

# نارسایی‌ها و موانع استقرار کنترل‌های داخلی

«قسمت دوم»

نارسایی‌ها و نقاط ضعف کنترل داخلی هم از درون سازمان و هم از بیرون آن ریشه می‌گیرد

ابراهیم نعمت‌پژوه

دیگر را اگر بخواهیم فهرست‌وار نام ببریم بایستی به عادت بخشی از جامعه به کم‌کاری و زیاده‌خواهی، حرف زدن بیش‌تر و عمل کردن کم‌تر، عدم پذیرش مسئولیت خطاها و سعی در برون‌فکنی و ... اشاره کرد که در سخنان و نوشته‌های بزرگان و اندیشمندان جامعه‌ی ما به کرات مورد بحث و کنکاش قرار گرفته است. بخش دیگری از این عوامل ریشه در قوانین و مقررات موجود ناسازگار با شرایط حاکم و نیز مناسبات استقرار یافته عملیات تولیدی و تجاری در کشور دارد. وجود قوانین و مقررات نامناسب (از قبیل مشکلات موجود در قوانین تجاری، قوانین مالیاتی، قوانین گمرکی و ...) مسئله‌ای است که دائماً توسط اندیشمندان جامعه، دست‌اندرکاران و مسئولین مربوطه مورد اشاره و انتقاد قرار می‌گیرد و تقریباً هفته‌ای نیست که ما شاهد انتشار یکی از این انتقادات در جراید عمومی یا تخصصی نباشیم. فصل مشترک بخش عمده‌ای از این انتقادات به ناسازگار بودن و نارسا بودن قوانین و مقررات تجاری

عوامل و موانع مشترک مزبور با نگاهی به آنچه که تحت سر فصل علل مرتبط با محدودیت‌های ذاتی گفته شد، در حد مقدمات و اهداف این مقاله، مورد بحث قرار گیرد. دلایل وجود نقاط ضعف در واحدهای اقتصادی کشور (اعم از بخش‌های خصوصی و عمومی) را می‌توان به دو دسته‌ی کلی تقسیم کرد: عوامل و موانع برون سازمانی و عوامل و موانع درون سازمانی.

عوامل و موانع برون سازمانی بخشی از این عوامل و موانع ریشه در عوامل فرهنگی، تاریخی و اجتماعی مردم کشور ما دارد، از قبیل تمایل بخشی از جامعه به عدم تمکین در مقابل قوانین و مقررات یا به عبارت دیگر قانون‌گریزی و شخصی‌نگری در مقابل گروه‌نگری و مقاومت در مقابل ضابطه‌مندی و سعی در دور زدن ضابطه‌ها (که مواردی از اینها را به وفور می‌توان در رفتارهای ترافیکی درون شهری در کشورمان ملاحظه کرد. موارد

اشاره:

این نوشتار در دو بخش تهیه شده است. بخش اول در شماره‌ی ۱۵۱ به چاپ رسید و آنچه در پی می‌خوانید بخش دوم است.

سایر علل برون سازمانی و درون سازمانی - در این بخش از بحث سعی می‌شود مطالب مورد نظر با توجه به شرایط حاکم بر واحدهای اقتصادی کشور مطرح و تحلیل شوند. گفتنی است که تجربه نشان می‌دهد اکثر واحدهای اقتصادی کشور دارای نقاط ضعف کم و بیش قابل توجهی در نظام کنترل‌های داخلی‌شان هستند و این نقاط ضعف با توجه به تنوع ماهیت و فعالیت‌های این واحدها و سیستم‌های کنترل داخلی‌شان و شرایط حاکم بر آنها، بسیار متنوعند که پرداختن به تمامی آنها نه مقدور است نه مفید خواهد بود. اما بررسی‌ها نشان می‌دهد که بخش قابل توجهی از این نقاط ضعف تقریباً با هم مشابه‌اند و لذا تقریباً راه حل‌های مشابهی هم دارند.

در ادامه‌ی بحث کوشش خواهد شد که

موجود با شرایط موجود یا مورد نیاز و ضرورت بازنگری و اصلاح آنها معطوف است.<sup>۱</sup> وجود قوانین و مقررات ناسازگار و نارسا خواه و ناخواه واحد اقتصادی زیر نظر یک مدیر را تحت تاثیر قرار می‌دهد و هر چند که مدیر مورد نظر، قادر نیست که عوامل و موانع مزبور را مرتفع کند، لیکن بایستی (ضمن آگاهی از وجود و تاثیر آنها) از وجود افراد مطلع به این امور جهت شناسایی محیط اقتصادی و عوامل موثر از این طریق بر واحد اقتصادی تحت مدیریت خود استفاده کند و تدابیر یا کنترل‌هایی را طراحی و مستقر نماید که از بابت موارد مزبور کم‌ترین آسیب را ببیند. وجود مشاورین اقتصادی و حقوقی و حتی جامعه‌شناسان مطلع، آگاه به شرایط روز و کارآمد در این زمینه بسیار مفید خواهد بود (و حتی اگر نظریات کارشناسانه‌ی مزبور به نحو مناسبی هدایت شود در میان مدت و بلندمدت می‌تواند به اصلاح قوانین و مقررات موجود و حتی اصلاح عوامل و موانع اجتماعی و فرهنگی نیز منجر شود).

#### عوامل و موانع درون سازمانی

این عوامل هر چند که از عوامل برون سازمانی تاثیر می‌پذیرند (چرا که مثلاً کارکنان شرکت از میان همان اجتماعی که دارای خصوصیات ذکر شده در فوق است استخدام و به کار گرفته می‌شوند و لذا همان اعتقادات، عادات و رفتارها و ... را با خود به درون شرکت می‌آورند)، لیکن در مواردی مستقلاً به عنوان عوامل صرفاً درون سازمانی قابل طرح هستند. چنانچه تحقیقاتی در این زمینه صورت بگیرد می‌توان نقاط مشترک این عوامل را به دقت شناسایی و مطرح کرد، لیکن براساس تجربیات موجود، به عنوان نمونه می‌توان به مواردی اشاره کرد که از پی می‌آید.

**مسئله‌ی تفکیک وظایف و وجود تبانی** همچنان که قبلاً نیز گفته شد، تبانی از جمله آفت‌های عامل کنترلی تفکیک وظایف

است. این عامل کنترلی مهم را باید با آگاهی و ظرافت به کار گرفت تا از آن نتیجه مطلوب به دست آید. در به‌کارگیری این عامل کنترلی، ضمن در نظر گرفتن کیفیت اجزای کنترل داخلی در واحد اقتصادی مورد نظر (خصوصاً محیط کنترلی) و محدودیت‌های ذاتی نظام‌های کنترل داخلی (خصوصاً دقت در رعایت اصل فزونی منافع بر مخارج و ایجاد توازن در کارایی و اثربخشی)، توجه کافی به عوامل برون سازمانی و تاثیرات آن بر واحد اقتصادی، شرایط و مقتضیات وظایفی که قرار است از یکدیگر تفکیک شود، شرایط، خصوصیات و روابط افرادی که قرار است بخش‌های مختلف این وظایف از هم تفکیک شده را انجام دهند و موارد دیگری از این قبیل، ضروری است. لذا هر چند که برای تفکیک وظایف در متون تخصصی مربوطه فرمول‌های استاندارد و طراحی و توصیه شده است، لیکن توجه به عوامل یاد شده می‌تواند باعث تغییر در نحوه‌ی به‌کارگیری این عامل کنترلی از یک واحد اقتصادی به واحد اقتصادی دیگر شود. برای نمونه نگارنده کارخانه‌ی قندی را می‌شناسد که در یک محیط تقریباً دورافتاده در نزدیکی یک ده قرار دارد. دهی تقریباً کوچک با اهالی کم و بیش خویشاوند با یکدیگر که بخش قابل توجهی از آنها به امر چغندرکاری (که ماده‌ی اولیه این کارخانه‌ی قند محسوب می‌شود) مشغولند. با توجه به فصلی بودن فعالیت این کارخانه و ضرورت استفاده از کارکنان فصلی و ضرورت استخدام آنها از میان اهالی همان دهکده‌ی مجاور و شرایط موجود، چنانچه در این کارخانه با امر تفکیک وظایف به‌صورتی ساده‌انگارانه و مکانیکی برخورد شود، آن‌گاه این عامل کلیدی کنترلی در نتیجه‌ی زیاد بودن امکان چشم‌پوشی و تبانی، می‌تواند تا حد زیادی عقیم و بلااثر شود. یا این که نگارنده زمانی در شرکتی واقع در یک شهر بزرگ مشغول حسابرسی بود که یکی از اقوام یکی از کارکنان اداری

این شرکت به رحمت ایزدی رفت و ملاحظه شد که تقریباً تمامی کارکنان کلیدی بخش‌های اداری و مالی این شرکت علیرغم اسامی گوناگونی که داشتند سیاه‌پوش شدند. پرس‌وجوها معلوم ساخت که خویشاوندی تنگاتنگی بین این افراد برقرار است و لذا سازوکار تفکیک وظایف در این شرکت چقدر می‌تواند غیرقابل اتکا باشد. نکته‌ای که باید در اینجا بدان توجه داد این است که تفکیک وظایف و مسئولیت‌ها به هر صورتی که طراحی و اجرای شود بایستی دائماً تحت نظارت و کنترل مدیران مربوط یا نمایندگان آنها (مثلاً حسابرسان داخلی) قرار گیرد و به‌صورتی سیستماتیک هر از چندگاه یک بار تغییراتی در آنها داده شود.

**مسئله‌ی اعتماد بیش از حد به همکاران یا زیردستان** - از دیگر نقاط ضعفی که در واحدهای اقتصادی کشورمان ملاحظه می‌شود مسئله‌ی اعتماد بیش از حد برخی از مدیران به زیردستان یا همکاران است (مثلاً صدور و در اختیار قرار دادن چک‌های سفید امضا که عامل بسیاری از سوءاستفاده‌های مالی است). مشغله‌ی زیاد برخی از مدیران (که در نتیجه احاله و قبول مسئولیت‌های متعدد در سازمان‌ها و واحدهای اقتصادی مختلف توسط یک نفر ایجاد می‌شود)، ضعف مدیریت یا سوء مدیریت برخی از آنها و ... از جمله مواردی است که می‌تواند به عنوان دلایل ایجاد این وضعیت مطرح شود.

**مسئله‌ی عدم بررسی و شناسایی** دارایی‌های ارزشمند در معرض سوء استفاده - به طور سنتی عادت کرده‌ایم که پول نقد را به دلیل با ارزش بودن و نیز سهولت سوءاستفاده از آن به سختی محافظت کنیم، آن را در محل‌های امن (مثل گاو صندوق) نگهداری کنیم و حساب و کتاب آن را (اگر چنانچه نیمچه سیستمی در شرکت مستقر باشد) به طور مداوم زیر نظر بگیریم و کنترل نماییم، اما نسبت به مثلاً ماشین‌آلات که به دلیل سنگینی و

خصوصیات دیگرشان کمتر در معرض سوءاستفاده قرار می‌گیرند، کنترل‌های حفاظتی کم‌تری را اعمال کنیم. اما در این میان گاهی فراموش می‌شود که حال به دلیل پیشرفت فناوری یا تغییر در شرایط محیطی و ... دارایی‌هایی در شرکت وجود دارد یا به‌وجود می‌آید که ارزش آنها و سهولت سوءاستفاده از آنها کم‌تر از وجه نقد نیست، لیکن مورد شناسایی و تحت کنترل قرار نمی‌گیرند و چه بسا خسارات مالی که در نتیجه‌ی همین مورد به واحدهای اقتصادی کشورمان وارد می‌شود. از جمله همین دارایی‌های با ارزش در دوران کنونی اطلاعات است.

اکنون ما در دورانی زندگی می‌کنیم که به عصر اطلاعات معروف است و در آن، اطلاعات نقش ارزنده‌ای را در تداوم فعالیت‌های اقتصادی و تولیدی ایفا می‌کند. لذا حفاظت از آن بسیار مهم و در مواردی حیاتی است و این موردی است که مناسبانه در برخی و شاید هم در بسیاری از واحدهای اقتصادی کشورمان به آن توجهی نمی‌شود و بعضاً خسارات قابل توجهی در این رابطه تحمل می‌شود. به عنوان نمونه یک شرکت دارویی چندین سال مبالغ قابل توجهی را صرف تحقیق به منظور کشف فرمول یک داروی خاص کرد، لیکن آخر الامر مدیر پروژه‌ی تحقیقاتی مربوط (که از جمله‌ی استادان یکی از دانشگاه‌ها نیز بود) نتیجه‌ی تحقیق را (که فرمولی بیش نبود) در اختیار شرکت قرار نداد و شخصاً از آن بهره‌برداری کرد. شرکت به دلیل نقص در تنظیم قراردادهای لازم به منظور تعیین حدود و ثغور این تحقیقات و وظایف و تعهدات طرفین، ضمن پرداخت هزینه‌های قابل توجه، نتوانست از منافع مربوطه بهره‌مند شود و خسارت سنگینی را متحمل شد. مثالی دیگر، شرکت تولیدکننده لوازم الکترونیکی بود که از پول‌های نقدش به‌شدت در گاو صندوق محافظت می‌کرد، لیکن برخی از قطعات الکترونیکی را که

علیرغم اندازه و وزن کمشان، دارای ارزش زیادی بودند در میان سایر قطعات الکترونیکی دیگر در محوطه‌ی کارخانه‌ها ساخته بود و فقط کافی بود که شخص واردی در این زمینه که در حین شناسایی این قطعات و ارزش آنها، به بازار مصرف و فروش آنها نیز دسترسی داشته باشد، به سهولت دست به اقدام بزند. موارد مثالی از این بابت در واحدهای اقتصادی مختلف، چندان کم هم نیست و خوانندگان اگر به خاطراتشان مراجعه کنند به احتمال زیاد، مواردی از این بابت را که در واحدهای اقتصادی اتفاق افتاده است، به خاطر خواهند آورد.

**مسئله‌ی ضعف یا عدم برنامه‌ریزی در امور (فقدان راهبرد و تاکتیک)** از جمله مشکلات برخی از واحدهای اقتصادی کشورمان، فقدان راهبرد و تاکتیک و مالاً عدم وجود برنامه برای امور مختلف واحد اقتصادی است. بی‌برنامگی موجب می‌گردد که سمت و سوی مشخصی برای تحرک واحد اقتصادی و حد و حدود معین و متناسبی برای فعالیت‌های آن ایجاد نشود و در نتیجه ارتباط و هماهنگی لازم بین بخش‌های مختلف فعالیت واحد برقرار نشود. این امر واحد اقتصادی را از حالت تعادل خارج می‌سازد که این وضعیت نیز به نوبه‌ی خود علاوه بر ایجاد مشکلات و معضلات مختلف، زیان‌ها و خسارات قابل توجهی را به بار می‌آورد. برای مثال، نبود وجود یا ضعف برنامه‌ریزی جهت خرید و نگهداری سطح معقولی از موجودی‌ها یا حفاظت مناسب از دارایی‌های در معرض آسیب در تعدادی از واحدهای اقتصادی کشورمان قابل ذکر است که در برخی از آنها به‌رغم وجود برنامه و سیستم مشخصی در همین مورد نیز، بنا به دلایل مختلف (از جمله عدم توجه و نظارت مدیریت در این زمینه)، کنترل‌های طراحی شده‌ی مربوط، در عمل به اجرا در نمی‌آید. همچنین در مواردی مشاهده شده است که شرکتی در

مقایسه با تولید سالانه‌اش به میزان ده سال مصرف یک ماده‌ی اولیه‌ی خاص را خریداری کرده و این امر علاوه بر محبوس کردن مقادیری از نقدینگی شرکت (و مالاً کاهش قابلیت مانور آن در زمینه‌هایی که وجود نقدینگی را می‌طلبد)، مشکلاتی را در زمینه‌ی انبار کردن و نگاهداری این موجودی‌ها و تسحیل هزینه‌های غیرضروری از این بابت به شرکت و در برخی موارد نگهداری بخشی از این موجودی‌ها در فضای باز و نامناسب و مالاً تحمیل زیان‌های ناشی از آسیب و تخریب آنها به شرکت شده است (در این گونه موارد علاوه بر ضعف نظام کنترل داخلی و عامل سوء مدیریت، تاثیر عوامل مربوط به فساد اداری و مالی را نیز نباید از نظر دور داشت).

**مسئله‌ی عدم توجه مناسب و کافی عامل نیروی انسانی متخصص - این چنین ادعا می‌شود و این ادعا نیز صحیح است که کشور ما دارای پتانسیل‌های قابل توجهی برای پرورش انسان‌های ارزشمند و پرتوان است و کم نیستند تعداد ایرانیانی که چه در داخل چه در خارج از کشور، در رشته‌های مختلف علمی و تخصصی در سطح جهانی مطرح و صاحب نامند. و این استعدادها نه تنها در سطوح بالای علمی و تخصصی، بلکه در سطوح میانی و پایین زمینه‌ها و امور مختلف در حد قابل توجهی وجود دارد. لیکن در اغلب واحدهای اقتصادی به موضوع پراهمیت جذب و نگهداری عامل نیروی انسانی متخصص و متبحر توجه لازم مبذول نمی‌شود و بهای لازم به این افراد داده نمی‌شود و لذا هر ساله شاهد ریزش و کاهش این گونه افراد در واحدهای اقتصادی هستیم و این واقعیتی است که هر چند ممکن است در کوتاه مدت اثرات خود را ظاهر نکند لیکن در جهان پرشتاب و پر رقابت کنونی قطعاً در میان مدت و بلندمدت اثرات سوء خود را آشکار خواهد کرد، تا حدی که حتی ممکن است تداوم فعالیت برخی از واحدهای اقتصادی را در**

روش‌های سیستماتیک برای اجرای امور - هر چند ممکن است اعمال سیاست قائم به فرد کردن امور در شرایط سرشار از ابهام از یک طرف و تیزهوشی فرد مورد نظر و کمک شانس و اقبال از طرف دیگر نتایج مناسبی را به بار آورد، لیکن در شرایط ثبات، وجود این عادت یا اعتقاد، به مانع بزرگی برای استقرار نظام‌های کنترل داخلی بدل می‌شود که متأسفانه هنوز در برخی از واحدهای اقتصادی کشور افرادی با این عادت یا اعتقاد وجود دارند و لازم است با اجرای آموزش‌ها یا توجیهات لازم، این عادت یا اعتقاد آنها تغییر یابد یا اینکه باید این گونه افراد را در اجرای کنترل‌های سیستماتیک به حاشیه راند تا به مانعی برای اجرای امور تبدیل نشوند.

**مسئله‌ی عدم توجه یا کم توجهی مدیران شرکت‌ها به گزارش‌های مدیریت حساب‌برسان مستقل -** از جمله وظایف حساب‌برسان مستقل این است که در کنار انجام سایر مراحل رسیدگی خود، نظام‌های کنترل داخلی شرکت مورد رسیدگی را ارزیابی و نقاط قوت و ضعف آن را شناسایی کنند تا با اتکا بر نقاط قوت سیستم، میزان رسیدگی‌های خود را در آن بخش کاهش دهند (افزایش کارایی) و با تمرکز رسیدگی‌ها جهت پوشش دادن به نقاط ضعف سیستم، خطر عدم کشف را کاهش دهند (افزایش اثربخشی). حساب‌برسان همچنین موظفند در کنار تهیه و ارائه‌ی گزارش حساب‌رسی (که در آن نسبت به صحت و سقم صورت‌های مالی اظهار نظر می‌شود)، گزارشی تحت عنوان نامه‌ی مدیریت یا گزارش کنترل‌های داخلی را تهیه و به مدیران شرکت ارائه دهند. حساب‌برسان مستقل، در این گونه گزارش‌ها نقاط ضعف مشاهده شده در نظام‌های کنترل‌های داخلی شرکت را اعلام می‌کنند و با توجه به شناخت به دست آمده از سیستم شرکت و تجربیات خود، راه حل‌هایی را نیز برای رفع این نقاط ضعف ارائه می‌کنند.

به کلی کنار گذاشته شوند. ضمن این که مدیران اجرایی با توجه به خلاء به وجود آمده، در حیطه‌ی امور تحت مدیریت خود و با توجه به نیازها، سلائق و انتظارات شخصی، روش‌های کنترلی خاصی را تعیین کرده و اجرای آنها را از کارکنان تحت نظر خود خواستار می‌شوند. بدین ترتیب پس از گذشت مدتی، سیستم طراحی شده‌ی اولیه از انسجام و یکپارچگی مورد نظر ساقط می‌شود و کارائی و اثربخشی خود را (به دلیل فقدان کنترل‌های لازم در برخی حوزه‌ها یا وجود کنترل‌های مضاعف یا بی‌مورد در برخی دیگر از حوزه‌ها) از دست می‌دهد.

