم ریاضی را در دبیرستانی در مشهد، در سال ۱۳۵۶ لیسانس حسابداری و در سال ۱۳۶۶ فوق‌لیسانس حسابداری را به ترتیب از دانشکده حسابداری امور مالی شرکت ملی نفت ایران و سپس دانشگاه علامه طباطبایی دریافت کردم. از همان سال ۱۳۵۲ شروع به کار کردم و سابقه‌ی کاری بیش از ۲۹ ساله‌ام عمدتاً (بیش از ۲۴ سال) حسابرسی بوده است. در سه مقطع به کار حسابرسی پرداخته‌ام. اول بار سال‌های ۵۴-۱۳۵۳ در خدمت استاد پیشکسوت با اخلاق جناب آقای وقتی بودم. سپس طی سال‌های ۵۸-۱۳۵۶ در حسابرسی کوپرز اند لیبراند (بعداً آگاهان) مشغول به کار شدم و از سال ۱۳۶۰ در موسسه‌ی حسابرسی بنیاد مستضعفان و سپس سازمان حسابرسی (تا بهمن ۱۳۸۱) اشتغال داشته‌ام. سابقه‌ام در سازمان حسابرسی به ۴ دوره برمی‌گردد. دوره‌ی اول قبل از عضویت اینجانب در هیات عامل سازمان بود که عمدتاً به عنوان مدیر بررسی‌های فنی، سمت دبیری کمیته‌ی فنی را عهده‌دار بودم. یادگار بسیار ارزنده‌ی این دوره دستور عمل حسابرسی است که با کمک تنی چند از دوستان ارجمند تدوین کردیم و در داخل و خارج سازمان حسابرسی مورد استفاده قرار گرفته است و می‌گیرد.



قبل از گفتگو انتخاب جنابعالی را تبریک می‌گوییم و برایتان آرزوی موفقیت و بهر روزی در اجرای اهداف جامعه‌رادریم. چنانچه امکان دارد مختصری پیرامون فرایندها این انتخاب بفرمایید.

صفار: ضمن تشکر از فرصتی که در اختیار بنده گذاشتید ابتدا عرض می‌کنم که جناب آقای دکتر ثقفی استاد بنده و بعضاً استاد اساتید بنده هستند. ایشان موضوع استعفای خود را رسماً در اواخر آذرماه به شورای عالی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران تسلیم کردند. شورای عالی طی ۳ جلسه‌ی تقریباً ۴ ساعته‌ی تلاش کرد تا ایشان را منصرف کند، اما این کار عملاً موفقیتی در برداشت و شورای عالی تنها به دلیل اصرار ایشان با این استعفا موافقت کرد. پس از آن موضوع جانشین مطرح شد. به دلیل

صفار: عرض کردم جناب آقای دکتر ثقفی استاد و فردی منحصر به فرد است. ایشان به خوبی آگاه است که کجا می توان کارکرد و مفید بود و کجا نمی توان. بی شک ایشان انتقادهایی جدی به برخی ضوابط داشتند و با توجه به ترکیب ارکان جامعه، به ویژه شورای عالی، تعدیل این ضوابط را در جهت نقطه نظرهای خود در کوتاه مدت و میان مدت عملی نیافته بودند. بنابراین ضمن تاکید بر عملکرد عالی ایشان، طی عمر حدود ۱/۵ سال جامعه، در واقع تشخیص ایشان در این استعفا نقشی اساسی داشت. برنامه ای که طی دو سال آینده مطرح شده و به نظرم هماهنگ با نظرات جناب آقای دکتر ثقفی نیز هست بدین قرار است:

۱- تدوین راهبرد (استراتژی) جامعه و پیشنهاد اولیه ای اصلاح اساسنامه،

۲- معرفی حسابدار رسمی و حسابداری عمومی، تبیین مفهوم پاسخ گویی مالی و نقش حسابداران عمومی (اعم از حسابداران و حسابرسان واجد شرایط) در زنجیره فعالیت های اقتصادی جامعه از طریق فعال کردن روابط عمومی جامعه،

۳- تقویت روابط بین المللی در زمینه هایی چون عضویت جامعه ای حسابداران رسمی ایران در فدراسیون بین المللی حسابداران (IFAC) و سایر مجامع بین المللی و منطقه ای مربوط،

۴- تلاش در جهت پیاده سازی دیدگاه های جامعه در زمینه ی سوق دادن حسابداران شاغل انفرادی به فعالیت در قالب موسسه های حسابرسی عضو جامعه و موسسه های حسابرسی کوچک به موسسه های حسابرسی بزرگ تر و قوی تر،

۵- متمرکز کردن برخی نیازهای مشترک حسابداران شاغل انفرادی و موسسه های حسابرسی کوچک و تلاش در جهت رفع این نیازها، و دیگر نیازهای حرفه ای و آموزشی،

۶- تلاش در جهت ارتقای کیفیت کار اعضای جامعه از طریق تقویت فعالیت های کار گروه کنترل کیفیت و استقرار نظام آموزش حرفه ای مستمر در جامعه.

خوب می دانید که اعلام این برنامه ها تعهدی جدی ایجاد می کند که بنده هم با علم به ایجاد این تعهد موارد پیش گفته را اعلام داشتم. انشاء الله با کمک یکایک اعضای محترم جامعه این برنامه ها بتواند جامه عمل به خود ببوشاند.

بدون تعارف، نگرانی هایی در مورد نقش سازمان حسابرسی در جامعه ی حسابداران رسمی مطرح می شود. به نظر شما با این نگرانی ها چه برخوردی باید داشت که تفکر دولتی بر جامعه سایه نیفتد.

صفار: من هم بدون تعارف عرض می کنم چه خواهیم و چه نخواهیم جامعه ای حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی از هم تاثیر پذیرند. البته نظر من کمی متفاوت است و این دو را در تعارض نمی بینم. سازمان حسابرسی به عنوان نماینده ی بخش دولتی و موسسه های حسابرسی عضو جامعه و دیگر

سپس حدود ۴ سال به عنوان عضو هیات عامل مسئول اداری مالی و تقریباً تمامی کارهای غیرحسابداری را عهده دار بودم که نتیجه اش کسب و تکمیل مهارت های مدیریت اجرایی بود. پس از آن ۲ سال در ساختمان شاهد مشغول بودم که نتیجه ی آن تدوین رهنمودهای حسابرسی با همکاری تعدادی از همکاران ارجمند بود که بعداً با تعدیل و تصویب کمیته ی فنی به استانداردهای حسابرسی تبدیل شد؛ طی این مدت عضو چندین کمیته ی از جمله کمیته فنی و آموزش بودم و در دوره ی آخر که ۴-۵ سالی به طول انجامید با پذیرش ریاست کمیته ی فنی، کم و بیش از فعالیت های اجرایی حسابرسی فاصله گرفتم. این چند سال به نتیجه نهایی رساندن استانداردهای حسابداری و حسابرسی و آیین رفتار حرفه ای با همت بیش از ۵۰ نفر همکاران داخل و خارج سازمان را به دنبال داشت که همراه با برخی فعالیت های جنبی از قبیل کمک در انتشار کتب و نشریاتی در کار مرکز آموزش و تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی - که به راستی حق بزرگی برگردن حرفه دارد - راه اندازی فصلنامه ی حسابرسی و تدوین دستورعمل تجدیدنظر شده (با کمک تنی چند از مدیران علاقه مند داخل و خارج سازمان)، پرافتخارترین دوره ی کاری بنده را شکل داد. اگر خواستید مرا به جرم ارتباط با سازمان حسابرسی به اصطلاح سازمانی بودن علاقه قلبی به این سازمان متهم کنید، بدانید که تاکید من عمدتاً به این دوره برمی گردد.

جناب عالی از مدیران فعال سازمان حسابرسی به خصوص در سالیان اخیر بودید و نقش فعالی در کمیته ی آموزشی سازمان حسابرسی و همایش های سازمان عهده دار بودید. چه شد که به فکر ترک سازمان افتادید؟

صفار: اخیراً و طی مراسمی مختصر، آغاز شانزدهمین سال فعالیت سازمان حسابرسی را گرامی داشتیم. ۱۵ سال عمر برای یک سازمان تخصصی به مفهوم بالغ شدن است و از ویژگی های بلوغ در اشخاص حقوقی اولاً قدرت زایش و ثانیاً کاسته شدن نقش فرد در آن است. از طرفی جامعه ی حسابداران رسمی ایران نوزادی است که برخلاف سازمان که بالغ شده است کاملاً به مراقبت و حمایت نیاز دارد. ویژگی این دو و اعتقاد بیش از ده ساله ی بنده (یعنی از زمانی که اولین عبارات در ساختمان شماره ۳۰ خیابان زرتشت غربی در مورد ماده واحده پیشنهادی تشکیل جامعه شکل می گرفت و هنوز واژه پردازی زیبا و قوی استاد ارجمند آقای مصطفی علی مدد در آن مشهود است) مبنی بر این که تشکیل چنین جامعه ای اعتلای سازمان را در پی خواهد داشت موجب شد که بنده با این سمت در خدمت شما باشم. گفته می شود آقای دکتر ثقفی در پی بروز مشکلات در ایفای وظایفشان استعفا دادند، در ارتباط با این گونه مشکلات که کم هم نیست چه برنامه های راهبردی در دست دارید؟



حسابداران رسمی شاغل - به عنوان نمایندگان بخش خصوصی دوبال پرواز جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران هستند. تقویت یا تضعیف بی‌مورد هر یک از دوبال، نهایتاً به زیان جامعه و مانعی بر سر راه حرکت رو به جلوی آن است. به نظرم باید در مورد به‌کارگیری چماق «دیدگاه دولتی» کمی احتیاط کنیم. به‌هرحال بنده امروزه نه کارمند دولتم نه کارمند بخش خصوصی؛ جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران نه دولتی است و نه به مفهوم رایج جزء سازمان‌های بخش خصوصی است، بلکه مصداق کاملی از یک سازمان غیردولتی (NGO) است که در مورد جامعه، باید به عنوان ابزاری مهم در تشکیل جامعه‌ی مدنی در شکل‌گیری و برقراری تناسب بین بخش دولتی و خصوصی، تعادلی منطقی برقرار کند.

با توجه به نظر یساعدی که مسئولان وزارت امور اقتصادی و دارایی پیرامون استفاده از خدمات مالیاتی حسابداران رسمی اظهار می‌دارند، وظایف جامعه در این ارتباط چگونه می‌باشد؟ صفار: مسئله حسابرسی مالیاتی بحثی سهل و ممتنع است. این خدمت مهم از طرفی کاری ساده است، چرا که باید درآمد مشمول مالیات را براساس قوانین و مقررات مشخصی تعیین کرد. از طرف دیگر برخی ابهامات موجود در همین قوانین و مقررات، انتظاربخش مالیات و به‌ویژه رده‌های میانی و بالاخره عدم توفیق در جانداختن فرهنگ مالیاتی کار را عملاً بسیار مشکل می‌کند. هنوز فراموش نکرده‌ایم که یکی از بالاترین مقامات مالیاتی کشور بر این باور است که تمام مالیات کشور پول چند روز نفت است. باید با تمام وجود امیدوار بود، باور مسئولین ارشد وزارت امور اقتصادی و دارایی را ارج نهاد و ارتباط فیما بین جامعه حسابداران با وزارت امور اقتصادی و دارایی را در این زمینه قانونمند کرد. به‌هرحال می‌دانید در مورد عملکرد سال ۱۳۸۰، حدود ۶۰۰ گزارش حسابرسی مالیاتی صادر شده است که تجربه‌ی بسیار گران‌بهایی است. این پیشینه از طرفی نشان‌دهندگی توانایی جامعه در حسابرسی مالیاتی است و از طرف دیگر عکس‌العمل مقامات مالیاتی، به‌ویژه رده‌های میانی را آزمون می‌کند. در این زمینه توجه به دو نکته ضروری است: اول، عزم جدی مسئولان ارشد سازمان امور مالیاتی در پشتیبانی از ماده‌ی ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم مبنی بر تشخیص درآمد مشمول مالیات توسط حسابداران رسمی است، اما این باور باید به‌گونه‌ای عملی به رده‌های میانی نیز تسری یابد. این امر در شرف انجام شدن است و برخورد مناسب حسابداران رسمی این کار را تسریع می‌کند. دوم: ضوابط مربوط به این امر، به‌ویژه آئین‌نامه‌ی ۲۱۹ باید با مشارکت جامعه تدوین شود. بنابراین تعلل در این کار به هیچ وجه روا نیست و پشیمانی در بردارد.

با وجود تحولاتی که در حرفه به وقوع پیوسته است (تشکیل

جامعه، پذیرش گزارش مالیاتی حسابداران رسمی و ...) شواهد موجود حکایت از ضعف و ناتوانی جامعه حسابداری در فرایند نقش‌پذیری خود و جایگاه و مرتبت حسابداران رسمی دارد، به نظر جنابعالی چه راهکارهایی برای برون رفت از این چالش وجود دارد.

صفار: حرفه‌ی حسابداری عمومی در ایران، همانند سایر کشورها با چالش زاده شده است. مشکلات ما در دو سو قابل بررسی است. اولاً استفاده‌کنندگان از خدمات حسابداران عمومی و دیگری ارائه‌کنندگان خدمات مزبور. جامعه باید نسبت به هر دوی این موارد حساس باشد و هم‌زمان در جهت رفع هر دو جنبه‌ی این مشکل تلاش کنند. اتفاقاً مشکلات هر دوی این موارد با معرفی درست جامعه‌ی حسابداران و نقش آن در نظام اقتصادی کشور برطرف شدنی است. از یک سوی استفاده‌کنندگان باید جامعه‌ی حرفه‌ای را بشناسند و از نقش آنها آگاه باشند و از سوی دیگر دست‌اندرکاران حرفه باید با آگاهی از اهمیت نقش خود، وظایف و اگذار شده را درست و کامل انجام دهند. به‌نظرم یکی از وظایف اصلی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران تبیین این موارد است که پس از آن راه‌های برون‌رفت به تدریج آشکار خواهد شد. اقبال، شاعر پارسی‌گوی لاهوری، می‌گوید:

گر مرد رهی میان خون باید رفت  
از پای فتاده سرنگون باید رفت  
تو پای به راه درنه و هیچ می‌پرس  
خود راه بگویدت که چون باید رفت

علاوه براین، مسائل عمومی اقتصاد کشور در این خصوص حائز اهمیت بسیار است که اگر چه برخی از آنها بیرون از حیطه‌ی وظایف و اختیارات جامعه‌ی حرفه‌ای است، اما باید در این موارد نیز تلاش کرد و حساسیت به خرج داد تا در راستای رفع مشکلات ساختاری اقتصادی کشور، مشکلات جامعه حرفه‌ای نیز کاهش یابد.

آیا برای بهبود اثر بخشی و کارایی جامعه پیشنهادهایی برای تغییر ارکان آن دارید؟

صفار: آنچه تا به حال بنده هم به آن رسیده‌ام - چرا که بیش‌تر به مسئولیت دبیرکل مربوط است آن است، که در حال حاضر او مجری مصوبات حداقل دو رکن است. از یک طرف شورای عالی و از طرف دیگر هیئت مدیره. در شورای عالی مطرح است که وظایف این دو رکن باید تبیین و تکلیف دبیرکل مشخص‌تر شود. انتظار می‌رود در فرایند اصلاح اساسنامه و سایر مقررات این نارسایی نیز برطرف شود.

بازار خدمات حسابداران رسمی چه دامنه‌ای را در بر می‌گیرد و حسابداران رسمی در حال حاضر چه در صدی از آن را پوشش می‌دهند؟

صفار: می‌دانید که خدمات حسابداران رسمی شامل اعضای

اشکال وارد به این نوع از تدوین استاندارد، دولتی بودن آن نیست، بلکه چون خود یک موسسه‌ی حسابرسی است و عملیات حسابرسی را نیز برعهده دارد ممکن است مشارکت رسمی دیگران را طلب کند، وگرنه به نظرم نفس دولتی بودن آن مشکلی نیست.

به‌هرحال در آینده ممکن است تدوین استانداردها یا بخشی از آن (مثلاً استانداردهای حسابرسی) به جامعه واگذار شود، اما باید توجه داشت که این انتقال به صورت طبیعی انجام پذیرد. به بیان دیگر زمانی که جامعه آمادگی خود را اعلام کرد و از نظر مقامات مربوط، این آمادگی از جنبه برخورداری از صلاحیت‌های مربوط تأیید شد، انتقال آن به جامعه موضوعیت می‌یابد. به‌نظر من در حال حاضر در این‌باره کمی افراط و تفریط وجود دارد که امیدوارم به زودی به نوعی تعادل از آرا و عقاید دست یابیم. سازمان حسابرسی هم وظیفه‌ای که داشت در حدود مقررات و امکانات خود انجام داد و در حال حاضر وظیفه‌ی ما بهبود و اعتلای کیفیت استانداردهای منتشره است و شما نیک می‌دانید خدماتی که سازمان حسابرسی در این زمینه انجام داده است برای قضاوت آیندگان در آینده‌ی تاریخ به روشنی باقی خواهد ماند. انشاءالله موفق باشید.

چه پیامی برای جامعه‌ی حسابداران ایران دارید.

صفا: جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران متعلق به تمامی حسابداران عمومی، اعم از حساب‌برسان و حسابداران (غیرشاغل) است. این تعلق و به بیان دیگر این مالکیت نسبت به جامعه نوعی مشارکت و حساسیت نسبت به آینده آن را می‌طلبد. بنابراین من دست همکاری به سوی تمام اعضای محترم جامعه و حتی اعضای بالقوه‌ای که می‌توانند کمکی در این زمینه ارائه فرمایند دراز می‌کنم. انتظار از جامعه، انتظار از خودمان است و دبیرکل تنها مجری مصوبات رسمی و خواستگاه‌های تمامی اعضای جامعه است. جدی‌ترین ابزار فکری جامعه کار گروه‌هاست و ارائه‌ی نقطه نظرهای کتبی و شفاهی همکاران به اعضای این کار گروه‌ها باعث بهبود کیفیت نظرات و آرای آنان خواهد شد. بنابراین در این زمینه جامعه را از پیشنهاد‌های خود محروم نفرمایید. سعی خواهد شد با راه‌اندازی پایگاه اطلاع‌رسانی جامعه ارتباط با اعضا و موسسه‌ها تسهیل شود. برنامه‌های وسیعی در این خصوص تدارک دیده شده است که نظرات همکاران ارجمند در این زمینه نیز راهگشا خواهد بود. تلاش می‌کنیم ارتباط خود را با رسانه‌های همگانی، به‌ویژه نشریات اقتصادی و تخصصی گسترش دهیم و به‌عنوان اولین پیشنهاد از اعضای محترمی که دست به قلم دارند، درخواست می‌شود پس از درج نام خود عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران را بیفزایند و اگر جایی احساس کردند نظرات خیلی شخصی است این نکته را به‌خوبی روشن، مشخص فرمایند. باز هم از فرصتی که در اختیار اینجانب گذاشتید سپاسگزارم.

شاغل انفرادی، موسسه‌های عضو و سازمان حسابرسی عمدتاً حسابرسی و بازرسی اشخاص حقوقی زیر را در برمی‌گیرد.

الف/ب/ج/د/و/ز (صفحات ۴۱ و ۴۲ نشریه ۱۴۷ سازمان) گفتنی است نصاب بند (ز) مشخص شده است و شرکت‌هایی که طبق آخرین اظهارنامه تحویلی جمع فروش و درآمد (یا مبالغ دریافتی در شرکت‌های پیمانکاری) آنها بیش از ۸ میلیارد ریال یا جمع دارایی‌های آنها بیش از ۱۶ میلیارد ریال باشد مکلفند حسب مورد «حسابرس» یا «حسابرس و بازرس قانونی» خود را از بین حسابداران رسمی یا موسسه‌های حسابرسی عضو جامعه انتخاب کنند. جامعه در این زمینه کم‌تر کار کرده است در این مقطع زمانی یکی از مهم‌ترین کارهای محول شده به بنده، فعال کردن این بخش است. جامعه در طول یک سال گذشته تا چه حد در پاسخگویی به انتظارات اعضا موفق بوده است؟

صفا: به نظرم با توجه به زمان تاسیس عملی جامعه انتظارات از این پس مطرح می‌شود و انشاءالله با کمک یکایک اعضا در برآوردن انتظارات به‌حق اعضا پیروز باشیم.

به نظر من جامعه موظف است با تمام وجود از اعضای خود پشتیبانی کند، اما این پشتیبانی زمانی موفقیت‌آمیز خواهد بود که اعضای جامعه نیز حمایتی همه‌جانبه از خود داشته باشند. به بیان دیگر با شناخت موقعیت خود در جامعه و نقش حسابدار عمومی در نظام اقتصادی کشور سعی کنند صلاحیت خود را به بالاترین سطح ممکن ارتقا دهند و آن را حفظ کنند. بی‌شک نارسایی احتمالی در انجام وظایف محوله به یک یا چند حسابدار رسمی به پای تمام جامعه نوشته می‌شود. بنابراین در این زمینه اعضای محترم از مسئولیت‌های مضاعفی برخوردارند و باید نسبت به آن حساس باشند. چه راهکاری برای بهبود استانداردها و ضوابط حسابداری و حسابرسی کشورمان دارید.

صفا: به‌خوبی آگاهید که تدوین استاندارد از فرایندی درازمدت برخوردار است. پیش شرط اساسی برای بهبود کیفیت استانداردهای حسابداری و حسابرسی، مشارکت اعضای جامعه همراه با نمایندگانی از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است. در ضوابط و مقررات جامعه حسابداران نیز بر همکاری در زمینه‌ی تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی تأکید شده است. اما در مورد مسئولیت تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی باید اشاره کرد در اغلب کشورها، استانداردهای حسابداری، که از گستردگی بیشتری در نظام اقتصادی جامعه برخوردار است با مسئولیت دولت و یا همکاری نزدیک انجام می‌پذیرد. در مورد سازمان حسابرسی نیز که در حلقه مجامع حرفه‌ای فراگیر، تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی را قانوناً عهده‌دار بوده است باید گفت



## گزارشی از دومین همایش حسابداری مدیریت در ایران



مهندس بیژن زنگنه  
وزیر نفت



غلامرضا سلامی  
رئیس شورای عالی انجمن

دومین سمینار حسابداری مدیریت در روزهای ۱۵ و ۱۶ دی ماه ۱۳۸۱ در سالن همایش‌های رازی با موضوع محوری "نقش راهبری حسابداری مدیریت در سازمان‌های فردا" و با حضور بیش از یک‌هزار نفر از مدیران سازمان‌ها و بنگاه‌های مختلف اقتصادی، استادان و پژوهشگران، مدیران و مسئولین مالی شرکت‌ها، اعضای حرفه‌ای حسابداری و دانشجویان دوره‌های دکتری رشته‌های حسابداری و مدیریت برگزار گردید. در این همایش که با مشارکت و همکاری دانشگاه صنعت نفت و انجمن حسابداران خبره‌ی ایران و با هدف آشناسازی جامعه‌ی مدیریتی و حسابداری کشور با مباحث و مقوله‌های نوین حسابداری مدیریت و زمینه‌سازی برای بهره‌برداری از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت تشکیل شد، ۱۲ مقاله توسط سخنرانان ارائه گردید.

دومین سمینار علمی سمینار ابتدا به توضیح ضرورت برگزاری سمینار، از جمله اهمیت آشنایی مدیران بنگاه‌ها و حسابداران به مفاهیم و مقوله‌های نوین حسابداری مدیریت برای پیشبرد موفقیت‌آمیز سازمان‌ها در شرایط نوین اقتصادی پرداخت و براین نکته تاکید کرد که امروزه سهامداران و مدیران و سایر ذی‌نفع‌های سازمان از حسابداران و به‌ویژه حسابداران مدیریت انتظارات جدیدی را مطرح می‌نمایند و حسابداران نمی‌توانند به این نیازهای جدید با ابزارهای کهن پاسخ گویند و نقش انجمن حسابداران خبره‌ی ایران را در توسعه و بالندگی حسابداری مدیریت مطرح نمود و تلاش‌های انجمن را در راه‌اندازی دوره‌ی حسابداری خبره‌ی مدیریت انگلستان (CIMA)، برگزاری سمینارهای متعدد در مورد حسابداری مدیریت و درج مقالات گوناگون در این زمینه در مجله‌ی حسابدار برشمرد و اطلاع داد که انجمن حسابداران خبره‌ی ایران همکاری با انجمن حسابداران مدیریت کانادا را به منظور توسعه‌ی دانش حسابداری مدیریت در ایران در دستور کار قرار داده است.

فخاریان در ادامه به فرآیند شکل‌گیری سمینار و پیام‌های اصلی مقالات و پیوند و ارتباط بین مقالات پرداخت. و در پایان گزارش خود، ویژگی‌های عمده‌ی دومین سمینار حسابداری مدیریت را به شرح زیر برشمرد:

- حضور و همراهی دانشگاه صنعت نفت، به‌عنوان

روز اول  
مراسم افتتاحیه

سمینار در ۱۵ دی‌ماه ۱۳۸۱ پس از نواخته شدن سرود جمهوری اسلامی ایران و تلاوت آیاتی از قرآن کریم آغاز شد، سپس آقای منصور شمس‌احمدی، اداره‌کننده‌ی سمینار ضمن خیرمقدم به شرکت‌کنندگان از آقای ابوالقاسم فخاریان، دبیر علمی سمینار، دعوت نمود تا گزارش شکل‌گیری سمینار را ارائه نماید.



ابوالقاسم فخاریان  
دبیر علمی سمینار



هم‌کاری‌های صمیمانه‌اش در برگزاری همایش، سخنرانان و مسئولین و کارکنان انجمن تشکر و قدردانی نمود.

سپس دکتر موسوی‌زاده، رئیس دانشگاه صنعت نفت، به بیان مطالب خود پرداخت. وی در ابتدا از حضور و همراهی همه‌ی دست‌اندرکاران برگزاری سمینار قدردانی کرد و بخش قابل ملاحظه‌ی مطالب خود را به معرفی جایگاه، نقش و برنامه‌های دانشگاه صنعت نفت در امر آموزش به‌ویژه آموزش حسابداری اختصاص داد.

پس از ارائه‌ی مطالب رئیس دانشگاه صنعت نفت، آقای مهندس زنگنه، وزیر نفت، پشت تریبون قرار گرفت و ضمن تبریک به دانشگاه صنعت نفت و انجمن برای اهتمام در برگزاری همایش براهمیت رشد و ارتقای دانش و حرفه‌ی حسابداری در شرایط فعلی کشور و روند توسعه‌ی ارتباط با اقتصاد جهانی به‌ویژه در زمینه‌ی معاملات نفتی تاکید کرد و موفقیت در این امر را در گرو تجهیز حسابداران به زبان روز دنیا در عرصه‌ی حسابداری یعنی حسابداری پیشرفته دانست.

زنگنه نقش تاریخی صنعت نفت را در پرورش حسابداران ورزیده یادآور شد و به این واقعیت اشاره کرد که در سال‌های اخیر ما با خلاء و کمبود حسابداران زنده روبرو هستیم و به‌سادگی نمی‌توانیم نیروهای پر دانش و تجربه‌ی قدیمی را جایگزین نمائیم. وی علت عمده‌ی چنین مشکلی را ناتوانی موسسات آموزشی در تربیت حسابداران در استانداردهای جهانی و آشنا به زبان تخصصی جهانی که بتوانند به رفع مشکلات بنگاه‌ها بپردازند دانست و راه کارهای حل این معضل را به شرح زیر برشمرد:

● تجدید نظر در برنامه‌های درسی و استانداردهای تحصیلی دانشکده‌هایی که رشته حسابداری را عرضه می‌کنند.

● انتخاب دانشجویان حسابداری از رشته‌ی ریاضی و با معدل‌های بالا.

● تقویت تشکلهای حرفه‌ای و توسعه‌ی ارتباط نهادهایی همانند انجمن حسابداران خبره‌ی ایران با انجمن‌های حرفه‌ای جهانی.

● توسعه و تقویت موسسات مشاوره‌ای که توان و ظرفیت ایجاد سیستم‌های مالی با استاندارد و کیفیت‌های روز دنیا را داشته باشد و در صورت نیاز جلب سرمایه‌گذاری و حضور موسسات حرفه‌ای جهانی در ایران.

● همکاری دولت، بخش‌های صنعتی، دانشگاه‌ها و تشکلهای حرفه‌ای با یکدیگر در جهت ارتقاء دانش و حرفه‌ی حسابداری به‌عنوان یک امر و وظیفه‌ی ملی برای همه‌ی این نهادها.

وی تاکید ویژه‌ای بر ضرورت تعامل دانشگاه‌ها و تشکلهای حرفه‌ای با دنیای خارج نمود و تصریح کرد که

پیشگام توسعه‌ی حسابداری ایران، با انجمن حسابداران خبره ایران.

● طرح موضوعات نوین و مرتبط با اقتصاد مبتنی بر دانش.

● تلفیق مباحث نظری با موضوعات کاربردی.

● حضور یک سخنران برجسته و نظریه پرداز خارجی در سمینار.

● ایجاد ارتباط بین موضوعات حسابداری با مباحث اقتصادی، مدیریتی و اجتماعی.

پس از ارائه گزارش دبیر علمی سمینار، آقای غلامرضا سلامی رئیس شورای عالی انجمن حسابداران خبره‌ی ایران ضمن خوش آمدگویی به شرکت‌کنندگان در سمینار سخنان خود را چنین آغاز کرد: "سپاس فراوان یزدان پاک را که بار دیگر توفیق برگزاری چنین همایش با شکوهی را به انجمن حسابداران خبره‌ی ایران و این بار با یاری صمیمانه‌ی دانشگاه صنعت نفت عطاء فرمود."

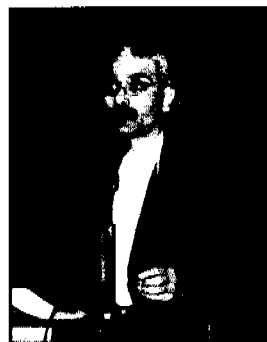
سلامی در ادامه گفت، سال‌ها است که انجمن می‌کوشد در کنار تلاش برای آموزش و اعتلای حسابداری نقش پراهمیت حسابداری را از طرق مختلف به دولت‌مردان و مسئولین مملکتی خاطر نشان سازد. گرچه در این راه هنوز به نتایج مورد انتظار دست نیافته‌ایم، لیکن خوشحالیم که کوشش‌های ما در بدنه‌ی کارشناسی جامعه اثرگذار بوده است. استقبال چشمگیر مدیران و صاحب‌نظران مالی و اقتصادی از همایش‌های انجمن نشانه‌ای از این توفیق است. یقیناً این‌گونه کوشش‌ها زمینه‌ساز شکل‌گیری مجدد جامعه‌ی حسابداران رسمی و جلب حمایت مدیران نظام در دستگاه‌های ذی‌ربط از جامعه بوده است. همچنین حضور آقای مهندس زنگنه وزیر محترم نفت در جمع حسابداران و حمایت ایشان از تلاش‌های مشترک دانشگاه صنعت نفت و انجمن نشانه‌ای از همین تغییر نگرش بخش اقتصادی دولت به مقوله حسابداری است.

سلامی به لزوم توجه بیشتر به موضوع حسابداری مدیریت و ضرورت پرورش نیروهایی که واجد دانش و تخصص در این زمینه باشند اشاره کرد و تاکید نمود که تدوین برنامه‌های مناسب آموزشی حسابداران توسط وزارت علوم باید بر پایه‌ی نظرخواهی از انجمن حسابداران خبره‌ی ایران و سایر نهادهای حرفه‌ای صورت پذیرد. رئیس شورای عالی انجمن گفت هدف از برگزاری این همایش نشان دادن این واقعیت است که امروزه بدون بهره‌برداری از دانش جدید کسب و کار، بدون استفاده از مدیریت مبتنی بر استراتژی و بدون بهره‌برداری از دانش حسابداری و به‌ویژه حسابداری مدیریت، دست‌یابی به آرمان‌های اقتصادی در حد یک شمار باقی خواهد ماند.

وی در پایان از مدیریت دانشگاه صنعت نفت. برای



دکتر محمدحسن موسوی‌زاده  
رئیس دانشگاه نفت



دکتر مرتضی ایمانی‌راد



دکتر سهراب خلیلی



دکتر رضا شباهنگ

یافته است. آثار این دو انقلاب پر برکت تاریخ بشر مفهوم توسعه را پدید آورد. توسعه دست آورد بشر برای از میان بردن "فقر و نکبت" و مولود کثیف آنها "استبداد" است. بدین معنا توسعه امر "مقدسی" است که می خواهد آرزوهای قدیمی بشر را از قوه به فعل در آورد. لذا می توان گفت که توسعه سامان ایده آل بشر و "سازمان" ابزار رسیدن به آن است. سازمان وسیله ای است که هم اکنون همه مردم دنیا را در برمی گیرد. انسان ها در زمانه ی ما همه چیز خود را به سازمان می دهند و همه ی خواسته های خود را از آن مطالبه می کنند. "سازمان" نیز چون دیگر پدیده های زندگی بشر، سازوکار و دانش مربوط به خود را دارد. دانشی که از تجربه موفق دیگران به دست آمده است.

این که چگونه می توان سازمان مطلوب را پدید آورد هدف ها و استراتژی های درستی برای آن تعیین نمود و از آن به نحوی استفاده کرد که بتواند جامعه را به توسعه برساند موضوع محوری این مقاله بود.

مفاهیم و مولفه های حسابداری مدیریت دکتر رضا شباهنگ طی بحثی فشرده درباره ی مفاهیم و مولفه های نوین حسابداری مدیریت سخن گفت. وی، ضمن یادآوری وظایف اصلی حسابداری مدیریت، ابتدا ارتباط این وظیفه با اقتصاد مدیریت و جایگاه آن را در فرایند مدیریت راهبردی تشریح کرد و سپس مفاهیمی که در یک یا دو دهه ی گذشته در جهان مطرح شده است را برشمرد و گفت همین مفاهیم زمینه ی لازم را برای ایفای نقش کارآمد و اثربخش حسابداری مدیریت فراهم آوردند.

شباهنگ در ادامه، درباره ی به کارگیری مفاهیم، مولفه ها، رویکردها و فنون مشروح در راستای دستیابی به اهداف راهبردی سازمان از طریق برنامه ریزی و کنترل به ویژه اجرای سیستم جامع سنجش عملکرد و همچنین افزایش توان رقابت در بازارهای جهانی سخن گفت.

مدیریت بر مبنای (VBM) ارزش و چالش های جدید مدیریت

سخنران بعدی دکتر محسن دستگیر از دانشگاه اوزار بود. وی گفت امروز مهم ترین هدف بنگاه های اقتصادی را در کشورهای دارای اقتصاد آزاد حداکثر کردن ارزش شناخته اند. حداکثر کردن ارزش را با حداکثر کردن ارزش سهام شرکت ها نیز مترادف دانسته اند.

دستگیر هم چنین افزود: نظریه ی مدیریت بر مبنای ارزش (VBM) در ده سال گذشته در حسابداری مدیریت ارایه گردیده است. وی ضمن معرفی مدیریت بر مبنای ارزش، عناصر اساسی آن را مورد بحث قرار داد، و دو نگرش ایجاد ارزش، یکی از طریق شیوه های حسابداری مدیریت مثل نگرش های حسابداری هزینه یابی بر مبنای

خودکفایی به مفهوم قطع رابطه نیست بلکه باید بدون دچار شدن به روحیه ی خودباختگی بتوانیم از حاصل دانش و تجارب دنیا در همه ی زمینه ها، از جمله حسابداری، بهره مند شویم.

زنگنه در پایان از موفقیت های دانشگاه صنعت نفت در برگزاری دوره های MBA دانشگاه های معتبر جهان در دانشگاه صنعت نفت و هم چنین تشریح مساعی دانشگاه صنعت نفت و انجمن حسابداران خبره ی ایران در برگزاری دوره آموزشی حسابداری خبره مدیریت انگلستان (CIMA) قدردانی کرد و برای برگزارکنندگان همایش در تحقق اهداف سمینار آرزوی توفیق نمود.

ویژگی بنگاه ها در شرایط نوین کسب و کار جهانی اولین سخنران، دکتر مرتضی ایمانی راد، در باب ویژگی بنگاه ها در شرایط نوین کسب و کار جهانی، بحث کرد. وی گفت جهان تغییرات زیادی را تجربه می کند و عظیم ترین این تغییرات در حوزه ی اقتصاد در حال وقوع است. تولید به شدت به سمت استفاده از دانش به پیش می رود و اقتصادی تحت عنوان اقتصاد دانش پایه (Knowledge-base Economy) در حال شکل گیری است. از طرف دیگر انقلاب دیجیتال موجب تحولات وسیعی در حوزه های تولید و مصرف شده است. ابزارها و فرایندهای دیجیتال تحولات عمیقی را در هزینه، شدت تولید، سفارش تولید... ایجاد نموده است. این تغییرات تا اندازه ای گسترده است که بعضی از اقتصاددانان از اقتصاد جدید تحت عنوان اقتصاد دیجیتال، (Digital Economy) صحبت می کنند. لیکن از مزایای دیجیتالی شدن اقتصاد جهانی گسترش اقتصاد شبکه (Network Economy) است. وی هم چنین افزود: عده ای از اندیشمندان اقتصادی در این خصوص صحبت می کنند که شبکه ای شدن اقتصاد قانونمندی اقتصاد را تغییر داده است. در هر حال کشور ما و فضای کسب و کار ما از این تحولات بی تاثیر نیست. این تحولات به سرعت در حال رسوخ به کشورهای متاخر هستند و لذا برای برخورداری از مزایای اقتصاد نوین لازم است شرکت های تولیدی و خدماتی تغییر ساختار دهند و خود را با این تحولات منطبق نمایند. سخنران اساساً درباره ی ویژگی بنگاه هایی بحث کرد که در چنین محیطی موفق خواهند بود.

سازمان، مدیریت استراتژیک و توسعه

دومین سخنران، دکتر سهراب خلیلی، از دانشگاه صنعت نفت بود که سخنانش را به سازمان مدیریت استراتژیک و توسعه اختصاص داد. خلیلی در بخشی از سخنانش گفت: سازمان یک پدیده ی قرن بیستمی است که بر اثر دو انقلاب شگفتی آفرین تاریخ بشر رونق بی پایان



دکتر محسن دستگیر



دکتر ویدا مجتهدزاده





داود مسگریان حقیقی

فعالیت (ABC)، و دیگری از طریق شیوه‌های مدیریت مالی مثل ارزش افزوده‌ی اقتصادی (EVA) و ارزش افزوده‌ی بازار (MVA) مورد تجزیه و تحلیل کرد. در ادامه، سخنران چالش‌های جدید مدیریت و ضرورت تطبیق سازمان‌های امروزی با تغییرات محیطی را مورد تجزیه و تحلیل قرار داد.

**نقش حسابدار مدیریت در انعکاس سرمایه فکری**

آخرین سخنران صبح روز اول دکتر ویلدا مجتهدزاده بود. مجتهدزاده درباره‌ی نقش حسابداری مدیریت در انعکاس سرمایه فکری سخن گفت. به نظر وی پیشرفت سریع فناوری اطلاعات و ظهور شبکه‌ی گسترده جهانی، آغاز دوره‌ی جدیدی به نام "عصر دانش" را نوید داد. در عصر دانش، آنچه که موجب موفقیت تجارت و صنعت می‌شود، "دانش بشر" است. دانش یک دارایی نامشهود است این دارایی نامشهود را "سرمایه فکری" نیز می‌نامند.

وی افزود: سرمایه فکری یک عنصر حیاتی برای بالا بردن ارزش دارایی‌های بنگاه اقتصادی و اداره، حفاظت و افزایش این دارایی‌ها است. این سرمایه متشکل از سه عنصر است: سرمایه‌ی انسانی، سرمایه‌ی ساختاری و سرمایه‌ی مرتبط با مشتری (که در مقیاس وسیع‌تر به عنوان "سرمایه‌ی رابطه‌ای" شناسایی می‌شود).

مجتهدزاده گفت: در عصر دانش، سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت باید مشتری‌مدار باشند تا ارزش اقتصادی مشتریان را که یکی از ابعاد سرمایه فکری است، در نظر بگیرند. برای محاسبه‌ی ارزش اقتصادی مشتریان دو رویکرد پیشنهاد شده است. رویکرد اول تجزیه و تحلیل قابلیت سودآوری مشتری و رویکرد دوم ارزشگذاری عمر مشتری نام داد.

سخنران نتایج همایش انجمن حسابداران خبره‌ی مدیریت انگلستان (CIMA) در سال ۲۰۰۱ در مورد اهمیت انعکاس دارایی‌های نامشهود از جمله سرمایه فکری را به شرکت‌کنندگان در سمینار عرضه داشت.