**مسئله‌ی روزمرگی مدیران -** غفلت مدیران از تغییرات شتاب‌آلود محیط اقتصادی و فعالیتی واحد تحت مدیریتشان از جمله عوامل تضمین‌کننده‌ی کارکرد مناسب نظام‌های کنترل داخلی و آغازکننده و واکنش جهت تعبیه کنترل‌های جدید در سیستم با توجه به نقاط ضعف یا تغییر در شرایط، و نظارت مستمر و آگاهانه‌ی مدیریت واحد اقتصادی است. مدیر آگاه کسی است که موقعیت‌ها و شرایط محیطی و تغییرات آن را دائماً زیر نظر داشته باشد و در مواقع ضروری واکنش‌های لازم را در واحد تحت مدیریتش ایجاد کند. در برخی از واحدهای اقتصادی کشور، مدیران ارشد (به دلیل پرداختن به امور جزئی‌تر یا غیر آن، که جای بحث آن در اینجا نیست) دچار نوعی روزمرگی می‌شوند و لذا نمی‌توانند نقش خود را به عنوان هشدار دهنده‌ی سیستم به خوبی ایفا کنند و از این رو واحد اقتصادی در غیاب سایر عوامل کنترلی جایگزین، نمی‌تواند در مقابل تغییرات جدید واکنش به‌موقع یا مناسبی از خود نشان دهد و این امر منجر به از دست رفتن فرصت‌ها یا تحمل خسارات ناشی از عدم واکنش مناسب و به‌موقع می‌شود.

**مسئله‌ی عادت یا اعتقاد به قائم به فردی اجرای امور و بی‌اعتقادی به استقرار**

معرض خطر جدی قرار دهد. این موضوع در رشد و حیات واحدهای اقتصادی به‌قدری حیاتی و اساسی است که واحدهای اقتصادی موفق و معتبر دنیا برنامه‌ریزی و اجرای سیاست‌های جذب و نگهداری نیروی انسانی متخصص را در صدر برنامه‌های خود قرار داده‌اند. در متون تخصصی مدیریتی نیز مباحث جدیدی در زمینه‌ی نحوه‌ی رفتار و اداره‌ی نیروی انسانی متخصص (که اصولاً متفاوت با الگوهای رفتاری و مدیریتی عمومی است) تدوین و بعضاً نیز منتشر شده است. مسئله‌ی جذب و نگهداری نیروی انسانی متخصص، موضوعی است که علاوه بر سطح درون سازمانی در سطح بیرون سازمانی نیز مطرح است و برگرداندگان و سیاست‌گذاران و مدیران جامعه مسئولیت دارند که در این زمینه برنامه‌های کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت مناسبی را طراحی و اجرا کنند.

**مسئله‌ی عدم استقرار حساب‌برسان داخلی در شرکت یا عدم استفاده‌ی موثر از آنها در صورت وجود -** نظام‌های کنترل داخلی پس از طراحی و استقرار نیازمند مراقبت و اطمینان از صحت اجراء و کشف نقاط ضعف موجود یا نقاط ضعف به‌وجود آمده در نتیجه‌ی تغییر در شرایط و محیط اقتصادی است. حساب‌برسان داخلی از جمله عوامل تعیین‌کننده‌ی اعمال مراقبت مورد اشاره هستند، لیکن متأسفانه این گروه یا در تشکیلات سازمانی بسیاری از واحدهای اقتصادی کشور حضور ندارند یا این که در صورت وجود، وظایف آنها به خوبی و به نحو مناسبی تدوین نمی‌شود یا از افراد مناسب و صاحب صلاحیتی در این رابطه استفاده نمی‌شود؛ لذا در این گونه واحدها نظام‌های کنترل داخلی طراحی و ابلاغ شده، بدون اعمال نظارت مستمر و سیستماتیک بعدی، به حال خود رها می‌شود و این امر باعث می‌شود که برخی از کنترل‌های تعبیه شده در سیستم یا ناقص اجراگردند یا این که

# تاریخ حرفه‌ی حسابرسی مستقل ایران

رضا میرآفتاب‌زاده

داشت تعدادی از افراد با استعداد را با برخورداری از بورسیه عازم انگلستان نمودند تا در انستیتو حسابداران خیره انگلستان و ولز (ICAEW) به فراگیری حسابداری و کارآموزی حرفه‌ای بپردازند.

با توجه به این که، دوره‌ی آموزش و کارآموزی در انستیتوی مذکور حدود ۶ تا ۷ سال به طول می‌انجامید و نیز ضوابط و



اطلاع از چگونگی ایجاد و توسعه‌ی حسابداری در ایران و آشنایی با اشخاص موثر در اعتلای حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی، برای افراد علاقه‌مند و ذی‌نفع از خدمات مختلف حرفه‌ای به‌ویژه برای اعضای انجمن حسابداران خیره - حسابداران و حسابرسان شاغل در سازمان‌های دولتی و

استانداردهای حرفه‌ای انستیتو برای کلیه‌ی اشخاص اعزامی قابل تحمل نبود لذا اولین گروه فارغ‌التحصیل که موفق به اخذ گواهینامه‌ی حسابداری خیره (C.A.) گردیدند به شش نفر محدود گردید. که عبارت بودند از آقایان: مرحوم اسماعیل عرفانی - مهدی سمیعی - مرحوم ابوالقاسم خردجو - مرحوم حسن سجادی‌نژاد - ضیاءالدین شهیدی و حسن صدرالحفاظی.

حسابداری را می‌توان به حدود ۵۵ سال قبیل، یعنی سال‌های اول بعد از اتمام جنگ جهانی دوم عنوان نمود، در آن سال‌ها (۱۳۲۶-۱۳۲۷ شمسی) بانک ملی ایران که معتبرترین موسسه‌ی مالی و بانکی ایران بود با همکاری شرکت ملی نفت ایران که آشنایی زیادی با خدمات حرفه‌ای حسابداران غیرایرانی شاغل در شرکت نفت و نیز موسسات حسابرسی بین‌المللی

عمومی و موسسات حسابرسی و نیز تصمیم‌گیرندگان دولتی و غیردولتی که در حال حاضر در سازماندهی، انتخاب و گزینش حسابداران در جامعه حسابداران رسمی صاحب‌نظرند خالی از لطف نیست و می‌تواند در جهت اتخاذ تصمیمات صحیح حرفه‌ای و برطرف کردن اشتباهات احتمالی کاملاً موثر باشد. در ایران شروع شناخت حسابدار و



گماشت و پرویز نبوی نیز با شروع همکاری در موسسه‌ی حسابرسی کوپرز و نبوی در تربیت حساب‌رسان و حسابداران نقش مهمی ایفا نمود.

در سال‌های ۱۳۴۲ و ۱۳۴۳ تعدادی از فارغ‌التحصیلان دوره‌های اول و دوم و سوم آموزشگاه عالی حسابداری شرکت ملی نفت ایران اقدام به تاسیس انجمن لیسانسه‌های حسابداری نمودند که چند سالی به صورت فعال به عضوگیری و تدوین ضوابط حرفه‌ای پرداخت لکن به علت عدم شناخت مقامات دولتی و نیز ناآشنایی بخش خصوصی با خدمات حسابداری و حسابرسی، انجمن مزبور پس از چند سال عملاً متوقف گردید.

نقطه‌ی عطف شناسایی حرفه در سال ۱۳۴۵ اتفاق افتاد که باز هم مرهون کوشش‌ها و فعالیت‌های موثر استادان نامبرده بود. به طوری که نتیجه‌ی زحمات آنان منجر به اختصاص فصل هفتم قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۲۴ اسفندماه ۱۳۴۵ شد. که نحوه‌ی انتخاب خدمات و روابط حسابداران رسمی در مورد تعیین درآمد مشمول مالیات مودیان مالیاتی را به طور قانونی پیش‌بینی نمود و متعاقب آن در سال ۱۳۴۷ اولین گروه حسابداران رسمی توسط وزارت دارایی انتخاب و اسامی آنان انتشار یافت.

گفتنی است که در سال ۱۳۴۵ موسسه‌ی حسابرسی دقیق با مشارکت مرحوم سجادی‌نژاد و شاهرخ بهنام و یک شریک انگلیسی به نام ترنس جان گرو تاسیس و فعالیت حرفه‌ای خود را آغاز نمود. شاهرخ بهنام چه از طریق تدریس در رشته‌های حسابداری و حسابرسی و چه از طریق تربیت حسابداران و حساب‌رسان در موسسه‌ی دقیق و هم چنین با ارائه‌ی مشاوره‌های مالی به سازمان‌های دولتی و خصوصی نقش ارزنده‌ای در اعتلای حرفه داشت.

با انتخاب گروه دوم حسابداران رسمی در سال ۱۳۴۸ تحول بزرگی در حرفه‌ی حسابداری در ایران ایجاد گردید به طوری که اولین موسسه‌ی حسابرسی با نام خیره توسط فارغ‌التحصیلان ایران تاسیس گردید.

- سازمان بیمه‌های اجتماعی با اعزام تعدادی از کادر مالی خود یا با انتخاب افراد با استعداد از طریق آزمون‌های اختصاصی، کلاس‌های آموزشگاه عالی را به خود اختصاص دادند (شرط اساسی ورود به آموزشگاه عالی کارآموزی در رشته‌های مالی در سازمان‌های معتبر بود)

هم‌زمان با تاسیس آموزشگاه عالی حسابداری شرکت ملی نفت ایران، اولین اقدام قانونی در جهت استفاده از خدمات حسابداری عمومی در ایران اتفاق افتاد. این امر نیز تاثیرپذیری هیات دولت وقت از مشاوره‌های استادان نامبرده بود، به طوری که در قانون مالیات بردرآمد مصوب سال ۱۳۳۵، برای اولین بار نحوه‌ی استفاده از خدمات محاسبین قسم خورده و نیز نحوه‌ی انتخاب آنان به تصویب رسید و بلافاصله تعدادی از افراد صاحب‌عنوان که با سمت‌های مدیران مالی - ذی‌حسابان و مشاوران مالی دارای سابقه‌ی کار بودند از طرف وزارت دارایی به عنوان محاسبین قسم خورده برای رسیدگی و تشخیص مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی انتخاب گردیدند و متعاقب آن انجمن محاسبین قسم خورده ایجاد شد که متأسفانه به علت عدم وجود ضوابط و استانداردهای حرفه‌ای و نیز نداشتن سوابق حرفه‌ای و کارآموزی قابل قبول، اعضای این انجمن موفق به ارائه‌ی خدمات پیش‌بینی شده نگردیدند و دیری نپایید که انجمن و اعضای آن به صورت غیرفعال درآمدند و به فراموشی سپرده شدند.

در سال ۱۳۳۹ تعداد دیگری از فارغ‌التحصیلان انستیتوی خبره‌ی انگلستان و ولز به ایران بازگشتند که دو تن از آنان به نام‌های مرحوم فواد مجذوب و پرویز نبوی با اشتغال در بانک ملی ایران به تدریس در رشته‌های حسابداری و حسابرسی در آموزشگاه عالی حسابداری پرداختند. این دو نقش بسیار مهم و اساسی در اعتلای حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی ایفا نمودند به طوری که مرحوم فواد مجذوب با تاسیس اولین موسسه‌ی حسابرسی ایرانی، عملاً به آموزش و تربیت تعدادی از کارآموزان و حسابداران همت

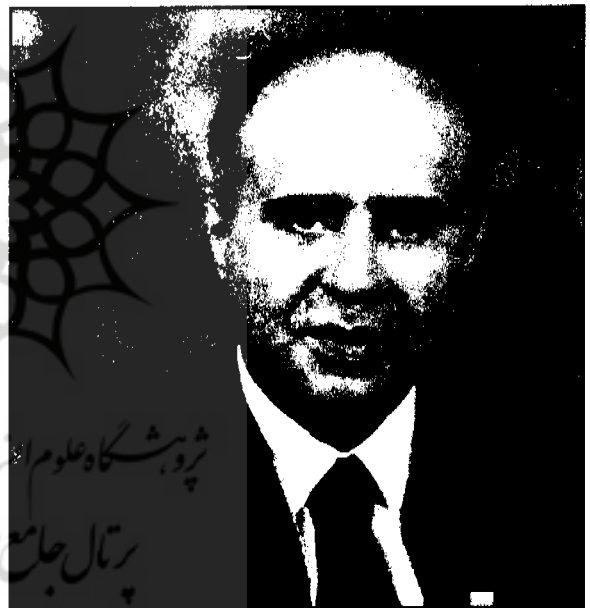
آنها پس از بازگشت پست‌های مالی شرکت ملی نفت ایران و بانک ملی ایران را اشتغال کردند و حرفه‌ی حسابداری با همت و پشتکار و بلندنظری و هم چنین طرز تفکر حرفه‌ای آنان به سوی رشد و توسعه گام برداشت. پس از حدود ۹ تا ۱۰ سال کوشش، و ارائه‌ی مشاوره‌های ذی‌قیمت آنان به عنوان مشاور در وزارتخانه‌های اقتصادی و سازمان‌های بزرگ آن زمان و حتی ارائه‌ی خدمات ارزنده به دولت‌های وقت حرفه‌ی حسابداری در ایران شناخته شد. به عنوان مثال مرحوم اسماعیل عرفانی علاوه بر دارا بودن سمت مشاور عالی شرکت ملی نفت ایران، مشاور مالی دکتر محمد مصدق، نخست‌وزیر ملی ایران بود و چهار نفر دیگر آقایان سمیعی - خردجو - سجادی‌نژاد - شهیدی نیز به سهم خود در ارشاد و راهنمایی سازمان‌ها و بانک‌ها و سایر موسسات، سهم بزرگ و به‌سزایی داشتند. با همت مرحوم اسماعیل عرفانی و مرحوم سجادی‌نژاد، شرکت ملی نفت ایران اقدام به تاسیس آموزشگاه عالی حسابداری شرکت ملی نفت ایران نمود که در آن برنامه‌های دروس و نیز الزام به کارآموزی در رشته‌های حسابداری و حسابرسی به اقتباس از انستیتو حسابداران خبره‌ی انگلستان و ولز طرح‌ریزی شد و مرحوم اسماعیل عرفانی با این که در اثر سانحه‌ی اتومبیل، از ویلچر استفاده می‌نمود با عشق و علاقه‌ی وافر با سمت رئیس و نیز استاد در رشته‌های حسابداری بازرگانی حسابداری قیمت تمام شده - حسابداری مدیریت در آموزشگاه عالی مشغول به تربیت حسابداران گردید و مرحوم سجادی‌نژاد با حمایت بی‌دریغ خود ایشان را یاری نمود و آقای ضیاءالدین شهیدی هم به اتفاق آنان به تدریس در رشته‌های مختلف حسابداری پرداخت.

تاسیس آموزشگاه عالی حسابداری شرکت ملی ایران، به علت برخورداری از وجود استادان پیش‌گفته و نیز نحوه‌ی آموزش و کارآموزی دانشجویان، به زودی در بین سازمان‌های دولتی از اعتبار زیادی برخوردار گردید تا جایی که شرکت ملی نفت ایران، بانک ملی ایران - سازمان برنامه

## با محمود نظاری، برنده‌ی جایزه‌ی کارآفرینی سیلیکان ایران ۲۰۰۳

اطلاعات مدیریت، حسابداری مدیریت، تجارت الکترونیک و ... را به بازار عرضه می‌کند.

همکاران سیستم در بهمن ۱۳۸۱ موفق به دریافت جایزه‌ی کارآفرینی ۲۰۰۳ سیلیکان ایران شد. به همین بهانه، حسابدار مصاحبه‌ای را با محمود نظاری (مدیرکل گروه و از موسسان همکاران سیستم) ترتیب داد که خلاصه‌ای از آن در پی می‌آید.



حسابدار: مقدمتاً بگویید سیلیکان ایران چیست؟  
نظاری: سیلیکان ایران، مجمعی در سیلیکان ولی (Silicon Valley) آمریکاست که توسط گروهی از افراد موفق در زمینه‌ی فناوری اطلاعات تشکیل شده است. این مجمع را گروهی از ایرانیان فعال در صنعت فناوری اطلاعات کشورهای مختلف، برخی از استادان دانشگاه‌های مشهور آمریکا، استادان دانشگاه صنعتی شریف و مدیران ارشد شرکت‌های موفق هم‌چون اوراکل، سیسکو و ... تشکیل می‌دهند.

این گروه، با چاپ نشریات، برگزاری سمینارها و برپایی مراسم مختلف، تلاش می‌کنند فعالیت ایرانیان در صنعت فناوری اطلاعات را توسعه دهند و قابلیت‌های آنان را به بازارهای جهانی نشان دهند.

حسابدار: چگونه شد که سیلیکان ایران همکاران سیستم را به عنوان کارآفرین برتر برگزید؟

نظاری: در سال ۱۳۸۱ دکتر محسن معظمی، از اداره‌کنندگان سیلیکان ایران و از مدیران ارشد شرکت سیسکو (Cisco) هنگام

مقدمه

شرکت همکاران سیستم که در حال حاضر یکی از بزرگ‌ترین شرکت‌های فعال در صنعت فناوری اطلاعات (IT) کشور به‌شمار می‌آید، فعالیتش را از ۱۳۶۶ با مشارکت سه نفر و سرمایه‌ای اندک آغاز کرد. اکنون این شرکت نزدیک به ۴۰۰ نفر نیروی انسانی دارد که در ۱۹ شرکت این مجموعه فعالیت می‌کنند. هجده شرکت این مجموعه در ۱۰ استان کشور و یک شرکت آن در کانادا مستقر است. هر چند، همکاران سیستم فعالیت خود را تنها با تولید و ارائه‌ی نرم‌افزارهای مالی آغاز کرد و جامعه‌ی حسابداران این شرکت را با نام نرم‌افزارهای مالی اش می‌شناسند، اما اکنون گستره‌ی وسیعی از نرم‌افزارهای

حادثه‌ی ۱۱ سپتامبر تحت فشار زیادی برای ارتباط با ایران قرار دارند. به قول خودشان تا هنگامی که روابط ایران و آمریکا به این شکل است و آن‌ها برای برقراری رابطه با ایرانیان تحت تعقیب قرار می‌گیرند، نمی‌توان انتظار داشت که کار مشترکی را با ایران انجام دهند. با وجودی که علاقه‌ی زیادی به کار مشترک با ایران دارند، اما جو سیاسی موجود مانع این همکاری است، نکته‌ی قابل توجه دیگر آن که، آنان انتظار دارند وقتی به ایران می‌آیند مورد مهربانی قرار گیرند، اما اغلب خاطرات خوبی از این مسئله ندارند. افزون بر این، آنها اعتقادی به کار کردن با بخش دولتی ایران ندارند و بخش خصوصی را هم ضعیف می‌بینند، بنابراین، معتقدند تا هنگامی که بخش خصوصی و خصوصی‌سازی در ایران قوت نگیرد، امکان همکاری آنها با ایران وجود ندارد.

در چنین شرایط و نیز به دلیل ضعف بخش خصوصی فعال در زمینه‌ی IT در کشور، به سختی می‌توان امیدوار بود که ایرانیان موفق خارج از کشور در بازار IT ایران سرمایه‌گذاری کنند. بدین ترتیب، باید انجمن‌ها یا NGOهایی تشکیل شوند که با ایجاد شبکه‌ی ارتباطی میان ایرانیان موفق خارج از کشور و صنعت IT ایران، استعدادهای این بازار ملی را با شناسایی و معرفی شرکت‌های موفق داخلی به آنان نشان دهند. در همین حال، از آنان که اندیشمندان این رشته هستند برای حضور در همایش‌ها و سخنرانی‌ها دعوت شود و به هر ترتیب به ایشان نشان داد که می‌توانند برای بازار IT ایران مفید باشند و از آنان استقبال خواهد شد.

در حقیقت باید به گونه‌ای زمینه‌سازی شود که پس از رفع موانع موجود، دیگر نیازی برای اکتشاف دوباره و برقراری ارتباط با سرمایه‌گذاران و نمایانند پتانسیل‌های بازار داخلی نباشد.