ابوالقاسم فخاریان

## روز دوم

### مشارکت مدیران مالی در فرایند مدیریت استراتژیک بنگاه‌ها

داود مسگریان حقیقی درباره‌ی مشارکت مدیران مالی در فرایند مدیریت راهبردی بنگاه‌ها سخن گفت. مسگریان حقیقی در سخنانش گفت: در بین شاخه‌های گوناگون مدیریت‌های وظیفه‌ای مدیریت مالی ظرف سده‌ی بیستم میلادی به‌کندی تحول یافته است و



Robin Fraser

گزارش‌گری‌های بیش از حد معطوف به گذشته بوده است. از نظر سخنران نفوذ گسترده‌ی رایانه‌های بزرگ و پر قدرت به بنگاه‌ها و توسعه‌ی حیطه نظارت دستگاه‌های نظارت بر بازارهای سهام و اوراق بهادار، که خود تحول و تحرک مهمی را در وظایف بخش مالی بنگاه‌ها به دنبال داشت، بر دقت و سرعت پردازش اطلاعات تاریخی مالی و سرعت گزارش‌گری بیرونی شرکت‌ها افزوده است.

وی در مقاله‌ی خود ضمن بررسی سریع و فشرده‌ی نتایج این تحقیق به عوامل و عللی که موجب دور افتادن مدیران مالی در بنگاه‌های اقتصادی ایران از فرایند اصولی مدیریت گردیده است. وی هم‌چنین زمینه‌هایی را برشمرد که مدیران می‌توانند با توجه به آن به تیم مدیریت بنگاه بپیوندند و در فرایند ارزش آفرینی شرکت جویند. مسگریان حقیقی در پایان به دو مدل ریاضی که در فرایند برنامه‌ریزی استراتژیک بنگاه کاربرد دارد. اشاره نمود.

سخنران با طرح ویژگی‌های مدیریتی در شرکت‌های ژاپنی حاصل تحقیق شرکت کوپرز اند لایبراند در سال ۱۹۹۶ را که در این مورد انجام یافته است به شرکت‌کنندگان عرضه نمود.

### ارزیابی متون: ابزار و پیشبرد استراتژی

ارزیابی متوازن موضوع بحث ابوالقاسم فخاریان بود. فخاریان در آغاز سخنش گفت: شیوه‌ی ارزیابی متوازن که توسط مکتب هاروارد ابداع گردید برپایه‌ی این فرض اساسی استوار است که سیستم ارزیابی عملکرد باید در تحقق چشم‌انداز سازمان و پیشبرد استراتژی‌ها از مجموعه‌ای از معیارهای اندازه‌گیری که از چهار وجه یا منظر مالی، مشتری، فرایندهای داخلی و یادگیری و رشد، موفقیت در پیشبرد راهبرد را مورد سنجش قرار می‌دهد.

وی افزود: هدف ارزیابی متوازن، ترجمه و تبدیل ماموریت سازمان و راهبردهای بنگاه به یک مجموعه‌ی بهم پیوسته از معیارهای سنجش است که سازوکارهای دستیابی به اهداف را تبیین می‌نمایند.

سخنران معتقد است که شناسایی ابزارهای نوین ارزیابی عملکرد و در محور آن‌ها روش ارزیابی متوازن و زمینه‌سازی به‌کارگیری آن‌ها در شرایطی که جامعه‌ی ایران روند جایگزینی اقتصاد مبتنی بر رقابت را به‌جای اقتصاد دولتی طی می‌کند و اعمال مدیریت بر منابع از اهمیت بیشتری برخوردار می‌گردد امری ضروری و اجتناب‌ناپذیر است.

● تحلیل نارسایی‌های معیارهای مالی در سنجش عملکرد

● معرفی مدل روش ارزیابی متوازن و نقش عناصر چهارگانه تشکیل‌دهنده آن



دکتر موسی غنی نژاد

- تبیین نقش ارزیابی متوازن در پیشبرد راهبردهای سازمان
- فنون و فرایندهای برپایی و بهره‌برداری از ارزیابی متوازن
- نقد ارزیابی متوازن

فراسوی بودجه بندی  
وابسین فریزر به بحث پیرامون فراسوی بودجه بندی پرداخت و گفت بودجه بندی به سیاق موجود باید کنار گذاشته شود.

فراسوی بودجه بندی (Beyond Budgeting) در واقع الگوی نوینی از اداره بنگاه است که با عدم تمرکز وسیع و اختیار سپاری به کارکنان، شرایطی را ایجاد می‌نماید که با خودجوشی و انگیزش فعالیت‌ها انجام یابد و نیاز به بودجه بندی که در واقع عامل بازدارنده پویایی سازمان است نباشد.

فریزر که خود یکی از مبتکرین این الگوی سازمانی است و از محققین برجسته در زمینه حسابداری مدیریت می‌باشد، با طرح نارسایی‌های بودجه بندی سنتی به تشریح مفاهیم و شیوه‌های به کارگیری فراسوی بودجه بندی پرداخت.

سخنران در ادامه به معرفی ابزارهایی که باید در "فراسوی بودجه بندی" به کار گرفته شود پرداخت و تجارب شرکت‌ها و موسساتی که از این الگوی سازمانی و شیوه‌ی اراده‌ی بنگاه استفاده نموده‌اند مطرح نمود و آثار و نتایج حاصله را نیز با شرکت‌کنندگان در میان گذاشت.



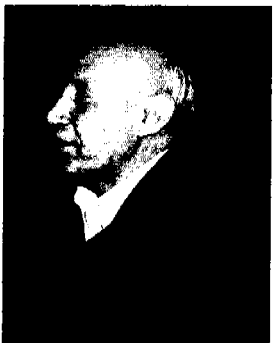
دکتر محمد نمازی

رقابت، زمینه‌ی اکتشاف و خلاقیت

دکتر موسی غنی نژاد به بحث پیرامون رقابت و اکتشاف پرداخت. از نظری در بحث‌های اقتصادی موضوع رقابت اغلب به عنوان بخشی از نظریه‌ی تعادل عمومی مطرح می‌شود. طبق این نظریه در شرایط رقابت کامل در همه‌ی بازارها، منابع اقتصادی به صورت بهینه تخصیص می‌یابد. از این رو، رقابت درست برخلاف شرایط انحصاری، موجب پایین آمدن قیمت‌ها و بالا رفتن کیفیت کالاها و خدمات می‌گردد.

از منظر سخنران رقابت روشی است برای مقابله با محدودیت‌های شناخت و نقص اطلاعاتی در یک محیط پیچیده و پیوسته در حال تغییر و نیز بستری است برای رشد استعدادهای و خلاقیت‌های انسانی،

رقابت به عنوان یک نهاد اجتماعی تنها منحصر به عرصه‌ی فعالیت‌های اقتصادی نیست بلکه کارکردی بسیار گسترده‌تر دارد چاره‌ساز بسیاری از مشکلات در زمینه‌های زندگی سیاسی، اجتماعی و فرهنگی انسان‌ها است. رقابت در جامعه‌ی مدرن موجب شناخت و گزینش



دکتر الهی قمشاهی

بهترین‌ها و نیز شکوفایی توانایی‌های فردی و گروهی انسان‌ها می‌شود.

نقش تئوری نمایندگی در حسابداری مدیریت  
مباحث فنی همایش حسابداری مدیریت در ایران با سخنرانی دکتر محمد نمازی پایان یافت.

نظریه‌ی نمایندگی به این بحث می‌پردازد که چگونه می‌توان قراردادهایی را با مدیران منعقد نمود تا رفتار آنها را منطبق با اهداف سهامداران کرد و آنها منابع مالی شرکت را به سمت انطباق اهداف سازمان سوق دهند. این نظریه سعی می‌کند که عوامل موثری که باید در طراحی قراردادهای انگیزشی مدیران گنجانده شود را شناسایی کند تا در عمل مورد استفاده قرار گیرند. هم چنین، متغیرهای مربوط به کنترل عملیات و نیز ارزیابی عملیات مدیران را در شرکت‌های غیرمتمرکز مورد بحث و بررسی قرار می‌دهد. هدف نهایی، کاهش هزینه‌های نمایندگی است.

نمازی گفت که هدفش از ارائه‌ی مقاله معرفی کاربردهای نظریه‌ی نمایندگی در زمینه‌ی حسابداری مدیریت است و سپس به کاربرد این نظریه در رابطه با قراردادهای بین صاحب‌کار و مدیر، و متغیرهای ارزیابی عملیات مدیران و سیستم حسابداری مسئولیت، در کنار مطالعات تجربی پرداخت. سخنران در پایان چنین نتیجه‌گیری نمود که نظریه نمایندگی نه تنها در بهبود پیشرفت کاربرد فن‌ها و الگوهای مهم حسابداری مدیریت تاثیر به‌سزایی داشته است، بلکه پاسخ علمی بسیاری از اقداماتی است که در عمل در زمینه‌ی حسابداری مدیریت انجام می‌شود، را نیز فراهم ساخته.

مراسم اختتامیه

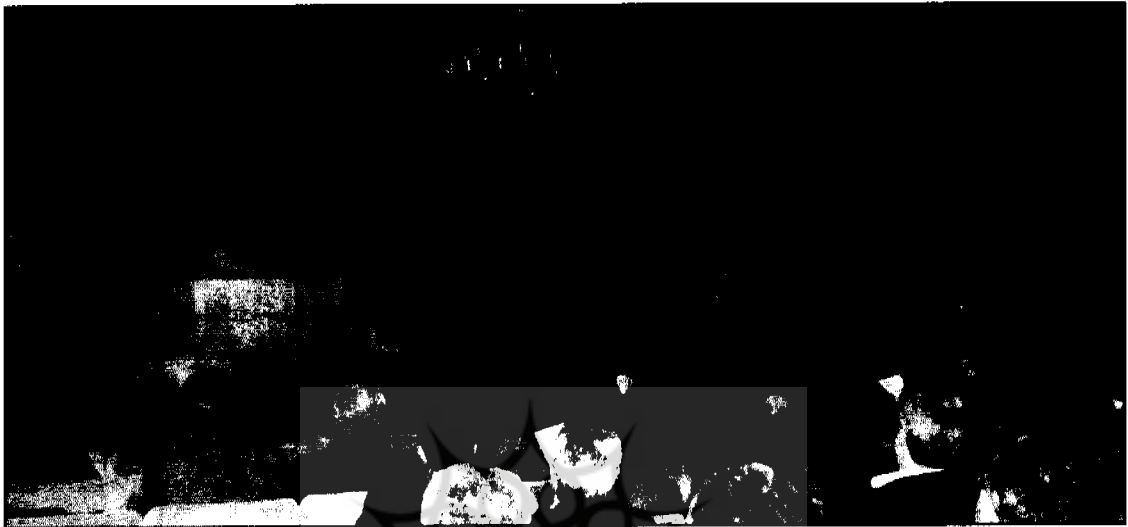
به عنوان حسن ختام همایش دکتر الهی قمشاهی با بهره‌گیری از سرچشمه‌های فلسفه، عرفان و ادبیات به تأثیرات اخلاق بر کار مدیریت و حسابداران و به‌طور کلی ضرورت تلفیق جوانب اخلاقی و معنوی با دانش و تخصص پرداخت که سخنانش پایان بخش دلپذیر برای دومین سمینار سراسری حسابداری مدیریت بود.

در حاشیه‌ی سمینار

● اعضای شورای عالی انجمن از آقای زینی استاد قدیمی و پیشکسوت دانشکده حسابداری نفت که در همایش حضور داشت تجلیل نمودند.

● در بخشی از برنامه‌های همایش و مابین سخنرانی، دوره‌ی آموزشی CIMA توسط امیر پوریان‌سب معرفی گردید.

## گزارش برگزاری مجمع عمومی عادی سالانه انجمن حسابداران خبره‌ی ایران



انجمن گزارش مبسوطی از عملکرد سال مالی ۱۳۸۰-۸۱ انجمن را به شرح زیر به اطلاع اعضاء رسانید:

گزارش رئیس شورای عالی همکاران گرانقدر سالی که گذشت سالی پر از موفقیت برای حرفه‌ی حسابداری و انجمن حسابداران خبره‌ی ایران محسوب می‌شود. گفتنی است که موفقیت در جامعه‌ی ما در قیاس با کل تحولات کشور از یک طرف و سنوات پیش از آن، از طرف دیگر، امری نسبی است.

در سال گذشته ارکان جامعه‌ی حسابداران رسمی به‌طور کامل شکل گرفت و فعالیت رسمی جامعه با موفقیت‌های نسبی آغاز شد. هر چند تلاش ارکان جامعه به‌دلیل شکاف ۲۵ ساله در فعالیت حسابداران رسمی و انحصارات موجود در اقتصاد کشور و در حرفه‌ی حسابرسی کند به نظر می‌رسد ولی نمایندگان شما در شورای عالی جامعه از این عملکرد رضایت نسبی دارند. طی این

براساس اطلاعیه مندرج در روزنامه اطلاعات مورخ ۸۱/۱۰/۷ و دعوت کتبی، مجمع عمومی عادی سالانه انجمن حسابداران خبره ایران (نوبت دوم) در تاریخ ۸۱/۱۰/۲۲ در محل سالن اجتماعات اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران با حضور نماینده‌ی وزارت کشور برگزار گردید. در این مجمع بیش از ۱۴۰ نفر از اعضای انجمن اصالتاً و وکالتاً حضور یافتند.

گزارش شورای عالی پس از قرائت تلاوت آیاتی چند از کلام‌الله مجید، غلامرضا سلامی رئیس شورای عالی انجمن با توجه به ماده‌ی ۲۳ اساسنامه رسمیت جلسه را اعلام نمود و پس از رای‌گیری شفاهی هیات رئیسه‌ی مجمع به شرح شناخته شد:

پرویز گلستانی به‌عنوان رئیس جلسه، اسداله نیلی و مرتضی حجازی به‌عنوان نظار و مسعودامیر آتسانی به‌عنوان منشی انتخاب گردیدند.

سپس غلامرضا سلامی رئیس شورای عالی



غلامرضا سلامی  
رئیس شورای عالی انجمن

این نکته را می‌توان از شمار مشتاقانی که در سال گذشته به عضویت انجمن در آمدند و نیز میزان حق عضویت دریافتی از اعضاء درک کرد.

در سال گذشته تعداد اعضای جدید انجمن رکورد جالب توجه ۲۵۷ نفر را به جای گذاشت که با توجه به شرایط کنونی بسیار امیدوارکننده است.

موفقیت انجمن در برگزاری دوره‌های آموزشی که شامل بیش از ۳۰ دوره کوتاه‌مدت و ۵ دوره بلندمدت می‌باشد، نیز نشانه‌ای دیگر از استمرار راه افتخارآمیز انجمن است.

در سال گذشته "حسابدار" توانست مخاطبان بسیاری را مورد توجه قرار دهد و ۶ شماره "حسابدار" از جایگاهی خاص در جامعه حرفه‌ای حسابداری برخوردار شده است.

اعتماد بسیاری از داوطلبان شرکت در آزمون احراز صلاحیت حسابداران رسمی به انجمن و شرکت بیش از ۱۸۳ نفر در دوره آموزشی فشرده‌ی حسابداران رسمی، اسباب مباحثات و موفقیت است. برگزاری نسبتاً مطلوب این دوره فشرده نشانه‌ی دیگری از توانمندی‌های انجمن است.

در سال گذشته استقبال بنگاه‌های اقتصادی و افراد واجد صلاحیت برای شرکت در دوره‌ی حسابداری خبره‌ی مدیریت (CIMA) نسبت به سال‌های گذشته از رشد چشم‌گیری برخوردار بود. به طوری که در سال مورد گزارش تعداد دانشجویان این دوره به ۱۵۳ نفر افزایش یافت که از این میان ۴۳ نفر در سال مورد گزارش پذیرفته شدند و این امر نشان می‌دهد که روزبه‌روز مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت و جایگاه آن در موسسات آموزش عالی تراز اول کشور بالاتر می‌رود و به مکان واقعی نزدیک‌تر می‌شود. استقبال از آموزش حرفه‌ای در این سطح در کشور پدیده‌ی میمونی است که باید از آن کمال استفاده را کرد و خوشبختم که بگویم ما در حال پرورش نهالی هستیم که سال‌های بعد ثمره‌های شیرین آن را برداشت خواهیم کرد.

پیوستن دانشکده‌ی امور اقتصادی به جمع موسسین این مرکز یعنی انجمن و دانشگاه صنعت نفت توان بالقوه‌ی

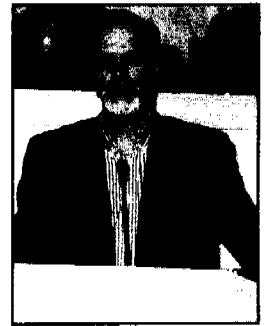
مدت قریب یک صد موسسه‌ی حسابرسی تشکیل یا تجدید سازمان شد و فعالیتشان را رسماً براساس قانون و مقررات جامعه شروع نمودند.

این انتظار که موسسات حسابرسی پس از سال‌ها تحمل سختی، زمینه‌ی مناسبی برای فعالیت اقتصادی پیدا کنند، انتظار به حق و شایسته‌ای است ولی ایجاد تغییر نگرش در مدیریت دولتی به یک باره میسر نیست و لذا از حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی انتظار می‌رود که باز هم تحمل بیشتری داشته باشند و اجازه دهند تا لزوم حسابرسی و استفاده از خدمات بخش خصوصی در این زمینه در کشور نهادینه شود که با رویکرد مثبت مقامات ارشد اقتصادی و مالیاتی، دست‌اندرکاران حرفه‌ی حسابرسی به آینده بسیار امیدوارند.

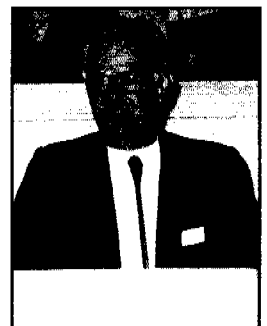
در سال گذشته هیات تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی نیز سال پرتلاشی را پشت سر گذاشت و موفق شد مقدمات برگزاری اولین آزمون داوطلبان احراز عنوان حسابدار رسمی را برگزار کند در مهر سال ۱۳۸۱ از بین ۲۵۰۰ نفر داوطلب شرکت در امتحان تعیین صلاحیت حسابدار رسمی بیش از ۱۲۰۰ نفر در این امتحان شرکت کردند که در نتیجه حدود ۱۴۰ نفر پذیرفته شدند و به جمع حسابداران رسمی پیوستند.

ارکان جامعه می‌کشند تا با اصلاح آئین‌نامه‌ها و اساسنامه‌ی جامعه و پیشنهاد این اصلاحات به هیات وزیران از طریق وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی تجربیات یک ساله‌ی اخیر خود را در جهت بهبود کارکرد در این اصلاحات ملحوظ دارند و علاوه بر آن با تصویب تعدادی از آئین‌نامه‌ها و مقررات به شکل‌گیری هر چه بهتر حرفه کمک نمایند.

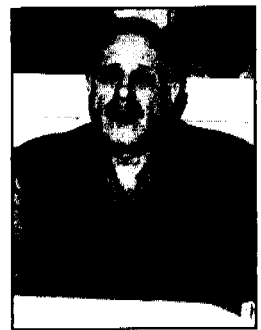
و اما در انجمن حسابداران خبره‌ی ایران علی‌رغم آن که بعضی‌ها احساس می‌کردند سایه‌ی سنگین جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران برپویایی انجمن تاثیر نامطلوب می‌گذارد، خوشبختانه باید گفت موفقیت‌های انجمن در قیاس با سال‌های قبل چشم‌گیرتر و پویایی آن در خور مباحثات بیشتر بود.



ابوالقاسم فغاریان  
عضو اصلی



بهروز وفاعی  
عضو اصلی



مهربان پروز  
علی البدل

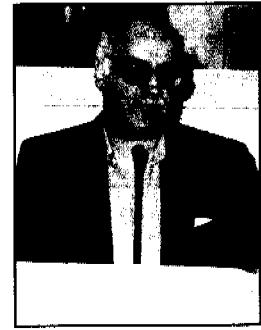
این مرکز افزون خواهد ساخت و موافقت اصولی ACCA (Association Accountants) of Chartered Certified با برگزاری دوره‌های آموزشی انجمن مذکور در مرکز تربیت حسابداران خبره مدیریت نیز موید توفیق دیگری است. علاوه بر آن امکان عضویت فارغ‌التحصیلان Cima در ACT (Association of Corporation Tresurers) نیز از توفیقاتی است که اخیراً نصیب دانشجویان و اعضای Cima شده است.

حمایت مجدد وزیر نفت از مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت و تربیت حسابداران خبره در دومین هم‌اندیشی سراسری حسابداری مدیریت، امید ما را به موفقیت این مرکز بیش‌تر کرده است زیرا صنعت نفت ایران به قدر کافی قدرتمند است تا به تنهایی بتواند در موفقیت بیش‌تر حرفه‌ی حسابداری و تربیت حسابداران خبره تاثیر به‌سزایی داشته باشد.

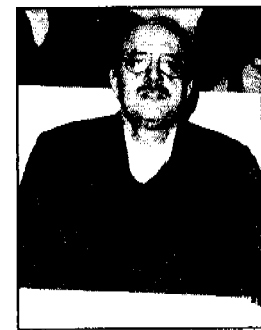
در این جا لازم می‌دانم از آقای محمد منیری دبیرکل محترم انجمن به‌خاطر همه‌ی زحماتشان به‌خصوص در امر برگزاری دوره‌های حسابداری با اتاق بازرگانی و دوره‌های تخصصی در دستگاه‌ها و بنگاه‌های اقتصادی، سپاسگزاری نمایم.

هم‌چنین از آقایان فخاریان، میراسکندری و پوریانسب به خاطر تلاش‌هایشان در راه‌اندازی و توسعه‌ی مرکز تربیت حسابداران خبره‌ی مدیریت و از همه‌ی اساتید و همراهان این دوره‌ها تشکر می‌کنیم.

در سالی که گذشت انجمن موفق شد ۲ هم‌اندیشی "کنترل‌های داخلی" و "هم‌اندیشی اصلاحیه قانون مالیات‌ها" را با موفقیت پشت سر بگذارد و مقدمات برگزاری "دومین هم‌اندیشی حسابداری مدیریت در ایران" را که در روزهای ۱۵ و ۱۶ دی ۱۳۸۱ برگزار شد تدارک ببیند. این هم‌اندیشی‌ها بنا بر قضاوت اکثریت شرکت‌کنندگان که مجموعاً بالغ بر ۳۵۰۰ نفر بودند از کیفیت بسیار بالایی برخوردار بودند و ضمن انتقال آخرین دست‌آوردهای حرفه‌ی حسابداری در جهان و ایران



پرویز صادقی  
عضو علی البدل



نصراله سعادی  
عضو علی البدل

به مخاطبین خود، در مطرح ساختن انجمن به عنوان یک نهاد مدنی و حرفه‌ای موفق در جامعه نقش به‌سزایی داشتند. سخنرانی وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی، وزیر محترم نفت و ریاست محترم سازمان مالیاتی در مراسم افتتاحیه‌ی این هم‌اندیشی‌ها و شرکت بسیاری از مقامات عالی‌اجرائی و علمی کشور در این هم‌اندیشی‌ها موید اعتبار بالای انجمن به عنوان یک نهاد کاملاً غیردولتی و مستقل است. در برگزاری این همایش‌ها همه‌ی کارکنان انجمن، اعضای شورای عالی و دبیرکل، اعضای کمیته‌ی سمینارها به سهم خود دخالت داشته‌اند که از همه‌ی آن‌ها سپاسگزاری می‌شود، به‌خصوص از آقایان خستوئی، شمس‌احمدی، فخاریان، منیری، که مستمراً برای برگزاری هر چه بهتر این همایش‌ها در تلاش بوده‌اند سپاسگزاری می‌نماید.

از همه‌ی اساتید و صاحب نظرانی که با قبول دعوت انجمن زحمت تهیه و ارائه‌ی مقالات پربار و علمی را کشیده‌اند تشکر می‌شود.

مجله‌ی حسابدار نیز با تلاش همه‌ی دست‌اندرکارانش به‌خصوص آقایان دوانی و پوریانسب، در مسیر منطقی و متین خود قدم برمی‌دارد و توانسته است به عنوان یکی از بهترین مجلات تخصصی در میان اهل حرفه و مدیران اجرایی کشور جای خود را حفظ کند.

از اعضای کمیته‌ی پذیرش، اعضای عادی، کمیته‌ی تشخیص صلاحیت حسابداران مستقل، کمیته‌ی سمینارها، کمیته‌ی قوانین که در سال گذشته مانند سال‌های قبل تلاش زیادی در تداوم راه انجمن به‌کار بردند، سپاسگزاری می‌نماید.

در سال گذشته قانون مالیات‌های مستقیم مورد اصلاحات عمیقی قرار گرفت که در این اصلاحات نقش انجمن حسابداران خبره‌ی ایران بسیار چشم‌گیر بود. هم‌چنین در حال حاضر لایحه‌ی مالیات برارزش افزوده در دست بررسی کمیته‌ی قوانین انجمن می‌باشد که امید است این اقدام نیز مانند گذشته مفید فایده واقع شود.





به: مجمع عمومی عادی سالانه ی  
انجمن حسابداران خبره ی ایران

ترازنامه‌ی انجمن حسابداران خبره‌ی ایران در تاریخ ۳۱ شهریور ۱۳۸۱ و صورت‌های درآمد و هزینه و گردش و جوه نقد آن برای سال منتهی به تاریخ مزبور که پیوست می‌باشد، توسط اینجانب حسابرسی شده است. مسئولیت صورت‌های مالی با شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران است و مسئولیت اینجانب اظهار نظر در مورد صورت‌های مالی، به اتکای حسابرسی انجام شده، می‌باشد.

حسابرسی اینجانب براساس استانداردهای مستداول حسابرسی انجام گرفته است؛ این استانداردها مقرر می‌دارد که حسابرسی چنان برنامه‌ریزی و اجرا شود که از نبود تحریفی با اهمیت در صورت‌های مالی اطمینان معقول حاصل شود. حسابرسی شامل رسیدگی آزمایشی به شواهد پشتوانه‌ی مبالغ و اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی، ارزیابی اصول حسابداری به کار رفته و برآوردهای عمده به عمل آمده توسط شورایی عالی و نیز ارزیابی ارائه‌ی کلی صورت‌های مالی می‌باشد. به عقیده اینجانب حسابرسی انجام شده مبنای معقولی را برای اظهار نظر فراهم نموده است.

به نظر اینجانب صورت‌های مالی یاد شده وضعیت مالی انجمن حسابداران خبره‌ی ایران در تاریخ ۳۱ شهریور ۱۳۸۱ و نتیجه‌ی عملیات و گردش و جوه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور طبق اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری و از تمام جنبه‌های مهم به نحو درست و منصفانه نشان می‌دهد.

تهران - آذرماه ۱۳۸۱

حسن خدایی

بازرس انجمن

وضعیت عملکرد انجمن در سال های ۸۱-۷۶

پس از گزارش بازرس و پاسخ به پرسش‌های مطروحه در ارتباط آن، با عملکرد شورای عالی و صورت‌های مالی به تصویب مجمع رسید. روزنامه‌ی اطلاعات به عنوان روزنامه‌ی

در سال گذشته انجمن توانست با عضویت موثر در کمیته‌ی حسابداری مالی و حسابداری مدیریت (FMAC) که زیر مجموعه‌ی مهمی از (IFAC) می‌باشد، نام ایران را در محافل حرفه‌ای جهان سر بلند سازد. ما این موفقیت را مرهون تلاش‌های صمیمانه‌ی آقای ابوالقاسم فخاریان هستیم که برای بار چندم از ایشان تشکر می‌نماید.

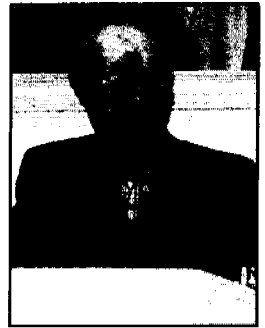
خوشبختانه در چند سال اخیر با مساعدت شما اعضای محترم و تلاش منتخبین شما وضعیت مالی انجمن سال به سال بهتر شده است و این موضوع از آن که می‌تواند در استواری انجمن موثر باشد بسیار ارزنده است، ولی انجمن ما با بیش از ۳۰ سال سابقه‌ی فعالیت مستمر هنوز در ملکی استیجاری که از نظر فضا و موقعیت با شان حسابداران و انجمن حرفه‌ای آن‌ها فاصله‌ی زیادی دارد استقرار دارد و با این وضعیت مالی تصور نمی‌شود به این زودی‌ها مکانی درخور خود خریداری نماید، مگر آن که با یک همت همگانی اعضای محترم و جوه لازم برای این کار فراهم شود. انشاءاله.

از طرف دیگر وجود مازاد درآمد بر هزینه سنواتی نسبتاً قابل قبول نتیجه‌ی از خود گذشتگی کسانی است که با خدمات صمیمانه‌ی خود را افتخاری انجام داده‌اند یا در مقابل خدمات عظیم خود مبالغ ناچیزی را دریافت داشته‌اند. قطعاً با این توان مالی امکان کار تحقیقاتی و انتشاراتی وجود ندارد زیرا کل مازاد درآمد بر هزینه‌ی انجمن فقط تکافوی پرداخت حق‌الزحمه‌ی ۵ تا ۶ نفر محقق را برای یک سال می‌کند.

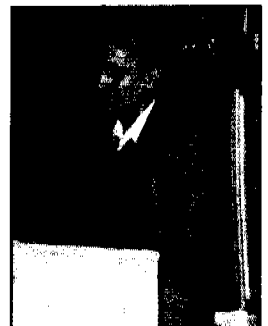
به هر صورت شورای عالی انجمن آنچه را که در توان داشت به کار برد و با حداقل امکانات و نبود حمایت‌های دولت، موفقیتی نسبی به دست آورد ما امیدواریم که مجموعه‌ی تلاش‌هایمان مورد رضایت اعضای محترم قرار بگیرد.

گزارش بازرس

آنگاه حسن خدایی بازرس قانونی انجمن گزارش خود را به شرح ذیل قرائت نمود:



حسین خطیبیان  
بازرس ملی البدل



حسن خدایی  
بازرس اصلی



## خلاصه اطلاعات مربوط به پنج سال گذشته (ارقام به هزارریال)

۷۶-۷۷	۷۷-۷۸	۷۸-۷۹	۷۹-۸۰	۸۰-۸۱	
۱۰۴,۷۶۴	۱۱۷,۰۲۰	۱۶۰,۱۱۰	۱۹۰,۰۲۴	۲۴۷,۳۳۳	دبیرخانه
(۱۱۳,۴۷۲)	(۱۳۲,۲۲۶)	(۱۵۶,۱۶۰)	(۱۶۷,۷۳۶)	(۱۵۷,۸۰۶)	حق عضویت و کمکهای اعضا
(۸,۷۰۸)	(۱۵,۲۰۶)	۳,۹۵۰	۲۲,۲۲۸	۸۹,۵۲۷	هزینه‌ها
۲۱,۹۰۰	۲۲,۴۳۸	۶۵,۸۹۲	۱۱۴,۲۴۵	۱۳۰,۶۴۸	فعالیت‌های آموزشی
۲۲,۷۴۹	۲۰,۳۸۷	۲۶,۸۵۶	۲۲,۸۷۱	۱۴۲,۶۰۱	مازاد درآمد بر هزینه آموزش
(۲۲,۹۵۶)	(۱۱,۴۹۵)	(۱۰,۴۰۷)	۲۰,۹۹۸	۷,۸۱۳	مازاد درآمد بر هزینه سمینار
۲۱,۶۹۳	۳۱,۳۳۰	۸۲,۳۴۱	۱۵۸,۱۱۴	۲۸۱,۰۶۲	مازاد هزینه بر درآمد ماهنامه
۲,۰۶۹	۸,۱۹۹	۱۱,۹۹۷	۵۴,۹۹۰	۹۷,۴۹۱	سایر درآمدها
۱۵,۰۵۴	۲۴,۳۲۳	۹۸,۲۸۸	۲۳۵,۳۹۴	۴۶۸,۰۸۰	سود سرمایه‌گذاریها
۷,۲۷۶	۲۰,۴۱۶	۴۴,۷۳۹	۱۳۹,۴۴۹	۳۷۳,۶۴۷	مازاد سال مالی
۲۲,۳۳۰	۴۴,۷۳۹	۱۴۳,۰۲۷	۳۷۴,۸۴۳	۸۴۱,۷۲۷	مازاد انباشته سال قبل
۱,۴۴۲	۱,۵۲۰	۱,۶۴۹	۱,۸۹۳	۲,۱۵۰	مازاد انباشته نهایی
۱۷۰	۱۷۸	۱۸۸	۱۸۸	۲۰۷	تعداد اعضا
۵	۶	۷	۵	۵	تعداد حسابداران مستقل
۳	۱	۲	۱	۲	تعداد مجلات منتشره
					تعداد سمینارهای برگزار شده

کثیرالانتشار جهت درج اطلاعاتی‌های مربوط به انجمن تعیین شد. شورای عالی انجمن مرکب از حمیدرضا ارجمندی، برای تعیین بازرس اصلی و علی‌البدل رای‌گیری شد و حسن خدایی به‌عنوان بازرس اصلی و حسین خطیبیان به‌عنوان بازرس علی‌البدل برای سال مالی ۸۱-۸۲ انتخاب شدند.

با توجه به اساسنامه‌ی انتخاب اعضای شورای عالی و پایان دوره‌ی عضویت غلامرضا سلامی و مجید میراسکندری در شورای عالی، مجمع نسبت به انتخاب دو نفر اعضای اصلی و سه نفر اعضای علی‌البدل شورای عالی وارد شور شد که پس از با قرائت آراء ابوالقاسم فخاریان و بهروز وقتی به‌عنوان اعضای اصلی و مهربان پرویز، پرویز صادقی و نصراله سعادت‌تی به‌عنوان اعضای علی‌البدل انتخاب گردیدند.

انتخاب شورای عالی انجمن جلسه‌ی شورای عالی با حضور اعضای منتخب مجمع عمومی سالانه مورخ ۸۱/۱۰/۲۲ در تاریخ ۸۱/۱۰/۳۰ در محل انجمن تشکیل گردید و انتخابات شورای عالی به شرح زیر انجام شد:

هوشنگ خستوتی به‌عنوان رئیس شورای عالی و ابوالقاسم فخاریان به‌عنوان نایب رئیس و علی‌امانی به‌عنوان خزانه‌دار و محمد منیری به‌عنوان دبیر شورای عالی و دبیرکل انجمن انتخاب گردیدند.

## مدیریت ریسک و حسابداران مدیریت

ابوالقاسم فخاریان

نماینده انجمن حسابداران خبره‌ی ایران در کارگروه حسابداری  
مالی و مدیریت (FMAC)

می‌گردد. در چنین شرایطی نقش مدیران مالی و حسابداران مدیریت در کمک به شناسایی، اندازه‌گیری و گزارشگری انواع ریسک و نهایتاً کمک به مدیریت در مقابله با ریسک و کاهش آثار زیان‌بار آن برجسته‌تر می‌گردد. بدین جهت آشنایی مدیران مالی و حسابداران مدیریت با این مقوله و به‌واقع همه‌ی مفاهیم مدیریتی که بر موفقیت بنگاه اثرگذار است از اهمیت ویژه‌ای برخوردار می‌گردد.

### مفهوم مدیریت ریسک

مدیریت ریسک عبارت است از "مجموعه‌ی تدابیر، ساختارها و فرایندهایی که برای بهره‌گیری از فرصت‌ها یا کاهش آثار منفی تهدیدات احتمالی موفقیت و پایداری بنگاه به‌کار گرفته می‌شود".

مدیریت ریسک شیوه‌ی منطقی و نظام‌مند شناسایی، تجزیه و تحلیل، ارزیابی، انعکاس و کنترل ریسک حاکم بر عملیات، وظایف و فرایندها است به‌تربیتی که زبان‌ها را به حداقل و بهره‌برداری از فرصت‌ها را به حداکثر می‌رساند.<sup>۳</sup>

منشاء ریسک می‌تواند حوادث و عوامل بیرونی، مانند ورود یک رقیب جدید به بازار و عدم پیش‌بینی درست تغییرات بازار، یا عوامل درونی مانند رفتار نیروهای سازمان و حوادث صنعتی در محیط کار باشد.

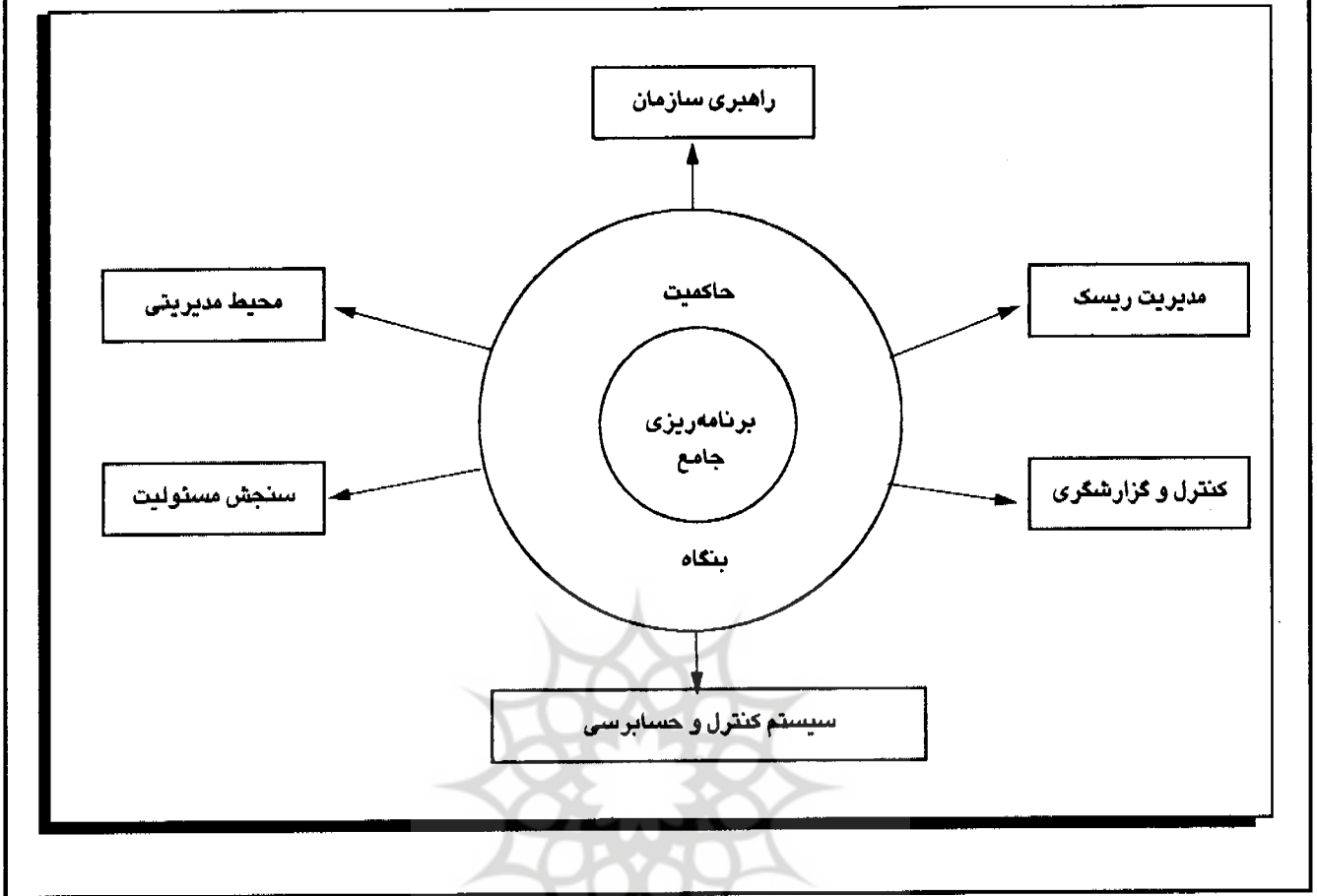
ساخت. انجمن حسابداران رسمی استرالیا در قالب یک تحقیق دامنه‌دار با عنوان "مدیریت ریسک، استاندارد استرالیا"<sup>۲</sup> که در سال ۱۹۹۹ منتشر شد به ابعاد و آثار ریسک‌هایی که سازمان را تهدید می‌کنند و ضرورت اعمال مدیریت ریسک برای پایداری بنگاه و نقش حسابداران (مدیران مالی) در تحقق آن پرداخت. کتاب "مدیران مالی سال ۲۰۱۰" که سال گذشته از جانب FMAC انتشار یافت مصاحبه با مدیران مالی ۱۰ شرکت بزرگ جهان را گرد آورده است که تمام آنان به نوعی کمک به مدیریت ریسک را جزء وظایف اصلی مدیران مالی آینده می‌دانند. نوشتارها و مقالاتی که در مجلات تخصصی حسابداری و حسابداری مدیریت انتشار می‌یابد، مستقماً به تشریح مفاهیم مدیریت ریسک و چگونگی برپایی و بهره‌برداری آن در سازمان‌ها می‌پردازند.