حسابدار: توصیه‌های شما برای برقراری ارتباط با صنعت IT جهان چیست؟

توصیه‌ی من به همه‌ی شرکت‌های ایرانی این است که بکوشند ارتباط خود را در زمینه‌ی IT با ایرانیان موفق خارج از کشور تقویت کنند، چرا که هر چه زمان می‌گذرد، شرکت‌های داخلی از آنان فاصله می‌گیرند و ارتباط با آنان رو به سردی می‌گراید. برای این مهم نیز راه‌های مختلفی وجود دارد. باید زمانی را برای برقراری ارتباط با ایشان از طریق رایانه‌ها و اینترنت اختصاص دهند و با برگزاری دوره‌های فشرده، جلسات و ... از تخصص‌های آنان استفاده و مسیر را برای همکاری‌های آینده باز کنند. ■

مراجعت به ایران، از شرکت همکاران سیستم بازدید کرد. در این بازدید، همکاران سیستم توجه وی را جلب کرد تا حدی که وی به هنگام اعطای جایزه، گفت: "کیفیت و شیوه‌ی مدیریت همکاران سیستم مانند شرکت‌هایی است که هم‌اکنون در سیلیکان ولی وجود دارند." به هر حال وی همکاران سیستم را به عنوان کاندید برنده‌ی جایزه‌ی کارآفرینی ۲۰۰۳ سیلیکان ایران معرفی کرد و هیئت داوری نیز پس از بررسی، این شرکت را به عنوان برنده‌ی جایزه معرفی کرد.

حسابدار: دریافت جایزه و سفر به آمریکا را تا چه اندازه در برقراری ارتباط میان پیشروان صنعت IT جهان و شرکت‌های ایرانی موثر می‌دانید؟

نظاری: دریافت این جایزه تاثیر بسیار مثبتی را در جلسه، بر ذهن ایرانیان و حتی خارجی‌های شرکت‌کننده در مراسم اعطای جایزه برجای گذاشت، تا حدی که بسیاری از شرکت‌کنندگان پس از مراسم با من گفت‌وگو کردند و برای همکاری با شرکت‌های IT ایرانی ابراز تمایل کردند. در واقع، آن چنان دریافت جایزه‌ی کارآفرینی سیلیکان ایران توسط یک شرکت مستقر در ایران برای شرکت‌کنندگان جذاب بود که توجه همه‌ی شرکت‌کنندگان را به سوی قابلیت‌های بازار IT ایران جلب کرد و باب تازه‌ای را برای حضور ایرانیان خارج از کشور در صنعت IT ایران گشود.

من در آن جا با تعداد زیادی از ایرانیان که هم‌اکنون با نوآوری‌های خود در بازار IT آمریکا و جهان مطرح‌اند دیدار و گفت‌وگو کردم. آنان تمایل دارند در زمینه‌های مختلفی صنعت IT ایران به میزان چشمگیری سرمایه‌گذاری کنند.

حسابدار: چه موانعی پیش روی سرمایه‌گذاری‌های خارجی در بازار IT ایران وجود دارد و به نظر شما موثرترین راه برقراری ارتباط با شرکت‌های موفق IT و جذب سرمایه‌گذاران وجود چیست؟

نظاری: به‌طور کلی موانع مختلفی پیش روی سرمایه‌گذاران خارجی در بازار IT ایران وجود دارد که وجود ناطمینانی در بازار، نبود پشتوانه‌های حقوقی هم‌چون حق نسخه‌برداری (کپی‌رایت)، کاستی و نقصان اطلاعات در بازار و موضع آمریکا در قبال ایران از آن جمله است. در این میان، حتی ایرانیان فعال در زمینه‌ی IT که علاقه‌مند به سرمایه‌گذاری در این زمینه‌اند، با تحریم‌های آمریکا علیه ایران و روابط تیره‌ی دو کشور روبرو هستند. به گونه‌ای که در حال حاضر ایرانیان موفق مقیم آن جا از کارکردن با ایران وحشت بسیاری دارند و به‌خصوص بعد از



# سیر تطور نظام مالیات ستانی ایران

اگر چه عشق وطن می کشد مرا اما خوشم به مرگ چون این دوست خیرخواه من است

«میرزاده عشقی»

رضا رئیس زاده

عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی نوشهر - چالوس

نتیجه از بررسی پیشینه‌ی نظام مالیاتی در ایران نمی توان انتظار تکامل آن را داشت. اما این نوشتار کوششی است که با بررسی مختصری از این پیشینه، سیر تاریخی و جایگاه امروزی نظام مالی در کشور را اندکی معلوم نماید.

**هردوت مورخ یونانی دوره ی باستان میزان مالیات دریافتی از ایالات بیست‌گانه‌ی**



ایران زمان داریوش اول را ۱۴۵۶۰ تالان نوشته است که به پول امروزی در حدود دویست میلیون تومان می شود. داریوش، ایران را به ۲۰ ایالت تقسیم کرد و برای هر یک مالیاتی مقرر داشت. بدین ترتیب که آنهایی که مالیات را با نقره می دادند آن را به وزن تالان بابلی (هرتالان نقره‌ی بابلی

مطالعه‌ی سیر تطور در هر مقوله، رهنمودهای سودمندی از آزمون‌های پیشین در کنش و واکنش با آن مقوله به دست می دهد که می تواند راهگشای تجربیات آینده باشد. روند تکامل نظام مالیات ستانی ایران گاه با آهنگی مناسب و گاه با درنگی طولانی و مبهم روبرو گردیده است، و در

مقدمه

چرا مالیات ستانی در جهان سوم و از جمله ایران، جایگاه به حق و شایسته‌ی خود را پیدا نمی کند؟ چرا صورت های مالی و دیگر گزارش های رسمی حسابداری و اطلاعاتی که از این مجاری توزیع می شود، چندان جدی گرفته نمی شود؟ چرا به رغم وجود سه هزار سال تجربه‌ی مستقل در

استقرار نظام مالیاتی، یک سنت حسابداری با دوام و نظم مالیاتی منسجم پا نمی گیرد؟ پاسخ به این چراها ساده نیست! مشکلات همواره در پیوند با مجموعه‌ای از عوامل اجتماعی و تاریخی قابل توضیح است. باید دیدگاهی نظام‌گرا یا سیستماتیک داشت تا پاسخ های معقول را فراهم آورد.

رعایا به علت عدم قدرت و استطاعت مالی ناگزیر از جلای وطن می شدند.

سلطه‌ی مغول بر ایران

باترکتازی مغول‌ها در سده‌ی هفتم هجری در ایران کلیه‌ی تحولات و پیشرفت‌های نیم بند نظام مالیاتی که پدید آمده بود به نابودی گرایید. تنوع و تعدد مالیات در دوران مغول از عجایب تاریخ نظام سیستم مالیاتی در ایران است و مردم از ترس اخذی و ظلم و ستم کارگزاران دیوان، ترک آبادی می کردند و عده‌ای هم حتی در چاه قنوت مخفی و بدین ترتیب هنگامی که تحصیلدار مالیاتی به چنین دهی وارد می شد، ده را خالی از سکنه می یافت.

این اوضاع درهم و نابسامان تا حکومت غازان خان مغول ادامه داشت. غازان خان به فکر چاره و اصلاح و بهبود خرابی‌های کشور افتاد و دستور داد صورت کلیه‌ی دهات و روستاها را تهیه و مالیات آنها تعیین کردند و مقرر کرد که مردم مالیات خود را در دو قسط به ماموری که صاحب جمع نام داشت بپردازند و روش اخذی حکام از رعایا موقوف شد. وی دستور داد که مالیات برمال التجاره و عوارض شهری را در هر شهر به قرار معین و مقطوع بر لوحه‌ای بنویسند و از روی آن وصول نمایند تا بدین ترتیب ماموری جرات زیاده‌روی نداشته باشد و هرکس تکلیف میزان پرداختی مالیات خود را بداند.

از سال ۷۸۲ هجری که تیمورلنگ به اتکاء قبایل بیابانگر خود ایران را فتح کرد به مدت یک قرن هرج و مرج و غارت و خرابی به ولایات ایران راه یافت و مردم پراکنده و متواری گشتند. در این دوره حدود سی قسم مالیات وجود داشته است.

صفویه و اصلاحات اقتصادی

با ظهور سلسله‌ی صفویه در قرن دهم هجری سرفصل جدیدی در تاریخ سیاسی و

می شد یا صرف اطعام و حفاظت فقرا و مستمندان می گردید، البته پس از غزوه‌ی بدر غنایم جنگی و سپس جزیه نیز براین عواید اضافه شد. و پس از اضافه شدن ایران به ممالک اسلامی، اصول دفترداری و تنظیم بودجه‌ی سالانه را ایرانیان مسلمان شده به دیگر ممالک مسلمان هم بردند و در تمام این سرزمین‌ها دفاتر بودجه به زبان پهلوی و فارسی نوشته می شد.

در زمان بنی عباس برای اولین بار سازمانی شبیه به وزارت دارایی با چهار بخش تشکیل شد به نام‌های دیوان الخرج، دیوان الضیاع، دیوان الزمام و دیوان النفقات. اصلاحات بزرگ مالی و اقتصادی در زمان سلک‌شاه، و وزارت خواجه نظام الملک به عمل آمد و برنامه‌هایی هم برای مملکت نوشته شد. در این دوران عملاً "دفتر خرج از دفتر مداخل جدا و در نتیجه دو دیوان جدا با دو دفتر و بودجه بندی جدا برای هزینه‌ها و درآمدها به وجود آمد. در دوره‌ی عباسیان مردم ناگزیر از پرداخت ۸ نوع مالیات و عوارض بودند: زکات، خراج، ده یک کشتیرانی، پنج یک معادن، جزیه، عوارض گمرک داخلی و خارجی، عواید مستغلات و ضرباخانه و مالیات صنعتگران. مالیات ستانده شده در زمان مامون عباسی به ۳۹۶/۱۵۵/۰۰۰ درهم بالغ می گردید.

از طاهریان تا آل بویه

از قرن سوم هجری به بعد که خلافت عباسیان راه زوال پیمود بیشترین منبع درآمد دولت‌های خود مختار طاهریان، صفاریان، سامانیان و زیاریان و آل بویه از خراج و واگذاری زمین و وصول عایدات آن تامین می شد و به علت عدم مرکزیت صحیح، هر عامل و ماموری تا جایی که قدرت داشت به مردم زورگویی و اجحاف می کرد و مالیات‌ها و عوارض بی قاعده و زیاده از حد را مطالبه می کرد تا جایی که

معادل ۳۴/۱۶۴ گرم) و آنهایی که مالیات را با طلا پرداخت می کردند تالان اویبایی (هر تالان اویبایی معادل ۲۶/۲۶۰ گرم) را مأخذ بدانند. در نوشته‌های گزنفون دیگر مورخ یونانی نیز آمده است که شاهان هخامنشی به فلاح و عمران کشور از نظر بالا رفتن درآمد مردم و سرانجام تامین و وصول مالیات‌ها و رونق خزانه و تقویت ارتش اهمیت به سزایی می دادند. در این دوره سیستم مالیات اراضی معمول بوده است.

بعد از نابودی هخامنشیان توسط اسکندر مقدونی در سازمان‌های ایالتی هخامنشیان تغییری به وجود نیامد و اسکندر از همان روش و بنیاد داریوش متابعت کرد. فقط در هر ایالت علاوه بر استاندار و رئیس ارتش یک نفر را برای تصدی امور مالیات تعیین کرد و کلیه‌ی پرداخت حواله‌ها یا دریافت مالیات‌ها به وسیله‌ی وی انجام می گرفت.

در دوره‌ی اشکانیان اداراتی از قبیل دفتر سلطنتی، جنگ، اسلحه خانه، مالیه، چاپارخانه، ضرباخانه و گمرکات به وجود آمد.

در دوره‌ی ساسانیان مالیات از زمین و محصول بر مبنای ثلث محصول اخذ می شد. ساسانیان علاوه بر مالیات هدایایی به نام آیین در اعیاد نوروز و مهرگان می گرفتند و در میان مرزها گمرک وجود داشته است.

با افول دوره‌ی امپراتوری شاهان ساسانی، نور جاویدان خورشید اسلامی درخشیدن گرفت. در زمان حضرت پیغمبر اکرم هنوز خزانه دایر نشده بود و اگر غنیمی نصیب مسلمین می شد فوری آن را میان خود تقسیم می کردند. زکات هم که شرعاً واجب بود و جمع آوری می شد مانند سایر غنایم قسمت می گردید. اموال حضرت محمد از باقیمانده‌ی خمس و زکات به چهل هزار شتر و گاو و اسب رسید که بابت حقوق ماموران وصول زکات پرداخت

اقتصادی و اجتماعی این مرزوبوم آغاز گشت. اما شاهان صفوی نیز همین که به قدرت نظامی تکیه کردند خواستند به حد کافی سپاه جمع‌آوری کنند، اما در این کار درماندند و سرانجام همان اقداماتی را که سلاطین قبل از آنان بر مردم ایران روا داشتند، انجام دادند. اصطلاحات مالیاتی که تا پایان دوره قاجار در ایران معمول بود و هم اکنون بعضی از آنها نیز در زبان محاوره‌ی امروزی متداول است از همین زمان به وجود آمد، این اصطلاحات مانند: علوفه، ساوری، پیشکش، سلامانه، دست‌انداز، عیدی، نوروزی، خرج، حق‌السعی، الام، ده یک رعیتی، رسوم داروغگی و کلانتری، رسم الصداره، رسم الوزراء، رسم الوکاله، رسم المهر، شلتامات، حق الانشاء، وجوه باروت، تیر، زره، کلیدانه، باغات... همگی اصطلاحات ساختگی بودند که ماموران دیوانی در مناطق مختلف برای ایجاد بهانه‌های تازه‌ای برای گرفتن مالیات از مردم وضع می‌کردند. اما با این حال شاه‌عباس نخستین پادشاهی بود که "عمران" را به عنوان وظیفه‌ای برای حکومت قرار داد. دفاتر مرکزی مالیه را مرتب کرد، بودجه‌ی متمرکز را وضع نمود، از خود مختاری ولایات و ایالات مختلف جلوگیری کرد. در این دوران دو بخش تازه به درآمدهای خزانه‌ی مملکت افزوده شد: تجارت خارجی و املاک خالصه.

نادر و کریم خان

شاهنشاهی شاهان صفوی بر ایران بعد از سلطنت شاه‌عباس دوم به سوی زوال و تباهی گرایید و در مدت محاصره‌ی اصفهان از طرف افغان‌ها کلیه‌ی اسناد و اوراق دولتی نابود گردید. تا این که در سال ۱۱۴۲ هجری یعنی ۲۸۰ سال قبل، نادرشاه اصفهان را از چنگال غاصبانه‌ی افغانه بیرون آورد. روش مالیات ستانی دوران نادرشاه همان ادامه‌ی وضع و ترتیب عصر صفوی بود و تحولی

در آن ایجاد نشد، فقط هزینه‌های قشون‌کشی دائمی نادرشاه از محل مالیات‌های سنگین و باج‌های گزاف تامین می‌شده است. کریم‌خان زند پس از سقوط دولت ۲۰ ساله‌ی نادر زمام امور را به دست گرفت و بار دیگر باب تجارت با کشور بریتانیا افتتاح شد و نمایندگی‌های بازرگانی انگلستان در بندر بوشهر که مرکز تجاری بود استقرار یافت.

عصر قاجار

با مرگ کریم‌خان پس از یک حکومت ۳۰ ساله، بار دیگر هرج و مرج در سراسر خاک ایران حاکم شد. و با ظهور آغامحمدخان قاجار تمام نظام‌های سنتی مالیات ستانی به هم ریخت. در عهد قاجاریه قسمتی از آیین مملکت‌داری سلاجقه در ایران احیاء گردید و حکومت ایالات و ولایات به اعضای خانواده‌ی سلطنتی تفویض شد. فریزر در کتابش درباره‌ی حکومت آغامحمدخان و وارثانش چنین می‌نویسد: "هیچ طبقه‌ای از مردم را نمی‌توان یافت که به قدر دهقانان و بزرگان ایران محنت کشیده و ستم‌دیده باشند. پیوسته به زور از آنان مال می‌ستانند و بر آنان ستم می‌کنند و دهقانان را از این معنی گریزی و گزیزی نیست. آنچه بیشتر دل آدمی را به درد می‌آورد آن است که این ظلم و ستم را نه از حیث کمیت پایانی هست و نه از نظر کیفیت! زیرا کسی نمی‌داند که چگونه و چقدر ممکن است بی‌اخطار قبلی از او مالیات بخواهند."

رادمرد پرفروغ این دوران فقط امیرکبیر بود و بس، که در مدت زمان کوتاه وزارتش گمرک را از اجاره‌ی بیگانگان خارج کرد و مستقیم زیر نظر دولت قرار داد. شیلات بحر خزر را از اجاره‌ی روس‌ها بیرون کشید به طوری که درآمد آن از شش هزار و پانصد تومان در سال به ۲۵۰۰۰ تومان رسید. در برابر بودجه‌ی متوازن امیرکبیر که درآمد آن

از هزینه‌ها بیشتر بود، امیرکبیر برنامه‌ی عمرانی و اصلاحی مشخصی نیز تدوین می‌کرد که اگر به نوشته در می‌آمد نخستین برنامه‌ی عمرانی کشور تلقی می‌شد.

در کتابچه‌ی خیالات اتابکی که بعد از دوران امیرکبیر توسط یکی از درد آشنایان ایران نوشته شده است تصریح گردیده است که امیر قصد داشت دخل و خرج ایران را به ۲۰ میلیون تومان یعنی هفت برابر آخرین بودجه‌ی سالانه‌ی خود برساند. بودجه‌ی متوازن امیرکبیر درآمدی به میزان ۳/۲۵۷/۶۷۷ تومان داشت که از محل مالیات، گمرک، خالصه و تذکره به دست می‌آمد. قانون استیفا که ترتیب مالیات اراضی در آن مشخص شده بود، قانون کسب که ده درصد درآمد اصناف را به دولت اختصاص می‌داد، و قانون مستغلات که مالیات اجاره‌داری را تعیین می‌کرد، همه از آثار نظام‌بخشی به نظام مالیاتی در این دوره بود.

امیرکبیر که بنیانگذار بودجه و مالیه‌ی عمومی امروزی و منظم است، جان بر سر اجرای نظام مالیاتی خود گذاشت و نتوانست سرانجام آن را تا پایان اجرا کند. میرزا آقاخان نوری، هم چون جانشین قائم‌مقام فراهانی یعنی حاج میرزا آغاسی نیز نتوانست راه او را ادامه دهد و به جان مملکت افتاد.

بیست سال پس از قتل امیرکبیر یکی از جوانان با استعداد منصوب او یعنی حسین خان سپهسالار به صدارت رسید. وی که سال‌ها به عنوان سفیر ایران در دربار عثمانی و در همسایگی با اروپا می‌زیست و با پیشرفت‌های تمدن صنعتی غرب آشنایی داشت و از سرنوشت امیرکبیر و قائم‌مقام فراهانی نیز با خبر بود از ابتدا دست به سوی مالیه و اصلاح امور اقتصادی کشور زد و فقط جهت آگاهی ناصرالدین‌شاه وی را در سال ۱۲۴۹ هجری یعنی ۱۷۳ سال قبل راهی فرنگ کرد و بابت جبران هزینه‌های

# نمایش تصویری انحرافات از استاندارد

با نمایش تصویری انحرافات از استانداردها مبحث تحلیل انحرافات هم چون سایر مباحث حسابداری بها شیرین و جذاب می نماید

فلامحسن تقی نتاج

عضو هیات علمی دانشگاه امام حسین (ع)

مقدمه

منطقی و شیرین حسابداری بها مورد بحث و بررسی قرار داد؛ تا آنجا که همه‌ی فراگیرندگان (با تسلط کم و بیش یکنواخت) بتوانند در بحث‌های گروهی مشارکت کنند زمینه‌ی رشد و بالندگی این مقوله از حسابداری بها را فراهم آورند. این نوشتار صرفاً چکیده‌ای از منطق تصویری هزینه‌های استاندارد و انحرافات هزینه‌های واقعی از آنها است و مباحث مبسوط آن فرصت دیگری می‌طلبد که اگر مهیا شود نوشته خواهد شد.