انواع عوامل ریسک‌آفرین که در مجموعه‌ی منابع فوق ذکر می‌شود، در حال حاضر به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم بنگاه‌ها و سازمان‌های کشور ما را در بر گرفته است و در آینده و به‌ویژه در شرایطی که اقتصاد ایران به اقتصادی مبتنی بر رقابت تغییر شکل دهد، ریسک و مخاطرات تهدیدکننده‌ی بنگاه و ضرورت به‌کارگیری مدیریت ریسک از اهمیت بیشتری برخوردار

مجموعه‌ی تحولات پدید آمده در شرایط کسب و کار از جمله تشدید رقابت و افزایش انتظارات ذی‌نفع‌های سازمان، تداوم فعالیت و پایداری را دشوار و ریسک‌های پیش روی بنگاه‌های اقتصادی را دم‌افزون ساخته است. افزون بر این، رویدادهایی مانند حادثه‌ی ۱۱ سپتامبر، شکست مالی Enron و شرکت‌های همانند آن و رکود اقتصادی بر مقوله‌ی مدیریت ریسک تاثیر مضاعفی به‌جا نهاده است. اما در این میان عمده‌ترین ریسک از بین رفتن امکان ادامه‌ی حیات سازمان است که خود ناشی از ریسک کاهش یا قطع ارتباط با مشتریان، یعنی منشا اصلی درآمدزایی سازمان می‌باشد.

با توجه به اهمیت‌یابی مقوله‌ی ریسک، کنترل و مدیریت نسبت به این دو، محافل حسابداری جهان کوشش‌هایی را برای آشناسازی حسابداران با مفهوم ریسک و نقشی که آنان می‌توانند در تحقق مدیریت ریسک ایفا نمایند به عمل آورده‌اند.

کارگروه حسابداری مالی و حسابداری مدیریت (FMAC)، وابسته به کنفدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) مقوله‌ی محوری سال ۲۰۰۲ خود را مدیریت ریسک قرار داد و کتابی را با عنوان "مدیریت ریسک و افزایش ارزش آفرینی برای ذی‌نفعان"<sup>۱</sup> منتشر



### شناسایی انواع ریسک

مدیریت هر بنگاه وظیفه دار شناسایی ریسک و حصول اطمینان نسبت به آگاه نمودن نیروها به انواع ریسک‌های تهدیدکننده‌ی سازمان و اتخاذ تدابیر لازم برای کاهش و پوشش آن‌ها است. طبقه‌بندی کلی انواع ریسک‌هایی که ممکن است سازمان را تهدید کند به‌قرار زیر است:

- ریسک رویدادهای جهانی که می‌تواند بنگاه‌های مشابه ما را تهدید نماید.
  - ریسک‌هایی که درحیطه‌ی کنترل سازمان قرار دارند.
  - ریسک‌هایی که منشا آن‌ها خارج از محیط سازمان است.
  - ریسک‌های ناشی از نیروهایی که سازمان انجام برخی از فعالیت‌هایش را در قالب قرارداد به آن‌ها سپرده است.
- بنابر گزارش موسسه‌ی آرتور آندرسون، ریسک بنگاه به سه گروه زیر طبقه‌بندی می‌شود:

موفقیت‌آمیز است که می‌تواند بهبود مستمر و پایداری شرکت را تضمین نماید. موفقیت همه‌جانبه در اعمال مدیریت ریسک در چارچوب بهره‌برداری از "سیستم مدیریت جامع ریسک"<sup>۴</sup> تحقق می‌یابد که به مقوله‌ی ریسک در چارچوبی نظام یافته و منسجم می‌نگرد و همه‌ی ابعاد و جوانب سازمان از برنامه‌ریزی راهبردی تا عملیات روزمره را در برمی‌گیرد.

مدیریت جامع ریسک هم‌چنین براساس توازن و تعادل به کنترل ریسک‌ها می‌پردازد، به تدریجی که حداکثر ارزش برای مشتریان و سهامداران ایجاد گردد. در اعمال مدیریت جامع ریسک باید به مجموعه‌ی عناصر و مولفه‌های تاثیرگذار برمدیریت ریسک از جمله شیوه‌ی راهبری سازمان و محیط مدیریتی، روش‌های کنترل و سنجش مسئولیت و انعکاس و گزارشگری ریسک توجه نمود. مجموعه‌ی ارتباط این عناصر در نمایشگر ۱ نشان داده شده است.

مثال‌ها و نمونه‌های ریسک‌هایی که می‌تواند بنگاه را تهدید نماید عبارتند از ریسک‌های برخاسته از:

- فروش‌های اعتباری (و بالتبع مطالبات سوخت شده)
  - تغییرات در نرخ‌های بهره
  - نوسان‌های قیمت‌ها (مواد و محصولات)
  - ایمنی سیستم‌ها (عملیاتی و اطلاعاتی)
  - تغییرات در قوانین و مقررات (قوانین تجاری و مالیاتی - قانون کار)
  - مخاطرات / تحولات سیاسی
  - هدر رفتن منابع در اثر نارسایی‌های کنترل‌ها
  - عدم رعایت مسئولیت‌های اجتماعی (محیط‌زیست)
  - حوادث صنعتی و آتش‌سوزی
- با توجه به مخاطرات گوناگونی که از درون و بیرون سازمان‌ها را تهدید می‌نماید، مدیریت ریسک به‌عنوان معیار و نمادی از یک مدیریت

**ریسک محیطی** (مانند وضعیت رقبا - شرایط سیاسی - قوانین و مقررات)

**ریسک فرآیند** (مانند عملیات، رفتار نیروها)

**ریسک اطلاعات** (برای تصمیم‌گیری در حوزه‌ی عملیات - مالی - راهبردها)

انجمن حسابداران خبره‌ی استرالیا در یک تحقیق جامع در مورد مدیریت ریسک طبقه‌بندی زیر را در مورد منشأ و علل مختلف ایجاد ریسک ذکر می‌نماید:

- مناسبات حقوقی و تجاری
- شرایط اقتصادی
- رفتار نیروها در سازمان
- رویدادهای طبیعی
- شرایط سیاسی
- تاثیرات فناوری و فنی
- شیوه‌های کنترل مدیریت

تقسیم‌بندی‌های دیگری نیز از انواع ریسک وجود دارد که هر یک از منظر و زاویه‌ی دید خاصی به موضوع ریسک پرداخته‌اند و بنگاه‌های مختلف می‌توانند با توجه به موضوعات و مقوله‌های مرتبط با ماهیت و وضعیت خود از این طبقه‌بندی استفاده نمایند.

شیوه‌های مختلفی برای شناسایی ریسک وجود دارد که به هر حال در انتخاب روش شناسایی ریسک باید اطمینان یابیم شناسایی ریسک با جامعیت انجام می‌یابد و حتی الامکان از مجموعه‌ی روش‌ها و سازوکارهایی که به برخی از آن‌ها ذیلاً اشاره می‌شود استفاده نمائیم:

- الف) تجارب شخصی و درس‌آموزی از گذشته
- ب) نتایج حسابرسی یا مشاهدات و بازبینی‌ها
- ج) سوابق زیان‌های گذشته (ادعاهای خسارات علیه ما، از میان رفتن منابع مالی و اموال، دسترسی به اطلاعات محرمانه‌ی شرکت، حوادث کار و امثالهم)
- د) درک و دریافت‌های ما از قوانین و شواهد و گمانه‌زنی
- ه) مقایسه با شاخص‌های صنعت و یافتن نقاط ضعف و نارسایی‌ها
- و) مقایسه و تحلیل فاصله‌ی بین اهداف و برنامه‌ها با نتایج فعالیت‌ها

افشاء و گزارشگری ریسک

با توجه به نمونه‌ها و مواردی که به عنوان ریسک‌های پیش روی بنگاه‌ها وجود دارد و فوقاً به آن‌ها اشاره شد، چنین می‌توان نتیجه گرفت که وجود ریسک در سازمان امری طبیعی است و برای سهامداران و منابع اعتباری قابل درک. لذا انعکاس و گزارشگری ریسک نیز امری عادی و در مجموع به نفع بنگاه است. سرمایه‌گذاران و منابع اعتباری آگاه، اعتماد بیش‌تری به شرکت خواهند داشت و در نتیجه سطح انتظار آنان از سود یا بهره کم‌تر خواهد بود و بدین ترتیب هزینه‌ی تامین سرمایه بنگاه کاهش می‌یابد. برخی از انجمن‌ها و محافل حسابداری عقیده دارند که افشاء و گزارشگری ریسک بنگاه و چگونگی مدیریت ریسک در قالب صورت‌های مالی صورت پذیرد.

اما از طرفی مطرح می‌شود که سهامداران علاقه‌مند هستند علاوه بر ریسک‌های مالی از ریسک‌های غیرمالی (ریسک راهبردی، ریسک اقتصادی، ریسک محیطی) نیز اطلاع یابند. به‌علاوه صورت‌های مالی و ضمایم آن به اندازه‌ی کافی تفصیلی هستند و افزودن اطلاعات مربوط به ریسک این‌گونه گزارش‌ها را بیش از حد تفصیلی می‌نماید.

به‌رحال شرکت‌ها مایل نیستند به راحتی اطلاعات مرتبط با ریسک بنگاه را افشاء نمایند و در نهایت باید تلفیق و تعادل لازم بین منافع حاصله برای سهامداران و مخاطراتی که این‌گونه افشاگری می‌تواند در پی داشته باشد برقرار نمود.

ایجاد و بهره برداری از سیستم مدیریت ریسک

فرایند اصولی ایجاد و به‌کارگیری سیستم مدیریت ریسک یکی از پیش نیازهای موفقیت در پیشبرد مدیریت ریسک می‌باشد. برای این کار باید گام‌هایی برداشته شود که در ادامه به توضیح آن‌ها می‌پردازیم.

**گام نخست:** ابتدا باید اهداف و راهبردهای سازمان تدوین شود و برنامه‌ریزی فعالیت‌ها به‌عمل آید. با توجه به اهمیت پیوند و ارتباط برنامه‌ریزی با مدیریت راهبردی، امروزه از

روشی به‌نام "برنامه‌ریزی تداوم فعالیت‌های بنگاه"<sup>5</sup> (BCP) استفاده می‌شود. روش BCP بر عوامل کلیدی فرایند کسب و کار بنگاه تاکید دارد و با ارزیابی احتمال تهدیدهایی که هر کدام می‌توانند متوجه بنگاه شود، به بررسی گزینه‌هایی می‌پردازد که می‌تواند جایگزین برنامه‌ریزی اولیه گردد.

**گام دوم:** با توجه به اهداف و برنامه‌های تدوین یافته، ضروری است ریسک‌هایی شناسایی و تجزیه و تحلیل شود که می‌توانند تحقق اهداف و برنامه‌ها را دشوار یا احتمالاً ناممکن سازند. شناسایی ریسک با توجه به توضیحاتی که در فوق به آن اشاره شد صورت می‌پذیرد، و علت تفکیک و طبقه‌بندی آن‌ها این است که برآن اساس در مورد حوزه‌ی مسئولیت و شیوه‌ی مهار ریسک‌های متفاوت تصمیم‌گیری شود.

**گام سوم:** در این مرحله باید انواع ریسک‌های شناسایی شده ارزیابی و الویت‌بندی شود. انواع ریسک‌های تهدیدکننده‌ی بنگاه به سه مقوله‌ی ریسک‌های پایین، متوسط و بالا تفکیک و ارزیابی می‌گردند و برآن اساس اولویت‌بندی ریسک صورت می‌پذیرد و اصطلاحاً پرتفوی ریسک<sup>6</sup> تهیه می‌شود. در پایان دوره جدول پیش‌بینی ریسک با میزان واقعی ریسک پدید آمده مقایسه می‌شود و مبنای ارزیابی‌های آتی قرار می‌گیرد. در تهیه‌ی پرتفوی ریسک به نکات زیر توجه می‌شود:

الف) شناسایی، تجزیه و تحلیل و ارزیابی ریسک باید در سطوح مختلف راهبردی، عملیاتی و پروژه‌ای انجام یابد.

ب) در تنظیم پرتفوی باید از نوعی روش‌شناسی استفاده شود که بتوان برپایه‌ی آن ریسک‌های مشهود و نامشهود را به درستی شناسایی و ارزیابی کرد.

ج) باید عوامل بیرونی تاثیرگذار بر فعالیت بنگاه و موجد ریسک برای بنگاه، مانند زنجیره‌ی تامین و وظایف سپرده شده به پیمانکاران، مورد توجه قرار گیرد.

**گام چهارم:** این گام شامل انعکاس و گزارشگری ریسک به استفاده‌کنندگانی است که سطح ریسک بنگاه در تصمیم‌گیری آنان موثر



است (مسانند سهامداران و اعتباردهندگان). همان‌طور که در بخش قبلی این نوشتار اشاره شد، شفافیت در انعکاس ریسک بنگاه، اعتماد سهامداران و اعتباردهندگان به بنگاه را افزایش می‌دهد و گاهی موجب می‌شود هزینه‌ی تامین سرمایه کاهش یابد. در عین حال آثار گزارشگری و انعکاس میزان ریسک بنگاه ممکن است از لحاظ قدرت رقابت دشواری‌هایی را ایجاد نماید که در این صورت باید کوشید تا تلفیق مناسبی از این دو وجه به عمل آید به ترتیبی که منافع انعکاس ریسک بر هزینه‌های آن فزونی داشته باشد.

گام پنجم: آخرین گام عبارت است از پوشش ریسک و اتخاذ تدابیر لازم برای مقابله با ریسک‌هایی که ذیل آن‌ها پرداخته می‌شود:

۱- استفاده از روش برنامه‌ریزی تداوم بنگاه (BCP) و ایجاد پیوند و ارتباط متقابل بین مدیریت ریسک و راهبردها.

۲- ایجاد سازمان انعطاف‌پذیر که به هنگام نوسان‌های اقتصادی و تغییر در سطح فعالیت‌ها، هزینه‌های غیرضروری به بنگاه تحمیل نشود.

۳- ایجاد سهولت و استمرار بخشیدن ارتباط با مشتریان، با توجه به این واقعیت که بزرگ‌ترین ریسک بنگاه کاهش یا قطع ارتباط با مشتریان است.

۴- عدم تمرکز و تجمیع امکانات، تجهیزات و اطلاعات در یک جا و کوشش در جهت توزیع منابع سازمان به منظور کاهش ریسک.

۵- ایجاد روش‌های مناسب سنجش عملکرد (مانند ارزیابی متوازن) به منظور حصول اطمینان از مدیریت بر منابع و ایجاد تعادل در کاهش ریسک.

۶- ایجاد و بهره‌برداری از سیستم اطلاعاتی مناسب و انعکاس و گزارشگری ریسک‌های احتمالی و کمی کردن آثار آن.

۷- ایجاد حساسیت در پیکره‌ی سازمان نسبت به مقوله‌ی ریسک و آشناسازی آنان با ریسک‌هایی که سازمان را تهدید می‌کند و نهایتاً نقش هر بخش از سازمان در مقابله با ریسک.

نقش حسابداران در مدیریت ریسک در شرکت‌های بزرگ، واحدی سازمانی به نام

"واحد مدیریت ریسک" برپا می‌شود و مدیر کنترل‌کننده‌ی ریسک همراه با نیرو و سازمان کار لازم بدان اختصاص می‌یابد. مسئولیت این واحد عبارت است از تجزیه و تحلیل ریسک، ایجاد توازن و تعادل در اعمال کنترل نسبت به ریسک بنگاه، گزارشگری و انعکاس ریسک به ذی‌نفع‌های سازمان و آموزش و ایجاد حساسیت در سازمان نسبت به مفهوم و مصادیق ریسک و آثار و پیامدهای آن بر سازمان.

واحد مدیریت ریسک به همراه کمیته‌ی مدیریت ریسک که از مدیران ارشد سازمان تشکیل می‌شود و کمیته‌ی حسابرسی که مسئولیت حسابرسی داخلی را برعهده دارد، مجموعاً ارکان پیش برنده‌ی مدیریت ریسک را در سازمان تشکیل می‌دهند.

تحقیق انجمن حسابداران رسمی استرالیا در جامعه‌ی آماری متشکل از ۴۱۶ نفر از مدیران شرکت‌های امریکایی و اروپایی که به نوعی مسئولیت مدیریت ریسک را در شرکت‌هایشان برعهده دارند نشان می‌دهد که ۹۰٪ این مدیران اعتقاد دارند مدیران مالی باید عضو کمیته‌ی مدیریت ریسک باشند و از این طریق با مدیران در رویارویی با ریسک‌های تهدیدکننده‌ی بنگاه مشارکت نمایند.

مسئولین واحد حسابرسی داخلی از جمله حسابداران دیگری هستند که می‌توانند به پیشبرد مطلوب مدیریت ریسک یاری رسانند.

در رویکرد جدید به مفهوم حسابرسی داخلی، انتظار مدیریت این است که حساب‌برسان داخلی صرفاً روایت‌گر گذشته نباشند و با نگاه به آینده بتوانند به ارزیابی مخاطرات پیش روی سازمان بپردازند.

حساب‌برسان داخلی تاکنون توجه خود را به ریسک‌های درون سازمان معطوف می‌نمودند اما عرصه و دامنه‌ی فعالیت حساب‌برسان داخلی به تدریج به عوامل محیطی و بیرون از سازمان نیز توسعه یافته است. با توجه به افزایش اهمیت ریسک در ادامه‌ی فعالیت و پایداری شرکت‌ها، رویکرد حساب‌برسان داخلی نیز بیش از پیش به رویکرد مبتنی بر ریسک تبدیل شده است. حساب‌برسان داخلی با حضور در کمیته‌ی مدیریت ریسک و کمیته‌ی حسابرسی، نقش فعالی در

اطمینان‌بخشی برنامه‌ها و تصمیمات مدیریت شرکت‌ها ایفا می‌نمایند.

حسابداران مدیریت در مراحل مختلف فرایند برپایی و بهره‌برداری از سیستم جامع مدیریت ریسک، از جمله در برنامه‌ریزی راهبردی و برنامه‌ریزی تداوم فعالیت‌های بنگاه، تجزیه و تحلیل انواع ریسک و کمی کردن آثار هر یک از آن‌ها، ارزیابی و درجه‌بندی ریسک و نهایتاً گزارشگری و انعکاس آثار ریسک بر آینده‌ی بنگاه نقش فعالی به عهده دارند.

حضور حسابداران در جایگاه مدیر مالی، مسئول حسابرسی داخلی یا حسابداران مدیریت در پیشبرد موفقیت‌آمیز مدیریت ریسک نمونه‌ی بارزی از روند فزاینده‌ی تبدیل حسابداران به اعضای موثر تیم‌های مدیریتی بنگاه‌ها و سازمان‌ها است.

#### پی‌نوشت

- 1- Managing Risk to Enhance Stakeholders Value
- 2- Standard Australia Risk Management
- 3- Certified Public Accountants Australia
- 4- Enterprise-Wide Risk Management
- 5- Business Continuity Planning
- 6- Risk Profile

#### مآخذ

- 1- Articles from FMAC Theme Book-2002 (Managing Risk to Enhance Stakeholder Value)
  - Risk and Strategy (Bill Conell)
  - Managing Business Interruption (Kevin Hayes)
  - Developing Risk Assessments in your Organization (David Smith, KPMG)
  - The Changing Role of Internal Audit
  - Truth or dare? The dilemma surrounding risk disclosure (Philip Linsley)
- 2- Standard Australia Risk Management (Report of the research) CPA Australia-1999
- 3- Strategic Risk Management (New Disciplines, New Opportunities) CFO Research Centre-2002

# اخبار آیفک

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

آیفک پیش‌نویس را درباره رعایت استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی به نظرخواهی گذاشت

(نیویورک/ ۲۸ اکتبر ۲۰۰۲) - هیأت استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌بخشی بین‌المللی (IAASB) وابسته به فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک)، رهنمود جدیدی را در معرض نظرخواهی قرار می‌دهد. این رهنمود به‌وضوح تبیین می‌کند که چنانچه صورت‌های مالی با رعایت تمام استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی<sup>۲</sup> تهیه شود، در این صورت ضرورت دارد ثبات رویه در کاربست این استانداردها بیش از پیش اعمال شود.

این پیش‌نویس، که از سلسله بیانیه‌های عمل حسابرسی بین‌المللی<sup>۳</sup> است گزارشگری در خصوص رعایت استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی<sup>۴</sup> نام دارد. این بیانیه تصریح می‌کند که وقتی یک هستار در صورت‌های مالی‌اش به رعایت استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی ارجاع می‌دهد، حسابرس تنها در صورتی می‌تواند گزارش غیرمشروط بدهد که آن هستار از تمام استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی کاربردپذیر پیروی کرده باشد.

این بیانیه‌ی پیشنهادی از رهنمودهای بخش ۲۰۰ استانداردهای عمل حسابرسی بین‌المللی، با عنوان اهداف و اصول عام ناظر بر حسابرسی صورت‌های مالی<sup>۵</sup>، و بخش ۷۰۰ استانداردهای عمل حسابرسی بین‌المللی، با عنوان گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی<sup>۶</sup> پشتیبانی می‌کند. به‌ویژه این که بیانیه‌ی پیشنهادی حاوی رهنمودهای جدیدی برای مواقعی است که حسابرس قصد دارد نظری را درباره‌ی صورت‌های مالی بدهد که به یکی از صورت‌های زیر تهیه شده‌اند:

۱- در انطباق با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی

۲- در انطباق با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی و استانداردهای مالی مربوط، و

۳- در انطباق با استانداردها یا دستورالعمل‌های ملی مربوط، با این تفاوت که در یادداشت‌های صورت‌های مالی گستره‌ی رعایت استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی افشاء شده باشد.

پیش‌نویس نظرخواهی گزارشگری درباره‌ی رعایت استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را می‌توان بدون تحمل هرگونه هزینه از وب‌گاه آیفک ([www.ifac.org/EDs](http://www.ifac.org/EDs)) بارگذاری کرد.

اظهار نظرها را می‌توان به صورت برخط تا ۱۵ ژانویه ۲۰۰۳ به رایانامه‌ای مخصوص به نشانی [EDComments@ifac.org](mailto:EDComments@ifac.org) ارسال کرد یا با دورنگار (001-212-286-9570) به مدیر فنی هیأت استانداردهای عمل حسابرسی بین‌المللی منعکس کرد.

در حال حاضر اعضای آیفک مشتمل بر انجمن‌هایی از ۱۵۳ کشور است، که این انجمن‌ها نماینده‌ی بیش از دو میلیون حسابدار شاغل در حرفه‌های حسابداری عمومی، تدریس، حسابداری دولتی، صنعت و تجارت هستند.

پی نوشت

- 1- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
- 2- International Financial Reporting Standards (IFRSs)
- 3- International Auditing Practice Statement (IAPS)
- 4- Reporting on Compliance with International Financial Reporting Standards
- 5- Objectives and General Principles Governing and Audit of Financial Statements
- 6- The Auditor's Report on Financial Statements



آیفک با اعطای جایزه ی سمپایر از سربرایان کارزبرگ تقدیر کرد.

(نیویورک/ هفتم نوامبر ۲۰۰۲) - سربرایان کارزبرگ دارای درجه‌ی کارشناسی ارشد در رشته‌ی اقتصاد و دارای گواهی‌نامه‌ی FCA، در ۱۹ نوامبر ۲۰۰۲ در جسرین برگزاری شانزدهمین کنگره‌ی بین‌المللی حسابداران که در هنگ‌کنگ برگزار شد، جایزه‌ی سمپایر<sup>۱</sup> بالاترین نشان افتخار فدراسیون بین‌المللی حسابداران را دریافت کرد.

این جایزه که در سال ۱۹۹۱ برای اولین بار به روبرت سمپایر<sup>۲</sup> اولین رئیس آیفک اعطاء شد، در هر دوره‌ی پنج ساله به یکی از رؤسا یا رهبران انجمن‌ها و جوامع حرفه‌ای که سهم عمده‌ای در توسعه‌ی حرفه‌ی حسابداری بین‌المللی ایفاء کرده است اعطا می‌شود. سربرایان کارزبرگ از میان راهبران ۱۵۶ انجمن و سازمان عضو آیفک به عنوان نامزد دریافت این جایزه برگزیده شد.

سربرایان در مقام دبیرکل کارگروه استانداردهای حسابداری بین‌المللی<sup>۳</sup> (IASB) از ۱۹۹۵ تا ۲۰۰۱، انجام وظیفه کرد و همگان در این مقام او را رهبری توانا در توسعه‌ی استانداردهای حسابداری بین‌المللی (که آیفک با عنوان استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی نامیده می‌شود)، پای‌بند به ترویج همگرایی جهانی در کاربرد این استانداردها، و فردی ملزم به اشاعه‌ی روش‌های کیفی شناخته‌اند.

سربرایان مهم‌ترین نقش را در تصمیم‌گیری اتحادیه‌ی اروپا مبنی بر پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی ایفاء کرد. به خاطر دارید که در سال ۲۰۰۰ اعضای اتحادیه‌ی اروپا تصمیم گرفتند که تا

سال ۲۰۰۵ به استانداردهای حسابداری بین‌المللی روی آورند.

آکی فوجی نوما<sup>۴</sup> صدر آیفک می‌گوید "وی (سربرایان) یک حامی و مدافع نیرومند برای حرفه‌ی حسابداری بین‌المللی، و هم چنین عموم مردم است". فوجی نوما می‌افزاید، "سربرایان نقشی سازنده در ایجاد استانداردهای حسابداری بین‌المللی که لازمی سیستم بازار سرمایه و ملاً جلب اعتماد عمومی است داشته است."

گفتنی است که وی در بازسازی IASC، از جمله‌ی تدوین اساسنامه‌ی جدید، که در نهایت در سال ۲۰۰۱ به تشکیل هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی<sup>۵</sup> (IASB) انجامید نقشی کلیدی به عهده داشت.

سربرایان کارزبرگ در مشاغل بین‌المللی متمایزی انجام وظیفه کرده است. وی که عضوی از انجمن حسابداران خبره‌ی انگلستان و ولز (ICAEW) است به عنوان قائم‌مقام رئیس هیات استانداردهای حسابداری UK و مدیرکل اطاق بازرگانی، و چندین مقام مدیریتی دیگر انجام وظیفه کرده است. وی اولین مدیرکل اُفتل<sup>۶</sup> (Ofitel)، یا سازمان سامان‌بخشی دور رسانش‌ها<sup>۷</sup> UK، که در ۱۹۸۴ تاسیس شده بود. او هم چنین چند مقام مدیریتی در دانشگاه‌ها و چند مقام غیراجرایی در صنعت دوررسانش‌ها داشته است.

امروز، سربرایان در مقام صدر شورای عالی دانشگاه لافبرو<sup>۸</sup> و صدر هیات مدیره‌ی صندوق مزایای پایان خدمت دولتی انجام وظیفه می‌کند. وی هم چنین مشاور KPM در زمینه‌ی فناوری اطلاعات، دور رسانش‌ها و چند رسانه‌ای‌ها است.

سربرایان هم چنین کارهای ارزنده‌ای را منتشر ساخته است و به عنوان نویسنده‌ی پرکار شناخته می‌شود. نوشتارهای وی دارای مضامین گسترده‌ای در حوزه‌ی گزارشگری مالی و مدیریت است. او جوایز و تقدیر نامه‌های بسیار زیادی را از جمله چندین درجه و دیپلم افتخار معتبر دانشگاهی دریافت کرده است.

پیتر وای‌من<sup>۹</sup> صدر ICAEW، دریافت جایزه‌ی سمپایر را به سربرایان تبریک گفت و خاطرنشان ساخت، "سربرایان سهم به‌سزایی در رشد و اعتلای حرفه‌ی حسابداری جهان‌گستر داشته است و سزاوار دریافت این جایزه‌ی با ارزش و معتبر بود."

جایزه‌ی سمپایر به احترام روبرت سمپایر، اولین مدیر اجرایی آیفک و اولین دریافت‌کننده‌ی این جایزه‌ی افتخاری نام‌گذاری شده است. این جایزه هر چهار سال یا پنج سال یک بار در جریان برپایی کنگره‌ی جهانی حسابداران اعطاء می‌شود.

#### پی نوشت

- 1- Sir Bryan Carsberg
- 2 Sempier Award
- 3- Robert Sempier
- 4- International Accounting Standards Committee
- 5- Aki Fujinuma
- 6- International Accounting Standards Board
- 7- Ofitel
- 8- telecommunication
- 9- Loughbrough University
- 10- Peter Wyman

## راهنمای

## نرم افزارهای مالی

پذیرش آگهی نرم افزارهای مالی:

۸۸۹۳۹۶۷

## سیستم یکپارچه بازرگانی

## دفتر

شامل: حسابداری، انبارداری، خرید  
فروش و توزیع، دریافت و پرداخت  
کنترل چک، قیمت تمام شده  
اجرا شده در شرکت های بازرگانی و  
پخش کالا

تلفن: ۲۲۷۶۸۵۲ (۵ خط)

آدرس: میرداماد، رازان جنوبی، پلاک  
۱۷

## شرکت کامپیوتک COMPUTECH

سیستم های جامع و یکپارچه  
کاربردی

## ORACLE8+TOOLS

حسابداری عمومی  
حسابداری انبار  
حسابداری اموال  
حسابداری فروش  
فروش  
انبار و سفارشات  
پرسنلی، حقوق و دستمزد

NT/UNIX

WINDOWS

نشانی: تهران کارگر شمالی - کوچه چهارم - پلاک  
۱۱ طبقه ۲ - شماره ۹  
تلفن: ۶۲۰۱۱۳ - ۶۲۰۱۰۰  
فاکس: ۶۲۰۱۱۳

Email: computec\_co@yahoo.com

## دو پیشنهاد برای تحقیق

منصور شمس احمدی

برای این که سرساعت ۸:۳۰ در جلسه هیات حل اختلاف مالیاتی حضور یابید، از میان دود و دم ترافیک خود را دوان دوان به خیابان داور می رسانید. وقتی پله ها را دو تا یکی بالا می روید و نفس نفس زنان تابلو را نگاه می کنید تازه متوجه می شوید که ۳۰ نفر دیگر هم درست مثل شما سرساعت ۸:۳۰ قرار دارند.

در فرصتی که در انتظار نشسته یا ایستاده اید، چندین بار دفاعیه را مرور و حفظ می کنید. بالاخره شما را صدا می زنند. به اتاق هیات سه نفره وارد می شوید. سه نفر در یک اتاق اما هر یک برای رسیدگی به اعتراض یک مودی پشت میز می نشینید، در مدت زمانی که نفر روبروی شما برگ اعلام رای معترض قبلی را پر می کند یا دنبال پرونده می گردد، چند دقیقه ای مثل دیوانه ها مسلسل وار با خود حرف می زنید و استدلال می آورید. وقتی از نفس افتادید، نفر روبرو سر را بالا می آورد به شما می گوید خب! شما می گوید خب چی؟ می گوید خب بنویس. می پرسید چی بنویسم. می گوید بنویس "به شرح لایحه ی وارده". می نویسید "به شرح لایحه ی وارده" و خارج می شوید.

تحقیق اول:

تحقیق کنید اگر به جای مراجعه و حضور در جلسه، "لایحه ی پیوست" را بنویسید و آن را پست کنید، چند ساعت از یک صد میلیون ساعتی که سالانه در ترافیک تلف می شود، صرفه جویی خواهد شد؟

تحقیق دوم:

تحقیق کنید زمانی که احتمالاً براساس نتایج تحقیق اول صرفه جویی خواهد شد بهتر است در کجا تلف شود؟

# 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- آژمودگان
- ۲- آژمون
- ۳- آژمون سامانه
- ۴- آریاروش
- ۵- آگاه حساب
- ۶- امجدتراز سپاهان
- ۷- ایران مشهود
- ۸- اصول پایه
- ۹- بهمند
- ۱۰- بیداران
- ۱۱- بهروش پارسا
- ۱۲- بهراد فشار
- ۱۳- بیات رایان
- ۱۴- تدوین و همکاران
- ۱۵- حسابر سین
- ۱۶- خبره
- ۱۷- دیارایان
- ۱۸- دش و همکاران
- ۱۹- رایمند و همکاران
- ۲۰- رهیافت حساب تهران
- ۲۱- شراکت
- ۲۲- فراز مشاور
- ۲۳- کاشفان
- ۲۴- ارکان سیستم
- ۲۵- مجربان پویا
- ۲۶- ممیز
- ۲۷- سخن حق
- ۲۸- نواندیشان
- ۲۹- همیارحساب
- ۳۰- ذخایر

## انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶

۸۹۰۵۹۲۰

فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

E-Mail: Anjoman@systemgroup.net

info@iranianica.com

**۱**

**موسسه حسابرسی آژمودگان**  
عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو  
جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی بازرسی قانونی، ارائه خدمات حسابداری، مشاوره ای و طراحی سیستم های مالی - نظارت بر امور تصفیه

تلفن: ۸۸۰۳۴۶۵ - ۸۸۰۲۶۳۹ - ۸۷۵۷۳۴۰  
فاکس: ۸۷۵۷۳۴۱

نشانی: خیابان کریمخان زند - خیابان حافظ شماره ۷۰۱ - طبقه چهارم صندوق پستی: ۱۴۳۳۵۰۷۹۷

**۲**

**موسسه حسابرسی امجدتراز سپاهان**  
عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو  
جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمدحسین واحدی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- اصغر بهنیا (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- ابوالفضل یوسفی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره ای و طراحی سیستم های مالی

تلفن: ۲۰۱۲۹۳۱ - فاکس: ۲۰۱۲۹۳۲

نشانی: تهران خیابان ولیعصر، روبروی 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: ۰۳۱۱۶۶۲۱۳۴۵

**۳**

**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 عطوفی (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 مشاوره ای مالی و مدیریت و طراحی سیستم های مالی و ارزیابی سهام

تلفن: ۸۷۹۱۴۹۹ - ۸۷۹۱۴۳۷ - ۸۷۸۵۷۶۵  
فاکس: ۸۷۹۱۴۷۰

نشانی: خیابان وحید دستگردی (ظفر) - بین خیابان آفریقا و بزرگراه مدرس - بلاک ۲۴۸ - طبقه چهارم صندوق پستی: ۴۸۹۹ - ۱۴۱۵۵

دفترهاوز: فلکه سوم کیانپارس، خیابان اردیبهشت، بلاک ۳۲، طبقه سوم، تلفن: ۳۳۳۶۶۲۵

Email: iranmashhoodin@yahoo.com

**۴**

**موسسه حسابرسی آژمون**  
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: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، طراحی سیستم، نرم افزار و مشاوره مالی و مالیاتی

تلفن: ۸۰۰۰۸۷۱ - ۸۰۱۲۳۱۵  
فاکس: ۸۰۱۲۳۱۵

نشانی: کارگر شمالی، ۴۴۶، طبقه دوم  
صندوق پستی: ۱۴۳۹۵/۷۱۶

Email: keshani@systemgroup.net

**۵**

**موسسه حسابرسی آژمون 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: ۷۵۲۷۹۴۴ - فاکس: ۷۵۲۷۴۵۸

نشانی: خیابان بهار شیراز تقاطع سهروردی جنوبی شماره ۹۷ صندوق پستی: ۱۵۷۴۵/۱۴۹

**۶**

**آریاروش**  
موسسه حسابرسی آریاروش  
عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو  
جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمد دل آرام (حسابدار مستقل - حسابدار رسمی)
- سیدمحمد بزرگزاده (حسابدار مستقل - حسابدار رسمی)
- مجتبی غلامی (حسابدار مستقل - حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره ای و مدیریت، طراحی سیستم های مالی و اصلاح حساب

تلفن: ۸۹۰۱۴۹۶ - فاکس: ۸۸۰۸۴۳۹

نشانی: تهران میدان جهاد (دکتر فاطمی)، خیابان کامران، بلاک ۱۷/۱ واحد ۱ کد پستی: ۱۴۱۵۸

**۷**

**موسسه حسابرسی آگاه حساب**  
عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو  
جامعه حسابداران رسمی ایران

- علیرضا زنده بسا با رئیسی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- رضاشمس زهرائینی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مینا فرودیان (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مالی و مشاوره ای و طراحی سیستم های مالی و کامپیوتری

تلفن: ۴۲۳۸۶۲۳ - فاکس: ۴۲۳۸۶۲۳

نشانی: تهران - سنارخان شماره ۸۱۶ طیفه ۶ واحد ۲۳

Email: agahhesab@hotmail.com





### موسسه حسابرسي و خدمات مديريت اصول پايه فراگير

عضو انجمن حسابداران خبره ايران - عضو  
جامعه حسابداران رسمي ايران

- ابراهيم موسوي (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- حسن صالح آبادي (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- هوشنگ منوچهری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)

خدمات: حسابرسي عملياتي، حسابرسي مالياتي  
بازرس قانوني، ارائه خدمات مشاوره اي و  
طراحي سيستم هاي مالي  
تلفن: ۰۲۱-۸۴۲۳۵۳۳۴ - ۸۴۱۱۵۰۵  
فاکس: ۰۲۱-۸۴۲۳۵۳۳۴ - ۸۴۱۱۵۰۵  
نشانی: خيابان مطهری - جنب باشگاه بانك سپه  
پلاک ۲۳ طبقه ۴  
صندوق پستی: ۵۹۳۵ - ۱۵۸۷۵

### موسسه حسابرسي بهمند

عضو انجمن حسابداران خبره ايران - عضو  
جامعه حسابداران رسمي ايران

- عباس هشي (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- اصغر هشي (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- رضا آتش (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- علي مشرقي (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)

خدمات: حسابرسي عملياتي، حسابرسي مالياتي،  
بازرس قانوني، ارائه خدمات مشاوره اي  
تلفن: ۰۲۱-۸۳۰۵۳۹۱۰۴  
فاکس: ۰۲۱-۸۸۴۴۶۸۵  
نشانی: تهران - قائم مقام فراهاني، شماره ۱۳۰، طبقه  
۴، صندوق پستی: ۱۵۸۱۵-۱۱۳۷  
Email : hb-ir-PWC@dpi.net.ir

### موسسه حسابرسي بيداران

عضو انجمن حسابداران خبره ايران - عضو  
جامعه حسابداران رسمي ايران

- عباس اسرار حقيقي (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- بيدالله اميدواري (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- حسين فرج اللهی (حسابدار رسمي)

خدمات: حسابرسي عملياتي، حسابرسي مالياتي،  
بازرس قانوني، طراحي سيستم هاي مالي، مشاوره  
مالي و مالياتي، ارزيابي سهام  
تلفن: ۰۲۱-۸۳۰۶۹۱۱-۸۸۲۹۷۶۱-۸۸۳۵۲۰۷  
فاکس: ۰۲۱-۸۸۳۱۶۸۱  
نشانی: شمال ميدان هفت تير، خيابان زيرک زاده، شماره ۲۲،  
طبقه اول

### موسسه حسابرسي و خدمات بهروش پارسا

عضو انجمن حسابداران خبره ايران - عضو  
جامعه حسابداران رسمي ايران

- مرتضی رحمانی بگانه (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- تيرانداز شكيبا (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)

خدمات: حسابرسي عملياتي، حسابرسي مالياتي، بازرسي  
قانوني، ارائه خدمات مالي، مشاوره اي و طراحي سيستم هاي  
مالي و مشاوره مالياتي  
تلفن: ۰۲۱-۸۴۲۵۲۰۹  
فاکس: ۰۲۱-۸۷۷۳۸۲۸  
نشانی: تهران- خيابان اسناد مطهری، خيابان ترکمنستان، شماره  
۱۱۶، طبقه دوم  
کدپستی ۱۵۶۶۸ صندوق پستی ۱۶۵۳۵۳۳۴

### موسسه حسابرسي و خدمات مديريت بهراد موشار

عضو انجمن حسابداران خبره ايران - عضو  
جامعه حسابداران رسمي ايران

- مهران پروز (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- فريده شيرازي (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- بهروز ابراهيمي (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)