یکی از دغدغه‌های فکری دانشجویان حسابداری در فراگیری مفاهیم و روش‌های محاسباتی حسابداری بها (صنعتی) معمولاً در مبحث هزینه‌یابی استاندارد و به‌ویژه در قسمت انحرافات از استانداردها بروز می‌کند، چرا که حجم روابط فی‌مابین ابعاد مختلف استاندارد و عملکرد واقعی و انواع عناوینی که بایستی به‌خاطر سپرده شود بسیار زیاد است و موجب نوعی ابهام و سرگردانی در ذهن فراگیرنده می‌شود. این درحالی است که منطق اصلی حاکم بر روابط، ساده و قابل تصویر است، به‌گونه‌ای که با تصویر کردن این روابط، با

انواع انحرافات از استاندارد  
انحرافات از استاندارد  
براساس مقایسه‌ی هزینه‌های  
استاندارد با هزینه‌های واقعی

تولید محاسبه می‌شود و منطق مربوطه بر این پایه استوار است که حد مجاز هزینه‌ها برای یک واحد اقتصادی در طی یک دوره

استفاده از منطقی که در این نوشتار ارائه می‌شود، می‌توان بدون وارد نمودن فشارهای ذهنی، این مباحث را هم‌چون سایر مباحث

زمانی معین، هزینه استاندارد است و اگر هزینه واقعی بیش از حد مجاز باشد، موجب بروز انحراف نامساعد از هزینه‌های استاندارد می‌شود (چون هزینه‌ی بیش‌تر از حد استاندارد، به معنای ضرر تلقی می‌شود) و برعکس، انحراف مساعد به وجود می‌آید. این مفهوم در رابطه‌ی ساده‌ی زیر که مدل اولیه‌ی انحراف تلقی می‌گردد، به خوبی آشکار می‌شود:

هزینه‌های واقعی - هزینه‌های استاندارد = انحراف از استاندارد

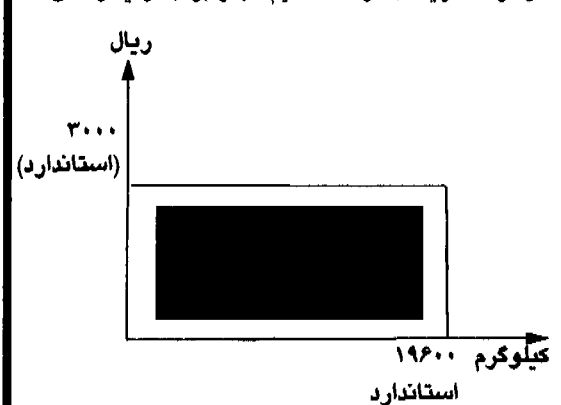
گفتنی است که از لحاظ ریاضی، معمولاً ابتدا هزینه‌های استاندارد در این معادله نوشته می‌شود که در این صورت نتیجه‌ی مثبت به معنای انحراف مساعد و نتیجه‌ی منفی به معنای انحراف نامساعد خواهد بود. رابطه‌ی ساده‌ی فوق در سه دسته‌ی اصلی از هزینه‌های تولید به انواع انحرافات فرعی تجزیه می‌شود که در مباحث حسابداری بها (صنعتی) به صورت‌های متفاوتی مطرح می‌شود ولی توجه داشته باشید که تجزیه‌ی بیش‌تر یا کم‌تر انحرافات، تاثیری در جمع کل انحرافات که از رابطه‌ی بالا به دست می‌آید، نخواهد داشت. به هر حال، عموماً دسته‌بندی تفصیلی انحرافات به صورتی که از پی می‌آید قابل طرح است.

۱- انحرافات مواد معمولاً شامل انحراف مصرف و انحراف نرخ مواد خواهد بود. این در صورتی است که صرفاً یک نوع مواد اولیه در تولید محصول به کار گرفته شود یا این که مواد در انواع مختلف به صورت یک‌جا عمل شود. بدیهی است که اگر در تولید محصول از انواع مواد استفاده شود، انحراف مصرف مواد، خود به دو شاخه‌ی انحراف ترکیب مواد و انحراف بازدهی مواد تجزیه پذیر است.

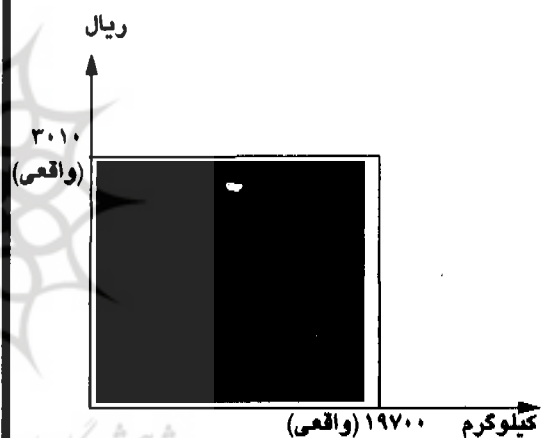
۲- انحرافات دستمزد معمولاً شامل انحراف کارایی دستمزد و انحراف نرخ دستمزد خواهد بود. این در صورتی است که به تخصص‌های مختلف نیروی انسانی و نرخ‌های متفاوت دستمزد، توجه نشود و همگی تخصص‌ها، مشابه فرض شود و نرخ‌ها نیز با یک نرخ میانگین بیان شود. در غیر این صورت، انحراف کارایی دستمزد نیز به دو انحراف ترکیب دستمزد و انحراف بازدهی دستمزد تجزیه خواهد شد.

۳- انحرافات هزینه‌ی سربار نیز معمولاً در حداکثر شکل تجزیه‌ی خود به چهار انحراف حجم سربار، انحراف کارایی سربار متغیر، انحراف هزینه‌ی سربار متغیر و انحراف هزینه‌ی سربار ثابت تقسیم می‌شود و در صورتی که به دستمزد مرتبط شود و دستمزد نیز با ترکیب و بازده مواجه باشد در این‌جا نیز موجب تجزیه‌ی انحراف کارایی سربار متغیر به دو شاخه‌ی جداگانه‌ی انحراف بازدهی سربار متغیر و انحراف کارایی سربار متغیر خواهد شد.

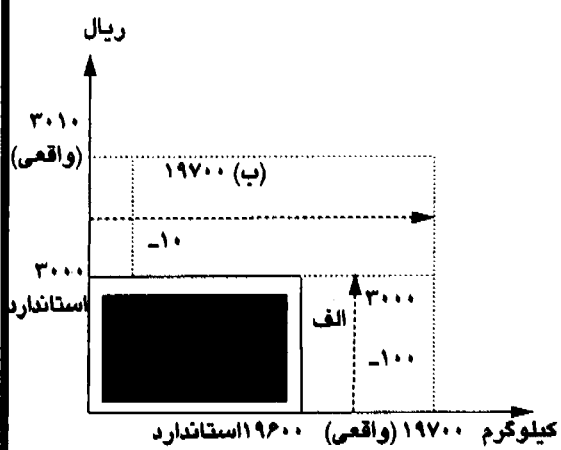
نمودار ۱- هزینه‌ی مواد مستقیم مجاز برای تولید واقعی



نمودار ۲- هزینه‌ی مواد واقعی



نمودار ۳- انحرافات از استانداردهای مواد





روش تصویری محاسبه‌ی انحرافات از استاندارد در این روش هر یک از هزینه‌های استاندارد و واقعی به صورت یک مساحت دوعبده نشان داده می‌شود. بدین صورت که یک مساحت هندسی (چهارضلعی) بیانگر مبلغ معینی از هزینه‌ی استاندارد برای تعداد معینی از تولید و مقدار عامل هزینه (مثلاً مواد مصرفی یا ساعات کار) خواهد بود. به عنوان مثال فرض کنید شرکتی تولید هر واحد محصول خود را با مصرف ۲ کیلوگرم از یک ماده‌ی اولیه که با نرخ استاندارد هر کیلوگرم ۳۰۰۰ ریال قابل خریداری است استاندارد کرده است. در پایان یک دوره‌ی مالی (مثلاً یک ماده) تعداد ۹۸۰۰ واحد محصول تولید شده است. بدیهی است که هزینه‌ی استاندارد مواد جهت تولید انجام شده، به شرح زیر قابل محاسبه است:

$$3000 \times 19600 \text{ کیلوگرم} = 3000 \text{ ریال} \times 2 \times \text{کیلوگرم} \times 9800 \text{ واحد محصول}$$

$$58800000 \text{ ریال} -$$

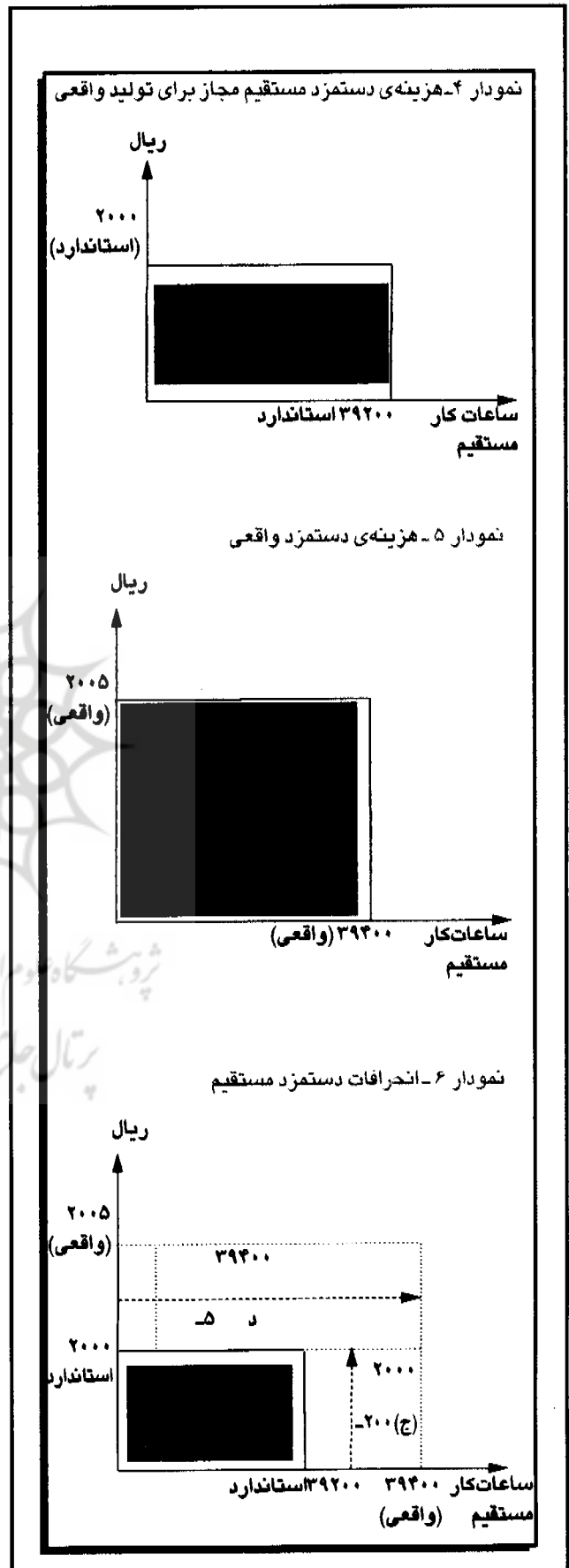
این هزینه در نمودار ۱ تصویر شده است. به همین صورت، می‌توان مساحت معینی را برای هزینه‌ی واقعی مواد منظور نمود. در ادامه‌ی مثال، فرض کنید مصرف واقعی و هزینه‌ی مواد برای واحدهای تولید شده (۹۸۰۰ واحد) بیانگر ۱۹۷۰۰ کیلوگرم مواد مصرف شده به نرخ هر کیلوگرم ۳۰۱۰ ریال باشد. در این صورت، هزینه‌ی مواد واقعی به شرح زیر قابل محاسبه است:

$$3010 \times 19700 \text{ کیلوگرم}$$

$$59297000 \text{ ریال} - 3010 \text{ ریال} \times 19700 \text{ کیلوگرم}$$

این هزینه در نمودار ۲ به تصویر درآمده است. انحرافات از استاندارد مواد را می‌توان به سهولت از طریق انطباق نمودارهای ۱ و ۲ مشاهده و محاسبه کرد. تصویر این انحراف در نمودار ۳ آمده است.

در نمودارهای انحراف از استاندارد مواد هر جا که مساحت هزینه‌ی واقعی، بزرگ‌تر از هزینه‌ی استاندارد باشد به معنای انحراف نامساعد است و اگر عکس باشد انحراف مساعد خواهد بود. در مثال مطرح شده، انحرافات مواد، کلاً نامساعدند. در محور مقدار مواد مصرفی، مصرف واقعی (۱۹۷۰۰ کیلوگرم) به میزان ۱۰۰ کیلوگرم از مصرف استاندارد (۱۹۶۰۰ کیلوگرم) بیش‌تر است که این موجب ایجاد انحرافی نامساعد می‌شود که هر کیلوگرم آن مطابق نرخ استاندارد (نرخ بدون انحراف) ۳۰۰۰ ریال، هزینه دارد. این انحراف با مساحت (الف) مشاهده می‌شود که مبین مبلغ ۳۰۰۰۰۰ ریال انحراف نامساعد ناشی از مصرف مواد است و





می‌گردید. سه دسته اصلی از هزینه‌هایی که در لوح‌های حسابداری به چشم می‌خورد عبارت است از:

۱. هزینه‌هایی به صورت اقلام و کالاها.
۲. هزینه‌های خدماتی.
۳. مرجوعات

منظور از هزینه‌هایی به صورت اقلام، هزینه‌های جنسی با پرداخت‌های جیره‌ای است که به مصرف‌کننده نهایی می‌رسید. هزینه‌های خدماتی نیز شامل، هزینه‌های ارسال و نگهداری و رسیدگی بود.

ارجاعات یا مقادیر مرجوعی نیز نقش مهمی در حسابداری لوح‌های مربوط به آن برعهده دارند.

در اغلب لوح‌های حسابداری، پس از آن که، از کل میزان موجود، مقادیری طی مراحل پرداخت، توزیع و هزینه می‌شد، مقادیر اضافی به عنوان مرجوعات ثبت می‌شد.

در لوح‌های حسابداری هم گزارش دریافت‌ها و هم پرداخت‌ها ثبت شده‌اند. مثلاً در لوح‌های ۱۹۵ - ۱۶۰ حساب‌های دریافتی‌ها و هم چنین ترازنامه نیز دیده می‌شود، اما در عین حال در برخی از لوح‌ها نیز هیچ صحبتی از دریافت‌ها نمی‌شود.

#### تهیه و تنظیم ترازنامه

تهیه و تنظیم ترازنامه‌ها به عنوان مرحله‌ی نهایی و مهم در امر حسابداری، گزارش‌کاملی از میزان دریافت‌ها و پرداخت‌ها، اضافات و کسری‌هاست. در لوح‌های بارو بخشی از لوح‌ها به طور مشخصی به عنوان ترازنامه‌ها دسته‌بندی شده است.

در ترازنامه‌ها، گزارش مقادیر هزینه شده از کل میزان موجود، درج گردیده و میزان باقی‌مانده از موجودی به عنوان تراز یا تتمه‌ی حساب، ارسال گردیده است.

به طور معمول ترازها به شخصی سپرده می‌شد تا احتمالاً آنها را برای پرداخت‌های سال بعد یا سایر هزینه‌ها در نظر بگیرد، ماموری

نیز مسئول ارسال آنها بود.

#### حسابداران

یکی از موارد بسیار مهم در لوح‌های بارو، اشاره به مامورینی است که به حسابداری می‌پرداختند و تهیه حساب‌ها و ترازنامه و دیگر گزارش‌ها در زمره‌ی کارهایشان بود.

درکنار حسابدار ویژه، رئیس کل انبار و آتش‌ریز، سه مقامی بودند که بایستی عمل حسابداری را انجام می‌دادند. این افراد در مناطق خود به همه جا سرکشی می‌کردند و بر موجودی محل، نظارت داشتند و صورت حساب تهیه می‌کردند. کار اینان بیش‌تر در پایان سال و در ماه‌های نخستین سال بعد انجام می‌شد، زیرا ترازنامه‌ها سالیانه تهیه می‌شد.

#### حسابرسی

حسابرسی نیز در زمان هخامنشیان رایج بود. برخی لوح‌ها بر این ادعا صحه می‌گذارند.

در بیش‌تر لوح‌ها، به حساب‌های دو یا چند سال یک بار، رسیدگی شده است. از آن جا که حساب‌برسان به دلیل مسئولیت‌های زیاد و گستردگی دامنه‌ی فعالیت‌هایشان و هم‌چنین زیاده‌ی مناطقی و غیره... نمی‌توانستند در پایان هر سال به حساب‌های همه‌ی مناطق رسیدگی کنند و امکان رسیدگی به تک‌تک اقلام نیز وجود نداشت فقط به ارقام کلی پرداخته می‌شد. از سوی دیگر چون اضافات و باقی‌مانده‌های اقلام یک سال، به خصوص در هزینه‌ها و پرداخت‌های سال بعد استفاده می‌شد برای جلوگیری از ابهامات و مشخص بودن حساب‌ها و مخارج به حساب‌های سال‌های مربوط در یک لوح رسیدگی می‌شد.

از طرف دیگر نباید نظام حسابرسی و رسیدگی به عملیات اقتصادی مربوط به دریافت‌ها و پرداخت‌های جیره‌ها را که از طریق ثبت گزارش‌ها و نگهداری آنها بر لوح‌های گلی صورت می‌گرفت خالی از اشکال دانست. چنان که پروفیسور ریچارد

هلک باستان‌شناس معتقد است: "این امر که بتوان برای انجام و بررسی یک نظام حسابرسی دقیق در حین عملیات گسترده تنها از لوح‌های گلی بهره برد، بسیار مشکل است". و ادامه می‌دهد: "احتمالاً این مشکل از طریق، ثبت گزارش‌های مشابه به زبان آرامی بر روی پوست یا مواد فسادپذیر دیگر حل شده باشد، لوح‌های گلی تنها بخشی از آنچه را که در جریان بود نشان می‌دهد. وی معتقد است که براساس مدارک کافی، دبیران بابلی، گزارش‌ها را بر روی پوست و به زبان آرامی ثبت می‌کردند که قطعاً موارد بیشتری را گزارش کرده‌اند.

#### مالیات

شاید بتوان ادعا نمود که هم‌زمان با تشکیل نخستین جوامع بشری، مالیات نیز پا به عرصه‌ی ظهور گذاشته است. با تکامل جوامع انسانی و فزونی یافتن نیازهای همگانی، اخذ مالیات نقدی و جنسی متداول گشت. به هم پیوستن چند جمع کوچک، واحدهای بزرگ‌تری را به وجود آورد و غلبه بعضی از این جوامع که نیرومند بودند بر بعضی دیگر رسم باج‌ستانی را رایج ساخت. جوامع مستقل از دادن باج، سر می‌تاختند و آن را نوعی تحقیر و اهانت می‌دانستند. اینان به جای باج هر سال یا هر چند سال یک بار برای اجتماع غالب هدایایی گسیل می‌داشتند.

سومری‌ها و آشوری‌ها و دیگر ملل قدیم نظیر مصر و بابل دارای سیاست اداری و فرهنگی شایان توجهی بودند و تمدن آنها در پیدایش تمدن جهان اثر به سزایی داشته است. روش مالیات‌ستانی این ملل در واقع پایه و مبنای مالیات‌ستانی در ایران باستان محسوب می‌شد.

برخی لوح‌های باروی تخت‌جمشید، اطلاعاتی را در مورد مساله‌ی مالیات در اختیار ما قرار می‌دهند. البته این اطلاعات در مقایسه با نظام مالیات‌ستانی عهد داریوش بزرگ، بسیار جزئی است. از این لوح‌ها نمی‌توان پی‌برد که چه مناطقی و به

چه میزانی مالیات پرداخت می‌کردند، گرچه بنا به گفته‌ی هرودوت، منطقه‌ی پارس از پرداخت مالیات معاف بود، اما محققین جدیدی نظیر والتر هینتس با یافتن شواهدی معتقدند که در برخی مناطق پارس، مالیات‌های پایاپای شامل دام، شراب و میوه پرداخت می‌شد.

وضع باج در زمان سلوکیان نیز بر پایه‌ی روش هخامنشیان استوار بود. جز با چند تغییر جزئی، شهریان‌های سلوکی وظیفه داشتند که مالیات زمین را از مالکان بزرگ بگیرند، و پایه‌ی این مالیات ارضی بر همان اساس و قوانین داریوش بزرگ استوار بود. شهرستان‌ها مالیات مقرر را میان تقسیمات کوچک‌تر قلمرو استان سرشکن می‌کردند و مالیات سرانه می‌گرفتند.

هم‌چنین مالیات‌های دسته‌جمعی نیز به نام مالیات فوروس وجود داشت که شهرها مرتب آن را پرداخت می‌کردند. اهالی هر قبیله نیز طبق قلمرو خویش مالیات خاصی می‌پرداختند، علاوه بر مالیات ارضی، اگر کسی مزرعه یا چهارپایی داشت موظف به پرداخت مالیات بود. بابت تولد و مرگ نیز مالیات گرفته می‌شد.

اشکانیان نیز اصول و سنن سیاسی عهد هخامنشی را حفظ کردند. از وضع مالیات‌ها در این دوره اطلاع کاملی در دست نیست. بیشتر اطلاعات مورخان در باب چگونگی مالیات و نحوه‌ی مالیات‌ستانی شاهنشاهی اشکانی در ولایات غربی از طریق منابع غیر ایرانی تلمود، گزارش‌های تاریخ نگاران رومی و سوری و نوشته‌ها و مهرهای اداری به دست آمده است. درباره‌ی سرزمین مرکزی شاهنشاهی پارتیان یعنی ولایات شرقی ایران، اسنادی وجود دارد که از بایگانی تا به دست آمده است. مالیات اصلی در دوره‌ی پارتیان، مالیات ارضی بود که آن را نقدی یا جنسی دریافت می‌کردند. مثلاً در تلمود به آن طسقا<sup>۶</sup> و در ایران به آن باره<sup>۷</sup> می‌گفتند. اصطلاح دیگری که غالباً در اسناد به دست آمده از نسا دیده می‌شود پت پاژیک است. در دوره‌ی هخامنشی این اصطلاح به معنای پرداخت‌های پایاپای به

دربار شاهی و مانند آنها بود. گذشته از مالیات زمین، مالیات سرانه در تلمود که به کروگه<sup>۸</sup> گفته می‌شد نیز وجود داشت که با داوری از روی چندین منبع، از مردم میان درورد گرفته می‌شد.

مهم‌ترین مالیاتی که از زمین حوزه‌های شهرهای خودگردان به خزانه‌ی شاهی پرداخت می‌شد، همانند دوره‌ی سلوکی، فوروس بود. فوروس به مالیاتی گفته می‌شد که از صاحبان زمین‌های حوزه‌ی شهرهای خودگردان و آن هم به صورت دسته جمعی، گرفته می‌شد. مالیات دیگر، عوارض گمرکی بود. در دوره‌های ماد و هخامنشی ذکر از گمرک نمی‌شد، ولی پارتیان به تقلید از سلوکیان، هم از کالاهایی که وارد می‌شد و هم از کالاهایی که صادر می‌شد در مرزهای ایران گمرک می‌گرفتند.

تمدن ساسانی گرچه دنباله‌ی تمدن اشکانی است، ولی باید آن را مجدد و مکمل تمدن هخامنشی دانست. ساسانیان، سازمان اداری خود را از پیشینیان دور، میراث برده بودند. این سازمان‌ها از اداراتی موسوم به دیوان‌ها ترکیب می‌شد که بافت اداری دولت ساسانی را تشکیل می‌داد. دیوان را هم ریشه با «دبیر» و دبیبی<sup>۹</sup> به معنای «خط» در فارسی باستان دانسته‌اند. معرب آن نیز دیوان است.

دیوان در ترتیب وصول درآمدها و مخارج نظارت داشت و مرجع تمام کارها قوانینی بود که به دست حسابداران ماهر دولتی و متخصصین امور مالی تدوین شده بود که در مواقع لازم متصدیان امر بدان مراجعه می‌کردند، به این قوانین نیز دیوان گفتند.

عرب‌های نو مسلمان در آغاز امر تشکیلات دیوانی نداشتند، زیرا در روزگار پیامبر اکرم محمد(ص) و ابوبکر هنوز اموالی به دست نیآورده بودند که به تشکیلات اداری نیازی پیدا کنند، اما با فروپاشی ساسانیان در زمان خلیفه‌ی دوم، عمر بن خطاب، به علت گستردگی جهان اسلام، نیاز به داشتن سازمانی که بتواند بیت‌المال را سروسامان دهد به شدت احساس می‌شد.

یکی از دیوان‌ها، دیوان استیفا بود که در لغت به معنی تمام گرفتن طلب و تمام کردن و در اصطلاح عبارت است از حساب و حسابداری امور مالی و دخل و خرج و رسیدگی به امور مالی و تنظیم دفترهای مربوط به آن بود.

دیوان‌های دیگر نیز در این دوره و پس از آن به تقلید از ساسانیان، شکل گرفتند مانند: «دیوان محاسبات»، «دیوان برید»، «دیوان دادرسی» و «دیوان گنبد».

پی‌نوشت

- 1- Sumer
- 2- bar
- 3- Marrosh
- 4- ga
- 5- shiel
- 6- tasga
- 7- bareh
- 8- keroga
- 9- dipi

منابع و ماخذ فارسی

- ۱- ادوارد، شسیل (۱۳۷۵) الواح بابل، ترجمه‌ی علی اصغر حکمت. تهران، انتشارات علمی و فرهنگی
- ۲- شهبازی، شاپور (۱۳۴۹) جهان‌داری داریوش بزرگ. شیراز، دانشگاه بهلولی
- ۳- کامرون، جرج (۱۳۷۲) ایران در سپیده دم تاریخ، ترجمه‌ی امیرحسین شالچی، تهران، نشر دانشگاه تهران
- ۴- کسح، هایدماری (۱۳۷۹) پژوهش‌های هخامنشی، ترجمه‌ی امیرحسین شالچی، تهران، نشر دانشگاه تهران
- ۵- یارشاطر، احسان (۱۳۷۷) تاریخ ایران، پژوهش دانشگاه کمبریج، جلد سوم (از سلوکیان تا فروپاشی دولت ساسانیان، ترجمه‌ی حسن انوشه. تهران، نشر امیرکبیر
- ۶- بوستید. چارلز، کشف اسرار تخت جمشید. مهر، سال اول، شماره ۷ (آذرماه ۱۳۱۲ نوامبر ۱۹۳۳)

انگلیسی

- 1- The Cambridge History of Iran (Vol.2) Achaemenians. Hallock, R.T. The Evidence of the Persepolis Tablets
- 2-Cameron, G.George Persepolis Treasury Tablets. Chicago: The university of Chicago Press, Illionis, USA (1948) ■

جدول شماره ۳- ارزش افزوده ی واحد فولاد

دریافتها(ریال)		پرداختها(ریال)	
فروش فولاد	۳۰۰,۰۰۰	هزینه مواد اولیه و واسطه‌ای	
		هزینه خرید چدن	۲۵۰,۰۰۰
		هزینه سایر مواد اولیه و واسطه‌ای	.....
		مزد و حقوق	۲۵,۰۰۰
		اجاره	۵,۰۰۰
		استهلاک	۱۰,۰۰۰
		سایر هزینه‌ها	.....
		سود ویژه	۱۰,۰۰۰
	۳۰۰,۰۰۰		۳۰۰,۰۰۰

شکل و نحوه‌ی ارائه صورت ارزش افزوده عمدتاً به صورت زیر است:

فروش کسر می‌شود: بهای تمام شده کالا و خدمات خریداری شده (xx) ارزش افزوده به شرح زیر به کار رفته: پرداخت به کارکنان (شامل بیمه، دستمزد و غیره) پرداخت به تامین‌کنندگان سرمایه بهره‌ی وام تقسیم سود بین سهامداران پرداخت به دولت - مالیات بردرآمد شرکت برای نگهداری و توسعه‌ی دارایی‌ها استهلاک سود تقسیم نشده ارزش افزوده در خصوص انعکاس برخی از اقلام در صورت ارزش افزوده اختلاف نظرهایی وجود دارد از جمله:

۱- برخی استهلاک را به عنوان رقم کاهنده‌ی ارزش افزوده گزارش می‌کنند که این نحوه از نمایش صورت ارزش افزوده کم‌تر متداول و مرسوم می‌باشد.

۲- اقلام غیرمترقبه مربوط به عملیات عادی موسسه نمی‌باشند، از آنجا که ارزش افزوده صرفاً ناشی از جریان عادی فعالیت واحد تجاری است، پیشنهاد می‌گردد اقلام غیرمترقبه در طبقه‌بندی

مفهوم ارزش افزوده و مفهوم سود سود یکی از قسمت‌های تشکیل دهنده‌ی ارزش افزوده است، در حقیقت سود جزئی از ارزش افزوده است. سود و ارزش افزوده در دو خصیصه‌ی کلی زیر مشترک‌اند:

۱- ارزش افزوده به بازار و محیط آن وابسته است یعنی قیمت تولیدات و خدمات ارائه شده از طرف شرکت در بازار تعیین و تثبیت می‌گردد این موضوع در مورد سود نیز مصداق دارد.

۲- ارزش افزوده در جریان دستیابی به افزایش ثروت که از افزایش بهای تولید ایجاد می‌شود به دست می‌آید و سود نیز همین‌طور.

تفاوت‌های سود و ارزش افزوده را می‌توان به شرح زیر خلاصه نمود:

۱- صورت سود و زیانی که به‌طور مرسوم کلیه‌ی درآمدها و

۳- درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری، اجاره، حق‌الامتياز و بهره‌را می‌توان در صورت ناچیز و کم اهمیت بودن با فروش تلفیق نمود اما در صورتی که این اقلام با اهمیت باشند باید همانند اقلام غیرمترقبه با آن‌ها برخورد نمود و به‌طور جداگانه افشاء شوند.

نحوه‌ی ارائه صورت ارزش افزوده با تاثیر اقلام فوق برای یک شرکت نمونه در جدول ۴ نمایش داده شده است.

مفهوم ارزش افزوده و مفهوم سود سود یکی از قسمت‌های تشکیل دهنده‌ی ارزش افزوده است، در حقیقت سود جزئی از ارزش افزوده است. سود و ارزش افزوده در دو خصیصه‌ی کلی زیر مشترک‌اند:

۱- ارزش افزوده به بازار و محیط آن وابسته است یعنی قیمت تولیدات و خدمات ارائه شده از طرف شرکت در بازار تعیین و تثبیت می‌گردد این موضوع در مورد سود نیز مصداق دارد.

۲- ارزش افزوده در جریان دستیابی به افزایش ثروت که از افزایش بهای تولید ایجاد می‌شود به دست می‌آید و سود نیز همین‌طور.

تفاوت‌های سود و ارزش افزوده را می‌توان به شرح زیر خلاصه نمود:

۱- صورت سود و زیانی که به‌طور مرسوم کلیه‌ی درآمدها و

۲- درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری، اجاره، حق‌الامتياز و بهره‌را می‌توان در صورت ناچیز و کم اهمیت بودن با فروش تلفیق نمود اما در صورتی که این اقلام با اهمیت باشند باید همانند اقلام غیرمترقبه با آن‌ها برخورد نمود و به‌طور جداگانه افشاء شوند.

نحوه‌ی ارائه صورت ارزش افزوده با تاثیر اقلام فوق برای یک شرکت نمونه در جدول ۴ نمایش داده شده است.

مفهوم ارزش افزوده و مفهوم سود سود یکی از قسمت‌های تشکیل دهنده‌ی ارزش افزوده است، در حقیقت سود جزئی از ارزش افزوده است. سود و ارزش افزوده در دو خصیصه‌ی کلی زیر مشترک‌اند:

۱- ارزش افزوده به بازار و محیط آن وابسته است یعنی قیمت تولیدات و خدمات ارائه شده از طرف شرکت در بازار تعیین و تثبیت می‌گردد این موضوع در مورد سود نیز مصداق دارد.



جدول ۲- صورت ارزش افزوده شرکت نمونه برای سال ۱۳XX

ریال	شرح
xx	فروش
(xx)	کسر می‌شود: بهای تمام شده کالا و خدمات خریداری شده
xx	ارزش افزوده عملیاتی شرکت
xx	اضافه می‌شود: درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
xx	سود (زیان) ناشی از اقلام غیرمترقبه
xx	ارزش افزوده قابل توزیع یا اندوخته کردن
xx	ارزش افزوده توزیع شده:
xx	به کارکنان (شامل بیمه، دستمزد و غیره)
xx	به تامین‌کنندگان سرمایه:
xx	بهره وام‌های دریافتی و اجاره
xx	توزیع سود سهام نقدی بین سهامداران
xx	به دولت:
xx	مالیات بردرآمد شرکت
xx	به منظور نگهداری و توسعه دارایی‌ها:
xx	استهلاک
xx	سود تقسیم شده
xx	ارزش افزوده

بسته می‌شود. پس نخست باید دید ارزش افزوده به چه معنی است. یک موسسه‌ی تجاری که کالا یا خدماتی را عرضه می‌دارد به فروش می‌رساند معمولاً برای تدارک همان کالا یا خدمات، خود مبالغی را صرف خرید کالاها یا خدمات واسطه‌ای می‌نماید. مثلاً موسسه‌ای که اتومبیل تولید می‌کند قطعاً باید برای این کار مواد خام و برخی اجزاء نیمه تمام و ساخته شده را خریداری کند و در ساخت اتومبیل به کار برد، و در عین حال از خدمات و امکانات معینی نظیر مهارت‌های کارکنان، محل کار، ماشین‌آلات، امکانات مایل و غیره بهره جوید. اگر از عایدات فروش کالا یا خدماتی که یک موسسه به مشتریان خود عرضه می‌کند بهای کالاها و خدمات واسطه‌ای صرف شده به همین منظور کسر شود، ارزش افزوده به دست می‌آید.

عوااید و هم چنین هزینه‌ها و زیان‌ها را اعم از این که از عملیات عادی شرکت منتج شده باشد یا این که از حوادث و جریانات غیرعادی حاصل شده باشد در برمی‌گیرد. اما هدف عمده‌ی صورت ارزش افزوده نمایش آن دسته از کوشش‌های معطوف به تولید است که از منابع خود شرکت تامین می‌شوند این ارزش به واسطه‌ی فروش تولیدات شرکت به دست خواهد آمد.

تعریف مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده عبارت است از نوعی مالیات بر مصرف غیرمستقیم (مألاً بر هزینه) که به طور غیرانباشته به کلیه‌ی مراحل تولید و توزیع خصوصی کالا و خدمات تعلق می‌گیرد. ۴۰ این مالیات همان‌گونه که از نامش برمی‌آید بر ارزش افزوده

مالیاتی برای ماموران تشخیص در این طریقه آسان تر است. ضمناً اگر سیستم مالیاتی مربوط چند نرخی باشد استفاده از این طریقه با سهولت بیشتری همراه خواهد بود. اجرای این روش سبب می شود که مودیان ناگزیر از نگاهداری صورت حساب ها و مدارک معاملات خود شوند که سامان دهی بیشتر نظام مالیاتی را به دنبال خواهد داشت.

در روش مذکور مالیات همه ی معاملات با نرخ یا نرخ های مقرر و بدون توجه به نهایی یا واسطه ای بودن کالاها محاسبه می شود و پس از کسر مالیات های پرداختی قبلی تفاوت حاصل به سازمان مالیاتی داده می شود.

#### آشنایی با مالیات بر فروش

مالیات بر فروش، مالیاتی است که نسبت به معاملات وضع می شود، مینا و ماخذ مالیات عبارت است از بهایی که برای کالاها و خدمات مورد مبادله پرداخت می شود. مالیات بر فروش می تواند طیف گسترده ای از کالاها را در برمی گیرد. مالیات بر فرآورده های نفتی، مالیات بر سیگار یا مالیات بر نوشابه های غیرالکلی یک نوع مالیات بر فروش به حساب می آیند. وقتی که از مالیات بر فروش نام برده می شود معمولاً آن نوع مالیاتی که از فروش عمومی در سطح خرده فروشی ستانده می شود. منظور از عمومی یک نوع مالیات بر فروش دیگر به نام «انتخابی» وجود دارد که صرفاً تعداد بسیار معدودی از کالاها و خدمات را در برمی گیرد، مثل مالیات بر سیگار، مالیات بر اتومبیل و غیره. منظور از اصطلاح خرده فروشی آن است که این مالیات فقط در مرحله ی فروش کالا به مصرف کنندگان نهایی اخذ می شود. نرخ رایج و معقول چنین مالیاتی معمولاً بین ۳ تا ۵ درصد است. این مالیات را می توان در مراحل مختلف گردش کالا و خدمات در جامعه وضع کرد. مثلاً در مرحله ی تولید، واردات، توزیع یا مصرف. در بعضی از کشورها این گونه مالیات بر کلیه ی مراحل مختلف چرخه ی کالا، یعنی تولید و توزیع و مصرف، همزمان بسته می شود.

هرگاه مالیات به یک مرحله از مراحل فوق وضع شود مالیات یک مرحله ای و اگر به کلیه مراحل گردش کالا وضع شود مالیات چند مرحله ای فروش نامیده می شود. یکی از اشکالات و نقائص مالیات بر فروش چند مرحله ای آن است که کالاها دارای چرخه و مسیر عبور یکسانی از مرحله ی تولید تا مرحله ی مصرف نیستند. بعضی از کالاها مسیر طولانی تری را سیر می کنند و برخی دیگر مسیر کوتاه تری را. بنابراین در وضع و پرداخت مالیات بر فروش چند مرحله ای بین کالاها تبعیض ایجاد می شود. یکی دیگر از نقائص و نارسائی های مالیات بر فروش آن است که هنگام عبور کالا از مرحله ای به مرحله ی دیگر مالیات پرداخت شده در

اگر موضوع را در کل مملکت در نظر بگیریم آنگاه مجموع ارزش های افزوده ی یک جامعه برابر خواهد بود با ارزش کلیه ی معاملات منهای معاملات واسطه ای قبل از هر یک از آنها. با کمی دقت متوجه می شویم که مجموع ارزش های افزوده با این حساب عبارت خواهد بود از همه ی مبالغی که تحت عناوینی نظیر حقوق نیروی کار، بهره ی پول، اجاره ی محل و استهلاک اموال پرداخت می شود به علاوه ی مجموع سودهای حاصل برای افراد و موسسات.

همین عوامل در مجموع چیزی را به وجود می آورند که به نام تولید ناخالص ملی یک کشور معروف است. پس ارزش افزوده از سوی برابر است با مجموع معاملات پس از کسر معاملات واسطه ای، و از سوی دیگر مساوی است با تولید ناخالص ملی. علاوه بر این اگر مراحل مختلف تولید نهایی یک کالا، مثلاً کفش، را در نظر بگیریم یعنی وضع تولیدکننده و فروشنده ی پوست، کارخانه ی تولید چرم، کارخانه ی تولید کفش و کفش فروشی را بررسی کنیم، صاحبان هر یک از این مشاغل برای خود ارزش افزوده ای دارند که عبارت است از تفاوت بین قیمت فروش کالای هر یک منهای آنچه صرف تدارک همان کالا شده است. اگر این ارزش های افزوده را با هم جمع کنیم مجموع آنها مساوی خواهد بود با قیمت فروش کفش عرضه شده به مصرف کننده ی نهایی. پس مجموع ارزش های افزوده با مجموع قیمت های نهایی کالا هم برابر است.

با توجه به همه ی این برابری ها می توانیم فرمول زیر را بنویسیم:

ارزش افزوده = (ارزش کل معاملات منهای ارزش معاملات واسطه ای) = قیمت فروش نهایی = تولید ناخالص ملی = (هزینه ی حقوق + بهره + اجاره + استهلاک + سود)

حال که ارزش افزوده به شرحی که در فرمول فوق دیدیم با هزینه ی حقوق، بهره، اجاره، استهلاک و سود از طرفی و کل ارزش معاملات منهای ارزش معاملات واسطه ای از طرف دیگر برابر است پس برای تعیین مالیات بر ارزش افزوده می توانیم نرخ مالیاتی را روی هر یک از این دو ترکیب به کار بندیم. ولی روش متداول در جهان استفاده از ترکیب دوم است، بدین معنی که نرخ مالیاتی را روی صادره های موسسه یعنی کالاها یا خدمات عرضه شده اعمال می نمایند سپس از رقم حاصل مالیات متعلق به خدمات و کالاهای وارده و واسطه ای را کسر می کنند و مالیات قابل پرداخت به دست می آید.

ترجیح این طریقه از طرفی به خاطر سهولت عمل است، زیرا به سادگی می توان مالیات متعلق را در صورت حساب های فروش محاسبه و منعکس نمود. و از سوی دیگر کنترل و حسابرسی

- ۱- نرخ مالیات  $\times$  (دستمزد + سود)
- ۲- (نرخ مالیات  $\times$  دستمزد) + (نرخ مالیات  $\times$  سود)
- ۳- نرخ مالیات  $\times$  (خروجی ها - ورودی ها)
- ۴- [نرخ مالیات  $\times$  خروجی ها (فروش ها)] - [نرخ مالیات  $\times$  ورودی ها (خریدها)]

از بین چهار روش محاسبه‌ی مالیات بر ارزش افزوده روش چهارم معمول‌تر و رایج‌تر است.

ارزش افزوده در یک موسسه از تفاوت عایدات ناشی از فروش کالا یا خدمات و کل هزینه‌هایی که صرف خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای شده است، ایجاد می‌گردد. از دیدگاه اقتصاد ملی، ارزش افزوده همان تولید ناخالص ملی است، چون کلیه‌ی معاملات، منهای معاملات واسطه‌ای برابر است با کل هزینه‌های حقوق، بهره، اجاره و ... و سایر عواملی که تشکیل‌دهنده‌ی تولید ناخالص ملی است. به عبارت دیگر، این تعریف از رابطه‌ی زیر نیز قابل استحصال است:

#### ارزش افزوده

$$\text{بهره} + \text{هزینه حقوق} + \text{سود} + \text{استهلاک} + \text{اجاره} = \text{G.N.P} = \text{فروش نهایی} \\ (\text{معاملات واسطه‌ای} - \text{کل معاملات})$$

چون ارزش افزوده نشان‌دهنده‌ی کلیه‌ی هزینه‌ها و نیز منافع فروشندگان است، بنابراین مجموع ارزش‌های افزوده توسط کلیه‌ی موسسات در مراحل تولید دقیقاً معادل GNP مخفف تولید ناخالص ملی است. در واقع ارزش افزوده از یک طرف برابر است با مجموع معاملات پس از کسر معاملات واسطه‌ای، و از طرف دیگر مساوی است با تولید ناخالص ملی.