خدمات: حسابرسي عملياتي، حسابرسي مالياتي،  
بازرس قانوني، ارائه خدمات مشاوره اي و  
طراحي سيستم هاي مالي  
تلفن: ۰۲۱-۸۸۲۵۲۵۰  
فاکس: ۰۲۱-۸۳۰۹۴۹۰  
نشانی: تهران - خيابان مطهری خيابان فجر (جم  
سابق) پايين تر از کانون زبان پلاک ۲۹ طبقه دوم  
صندوق پستی ۱۵۸۷۵/۵۵۵۱  
Email : behrad\_moshar@yahoo.com

### موسسه حسابرسي بيات رايان

عضو انجمن حسابداران خبره ايران - عضو  
جامعه حسابداران رسمي ايران

- منوچهر بيات (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- ابوالقاسم مراثي (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- عبدالحسين رهبري (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)

خدمات: طراحي سيستم (نرم افزار) مشاوره مالي و  
مالياتي، خدمات حسابداری، خدمات حسابرسي  
عملياتي و مالياتي  
تلفن: ۰۲۱-۸۵۰۴۵۸۶  
فاکس: ۰۲۱-۸۵۰۲۰۴۵  
نشانی: خيابان مطهری - بين کوه نور و دريای نور -  
شماره ۲۳۹ - طبقه سوم  
Email : bayatrayan@neda.net  
Kpmg-br@neda.net

### موسسه حسابرسي تدوين و همکاران

ERNST & YOUNG INTERNATIONAL

عضو انجمن حسابداران خبره ايران - عضو  
جامعه حسابداران رسمي ايران

- احمد ثابت مظفری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- ابوالقاسم فخر يان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- ايرج هادوی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)

خدمات: حسابرسي عملياتي - حسابرسي مالياتي - بازرسي  
قانوني، ارائه خدمات مشاوره اي و طراحي سيستم هاي مالي  
تلفن: ۰۲۱-۸۷۸۲۰۹۶ - ۸۸۸۶۱۵۰  
فاکس: ۰۲۱-۸۸۸۶۱۵۰  
نشانی: خيابان وليعصر، پائين تر از ميدان ونک،  
پلاک ۱۲۷۹/۱  
صندوق پستی: ۱۹۳۹۵/۳۱۴۹  
Email: tadvinco@mail.dci.co.ir

### حسابرسي موسسه حسابرسي و بهبود سيستم هاي مديريت



عضو انجمن حسابداران خبره ايران - عضو  
جامعه حسابداران رسمي ايران

- حسن اسماني (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- منوچهر زندی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- منيژه آريانيپور (حسابدار رسمي)

خدمات: حسابرسي عملياتي، حسابرسي مالياتي، بازرسي  
قانوني، ارائه خدمات مشاوره اي و طراحي سيستم هاي مالي  
تلفن: ۰۲۱-۸۷۲۱۲۶۹  
فاکس: ۰۲۱-۸۷۲۱۲۶۹  
نشانی: خيابان قائم مقام فراهاني، ساختمان ۲۱۶،  
طبقه سوم، واحد ۲۶  
Email: hesabresin@rayankoosh.com

### موسسه حسابرسي و خدمات مالي داياريان



عضو انجمن حسابداران خبره ايران - عضو  
جامعه حسابداران رسمي ايران

- علي امانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- غلامحسين دواني (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)
- رضا مستاجران (حسابدار مستقل، حسابدار رسمي)

خدمات: حسابرسي بازرسي قانوني، مشاوره مديريت مالي،  
طراحي و بياده سازي سيستم مالي، نظارت مالي و حسابداری و  
مالياتي، نظارت بر امور تصفيه  
تلفن: ۰۲۱-۸۷۳۹۰۷۱ و ۰۲۱-۸۷۳۹۰۸۳ - ۴  
فاکس: ۰۲۱-۸۷۳۹۰۵۶  
نشانی: خيابان شهيد بهشتي، خيابان سرافراز،  
خيابان هفتم، شماره ۵۰، طبقه دهم  
صندوق پستی: ۱۵۷۴۵-۹۴۷  
Email: DAYA RAYAN@apadana.com

### موسسه حسابرسی خبره

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- داود خمارلو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- نعمت‌اله 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 پزشکپور (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: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره مالی و مالیاتی، اصلاح حساب، ارزیابی سهام، طراحی سیستم‌های مالی  
 تلفن: ۶۹۴۵۴۶۷-۶۹۴۵۴۶۵  
 فاکس: ۶۴۲۹۹۷۱  
 نشانی: تهران - خیابان جمال‌زاده شمالی بالاتر از بلوار کشاورز روپرووی بانک ملی شماره ۲۵۳ صندوق پستی: ۱۴۱۸۵/۴۸۷  
 Email: Dash\_Co@email.com

### انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶  
 ۸۹۰۵۹۲۰  
 فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

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

### موسسه حسابرسی

#### رایمند و همکاران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- عباسعلی دهدشتی‌نژاد (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: ۸۸۰۳۰۴۳ و ۱۹۰۳۴۹۶  
 نشانی: تهران - خیابان زرتشت غربی، پلاک ۳۲ طبقه پنجم  
 Email: rymand@rymand.com

### 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)
- محمدحسن 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 حسابرسی شراکت

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- سروس گوهری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مجید کشورپژو دلنگرووی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسن فرنیفا (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: ۱۵۸۷۵-۶۶۶۶

### 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 درباری (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 نیش اسنادمطهری کوچه افتخار پلاک ۱۲ طبقه دوم کدپستی: ۱۵۹۵۸



۲۳

## موسسه حسابرسی

### کاشفان

عضو انجمن حسابداران خیره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- جعفر عوض پور (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- قاسم ضرب غامی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمدقلی زاده (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی مالی، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی و حسابداری صنعتی  
تلفن: ۸۸۴۷۵۲۱۲ - ۸۸۴۷۵۲۵۰  
فاکس: ۸۸۲۷۵۵۶

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

Email : kashefan@hotmail.com

۲۴

## موسسه حسابرسی

### ارکان سیستم

عضو انجمن حسابداران خیره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی (به همراه نرم‌افزارهای مالی)

تلفن: ۲ و ۸۸۰۴۹۴۱ فاکس: ۸۸۰۴۹۴۰  
دفتر مرکزی: تهران، خیابان ولیعصر، نرسیده به خیابان فاطمی، خیابان شهید حمیدصدر پلاک ۳۸ طبقه دوم آپارتمان شماره ۱۰  
دفتر تبریز: خیابان امام سه‌راهی طالقانی، مجتمع خدمات تجاری سه‌سند طبقه دوم واحد ۸  
تلفکس: ۰۴۱۱-۵۵۳۳۵۷۰

Email:m\_shoghian@yahoo.com

۲۵

## موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

### مُجربان پویا

عضو انجمن حسابداران خیره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- اکبر وقار کاشانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علی اصغر خلفی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- طاهر مراغه‌پور (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای مالی، مدیریت و طراحی سیستم‌های مالی، خدمات حسابداری و خدمات بیمه  
تلفکس: ۸۰۲۳۷۲۹ - ۶۳۹۶۷۲ - ۶۳۹۶۵۸  
نشانی: خیابان فتحی شقایق پلاک ۱۲۴ طبقه ۲ دفتر امیهان: خیابان نقرغری، نبش کوچه نمازخانه استیفن، ساختمان نوک، طبقه اول  
تلفکس: ۰۳۱۱-۶۲۴۱۳۷۷

۲۶

## موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

### ممیز

عضو انجمن حسابداران خیره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمد نبی‌داهی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسین سیادت‌خو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- شهره شهلائی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۸۰۱۹۰۴  
فاکس: ۸۸۰۲۷۵۵

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

۲۷

## موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

### سخن حق

عضو انجمن حسابداران خیره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- غلامرضا سلامی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- هوشنگ خسروئی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- اسداله نیلی اصفهانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره در زمینه امور بانک، بیمه، فن‌آوری اطلاعاتی  
تلفن: ۸۷۵۳۲۶۱ - ۸۹۷۴۹۲۸

تلفاکس: ۸۷۳۹۳۵۸  
صندوق پستی: ۴۱۷۵ - ۱۴۱۵۵  
نشانی: میدان آرژانتین، اول بزرگراه افریقا، پلاک ۹، بلوک ب، واحد شماره ۳  
پست الکترونیک: info@sokhanehagh.com  
www.sokhanehagh.com

۲۸

## موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

### نواندیشان

عضو انجمن حسابداران خیره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- سورن آبنوس (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- غلامعلی رشیدی (حسابدار رسمی)
- گرو هوانسیان‌فر (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی و حسابداری صنعتی  
تلفن: ۸۳۰۲۳۱۶ فاکس: ۸۸۴۱۲۲۷  
نشانی: خیابان میرزای شیرازی، نبش خیابان کامکار ساختمان ۸۳ آپارتمان ۱۶، کدپستی: ۱۵۸۵۷  
Email : nouandishan@yahoo.com

۲۹



### همیار حساب

## موسسه حسابرسی و خدمات مالی

عضو انجمن حسابداران خیره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- نریمان شعر بافی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سعوده میارک (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمدرضا سلیمان‌نیا (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۰۶۳۲۷۴ فاکس: ۸۰۶۳۲۷۵  
نشانی: یوسف‌آباد خیابان سیدجمال‌الدین اسدآبادی، شماره ۳۵۵  
صندوق پستی: ۱۴۱۵۵/۱۶۴۳  
Email : Hamyar@iranianica.com

۳۰

## موسسه حسابرسی ذخایر

عضو انجمن حسابداران خیره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمدرضا آرون (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسن تنگ‌عیش (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حمید سعیدی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، ارزیابی سهام، مشاوره مالی، طراحی سیستم‌های مالی، خدمات حسابداری، اصلاح حساب

تلفن: ۸۷۵۶۸۶۴ تلفکس: ۸۷۴۲۰۹۴  
نشانی: خیابان خرمشهر (آبادان) روبروی خیابان شهید صابونچی (مهناز) ساختمان ۱۵۱ طبقه اول واحد یک، کدپستی: ۱۵۳۳۸۵۷۳۱۱  
صندوق پستی ۱۵۸۷۵-۳۳۷۳  
WWW.ZAKHAYER.com



## راهنمای موسسات حسابرسی

۸۹۰۵۹۲۰ - ۸۹۰۲۹۲۶

## دوره‌ی آموزشی CIMA، آموزش حسابداری در کلاس جهانی

دانشکده‌ی امور اقتصادی به موسسین مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت پیوست  
دانشکده‌ی امور اقتصادی وابسته به وزارت امور اقتصادی و دارایی در جریان برگزاری دومین هم‌اندیشی سراسری حسابداری مدیریت قرارداد مشارکت را با دانشگاه صنعت نفت و انجمن حسابداران خبره‌ی ایران امضاء کرد.  
وزارت امور اقتصادی و دارایی به عنوان بزرگ‌ترین سازمان حسابرسی و اقتصادی کشور این ضرورت را احساس می‌کند که به نیروهایی با کیفیت جهانی برای حسابرسی مالیاتی شرکت‌های بین‌المللی ایرانی و خارجی نیاز دارد. به همین دلیل در پی مذاکرات وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی، طهماسب مظاهری، و رئیس دانشگاه صنعت نفت، دکتر موسوی‌زاده، تصمیم گرفته شد که وزارت امور اقتصادی و دارایی به عنوان یکی از حامیان و شرکای مالی به مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت بپیوندند.  
قرارداد مشارکت فی‌مابین انجمن حسابداران خبره‌ی ایران، دانشگاه صنعت نفت و دانشکده‌ی امور اقتصادی و دارایی در روز ۱۳۸۱/۱۰/۱۶ در جریان برگزاری دومین هم‌اندیشی سراسری حسابداری مدیریت بین غلامرضا سلامی، رئیس انجمن، دکتر موسوی‌زاده، رئیس دانشگاه صنعت، و دکتر مهدوی، رئیس دانشکده‌ی امور اقتصادی، امضاء شد.  
گفتنی است که مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت در سال ۱۳۷۷ با مشارکت انجمن حسابداران خبره‌ی ایران و دانشگاه صنعت نفت به منظور برگزاری دوره‌های آموزشی Cima تاسیس شد.

اعضای هیات امنای جدید مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت شناخته شدند  
در اولین نشست هیات امنای مرکز که پس از پیوستن دانشکده‌ی امور اقتصادی تشکیل شد ترکیب اعضای هیات امنای جدید شناخته شد  
در این نشست غلامرضا سلامی و هوشنگ خستونی (رئیس شورای عالی انجمن) به عنوان نمایندگان انجمن حسابداران خبره‌ی ایران، دکتر موسوی‌زاده و دکتر امام‌زاده به عنوان نمایندگان دانشگاه صنعت نفت و دکتر مهدوی و دکتر ضیایی بیگدلی به عنوان نمایندگان دانشکده‌ی امور اقتصادی به عضویت هیات امنای جدید مرکز منصوب شدند.  
برطبق اساسنامه‌ی مرکز، هیات امناء بالاترین رکن مرکز می‌باشد و هر یک از شرکاء شامل انجمن، دانشگاه صنعت نفت و دانشکده‌ی امور اقتصادی دارای دو نماینده در آن می‌باشند. افزون بر این هیات امناء دارای ۳ تا ۵ عضو دیگر از رؤسای سازمان‌های اقتصادی بزرگ و کارآفرینان است. این عده جزء وابسته‌های شرکاء نمی‌باشند.

مرکز، نهمین آزمون ورودی دوره‌های آموزشی Cima را برگزار خواهد کرد  
نهمین آزمون ورودی دوره‌ی آموزش Cima در روز یازدهم اردیبهشت ۱۳۸۲ در مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت برگزار خواهد شد.  
گفتنی است که آزمون‌های ورودی دوره‌ی آموزشی Cima دوبار در سال در ماه‌های اردیبهشت و مهر برگزار می‌شود و پذیرفته‌شدگان می‌توانند رسماً به‌عنوان دانشجوی Cima ثبت نام کنند.

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 ۷-۲۲۲۲۴۸۶ - فاکس ۲۲۱۲۲۲۲

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.



انجمن حسابداران خبره ایران



وزارت امور اقتصادی و صنایع  
معدن ایران

# دوره‌های حسابداری و مدیریت مالی مرکز آموزشهای کاربردی اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران با همکاری انجمن حسابداران خبره ایران

دوره‌های حسابداری و مالی کوتاه مدت و بلندمدت:

کد	نام دوره	مدت دوره	شهریه /ریال	پیش‌نیاز
دوره				
۳۰۱	حسابداری مالی (۱)	۶۰ ساعت	۲۸۰,۰۰۰	حداقل دیپلم
۳۰۲	حسابداری مالی (۲)	۶۰ ساعت	۲۶۰,۰۰۰	۳۰۱
۳۰۳	حسابداری مالی (۳)	۵۰ ساعت	۲۶۰,۰۰۰	۳۰۲
۳۰۴	حسابداری مالی (۴)	۵۰ ساعت	۲۶۰,۰۰۰	۳۰۳
۳۰۵	حسابداری صنعتی (۱)	۶۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	۳۰۲
۳۰۶	حسابداری صنعتی (۲)	۵۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	۳۰۵
۳۰۷	حسابداری مدیریت	۲۰ ساعت	۸۰۰,۰۰۰	۳۰۶
۳۰۸	مدیریت مالی	۲۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	۳۰۷
۳۰۹	صورت‌های مالی تلفیقی	۲۰ ساعت	۱۲۰۰,۰۰۰	در حد لیسانس
۳۱۰	حسابرسی	۲۰ ساعت	۲۸۰,۰۰۰	۳۰۹
۳۱۱	حسابرسی داخلی	۲۰ ساعت	۲۸۰,۰۰۰	۳۱۰
۳۱۲	قانون مالیات‌های مستقیم	۲۵ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	۳۱۰
۳۱۳	مدیریت مالی برای مدیران غیرمالی	۲۰ ساعت	۸۰۰,۰۰۰	۳ سال سابقه مدیریت
۳۱۴	مهندسی مالی (۱)	۲۴ ساعت	۱۰۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۱۵	مهندسی مالی (۲)	۲۰ ساعت	۱۰۰۰,۰۰۰	۳۱۴
۳۱۶	تجزیه و تحلیل و طراحی سیستم‌های حسابداری	۲۰ ساعت	۶۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۱۷	اصول برنامه‌ریزی و بودجه	۲۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۱۸	تهیه صورت‌گردش وجوه نقد	۱۵ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۱۹	کلینیک مدیریت	۲۰ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۲۰	کاربرد نرم‌افزارهای مالی	۶۰ ساعت	۷۰۰,۰۰۰	۳۰۷ و ۳۰۱
۳۲۱	کارگاه آموزش حسابداری با کامپیوتر	۴۰ ساعت	۸۰۰,۰۰۰	دیپلم آشنا با حسابداری
۵۰۱	مدیریت مالی	۲۶۰ ساعت	۲,۵۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۵۰۲	دوره عالی حسابداری و مدیریت مالی	۲۶۰ ساعت	۲,۵۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۵۰۳	دوره تکمیلی حسابداری و امور مالی (۱)	۲۶۰ ساعت	۲,۰۰۰,۰۰۰	دیپلم و سابقه کار حسابداری
۵۰۴	دوره تکمیلی حسابداری و امور مالی (۲)	۲۶۰ ساعت	۲,۱۰۰,۰۰۰	فوق دیپلم و سابقه کار حسابداری یا ۵۰۳

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

خیابان انقلاب، پمد از میدان فردوسی خیابان شهید موسوی (فرصت جنوبی) بن بست نیکپور پلاک ۶۶

تلفن ۸۸۲۹۶۵۴ شماره ۸۸۲۸۷۸۷



# شرکت مزامیر (سهامی خاص)

فروش انواع چاپگر، کامپیوترها و کامپیوترهای

Pentium II

Pentium IV

با گارانتی و خدمات مشاوره شما و نرم افزارهای دیگر

سرویس پشتیبانی کلیه سخت افزارها

تهیه نرم افزارهای کاربردی تحت سیستم عامل DOS و WINDOWS

- حسابداری مالی
- حسابداری انبار
- حسابداری اموال
- حقوق و دستمزد
- سهامداران
- نقدینگی
- فروش کالا
- سیستمهای بارکد
- برنامه ریزی تولید
- کاردکس انبار
- آژانس املاک
- آبونمان نشریات

تلفن های تماس: ۲۰۳۱۱۲۵ - ۰۹۱۱۲۲۷۲۹۲۴ - ۰۹۱۱۲۲۳۱۷۱۲ - ۰۹۱۳۲۱۱۵۲۱۲



انجمن حسابداران خبره ی ایران

## "قابل توجه داوطلبان شرکت در امتحانات حسابدار رسمی"

مرکز آموزش حسابداری خبره ی مدیریت (CIMA) وابسته به دانشکده ی حسابداری و علوم مالی دانشگاه نفت و انجمن حسابداران خبره ی ایران (IICA) و دانشکده ی امور اقتصادی در نظر دارد دوره های آموزشی برای آماده نمودن داوطلبان شرکت در امتحانات حسابدار رسمی را به شرح زیر برگزار نماید:



دانشگاه صنعت نفت

مدت (ساعت)	بسته ی آموزشی	ردیف
۴۵	مروری بر حسابداری مالی و استانداردهای حسابداری ایران	۱
۲۵	مروری بر حسابداری صنعتی	۲
۳۰	مروری بر حسابرسی و استانداردهای حسابرسی ایران	۳
۲۵	قوانین (مالیات، تجارت و سایر)	۴
مهلت ثبت نام حداکثر تا تاریخ ۱۳۸۲/۱/۲۵ تاریخ شروع کلاسها ۱۳۸۲/۲/۶		



دانشکده امور اقتصادی

برای اطلاع از نحوه ثبت نام با مرکز آموزش حسابداران خبره ی مدیریت، تلفن های: ۴۲۲۲۴۸۶-۷ و دورنگار: ۴۲۲۲۴۸۷ تماس حاصل فرمایید.

یا به آدرس: انتهای ستارخان - انتهای خسروی جنوبی - ضلع شرقی باشگاه شماره ۲ صنعت نفت طبقه چهارم دانشکده حسابداری و علوم مالی مالی نفت مراجعه فرمایید.