با توجه به این امر که مالیات بر ارزش افزوده، درصدی از تولید ناخالص ملی است و به موجب قانون توسط دولت‌ها وصول می‌گردد، اگر بخواهیم از ارزش افزوده موسسات با نرخ  $t$  مالیات بگیریم، آنگاه این کار با یکی از چهار روش زیر امکان‌پذیر خواهد بود:

- ۱- روش جمع شونده‌ی مستقیم؛ که چنین محاسبه می‌شود:  
(سود + اجاره + بهره + هزینه‌ی حقوق)  $\times t$
- ۲- روش جمع شونده‌ی غیرمستقیم؛ که عبارت است از:  
(سود)  $\times t$  + (اجاره + بهره + هزینه‌ی حقوق)  $\times t$
- ۳- روش تفاضلی مستقیم؛
- ۴- روش تفاضلی شونده غیرمستقیم که عبارت است از:  
(وارده)  $\times t$  - (صادره)  $\times t$

روش اخیر، مورد عمل اکثریت قریب به اتفاق کشورهای است که مالیات بر ارزش افزوده را در نظام مالیاتی خود برقرار کرده‌اند.

مهم‌ترین دلایل مقبولیت و عمومیت یافتن کاربرد این روش عبارتند از:

الف - سادگی: چون به سادگی در صورت حساب‌های فروش،

مرحله‌ی قبل به عنوان بخشی از مبنا و ماخذ مالیات در مراحل بعدی قرار می‌گیرد. بنابراین کالاهایی که از چند مرحله از فرآیند تولید و توزیع می‌گذرند دارای مبنا‌ی محاسبه‌ی مالیات چندگانه و مضاعف می‌شوند یا به عبارت دیگر از مالیات، مالیات ستانده می‌شود. در چنین حالتی برای رفع این نقیصه و در شرایط رقابتی شدید موسسات تمایل و علاقه‌ی شدیدی به ادغام عمودی چه در مرحله‌ی تولید و چه مرحله‌ی توزیع از خود نشان می‌دهند. بنابراین هرگاه موسسه‌ای بتواند از مرحله‌ی استخراج مواد اولیه تا مرحله‌ی خرده‌فروشی کالا در قالب یک شخصیت حقوقی واحد، فعالیت‌های تولیدی و توزیعی خود را سازمان‌دهی کند، فقط در مرحله‌ی آخر یعنی خرده‌فروشی (فروش کالا به مصرف‌کنندگان نهایی) مشمول مالیات بر فروش می‌شود و می‌تواند نسبت به موسسات دیگری که یک پارچه نشده‌اند تفوق رقابتی بهتری حاصل کند.

#### ماهیت مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که از وضع مالیات بر مالیات پرداختنی در مراحل مختلف تولید (یا واردات) و توزیع مصرف‌جولوگیری می‌کند. مبنا و ماخذ این مالیات عبارت است از ارزش افزوده‌ای که توسط هر موسسه به کالا یا خدمات وارد به آن اضافه می‌شود. این ارزش افزوده معمولاً با کسر کلیه‌ی پرداختی‌ها از کلیه دریافتی‌های ناخالص هر موسسه به دست می‌آید. با استفاده از این روش، مبنا و ماخذ مالیات هر موسسه محدود به سهم ارزش ایجاد شده از منابع متعلق به موسسه و از خدمات نیروی انسانی است که توسط موسسه به کار گرفته شده است.

البته اصطلاح "ارزش افزوده" را عده‌ای معادل اصطلاح "سود" می‌گیرند. اما این تعریف برای ارزش افزوده، نمی‌تواند تعریف جامعی باشد، به عبارت دیگر، سود هم، خود بخشی از ارزش افزوده است، یعنی:

ارزش افزوده = دستمزدها + سود = خروجی‌ها - ورودی‌ها  
ورودی‌های موسسه عبارتند از مواد اولیه، خدمات حمل و نقل، اجاره، تبلیغات خریداری شده و غیره. بدیهی است که موسسه برای کار روی این واردها حقوق و دستمزد پرداخت می‌کند، تا کالاها و خدمات نهایی را آماده کند و بفروشد تا در انتها سودی به جای ماند. بنابراین ارزش افزوده را هم از جنبه‌ی جمعی (دستمزد به اضافه‌ی سود) و هم از جنبه‌ی تفاضلی (خروجی یا فروش منهای ورودی یعنی خریده‌ها و پرداخت‌ها) می‌توان دید و محاسبه کرد.

با توجه به مراتب فوق مالیات بر ارزش افزوده به چهار روش اساسی قابل محاسبه می‌باشد:

- مزایای مالیات بر ارزش افزوده  
دلایل توجیهی و مزایای مالیات بر ارزش افزوده به اختصار  
شامل موارد زیر است:
- ۱- درآمدزایی برای تامین هزینه‌های دولت
  - ۲- استمرار و قابلیت اطمینان وصول
  - ۳- مقرون به صرفه بودن
  - ۴- وجود سازوکار کنترل متقابل
  - ۵- سهولت کنترل و حسابرسی
  - ۶- انتظام نظام بازرگانی
  - ۷- مستند کردن نظام مالیات بر درآمد
  - ۸- تنظیم تراز پرداخت‌ها
  - ۹- نوسازی و ایجاد تحول در نظام مالیاتی
  - ۱۰- اهرم تغییر الگوی مصرف
  - ۱۱- خنثی بودن یا بی تفاوتی
  - ۱۲- تسهیل ورود به پیمان‌های منطقه‌ای
  - ۱۳- رفع نارسایی مالیات بر فروش در مراحل مختلف  
معایب و نکات منفی مالیات بر ارزش افزوده  
معایب و نکات منفی مالیات بر ارزش افزوده عبارتند از:
  - ۱- اثر نزولی مالیات بر ارزش افزوده
  - ۲- اثر مالیات بر ارزش افزوده در افزایش سطح قیمت‌ها
  - ۳- اشکالات اجرایی مالیات بر ارزش افزوده

میزان مالیات محاسبه و منعکس می‌گردد و در هریار معامله این محاسبه قابل اعمال است.

ب - سهولت کنترل و حسابرسی: روش صورت حساب تنها روشی است که اعمال کنترل و حسابرسی را به سادگی برای دستگاه مالیاتی ممکن می‌سازد.

ج - امکان اعمال نرخ‌های متعدد روی کالاها: این روش تنها روشی است که در آن اعمال نرخ‌های متعدد روی کالاها (در مورد سیستم‌های چند نرخ) با سهولت امکان‌پذیر است.

د - مستندسازی نظام معاملات: مهم‌ترین فرمت این روش آن است که با اعمال روش صورت حساب، به طور ضمنی اشخاص و موسسات ملزم به نگهداری کلیه صورت حساب‌ها و مدارک و معاملات خود می‌شوند و این هدفی است که دستگاه مالیاتی برای مقاصد «حسابرسی» و «مستند کردن» نظام معاملات و بالتجیه سامان دادن نظام مالیات بر درآمد را تعقیب می‌کند.

علی‌رغم این که این روش در خود یک سازوکار «ضد فرار درونی» دارد - چون هر شخص یا موسسه‌ای که در هر مرحله از پرداخت مالیات شانه خالی کند، مالیات پرداخت نشده بدهی مالیاتی فروشنده‌ی مرحله‌ی بعدی خواهد بود - با این حال نمی‌توان امکان فرار از مالیات را به کلی منتفی دانست و در بسیاری از کشورها مواردی از فرار مالیاتی به ویژه در موسسات کوچک و خدمات حرفه‌ای (پزشکان، وکلا و بیمه‌گران و ...) مشاهده شده است، البته امکان کنترل در موسسات بزرگ، بیشتر است.



آیا می‌دانید طبق قانون، موسسات حسابرسی عضو و مورد تایید **جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران** مرجع رسمی پذیرش سمت حسابرسی و بازرسی قانون کلیه‌ی شرکت‌ها و سازمان‌های زیر هستند:

- ۱) شرکت‌های پذیرفته شده یا متقاضی در بورس اوراق بهادار و شرکت‌های تابعه و وابسته‌ی آنها،
- ۲) شرکت‌های موضوع بندهای الف و ب ماده‌ی (۷) قانون اساسنامه‌ی سازمان حسابرسی، با رعایت ترتیبات مقرر در تبصره‌ی یک ماده‌ی (۱۳۲) قانون محاسبات عمومی،
- ۳) موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و شرکت‌ها، سازمان‌ها و موسسات تابعه و وابسته به آنها،
- ۴) شعب و دفاتر نمایندگی شرکت‌های خارجی موضوع قانون اجازه‌ی ثبت شعبه و نمایندگی شرکت‌های خارجی - مصوب ۱۳۷۶،
- ۵) شرکت‌های عام و شرکت‌های تابعه و وابسته به آنها، و
- ۶) شرکت‌هایی که جمع درآمد فروش و خدمات آنها (در مورد شرکت‌های پیمانکاری جمع دریافت‌هایشان بابت پیمان‌های منعقد) بالاتر از ۸ میلیارد ریال یا جمع دارایی‌هایشان بالاتر از ۱۶ میلیارد ریال است.

## نقش حسابداری مدیریت در بنگاه‌داری بر مدار راهبردها (SEM)

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

دهمی گذشته تغییر و تحولات عمیق و تاثیرگذاری را بر کارکرد و حیات بنگاه‌ها به همراه داشته است که به طور عمده می‌توان رویدادها و پدیده‌هایی نظیر گشوده شدن عرصه‌های جدید فعالیت و بازار، تشدید و کوتاه شدن چرخه‌ی حیات محصول، تحولات شتابنده‌ی فناوری؛ و در نتیجه پیدایش تجارت الکترونیک و اقتصاد دیجیتال، و اهمیت‌یابی سرمایه‌های فکری و اقتصاد مبتنی بر دانش را برشمرد.

نمایان‌ترین تاثیر این تحولات بر سرنوشت بنگاه‌ها این است که آنها را با مخاطرات قابل ملاحظه‌ای روبرو ساخته و تداوم و پایداری بنگاه<sup>۱</sup> را به عنوان چالش اصلی فرا روی مدیریت قرار داده است. مدل‌های کسب و کار که پیش از این می‌توانست تا ۱۰ سال دوام یابد، امروزه حداکثر تا ۵ سال قابل اتکا است و این چرخه روند کاهنده‌ای را طی می‌کند.

بنابر تحلیل و رای صاحب‌نظران حوزه‌های اقتصاد و مدیریت، رمز و منشاء اصلی پایداری بنگاه‌ها عبارت است از اداره‌ی بنگاه بر مدار راهبردی و به‌کارگیری شیوه‌ی مدیریت راهبردی با هدف نهایی

ایجاد مزیت نسبی و برتری تجاری<sup>۲</sup> نسبت به رقبا و ارزش آفرینی برای همه‌ی ذی‌نفع‌های سازمان. به اعتقاد پورتر<sup>۳</sup> مدیریت راهبردی عبارت است از کوشش برای متمایز شدن نسبت به رقبا و بنابر نظر استینر<sup>۴</sup> در برنامه‌ریزی راهبردی باید به این پرسش اساسی پاسخ گوئیم که ما قرار است نهایتاً به چه نتایجی دست یابیم و چگونگی دستیابی به اهداف مقرر شده را تعیین نمائیم.

بنابراین از جمله در صورت‌بندی راهبردها تعیین خواهیم کرد که قرار است چه محصولات و خدماتی را عرضه نماییم، بازار هدف ما کدام است، سطح فناوری و ظرفیت تولید چیست، از کدام روش بازاریابی و فروش استفاده خواهیم کرد و نهایتاً بازده، سود و رشد مورد انتظار به چه میزان باید باشد. اما به‌واقع و لزوماً هرگونه راهبردی، بنگاه را به یک سازمان ارزش آفرین تبدیل نمی‌نماید. راهبرد ارزش آفرین از سه خصوصیت زیر برخوردار است:

- پاسخ‌گویی به نیاز مشتریان<sup>۵</sup>
- ایجاد برتری عملیاتی
- نوآوری و تسریع‌درارائه‌ی محصولات جدید<sup>۶</sup>

ایجاد ارزش برای سهامداران محوری‌ترین عنصر در صورت‌بندی راهبردها و مدیریت راهبردی است که خود از طریق ارزش آفرینی برای مشتریان حاصل می‌شود. ارزش آفرینی برای سهامداران با تدابیر زیر تحقیق می‌یابد:

● نگاه راهبردی به اداره‌ی بنگاه و تدوین برنامه‌ی راهبردی با هدف ایجاد برتری کسب و کار نسبت به رقبا و ایجاد ارزش برای همه‌ی ذی‌نفع‌ها.

● انعطاف‌پذیری و بازنگری منظم راهبردها به‌منظور تطبیق با تغییرات درونی و بیرونی و در صورت نیاز تجدید نظر در مدل کسب و کار و رقابت.

● ارزیابی عملکرد مدیریت و حصول اطمینان از پیشبرد راهبردها.

سیستم‌های بنگاه‌داری بر مدار راهبرد بنگاه‌داری بر مدار راهبرد (SEM)، شیوه‌ای از اداره‌ی بنگاه است که ضمن آن بهترین الگوها و مدل‌های کارکرد مدیریت برای انجام وظایف کلیدی که مدیریت بسه‌عده دارد، یعنی برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری، اجرای تصمیمات و کنترل و



بهره‌برداری از سیستم‌های ERP و SEM رو به افزایش و اجتناب‌ناپذیر است.

در چنین شرایطی سوال اساسی از این قرار است که آیا حسابداران و به‌ویژه حسابداران مدیریت و مدیران مالی می‌توانند بدون توجه به تحولات اساسی پدیده آمده در رویکرد و شیوه‌ی اداره‌ی بنگاه‌ها به ارائه‌ی خدمات سودمند بپردازند و به‌عنوان اعضای تیم مدیریتی نقش موثری ایفا نمایند.

پاسخ به این پرسش روشن است. پرسش‌های جدید را نمی‌توان با راه حل‌های قدیم حل نمود. حسابداران مدیریت برای همگامی با این تحولات به ابداع ابزارها و فنونی پرداخته‌اند که به‌واقع بدون کمک گرفتن از آنها پیشبرد مدیریت راهبردی امکان‌پذیر نخواهد بود. در ادامه به معرفی برخی از ابزارها و فنونی می‌پردازیم که می‌تواند به بهره‌برداری از سیستم‌های ERP و SEM و نهایتاً تصمیم‌گیری‌های خردمندانه مدیریت کمک نماید:

تحلیل ارزش برای سهامداران<sup>۱۳</sup> (SVA) تحلیل ارزش برای سهامداران<sup>۱۳</sup> (SVA) SVA سازوکاری برای تحلیل تاثیر تصمیمات مدیریت بر خالص ارزش فعلی جریان‌های نقدی برای سهامداران است. این تحلیل، قدرت بنگاه را در کسب درآمدی فزون‌تر از هزینه‌ها اندازه‌گیری و منعکس می‌نماید. SVA هم‌چنین تحلیل لازم را برای تصمیم‌گیری در مورد سود از بین یکی از شقوق زیر به‌دست می‌دهد:

الف) سرمایه‌گذاری مجدد در کسب و کار فعلی،  
ب) سرمایه‌گذاری در رشته‌ای جدید از کسب و کار،  
ج) توزیع سود.

حسابداران امروزه با استفاده از فنون SVA اطلاعات و شاخص‌هایی را در اختیار سهامداران قرار می‌دهند که براساس آنها تصویر روشنی از وضعیت جریان‌های نقدی فعلی و آینده بنگاه، پتانسیل

منطقی بین کارکرد حوزه‌های مختلف بازاریابی و فروش، تدارکات و خرید، مدیریت موجودی‌ها، عملیات و تولید، مدیریت پروژه‌ها، مدیریت منابع انسانی، مدیریت منابع مالی و سایر بخش‌های سازمان را برای استفاده‌ی بهینه‌از منابع سازمان در جهت دستیابی به اهداف راهبردی پدید می‌آورد. ویژگی‌های عمده‌ی سیستم ERP عبارت است از جامعیت و فراگیری، انعطاف‌پذیری و تاکید بر ارتقاء سطح عملکرد سازمان و فرایندها در مقایسه با بهترین الگوها<sup>۱۱</sup>.

### حسابداری مدیریت و SEM

در بخش‌های قبلی این نوشتار مفهوم SEM و سیستم‌های اطلاعاتی که اداره‌ی بنگاه را برپایه مدیریت راهبردی پشتیبانی می‌نماید به اجمال معرفی گردید. با توضیحات فوق نتیجه می‌گیریم که واقعیت‌ها و رویدادهای مهم زیر بر فعالیت و کارکرد بنگاه و در نتیجه بر کارکرد و وظایف حسابداران تاثیر می‌گذارد:

۱- بنگاه‌ها برای بقا و پایداری باید مزیت نسبی در قیاس با رقبا یا به‌عبارت دقیق‌تر برتری کسب و کار در قیاس با رقبا به‌دست آورند.  
۲- برتری کسب و کار آن‌گاه به‌دست می‌آید که بنگاه بتواند برای کلیه‌ی ذی‌نفع‌ها ارزش بیافریند.  
۳- ارزش آن‌گاه ایجاد می‌شود که بنگاه بر مدار راهبردها اداره گردد و مدیریت راهبردی بر منابع اعمال گردد.

۴- در سازمان‌های پیچیده‌ی امروزی و به‌ویژه سازمان‌های بزرگ و گسترده پیشبرد مدیریت راهبردی با کمک سیستم‌های اطلاعاتی امکان‌پذیر می‌شود که تصمیم‌گیری هوشمندانه‌ی مدیریت را پشتیبانی کند و اصطلاحاً هوشمندی سازمانی<sup>۱۲</sup> ایجاد نماید. سیستم‌های ERP و SEM توان و قابلیت ارائه‌ی خدمات پشتیبانی مورد نظر را دارند. روند تبدیل سازمان‌ها به مدیریت راهبردی مدار و

سنجش عملکرد در جهت ایجاد بیشترین ارزش ممکن برای ذی‌نفع‌ها به‌کار گرفته می‌شود. نظامی که در خدمت تحقق SEM قرار دارد اصطلاحاً سیستم‌های مدیریت راهبردی در اداره‌ی بنگاه<sup>۷</sup> نام دارد که از این‌پس در این نوشتار با عنوان SEMS از آن یاد می‌کنیم.

SEMS عبارت است از سیستم اندازه‌گیری، تجزیه و تحلیل و بازتاب (گزارشگری) عملکرد جهت پشتیبانی از صورت‌بندی و اجرای راهبردها و اطمینان‌یابی از تحقق راهبردها. این سیستم، سازوکارهای لازم را برای ایجاد پیوند و ارتباط عمودی بین مدیریت ارشد سازمان با پیکره‌ی سازمان و هم‌چنین ارتباط افقی بین بخش‌های مختلف سازمان برای تلاش مشترک در جهت پیشبرد راهبردها به‌دست می‌دهد. وظایف اساسی SEMS که با هدف دانش‌افزایی و بهبود کیفیت و اثربخشی فرایند مدیریت راهبردی انجام می‌یابد به قرار زیر است:

- پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی سازمان.
- تلفیق رویدادهای گذشته با پیش‌بینی‌های آینده و اطلاعات درونی و بیرونی برای پشتیبانی زنجیره‌ی مدیریت ارزش<sup>۸</sup>.
- کمک به تصمیم‌گیری هوشمندانه‌ی مدیریت از طریق تحلیل محیطی و مدل‌سازی برای مسئله‌یابی و حل مسایل پیش روی بنگاه.
- کنترل منظم و جامع پیشبرد راهبردها و انجام مقایسات درونی و بیرونی با بهترین الگوها<sup>۹</sup>.

SEMS وظایف و دامنه‌ی کار مشروح فوق را با تکیه بر سیستم برنامه‌ریزی جامع منابع بنگاه<sup>۱۰</sup> (ERP) انجام می‌دهد. عنصر اصلی موفقیت در اعمال مدیریت راهبردی و SEM عبارت از اطلاعات جامع و سودمند است. ERP سیستم نرم‌افزاری است که با فراهم کردن اطلاعات جامع و سودمند، مدیریت بر منابع را در سطح سازمان میسر می‌نماید و هماهنگی و تلفیق

درآمدهای و رشد پایدار شرکت و نهایتاً تأثیرات احتمالی تصمیمات عمده مدیران بر ایجاد تغییرات در ارزش بنگاه به دست می‌آورند. با توجه به این که محور سیستم SEM، ارزش آفرینی برای سهامداران است، تسلط حسابداران به فنون تحلیل ارزش برای سهامداران (SVA) می‌تواند آنان را به ابزار مورد نیاز برای کمک به بهره‌برداری از SEM مجهز بنماید.

#### مدیریت بر مبنای فعالیت<sup>۱۴</sup> (ABM)

ABM شیوهی موثر مدیریت بر منابع است که ضمن آن و با به کارگیری فنون هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) و بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت<sup>۱۵</sup> (ABB)، منابع سازمان به فعالیت‌هایی اختصاص می‌یابد که بیشترین سودآوری را نصیب بنگاه نماید و شیوهی انجام کار نیز بهبود یابد. اقدامات اساسی که در شیوهی مدیریت بر مبنای فعالیت صورت می‌پذیرد و آثار آن به قرار زیر است:

- شناسایی فعالیت‌های فاقد ارزش‌زایی برای بنگاه و حذف آنها.

- تمرکز بر فعالیت‌های عمده و اصلی با رعایت اصل اهمیت و نظریه‌ی ۲۰-۸۰ (قانون پارتو<sup>۱۶</sup>).

- مقایسه‌ی فعالیت‌های بنگاه با بهترین عملکرد در صنعت (سایر رقبا) و یافتن زمینه‌های بهبود عملکرد.

- تلاش در جهت بهبود و ارتقای کیفیت فعالیت‌ها در کل زنجیره‌ی ارزش.

برای اعمال مدیریت بر مبنای فعالیت، علاوه بر ABC و ABB از فنون تجزیه و تحلیل فعالیت‌ها<sup>۱۷</sup> و تجزیه و تحلیل محرکه‌های هزینه<sup>۱۸</sup> نیز استفاده به عمل می‌آید که امروزه آشنایی کامل و تسلط بر این مفاهیم و فنون و توان به کارگیری آنها برای حسابداران مدیریت در جهت اعمال مدیریت بر هزینه و ایجاد ارزش بیشتر برای بنگاه الزامی است.

#### سنجش عملکرد

صورت‌بندی راهبردها حتی اگر با جامع‌ترین شکل و بهترین وجه انجام یابد لزوماً به معنای موفقیت در اعمال مدیریت راهبردی و اداره‌ی بنگاه بر مدار راهبردها نمی‌باشد. طبق بررسی مجله‌ی فورچون<sup>۱۹</sup> در سال ۲۰۰۰ عمده‌ترین مشکل بنگاه‌ها عبارت است از اجرا و پیاده‌سازی راهبردها. آمارهای این مجله نشان می‌دهد که از هر ده شرکت که به صورت‌بندی راهبردها می‌پردازند ۹ شرکت از اجرای کامل آن باز می‌مانند، بنابراین کنترل، هدایت و پیشبرد راهبردها و سنجش عملکرد مدیریت در تحقق راهبردها جدی و حیاتی است و در این ارتباط حسابداران مدیریت موثرترین نقش را ایفا می‌نمایند.

حوزه‌ی حسابداری مدیریت برای سنجش عملکرد و کنترل پیشبرد راهبردها از مفاهیم و فنون گوناگونی استفاده می‌کند که جدیدترین و کارآمدترین آنها عبارت است از روش ارزیابی متوازن<sup>۲۰</sup> که توسط اندیشمندان دانشگاه هاروارد ابداع گردیده است.

شیوه‌ی ارزیابی متوازن بر این نظریه استوار است که سیستم ارزیابی دقیق عملکرد باید همه‌ی عوامل مالی و عملیاتی، گذشته و آینده، داخلی و بیرونی را در نظر بگیرد و با جامعیت به سنجش عملکرد پردازد. در روش ارزیابی متوازن که وسیله‌ای است برای انتقال راهبردها به مجموعه‌ی سازمان و راهبری فعالیت‌ها به سوی اهداف راهبردی، سنجش عملکرد از چهار منظر مالی، مشتریان، فرایندهای داخلی، و یادگیری و رشد انجام می‌یابد. با به کارگیری روش ارزیابی متوازن، سیستم SEM می‌تواند ارزیابی متعادل و همه‌جانبه‌ای را از پیشبرد راهبردها به دست دهد. علاوه بر مفاهیم و فنون فوق، حسابداران مدیریت با به کارگیری روش‌ها و فنون تحلیل ریسک بنگاه و کمک به اعمال

مدیریت ریسک، تحلیل ارزش‌رسانی مشتریان<sup>۲۱</sup> و تحلیل پایداری مشتریان، تحلیل زنجیره‌ی ارزش، ارزیابی سرمایه‌گذاری‌ها، هزینه‌یابی هدف و امثالهم و گزارشگری در خصوص نتایج به کارگیری این‌گونه روش‌ها و فنون ورودی‌های مناسب را به سیستم SEM عرضه می‌نماید و بدین طریق برپایی و بهره‌برداری از سیستم اداره‌ی بنگاه بر محور راهبردها و نهایتاً موفقیت و رشد و پایداری بنگاه را امکان‌پذیر می‌سازد.

#### پی‌نوشت

- 1- Business sustainability
- 2- Business excellence
- 3- Porter
- 4- Steiner
- 5- Customer intimacy
- 6- Product leadership
- 7- Strategic enterprise management systems (SEMS)
- 8- Value chain management
- 9- Benchmarking
- 10- Enterprise resource planning
- 11- Best business practices
- 12- Business intelligence
- 13- Share holder value analysis
- 14- Activity based management
- 15- Activity based budgeting
- 16- Pareto Law
- 17- Activity analysis
- 18- Cost driver analysis
- 19- Fortune
- 20- Balanced scorecard
- 21- Customer value analysis

#### منابع و ماخذ

- 1- Martin Fahy  
Strategic Enterprise Management Systems, CIMA Publication (2001)
- 2- David P Doyle  
Cost Control - A Strategic (CIMA Publication 2002)
- 3- M Bromwich  
Management Accounting: Pathway to Progress, (CIMA Publication 1996)
- ۴- مولفه‌های ارزش در بنگاه‌های اقتصادی از منظر سهامداران، ابوالقاسم فخاریان (مجله حسابداری شماره ۱۴۱، اسفند ۱۳۷۹)

# اخبار آیفک

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

آیفک، دستنامه‌ی جدید استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین‌المللی را منتشر کرد

(نیویورک / ۱۷ مارس ۲۰۰۳) -

آیفک، ویراست ۲۰۰۳ دستنامه‌ی

استاندهای حسابداری بخش عمومی

بین‌المللی<sup>۱</sup> را منتشر ساخت. این اثر به

دو صورت چاپی و الکترونیکی در

دسترس علاقه‌مندان می‌باشد. نسخه‌ی

چاپی هم چنین مشتمل بر یک لوح

فشرده است. نسخه‌های چاپی را

می‌توان با مراجعه به کتاب‌فروشی

الکترونیکی آیفک به نشانی

[www.ifac.org/store](http://www.ifac.org/store) سفارش داد.

هم‌چنین نسخه‌های الکترونیکی را

می‌توان از همین فروشگاه بارگذاری<sup>۲</sup>

کرد. هیچ‌گونه هزینه‌ای از بابت

نسخه‌های چاپی و برخط<sup>۳</sup> دریافت

نخواهد شد.

ویراست جدید دستنامه‌ی مذکور

حاوی استانداردهای حسابداری بخش

عمومی بین‌المللی (IPSASها) از

شماره‌ی ۱ تا ۲۰، اصطلاح‌نامه‌ی

توصیفی، خلاصه‌ای از گاهنامه‌ها و

پژوهش‌ها، و گزیده‌ای از کتاب‌شناسی

است. کارگروه بخش عمومی<sup>۴</sup> آیفک

(PSC) تمام این رهنمودها را پس از

نظرخواهی از ذی‌نفعان گوناگون تدوین

کرده است.

ویراست ۲۰۰۳، مشتمل بر

استاندهای حسابداری بخش عمومی

بین‌المللی جدید زیر است:

● IPSAS شماره ۱۳، اجاره‌ها<sup>۵</sup>

● IPSAS شماره ۱۴، رویدادهای پس

از تاریخ گزارشگری<sup>۶</sup>

● IPSAS شماره ۱۵، ابزارهای مالی:

افشاء و ارائه<sup>۷</sup>

● IPSAS شماره ۱۶، سرمایه‌گذاری

در املاک<sup>۸</sup>

● IPSAS شماره ۱۷، زمین، ساختمان

و تجهیزات<sup>۹</sup>

● IPSAS شماره ۱۸، گزارش‌های

بخش‌ها<sup>۱۰</sup>

● IPSAS شماره ۱۹، ذخایر،

بدهی‌های پیشایندی و دارایی‌های

پیشایندی<sup>۱۱</sup>

● IPSAS شماره ۲۰، افشای

طرف‌های وابسته<sup>۱۲</sup>

کارگروه بخش عمومی افزون بر ۲۰

استاندهای حسابداری بخش عمومی

بین‌المللی (IPSAS)، که در دستنامه‌ی

مذکور آمده است، یک استانداردهای

حسابداری بخش عمومی بین‌المللی

دیگر را براساس مبنای حسابداری

نقدی با عنوان گزارشگری مالی تحت

مبنای حسابداری نقدی<sup>۱۳</sup> تدوین کرده

است. این استاندارد را می‌توان از وب‌گاه

آیفک با رفتن به قسمت مربوط به بخش

عمومی کتاب‌فروشی برخط آیفک<sup>۱۴</sup>

بارگذاری کرد یا در صفحه‌ی اصلی کار

گروه بخش عمومی (PSC) به نشانی

[www.ifac.org/publicsector](http://www.ifac.org/publicsector) به نظاره

نشست.

تمام استانداردهای پیش‌گفته از آن رو

تدوین یافته‌اند که کیفیت گزارشگری

مالی در بخش عمومی در سراسر دنیا

بهبود یابد.

در حال حاضر اعضای آیفک

مشتمل بر سازمان‌ها انجمن‌هایی از

۱۵۳ کشور است، که این انجمن‌ها

نماینده‌ی بیش از دو میلیون حسابدار

شاغل در حرفه‌های حسابداری

عمومی، آموزش، حسابداری دولتی،

صنعت و تجارت هستند.

- 1- Handbook of International Public Sector Accounting Standards
- 2- download
- 3- online
- 4- Public Sector Committee
- 5- IPSAS 13, Leases
- 6- IPSAS 14, Events after the Reporting Date
- 7- IPSAS 15, Financial Instruments: Disclosure and Presentation
- 8- IPSAS 16, Investment Property
- 9- IPSAS 17, Property, Plant and Equipment
- 10- IPSAS 18, Segment Reporting
- 11- IPSAS 19, Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
- 12- IPSAS 20, Related Party Disclosures
- 13- Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting
- 14- IFAC online bookstore

آیفک، وب‌گاهش را با درج اطلاعات مربوط به هیات نظارت شرکت سهامی گسترش داد  
(نیویورک / ۱۰ مارس ۲۰۰۳) -  
فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک) مرکزی از منابع اطلاعاتی را با عنوان دیدگاه‌ها: هیات نظارت، حساب‌پذیری و اعتماد عمومی<sup>۱</sup> را در وب‌گاهش به عموم عرضه کرد. علاقه‌مندان می‌توانند با مراجعه‌ی به

[www.ifac.org/credibility/viewpoints.php](http://www.ifac.org/credibility/viewpoints.php)

مستقیماً به این مرکز دست یابند.

آیفک این قسمت را بدان سبب ایجاد است تا از کارگروه ویژه‌ی بازسازی اعتبار گزارشگری مالی<sup>۲</sup> حمایت کند (به نشانی [www.ifac.org/credibility](http://www.ifac.org/credibility) مراجعه کنید).

ریاست این کارگروه به عهده‌ی جان کرو<sup>۳</sup>، رئیس کل پیشین بانک کانادا، است. ماموریت وی شناسایی و تحلیل علل زیان دیدگی اعتبار گزارشگری مالی و نیز بررسی گزینه‌های بازسازی این اعتبار است. گزارش نهایی جان کرو شامل توصیه‌هایی در خصوص اصول حاکم بر روش‌ها و دستورالعمل‌ها در عرصه‌ی گزارشگری مالی، هیات نظارت شرکت سهامی، افشاگری شرکت‌های سهامی، و عملکرد حسابرس خواهد بود.

این کارگروه، به عنوان بخشی از کارهای در جریانش توانسته است مطالب و نوشته‌های زیادی را از کشورهای گوناگون درباره‌ی جنبه‌های گوناگون هیات نظارت شرکت سهامی و گزارشگری گردآوری کند.

آیفک، این اطلاعات را به عنوان خدمت به انجمن‌ها و سازمان‌های عضو و اعضایشان گرد آورده است. این اطلاعات در شش مقوله‌ی زیر طبقه‌بندی شده است و همه‌ی آنها را به

رایگان می‌توان بارگذاری کرد:

- چشم‌اندازهای جهانی؛<sup>۴</sup>
- سیاست و مقررات عمومی؛<sup>۵</sup>
- فرایند هیات نظارت: نقش‌ها و مسئولیت‌ها؛<sup>۶</sup>
- گزارشگری مالی؛<sup>۷</sup>
- نکته‌های حسابرسی؛<sup>۸</sup> و
- اخلاقیات.<sup>۹</sup>

این کارگروه، گزارش‌های را براساس یافته‌هایش در میانه‌ی سال ۲۰۰۳ منتشر خواهد کرد. این گزارش هم چنین به وب‌گاه آیفک انتقال خواهد یافت. علاقه‌مندان می‌توانند نشانی رایانامه‌ی خود را در قسمت دیدگاه‌های وب‌گاه آیفک درج کنند تا به موقع گزارش مزبور را به طور خودکار دریافت کنند.

پی‌نوشت

- 1- Viewpoints: Governance, Accountability and the Public Trust
- 2- IFAC's Task Force on Rebuilding Credibility in Financial Reporting
- 3- John Crow
- 4- Global Perspectives
- 5- Public Policy and Regulation
- 6- The Governance Process: Roles and Responsibilities
- 7- Financial Reporting
- 8- Auditing Issues
- 9- Ethics

# معرفی موسسات حسابرسی

## عضو انجمن حسابداران

### خبره ایران

در اجرای مصوبه شورای 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- آزمودگان
- ۲- آزمون
- ۳- آزمون سامانه
- ۴- آریاروش
- ۵- آگاه حساب
- ۶- امجدتراز سپاهان
- ۷- ایران مشهود
- ۸- اصول پایه
- ۹- ارکان سیستم
- ۱۰- بهرادمشمار
- ۱۱- بیات رایان
- ۱۲- بهمند
- ۱۳- بیداران
- ۱۴- تدوین و همکاران
- ۱۵- حسابرسیین
- ۱۶- خبره
- ۱۷- دایارایان
- ۱۸- ددش و همکاران
- ۱۹- ذخایر
- ۲۰- رهیافت حساب تهران
- ۲۱- رایمند و همکاران
- ۲۲- سخن حق
- ۲۳- شرکات
- ۲۴- قران مشار
- ۲۵- کاشفان
- ۲۶- ممیز
- ۲۷- مجریان پویا
- ۲۸- تواندیشان
- ۲۹- همیار حساب

#### انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶  
۸۹۰۵۹۲۰  
فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

Email: Anjoman@systemgroup.net

info@iranianica.com

#### موسسه حسابرسی آزمودگان

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: ۱۳۳۳۵۰۷۹۷

#### موسسه حسابرسی آزمون

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، طراحی سیستم، نرم افزار و مشاوره مالی و مالیاتی  
تلفن: ۸۰۰۰۸۷۱  
فاکس: ۸۰۱۲۳۱۵  
نشانی: کارگر شمالی، ۴۴۶، طبقه دوم  
صندوق پستی: ۱۴۳۹۵/۷۱۶  
Email: keshani@systemgroup.net

#### موسسه حسابرسی امجدتراز سپاهان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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  
تلفن دفتر اصفهان: ۰۳۱۱۶۶۲۱۳۴۵

#### موسسه حسابرسی آزمون سامانه

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- عبدالرضا (فرهاد) توربخش (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: ۱۵۷۲۵/۱۴۹

#### ایران مشهود



#### موسسه حسابرسی و خدمات مالی و مدیریت

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمدرضا گلچین پور (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علیرضا عوفی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیدعباس اسمعیل زاده پاکدامن (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمدصادق حلیفتی (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: ۸۷۸۵۷۶۵ - ۸۷۹۱۴۳۷ - ۸۷۹۱۴۹۹  
فاکس: ۸۷۹۱۴۷۰  
نشانی: خیابان رحید دستگردی (ظفر) - بین خیابان آفریقا و بزرگراه مدرس - بلاک ۲۴۸ - طبقه چهارم صندوق پستی: ۱۴۱۵۵ - ۴۸۹۹  
دفتر اموال: فلکه سوم کیانپارس، خیابان اردیبهشت، بلاک ۳۲، طبقه سوم، تلفن: ۳۳۳۶۶۲۵  
Email: iranmashhoodin@yahoo.com

#### 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 کارمان، پلاک ۱۷/۱ واحد ۱ کد پستی: ۱۴۱۵۸

#### موسسه حسابرسی آگاه حساب

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- علیرضا زنده سبیا و رئیس (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- رضا شمس زهرائسی (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 - سرخان شماره ۸۱۶ طبقه ۶ واحد ۲۳  
Email: agahhesab@hotmail.com





### موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت اصول پایه فراقیر

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

تلفن: ۸۴۲۳۵۳۴ - ۸۴۱۱۵۰۵  
فاکس: ۸۴۲۳۵۳۴ - ۸۴۱۱۵۰۵

نشانی: خیابان مطهری - جنب باشگاه بانک سپه پلاک ۴۳ طبقه ۴  
صندوق پستی: ۵۹۳۵ - ۱۵۸۷۵

### موسسه حسابرسی

#### ارکان سیستم

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمد شولیان (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 سه راهی طالقانی، مجتمع خدمات تجاری سهند طبقه دوم واحد ۸  
تلفکس: ۰۴۱۱-۵۵۳۳۵۷۰  
Email: m\_shoghian@yahoo.com

### انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶  
۸۹۰۵۹۲۰  
فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

Email: Anjoman@systemgroup.net

info@iranianica.com

### موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت بهراد موشار

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

تلفن: ۸۸۲۵۲۵۰ فاکس: ۸۳۰۹۴۹۰

نشانی: تهران - خیابان مطهری خیابان فجر (جسم سابق) پایین تر از کانون زبان پلاک ۲۹ طبقه دوم  
صندوق پستی ۱۵۸۷۵/۵۵۵۱

Email : behrad\_moshar@yahoo.com

### موسسه حسابرسی بیات رایان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: طراحی سیستم (نرم‌افزار) مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات حسابداری، خدمات حسابرسی عملیاتی و مالیاتی

تلفن: ۸-۴۵۸۶۸۵۰

فاکس: ۸۵۰۲۰۴۵

نشانی: خیابان مطهری - بین کوه نور و دریا نور - شماره ۲۳۹ - طبقه سوم

Email : bayatrayan@neda.net

Kpng-br@neda.net

### موسسه حسابرسی بیداران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- عباس اسرار حقیقی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- بدالله امیندواری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسین فرج‌اللهی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، طراحی سیستم‌های مالی، مشاوره مالی و مالیاتی، ارزیابی سهام

تلفن: ۸۳۰۶۹۱۱-۸۸۲۹۷۶۱-۸۸۳۲۵۰۷

فاکس: ۸۸۳۱۶۸۱

نشانی: شمال میدان هفت‌تیر، خیابان زیرک‌زاده، شماره ۲۲، طبقه اول

### موسسه حسابرسی بهمند

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

تلفن: ۴-۸۳۰۵۳۹۱

فاکس: ۸۸۴۴۶۸۵

نشانی: تهران - قائم‌مقام فراهانی، شماره ۱۳۰، طبقه ۴، صندوق پستی: ۱۵۸۱۵-۱۱۳۷

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

### موسسه حسابرسی تدوین و همکاران

#### ERNST & YOUNG INTERNATIONAL

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

تلفن: ۸-۸۷۸۲۰۹۶ فاکس: ۸۸۸۶۱۵۰

نشانی: خیابان ولیعصر، پائین تر از میدان وک، پلاک ۱۲۷۹/۱

صندوق پستی: ۱۹۳۹۵/۳۱۴۹

Email: tadvinco@mail.dci.co.ir

### حسابرسین

#### موسسه حسابرسی و بهبود

#### سیستم‌های مدیریت

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- حسن اسماعیلی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- منوچهر زندی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- منیژه آریانپور (حسابدار رسمی)