مرکز آموزش حسابداران  
خبره ی مدیریت

حسابرسی، انجمن حسابداران خبره‌ی ایران، و جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران هیچ یک نمی‌توانند مدعی استانداردگذاری شوند... (ص ۶۷ ستون ۲) و از دیدگاه حرفه نوشتیم:

... حتی با قبول این معنی از استاندارد و استانداردگذاری، باز هم سازمان حسابرسی نمی‌تواند مدعی شود زیرا سازمان نه تنها یک تشکل حرفه‌ای نیست بلکه نمایندگی تشکل‌های حرفه‌ای را نیز در این زمینه ندارد. در این معنی از استاندارد، در حال حاضر، فقط انجمن حسابداران خبره‌ی ایران، و جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران می‌توانند مدعی استاندارد و استانداردگذاری، آن هم در حوزه عمل خود، باشند. اما باز هم هیچ یک از این دو نمی‌توانند استانداردهای تدوینی خود را به اعضای تشکل دیگر یا حتی به شرکتهای تحمیل کنند... (ص ۶۸ ستون ۱)

نعمت پژوه به منظور بررسی مطلب پیشین می‌نویسد:

... در دیدگاه دوم اگر فارغ از مسئله‌ی حاکمیت قانون به موضوع نگریسته شود، می‌توان گفت انجمن حسابداران خبره‌ی ایران که بنا به ادعای نویسنده مقاله مزبور با سابقه‌ای حدود بیست سال در کشور می‌تواند مدعی تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی باشد، در طول بیست سال گذشته به جز کوششی اندک آن هم در ابتدای کار... عملاً اقدام مثمر و قابل عرضه‌ای انجام نداده است... (ص ۱۵ ستون ۱)

اساسنامه‌ی سازمان حسابرسی در شهریور ۱۳۶۶ تصویب شد و سازمان مزبور عملاً در همان موقع تشکیل شد. از آن زمان تاکنون حدود ۱۵ سال می‌گذرد که چیزی از بیست سال کم ندارد، و در این مدت حاصل کار سازمان در حوزه اصول و ضوابط چند کتاب مبتنی بر ترجمه بوده است، که با در نظر گرفتن منابع بکار رفته و هزینه‌های تولید آنها موید کارنامه‌ی درخشانی نیست. این در حالی است که پیش از این استانداردهای بین‌المللی توسط مرکز تحقیقات ترجمه شده است.

با نگاهی به مقاله "کالبد شکافی در بخش ۷۰" کار حساس یگانه و پوریان‌سب<sup>۱۳</sup> در می‌یابیم که تهیه‌کنندگان بخش ۷۰ در حوزه‌ی تخصصی خود یعنی حسابرسی از دانش نظری کافی برخوردار نبوده‌اند. بنابراین با در نظر گرفتن ایرادات موجود در اصول و ضوابط تدوینی سازمان شاید نتیجه‌ای بهتر از نتیجه‌ی کار انجمن حاصل نشده باشد. به نظر من اگر متن انگلیسی استاندارد بین‌المللی بخش ۷۰ را به یک مترجم حرفه‌ای می‌دادند حاصل کار از این بخش ۷۰ بهتر می‌شد.

هم‌چنین وی در بخش پایانی نوشته‌ی خود پرداختن به اصل موضوع یعنی استانداردهای حسابداری و حسابرسی را متذکر شده است. از نظر او پرداختن به فرایند استانداردگذاری و مفاهیم زیربنایی آن پرداختن به حواشی است و فایده‌ای ندارد. این در

از "برای بخش‌های دولتی و تحت نظارت دولت" به میان نیامده بلکه عبارت "... منطبق با موازین اسلامی و تحقیق و تتبع در روشهای علمی و عملی به منظور اعتلای دانش تخصصی منطبق با نیازهای کشور" (نه دولت یا بخش دولتی) درج شده که منطقیاً مجموعه‌ای فراتر از بخش دولتی و تحت نظارت دولت را در برمی‌گیرد. (ص ۱۴ ستون ۱ و ۲)

برخلاف گفته‌ی ایشان، من از ماده‌ی ۶ اساسنامه‌ی سازمان استنتاج نکردم که تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی صرفاً باید برای بخش دولتی و تحت نظارت دولت صورت گیرد. بلکه از ماده‌ی ۶ اساسنامه‌ی سازمان برای نشان دادن این نکته استفاده کردم که سازمان وظیفه‌ی "اعتلای حرفه" را ندارد و زیر عنوان "اعتلای حرفه" چنین نوشتیم:

"... علاوه بر این‌ها، ماده‌ی ۶ اساسنامه‌ی سازمان حسابرسی مقرر می‌دارد: [متن ماده‌ی ۶] همانطور که ملاحظه می‌شود، وظیفه‌ی سازمان اعتلای دانش تخصصی است نه اعتلای حرفه... (ص ۱۵ ستون ۱)

در واقع من بحث لازم‌الاجرا نبودن اصول و ضوابط را برای بخش غیردولتی زیرعنوان "آئین نامه نه استاندارد" آوردم و در استدلال‌های خود به ترتیب به بند یک از تبصره‌ی ۲ ماده‌ی واحد، تبصره‌ی ذیل بند (ب) و بند (ج) از ماده‌ی ۷ اساسنامه‌ی سازمان و پیشگفتار آئین رفتار حرفه‌ای ارجاع دادم و چنین نتیجه گرفتیم:

"بنابر عبارت بالا، که آئین رفتار حرفه‌ای را جزو اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی دانسته، و تصریح بند (ج) از ماده‌ی ۷ اساسنامه مبنی بر این که آئین رفتار حرفه‌ای برای حسابرسان سازمان است، و دیگر دلایل پیشگفته می‌توان نتیجه گرفت که استانداردهای حسابداری و حسابرسی تدوین شده از سوی سازمان برای بخش غیردولتی (تعماری و خصوصی) لازم‌الرباه نبوده و فقط قابل ابلاغ به حسابرسان همان سازمان است... (ص ۱۷ ستون ۲)

بنابراین نگارنده آگاهانه یا ناآگاهانه نکته‌هایی از نوشته‌ی مرا جابه‌جا و مخلوط کرده است. نوشته‌ی ایشان در جای دیگری دچار همین مشکل است. او می‌نویسد:

"نویسنده‌ی مقاله "بازخوانی اولین گام" در بخش پایانی مقاله با طرح مطالبی عنوان می‌کند که سازمان حسابرسی نمی‌تواند مدعی استانداردگذاری شود و... فقط انجمن حسابداران خبره ایران و جامعه حسابداران رسمی ایران می‌توانند مدعی استاندارد و استانداردگذاری باشند... (ص ۱۵ ستون ۱)

علیرغم آنکه او باور دارد که کلام نویسنده نباید قطعه‌قطعه شود لیکن بخش مهمی از کلام من حذف شده است. من زیر عنوان "حرف آخر" استاندارد و استانداردگذاری را از دو دیدگاه مطرح کردم: از دیدگاه رفاه اجتماعی و دوم از دیدگاه حرفه. از منظر رفاه اجتماعی چنین نوشتیم:

"با قبول این معنی از استاندارد و استانداردگذاری، سازمان

حالی است که تجربه‌ی کشورهای غربی نشان می‌دهد که استانداردهای بدوین پرداختن به پایه و اساس کار موفق نبوده است. حتی در امریکا کمیته‌ای خاص مأمور بررسی این موضوع شد و موظف گردید ساختار و طرحی را برای استانداردهای پیشنهاد دهد که در عمل توفیق یابد و نتیجه کار آن کمیته را امروز شاهدیم.

نگارنده در همان انتهای مقاله خود مدعی شده است که استانداردهای تدوینی سازمان اساساً ایراد قابل طرحی ندارد و می‌نویسد:

“... یا حتی به نقد متن استانداردها پرداخته نشده است... و این

خود می‌تواند بیانگر این باشد که اساساً ایراد قابل طرحی در متن

این استانداردها وجود ندارد...” (ص ۱۵ ستون ۲)

این که تاکنون نقدی درباره‌ی متن استانداردها انجام و ارائه نشده است دلیل نمی‌شود که استانداردهای تدوینی سازمان ایراد ندارد شاید دلیل آن گرفتاری اهل قلم است. همان‌طور که پیشتر گفته شد، حساس‌یگانه و پوریاناسب استانداردها بخش ۷۰ را نقد کرده‌اند. ظاهراً نقد مزبور نشان می‌دهد دست‌درکاران تهیه استاندارد بخش ۷۰ نه به درک مطلب نایل شده‌اند و نه از فن ترجمه آگاهی کافی داشته‌اند. بخش ۷۰ مملو از ایراد و اشکال است.

دست درکاران و تهیه‌کنندگان بخش ۷۰ از متخصصان حسابرسی هستند و موضوع استاندارد بخش ۷۰ گزارش حسابرسی است. خواندن ایرادها و اشکال‌های موجود در بخش ۷۰، هر خواننده‌ی آگاهی را نسبت به درستی سایر استانداردهای تدوینی سازمان ناامید می‌کند و بذر تردید در دل او می‌کارد.

#### خلاصه‌ی بحث

مطالعه‌ی قانون تشکیل سازمان حسابرسی و بررسی مواردی از مشروح مذاکرات مجلس در باب قانون مزبور و نیز ارزیابی استدلال‌های مستند شده به اساسنامه‌ی سازمان نشان می‌دهد که قانونگذار با تصویب ماده‌ی واحده و اساسنامه‌ی سازمان هدفی جز سروسامان دادن به حسابرسی دستگاهها و واحدهای دولتی ندارد و مراد از اصول و ضوابط فنی قابل قبول حسابداری و حسابرسی، مذکور در بند چهارم تبصره‌ی دوم قانون تشکیل، استاندارد و استانداردهای در حوزه‌ی حسابداری و حسابرسی نیست و تعمیم دادن اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی به بخش غیردولتی مبتنی بر برداشت نادرست از کلمه‌ی “کشور” در ماده‌ی ۶ و بند (ز) ماده‌ی ۷ اساسنامه‌ی سازمان است. لذا بررسی بیشتر در این زمینه ضرورت ندارد و بحث و استدلال‌های حاضر کفایت می‌کند.

#### موضوع بحث آینده

اما در ایران بدوین توجه به این واقعیت‌ها، اصول و ضوابط مذکور در قانون به استاندارد تعبیر شد و بر آن تعبیر تعجیل هم اضافه شد. آنگاه مقررات و الزاماتی وضع و به حوزه‌های مختلف ابلاغ گردید. حاصل همه‌ی اینها جز تحمیل هزینه‌های اجتماعی و

در نتیجه از دست رفتن رفاه اجتماعی چیز دیگری نیست. واقعاً اگر می‌خواستیم در حسابداری و حسابرسی ایران استانداردگذاری کنیم چه گامهایی باید برداشته می‌شد؟ این سوالی است که دولتمردان حوزه‌های اقتصاد و قانونگذاری باید به دنبال پاسخ آن باشند. اطلاع از پاسخ این سوال می‌تواند موضوع استاندارد و استانداردهای در حسابداری را در مسیر صحیح خود قرار داده و دولتمردان را از قانونگذاری نادرست باز دارد. پاسخ این سوال را در بحث آینده خواهیم داد.

#### دایه‌های مهربانتر از مادر

اما دولتمردان، حتی بدوین آگاهی از پاسخ سوال پیشین، برای ارزیابی و تبعیض‌گذاری بین دیدگاه‌های مختلف می‌توانند یک یا چند سوال مهم را از خود بپرسند: اطلاعات برای تصمیم‌گیری استفاده‌کننده است، اما چرا استفاده‌کنندگان برای استاندارد و استانداردهای در حسابداری تلاش و مشارکت نمی‌کنند؟ حتی شرکتها که تولیدکننده‌ی اطلاعات حسابداری هستند، برای استاندارد و استانداردهای مشارکت فعالانه ندارند. در ایران حسابرسان و حرفه‌ای‌ها برای استاندارد و استانداردهای در حسابداری می‌کوشند. چرا؟

شاید از این روست که ما حسابرسان و حرفه‌ای‌ها براین باوریم که استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری خوب و بد خود را تشخیص نمی‌دهند؟ شاید خود را در علم و عمل چنان فریب می‌دانیم که به خود جرات می‌دهیم برای دیگران تعیین تکلیف کنیم؟ شاید...

#### پی‌نوشت

- ۱- نعمت‌پژوه، ابراهیم، “اولین گام”، فصلنامه‌ی حسابرس، شماره‌ی ۱۴
- ۲- نالانه، عبدالرضا، “فربانی حرفه”، حسابدار ۱۴۲
- ۳- نالانه، عبدالرضا، “بازخوانی اولین گام”، حسابدار ۱۴۹
- ۴- صفار، جواد، “نگاهی به اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی”، حسابدار ۱۵۰
- ۵- نعمت‌پژوه، ابراهیم، “در متن نه در حاشیه”، حسابدار ۱۵۰
- ۶- نگاه‌کنید به: صفار، جواد، “نگاهی به اصول و...”، حسابدار ۱۵۰
- ۷- نگاه‌کنید به: نعمت‌پژوه، ابراهیم، “در متن نه در حاشیه”، حسابدار ۱۵۰
- ۸- مذاکرات جلسه علنی مجلس شورای اسلامی، جلسه ۴۶۱، روزنامه رسمی ۱۱۱۵۵، ص ۲۳ ستون ۱
- ۹- همان، ص ۲۴ ستون ۱
- ۱۰- همان، ص ۲۶ ستون ۲
- ۱۱- مشروح مذاکرات جلسه علنی مجلس شورای اسلامی، جلسه ۴۹۵، روزنامه رسمی ۱۱۲۰۹، ص ۲۴ ستون ۱
- ۱۲- نگاه‌کنید به: اساسنامه‌ی سازمان
- ۱۳- حساس‌یگانه، یحیی، و امیر پوریاناسب، “کالبدشکافی در بخش ۷۰”، حسابدار ۱۵۰

#### منابع

- ۱- مشروح مذاکرات مجلس دوره‌ی اول در باب قانون تشکیل سازمان حسابرسی
- ۲- قانون تشکیل سازمان حسابرسی
- ۳- اساسنامه سازمان حسابرسی
- ۴- صفار، جواد، “نگاهی به اصول و...”، حسابدار ۱۵۰
- ۵- نعمت‌پژوه، ابراهیم، “در متن نه در حاشیه”، حسابدار ۱۵۰
- ۶- نالانه، عبدالرضا، “بازخوانی اولین گام”، حسابدار ۱۴۹



## مبانی نظری گزارشگری تجاری الکترونیکی

اطلاعات که مهمترین فناوری مربوط به حسابرسی آینده است، (۲) فناوری ارتباطات، (۳) فناوری مربوط به مسائل خاص شرکت‌ها.

به نظر دبرسی و گری<sup>۳</sup> تنها AICPA مسئول تدوین مقررات مربوط به گزارشگری مالی در اینترنت است. تحقیقات نشان می‌دهد که حسابرسان و حسابداران رسمی برای تدوین مقررات جهت ارائه‌ی اطلاعات در وب اهمیت زیادی قائلند. در حال حاضر پروژه‌هایی جهت تدوین چارچوب نظری برای حسابرسی گزارشگری تجاری الکترونیکی (پیوسته) در دست اجرا است.

شیلد در سال ۱۹۹۸ فناوری و شرایط سازمانی لازم برای تغییر از روش حسابرسی پیوسته به سوی حسابرسی پیوسته مستقیم از راه دور را برشمرد. مهم‌ترین آنها دسترسی مستقیم حسابرسان به ثبت‌های رایانه‌ای صاحب‌کاران است. روش‌های دیگر عبارتند از سیستم تولید اطلاعات معتبر؛ خودکار کردن فرایند حسابرسی؛ ارتباط مستقیم بین موسسه‌ی حسابرسی و صاحب‌کار؛ گزارشگری به‌هنگام و به‌کارگیری فناوری اطلاعات. شیلد پیش‌بینی کرده است که کار حسابرسی از تمرکز بر درجه‌ی انصاف صورت‌های مالی به سوی تعیین درجه‌ی انصاف روش‌ها و فرایند مورد استفاده جهت تولید و ارائه‌ی داده‌ها به استفاده‌کنندگان سوق پیدا کند.

سوالی که وجود دارد این است که آیا گزارش حسابرسی باید مستقیماً و همیشه در دسترس استفاده‌کنندگان باشد یا این که در صورت تقاضای استفاده‌کنندگان در اختیار آنها قرار گیرد؟ به‌رحال گزارش حسابرسی باید دارای تاریخ دسترسی استفاده‌کنندگان باشد.

در حال حاضر جایگزینی برای گزارش‌های نوشتاری حسابرسان مستقل وجود ندارد. چون اطلاعات الکترونیکی

ممکن است قبل یا بعد از ارسال یا در مرحله‌ی وارد کردن اطلاعات مخدوش شود. لذا استفاده‌کنندگان برای اطمینان از صحت اطلاعات؛ باید بتوانند تهیه‌کننده‌ی واقعی آنها را بشناسند. در آمریکا استفاده‌کنندگان می‌توانند صحت داده‌های ارائه شده در گزارش‌های شرکت‌ها را از طریق ارتباط با پایگاه اطلاعاتی EDGAR و مقایسه‌ی اطلاعات ارائه شده به کمیسیون اوراق بهادار را مشخص نمایند. ولی در سایر کشورها به دلیل فقدان استاندارد امنیت اطلاعات در وب‌گاه‌ها اطمینان یافتن از صحت اطلاعات به‌ندرت امکان‌پذیر است.

فناوری لازم برای حل مشکل امنیت و صحت اطلاعات؛ امضای دیجیتالی است. حسابرسان می‌توانند با ضمیمه کردن امضای دیجیتالی به گزارش حسابرسی، از طریق رمزگذاری فایل به استفاده‌کنندگان امکان تعیین صحت آن‌ها را با استفاده از رمز عمومی حسابرس موردنظر فراهم نمایند و هر تغییری که پس از امضای حسابرس در مدارک ایجاد شده باشد برای کاربرد قابل رؤیت است. جنبه‌ی قانونی امضای دیجیتالی و تسهیلاتی که در تجارت الکترونیکی ایجاد می‌کند بحث روز است. در حال حاضر یکی از موانع اصلی در تجارت الکترونیکی این است که مقررات مربوط به امضای دیجیتالی یکپارچه نشده است، و نیز جراثیم قانونی برای مخدوش کردن امضاء مشخص نیست. برای امضاهای دیجیتالی مختلف تعهدات متفاوتی وجود دارد. چون آن‌ها برای مدارک مختلف کاربرد دارند. برای مثال می‌توان امضای یک ارتباط اطلاعاتی ساده، عملیات بانکی مستقیم یا تایید گزارش‌ها و قراردادهای شرکت‌ها را نام برد که هرکدام تعهدات خاص خود را دارد. این موضوع توسط پارلمان اروپا و کمیته‌ی تجارت سازمان ملل متحد جهت ارائه‌ی رهنمودهای بین‌المللی در این زمینه در حال

بررسی است. البته در ماه ژوئن ۲۰۰۰ میلادی کنگره‌ی آمریکا قانون امضای الکترونیکی در تجارت ملی و جهانی را تصویب نمود. براساس این قانون قراردادها و معاملات، اعتبار و پشتوانه‌ی اجرایی خود را به دلیل داشتن امضاهای الکترونیکی از دست نمی‌دهند.

تایید داده‌های منتشر شده از طریق ارتباط با وب‌گاه گزارش‌های حسابرسی شده کمیسیون اوراق بهادار به انتشار الکترونیکی اطلاعات و به‌روز رسانی مداوم آنها با هزینه‌ی اندک، لطمه وارد می‌کند. گزارشگری به‌هنگام به‌وسیله‌ی سیستمی که فعالیت‌های تجاری را اندازه‌گیری و معاملات را به محض وقوع منعکس می‌کند، پشتیبانی می‌شود. بین ارائه‌ی اطلاعات به‌هنگام از یک طرف و ارائه‌ی اطلاعات حسابرسی شده (جایی که حسابرسی به صورت سنتی و دوره‌ای انجام می‌شود) از طرف دیگر تنش وجود دارد.

یک روش حسابرسی به‌نام حسابرسی پیوسته از راه دور ایجاد شده است که بسیاری از فرایندهای حسابرسی را به‌طور خودکار و روزانه انجام می‌دهد. این سیستم به‌صورت خودکار گردش داده‌ها را طبق شروط تعیین شده توسط حسابرس کنترل می‌کند و حسابرس قادر است برای آن سطوح مختلف کنترلی را تعریف نماید. فرایند حسابرسی و کنترل پیوسته به‌وجود آمده است و با فناوری اینترنت، کنترل از راه دور، شبکه و امضای الکترونیکی کار می‌کند.

پی نوشت

1- COLSMYER

2- G.L.Helms and J.Mancino (1998), "The electronic auditor" Journal of Accountancy, April pp.45-48

3- R.Debreceny and G.L Gray (1999); Financial reporting on internet and the external audit; European Accounting Review.