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

تلفن: ۸۷۲۱۲۶۹ فاکس: ۸۷۲۱۲۶۹

نشانی: خیابان قائم‌مقام فراهانی، ساختمان ۲۱۶، طبقه سوم، واحد ۲۶

Email: hesabresin@rayankoosh.com

۱۶

### موسسه حسابرسی خیره

عضو انجمن حسابداران خیره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- داود خمارلو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- نعمت‌اله علیخانی‌زاد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سعیاوش 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 پزشکشور (شمال فروشگاه قدس) شماره ۲۳ کدپستی: ۱۵۹۴۸

۱۷

### موسسه حسابرسی و خدمات مالی دایرایان




عضو انجمن حسابداران خیره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی بازرسی قانونی، مشاوره مدیریت مالی، طراحی و پیاده‌سازی سیستم مالی، نظارت مالی و حسابداری و مالیاتی، نظارت بر امور تصفیه  
 تلفن: ۸۷۳۹۰۷۱ - ۲ - ۴ - ۸۳۹۰۸۳  
 فاکس: ۸۷۳۹۰۵۶  
 نشانی: خیابان شهیدبهشتی، خیابان سرافراز، خیابان هفتم، شماره ۵۰، طبقه دهم  
 صندوق پستی: ۱۵۷۴۵۰۹۴۷  
 Email: DAYA RAYAN@apadana.com

۱۸



### موسسه حسابرسی دش و همکاران

عضو انجمن حسابداران خیره 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: ۶۴۲۹۷۱  
 نشانی: تهران - خیابان جمالزاده شمالی بالاتر از بلوار کشاورز روپروی بانک ملی شماره ۲۵۳ صندوق پستی: ۱۴۱۸۵/۴۸۷  
 Email: Dash\_Co@neda.net

۱۹

### موسسه حسابرسی نذایر

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، بازرسی قانونی، ارزیابی سهام، مشاوره مالی، طراحی سیستم‌های مالی، خدمات حسابداری، اصلاح حساب  
 تلفن: ۸۷۵۶۸۶۴ - ۸۷۴۲۰۹۴  
 نشانی: خیابان خرمشهر (آبادانا) روپروی خیابان شهید صابونچی (مهنار) ساختمان ۱۵۱ طبقه اول واحد یک، کدپستی: ۱۵۳۳۸۵۷۳۱۱  
 صندوق پستی: ۱۵۸۷۵۰۳۳۷۳  
 WWW.ZAKHAYER.com

۲۰

### موسسه حسابرسی رهیافت حساب تهران

عضو انجمن حسابداران خیره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی  
 تلفن: ۸۹۷۷۶۷۱-۲ و ۸۹۷۵۵۹۴-۶  
 فاکس: ۸۹۵۷۳۸۹  
 نشانی: تهران - خیابان سیدجمال‌الدین اسدآبادی خیابان چهارم پلاک ۱۵  
 صندوق پستی: ۱۴۳۳۵-۱۳۵۸  
 Email: rahyafteh@yahoo.com

۲۱

### موسسه حسابرسی رایمند و همکاران

عضو انجمن حسابداران خیره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- عباس‌سعیدی (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: ۸۸۰۳۰۴۴ - ۸۹۰۳۴۹۶  
 نشانی: تهران - خیابان زرتشت غربی، پلاک ۳۲، طبقه پنجم  
 Email: rymand@rymand.com

۲۲

**موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت  
سخن حق**



عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو  
جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی،  
بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره در زمینه  
امور بانکی، بیمه، فن آوری اطلاعاتی  
تلفن: ۸۷۹۴۹۲۸ - ۸۷۵۳۲۶۱  
تلفاکس: ۸۷۳۹۳۵۸  
صندوق پستی: ۴۱۷۵ - ۱۴۱۵۵  
نشانی: میدان آرژانتین، اول بزرگراه افریقا، پلاک ۹،  
بنوک ب، واحد شماره ۳  
پست الکترونیک: [info@sokhanehagh.com](mailto:info@sokhanehagh.com)  
[www.sokhanehagh.com](http://www.sokhanehagh.com)

۲۳

**موسسه حسابرسی شراکت**

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو  
جامعه حسابداران رسمی ایران

- سپروس گوهری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مجید کشورپژو هلنگرودی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسن قرنی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی،  
بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و  
طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۷۱۷۶۵۰ - ۸۷۱۷۶۵۱  
فاکس: ۸۷۵۹۰۹۴  
نشانی: تهران - خیابان دکتر بهشتی، خیابان  
قائم مقام فراهانی، ساختمان ۲۱۶، طبقه چهارم  
صندوق پستی: ۶۶۶۶-۱۵۸۷۵

۲۴

**موسسه حسابرسی**

**فراز مشاور**

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو  
جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، ارائه  
خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های دلی، بازرس قانونی،  
خدمات حسابداری، ارزیابی مهم  
تلفن: ۸۸۹۴۴۶۸ - ۸۸۹۲۰۳۶  
فاکس: ۸۹۰۰۵۲۸  
نشانی: تهران - ولیعصر نبش استاد مطهری کوچه  
افتخار پلاک ۱۲ طبقه دوم کدپستی: ۱۵۹۵۸

۲۵

**موسسه حسابرسی**

**کاشفان**

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو  
جامعه حسابداران رسمی ایران

- جعفر عوض پور (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- قاسم ضیغمی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمد طهرانی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی مالی، حسابرسی عملیاتی،  
حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات  
مشاوره‌ای، خدمات مالی  
تلفن: ۸۸۳۵۲۱۳ - ۸۸۴۷۵۲۵  
فاکس: ۸۸۲۷۵۵۶  
نشانی: خیابان میرزای شیرازی، خیابان کامکار،  
شماره ۲، طبقه دوم صندوق پستی: ۱۴۱۵۵/۵۷۶۱  
Email : [kashefun@hotmail.com](mailto:kashefun@hotmail.com)

۲۶

**موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت**

**میمز**

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو  
جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمد نبی داهی (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**

**مَجْرَبان پویا**

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو  
جامعه حسابداران رسمی ایران

- اکبر و قار کاشانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علی اصغر خلفی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- طاهر مراغه پور (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، بازرس  
قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای مالی، مدیریت و طراحی  
سیستم‌های مالی، خدمات حسابداری و خدمات بیمه  
تلفن: ۸۰۲۳۷۲۹ - ۶۳۹۶۷۲ - ۶۳۹۶۵۸  
نشانی: خیابان فتحی شقایق پلاک ۱۲۴ طبقه ۲  
دفتر اصفهان: خیابان نظری، نش کوچه نمازخانه استغن،  
ساختمان نوکی، طبقه اول  
تلفن: ۰۳۱۱ - ۶۲۴۱۳۷۷

۲۸

**موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت**

**نوا دیشان**

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو  
جامعه حسابداران رسمی ایران

- سورن آبنوس (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- غلامعلی رشیدی (حسابدار رسمی)
- گارو هو انسیان فر (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی،  
بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و  
طراحی سیستم‌های مالی و حسابداری صنعتی  
تلفن: ۸۳۰۲۳۱۶ - ۸۸۴۱۲۲۷  
نشانی: خیابان میرزای شیرازی، نش خیابان کامکار  
ساختمان ۸۲، آپارتمان ۱۶، کدپستی: ۱۵۸۵۷  
Email : [nouandishan@yahoo.com](mailto:nouandishan@yahoo.com)

۲۹



**همیار حساب**

**موسسه حسابرسی و خدمات مالی**

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو  
جامعه حسابداران رسمی ایران

- نریمان شهربانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مسعود میارک (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمد تقی سلیمان نیا (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی،  
بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و  
طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۰۶۳۲۷۴ - ۸۰۶۳۲۷۵  
نشانی: یوسف‌آباد خیابان سید جمال‌الدین  
اسدآبادی، شماره ۳۵۵  
صندوق پستی: ۱۴۱۵۵/۱۶۴۳  
Email : [Hamyar@iranianica.com](mailto:Hamyar@iranianica.com)

## دوره‌ی آموزشی CIMA، آموزش حسابداری در کلاس جهانی

اعضای سایما (CIMA) می‌توانند به سرعت MBA بگیرند

سایما اعلام کرد که به موجب مشارکتی با کالج مدیریت هیئتی از این پس اعضا و کارفرمایان می‌توانند از دوره‌ی سریع MBA در کالج مدیریت هیئتی بهره‌مند شوند. در حال حاضر هیئتی جزء ۳۰ مدرسه‌ی عالی بازرگانی برتر دنیا رتبه‌بندی شده است و جزء چهار مدرسه‌ی عالی برتر بریتانیا است. هیئتی به اعضای سایما بالغ بر ۵۰٪ از دروس MBA را معافیت می‌دهد.

روبرت جلی، مدیر آموزش سایما می‌گوید: "پای‌بندی و علاقه‌ی هیئتی به رشته‌ی بازرگانی فرصتی مغتنم برای اعضای سایما است. براساس این مشارکت اعضای سایما می‌توانند MBA را در هیئتی طی مدتی کوتاه‌تر از دیگر دانشجویان به پایان برسانند."

برنامه‌ی تحصیلی مشترک هیئتی/سایما به داوطلبین امکان می‌دهد تا پس از گذراندن یک کارگاه آموزشی بلافاصله بخش پایانی (بخش سوم) دوره‌ی MBA را در کالج مدیریت هیئتی آغاز کنند. در این برنامه هم چنین گزینه‌های ثبت‌نام در دوره‌های آموزش از راه دور MBA، MBA دوسالانه‌ی پودمانی (ماجولار) و MBA شبانه پیش‌بینی شده است.

پروفیسور یان‌تروفر، مدیر تحصیلات تکمیلی هیئتی می‌گوید: "ما بسیار خرسندیم که با سایما در برگزاری این دوره همکاری کنیم. تناسب بسیار نزدیکی بین برنامه‌ی درسی سایما و مراحل اول MBA وجود دارد."

هیئتی دارای اعتبارنامه از EQUIS (سیستم بهبود کیفیت اروپا) و AACSB (انجمن بین‌المللی آموزش مدیریت) است.

### نهمین آزمون ورودی دوره‌ی آموزشی سایما (CIMA) برگزار شد

نهمین آزمون ورودی دوره‌ی آموزشی سایما در روز جمعه ۲۶ اردیبهشت ۱۳۸۲ در مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت برگزار شد.

در این آزمون بنا به آگهی استخدام وزارت نفت که در روزهای ۱، ۶ و ۷ اردیبهشت در چهار روزنامه‌ی همشهری، اطلاعات، جام‌جم و ایران در هشت نوبت به چاپ رسید، برای اولین بار فارغ‌التحصیلان ممتاز حسابداری، اقتصاد، مدیریت، و مهندسی صنایع به گستردگی شرکت کردند. گفتنی است که وزارت نفت در آگهی پیش‌گفته اعلام کرد که تعدادی از فارغ‌التحصیلان ممتاز دانشگاه‌ها را از بین رشته‌های مذکور به شرط کسب موفقیت در نهمین آزمون ورودی دوره‌ی آموزشی سایما یا Cima بورسیه خواهد کرد.

### امتحانات می ۲۰۰۳

امتحانات می ۲۰۰۳ از روز دوشنبه ۲۹ اردیبهشت تا روز پنج‌شنبه یکم خرداد ۱۳۸۲ در مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت برگزار می‌شود.

براساس جدول زمان‌بندی امتحانات Cima، این امتحانات در روزهای ۱۹، ۲۰، ۲۱ و ۲۲ ماه می ۲۰۰۳ به ترتیب برابر با ۲۹، ۳۰ و ۳۱ اردیبهشت و ۱ خرداد ۱۳۸۲ در مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت در دو نوبت صبح و عصر برگزار می‌شود.

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 ۷-۲۲۲۲۴۸۶-۲۲۱۴۲۲۲ فاکس

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



اتاق بازرگانی و صنایع  
معادن 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 کوتاه‌مدت و بلندمدت:

کد دوره	نام دوره	مدت دوره	شهریه ریال	پیش‌نیاز
۴۰۱	حسابداری مالی (۱)	۶۰ ساعت	۲۸۰,۰۰۰	حداقل دیپلم
۴۰۲	حسابداری مالی (۲)	۶۰ ساعت	۳۶۰,۰۰۰	۴۰۱
۴۰۳	حسابداری مالی (۳)	۵۰ ساعت	۳۶۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۰۴	حسابداری مالی (۴)	۵۰ ساعت	۳۶۰,۰۰۰	۴۰۳
۴۰۵	حسابداری صنعتی (۱)	۶۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۰۶	حسابداری صنعتی (۲)	۵۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	۴۰۵
۴۰۷	حسابداری مدیریت	۳۰ ساعت	۸۰۰,۰۰۰	۴۰۶
۴۰۸	مدیریت مالی	۳۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۰۹	صورت‌های مالی تلفیقی	۳۰ ساعت	۱۲۰۰,۰۰۰	در حد لیسانس
۴۱۰	حسابرسی	۳۰ ساعت	۲۸۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۱۱	حسابرسی داخلی	۳۰ ساعت	۲۸۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۱۲	قانون مالیات‌های مستقیم	۲۵ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۱۳	مدیریت مالی برای مدیران غیر مالی	۳۰ ساعت	۸۰۰,۰۰۰	۳ سال سابقه مدیریت
۴۱۴	مهندسی مالی (۱)	۲۴ ساعت	۱۰۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۵	مهندسی مالی (۲)	۳۰ ساعت	۱۰۰۰,۰۰۰	۴۱۴
۴۱۶	تجزیه و تحلیل و طراحی سیستم‌های حسابداری	۳۰ ساعت	۶۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۷	اصول برنامه‌ریزی و بودجه	۳۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۸	تهیه صورت‌گردش وجوه نقد	۱۵ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۹	کلینیک مدیریت	۳۰ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۲۰	کاربرد نرم‌افزارهای مالی	۶۰ ساعت	۷۰۰,۰۰۰	۴۰۱ و ۴۰۲
۴۲۱	کارگاه آموزش حسابداری با کامپیوتر	۳۰ 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، بعد از میدان فردوسی خیابان شهید موسوی (فرصت جنوبی) پست‌نیکه‌ور پلاک ۶۶

تلفن ۸۸۲۹۶۵۴ شماره ۸۸۲۸۷۸۷



# اخبار حرفه

خاتمی درباره‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی و نقش آن در اعمال نظارت مالی دولت جمهوری اسلامی ایران گزارش داد.

وزیر امور اقتصادی و دارایی در این گزارش نسبتاً کوتاه ضمن اشاره به پیشینه‌ی تشکیل جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران به عملکرد و دست‌آوردهای جامعه (از بدو تاسیس تاکنون)، اولین آزمون تعیین صلاحیت حسابداران رسمی (که در مهر ۱۳۸۱ برگزار شد) و هم چنین گزارش حسابرسی مالیاتی پرداخت.

**انجمن حسابداری ایران به ثبت رسید.**

انجمن حسابداری ایران که اولین انجمن علمی - دانشگاهی حسابداری در ایران است، با همت و تلاش **دکتر علی ثقفی**، به ثبت رسید.

**ناصر پرتوی**، دبیر انجمن حسابداری ایران گفت: "انجمن حسابداران ایران که از جمع دانشگاهیان عضو می‌گیرد با هدف ارتقای سطح علمی رشته‌ی حسابداری در ایران تاسیس شده است" وی هم چنین افزود که "کارکرد این انجمن به مانند دیگر انجمن‌های علمی عبارت از انتشار مجلات علمی - پژوهشی، برگزاری همایش‌ها، برپایی دوره‌های آموزشی و حضور در مجامع و عرصه‌های بین‌المللی است."

**خسرو پورمعمار به عضویت شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران درآمد**

خسرو پورمعمار به عنوان جایگزین محمدجواد صفار به شورای عالی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران راه یافت.

پس از استعفای دکتر علی ثقفی، شورای عالی جامعه محمدجواد صفار را به عنوان دبیرکل و رئیس هیات مدیره‌ی جامعه برگزید. در پی این انتصاب، خسرو پورمعمار که یکی از اعضای علی‌البدل شورای عالی بود به عنوان جایگزین صفار به عضویت شورای عالی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران درآمد.

پورمعمار در سال ۱۳۵۰ درجه‌ی کارشناسی خود را از مدرسه‌ی عالی بازرگانی و در سال ۱۳۵۸ درجه‌ی کارشناسی ارشدش را از مرکز مطالعات مدیریت ایران (ICMS) گرفت. وی دارای پیشینه‌ی حسابرسی در موسسه‌ی حسابرسی وینی موری‌اند کمپانی، موسسه‌ی حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه، موسسه‌ی حسابرسی و خدمات مدیریت نمودگر است و در حال حاضر مدیرعامل شرکت کارگزاری و مشاور سرمایه‌گذاری پارس نمودگر است. پورمعمار هم چنین سابقه‌ی تدریس در دانشگاه‌ها را در کارنامه‌ی خود دارد. وی تاکنون چندین بار در همایش‌های انجمن حسابداران خبره‌ی ایران مقالاتی را ارائه داده است. پورمعمار علاوه بر عضویت در جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، عضو انجمن حسابداران خبره‌ی ایران، عضو هیات مدیره‌ی سازمان کارگزاران بورس اوراق بهادار تهران، عضو کمیته‌ی فنی بورس تهران و عضو کمیته‌ی موضوع نبره‌ی ۱۰ قانون بودجه‌ی سال ۱۳۸۰ جهت قیمت‌گذاری سهام و آگذاری از سوی دولت به صندوق بازنشستگی کشور و سازمان تأمین اجتماعی، و عضو کنترل کیفیت موسسات حسابرسی در بورس تهران است.

**غلامرضا سلامی در مسند رئیس شورای عالی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران نشست**

**شورای عالی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران در نشست روز ۲۷ فروردین ۱۳۸۲ غلامرضا سلامی را به عنوان رئیس شورای عالی برگزید.** در پی کناره‌گیری **محمد پوربهرامی** از مقام رئیس شورای عالی جامعه، بلافاصله موضوع انتخاب رئیس جدید در دستور نشست ۲۷ فروردین ۱۳۸۲ این شورا قرار گرفت. در این نشست **غلامرضا سلامی**، نایب رئیس پیشین، به اتفاق آراء به عنوان رئیس جدید شورای عالی جامعه برگزیده شد. هم چنین شورای عالی پس از این انتخاب با اکثریت آراء **هوشنگ نادریان** را به عنوان نایب رئیس جدید انتخاب کرد.

**سلامی** از سابقه‌ی درخشانی در مدیریت انجمن‌های حرفه‌ای برخوردار است. وی پیش از این در حدود دو دهه به تناوب در شورای عالی انجمن حسابداران خبره‌ی ایران حضوری فعال داشته است و چندین بار در مقام رئیس این شورا انجام وظیفه کرده است.

**سلامی** در ۱۳۲۴ دیده به جهان گشود. وی پس از تحصیلات مقدماتی در دوره‌ی کارشناسی ارشد حسابداری دانشکده‌ی حسابداری شرکت نفت پذیرفته و در ۱۳۵۰ فارغ‌التحصیل شد.

سلامی در حدود سی‌و‌اندی سال در مشاغل چون حسابرسی، حسابداری، مدیریت مالی و مدیریت اجرایی در موسسات حسابرسی و سازمان‌های معتبر و بزرگ از جمله موسسه‌ی حسابرسی امین، موسسه‌ی حسابرسی مشیران، و موسسه‌ی حسابرسی سلامی و همکاران، و شرکت‌های کاربراتور ایران، کشت و صنعت دشت‌زر و سرمایه‌گذاری آینده‌نگر، و ... فعالیت کرده است.

وی در حال حاضر تمام مشاغل مدیریتی‌اش را به خاطر احراز عنوان حسابدار رسمی شاغل ترک گفته است و به تازگی موسسه‌ی حسابرسی سخن حق را با مشارکت **هوشنگ خستویی** و **اسدالله نیلی** تاسیس کرده است.

**رئیس شورای عالی جامعه** در حال حاضر رئیس کارگروه همایش‌های انجمن حسابداران خبره‌ی ایران، عضو هیات امنای مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت (CIMA)، عضو هیات تحریریه‌ی مجله‌ی حسابدار، عضو شورای سیاست‌گذاری و هیات تحریریه‌ی مجله‌ی اقتصاد ایران، کارشناس مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، عضو هیات داورى خصوصى‌سازى موضوع ماده ۲۰ قانون برنامه سوم، عضو هیات تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی، و کارشناس مالی دیوان داورى دعوى ایران و آمریکا (به صورت موردی) است. از وی تاکنون نزدیک به ۱۰۰ مقاله در حوزه‌های حسابداری، مالی، بانکداری و اقتصاد در نشریات فنی و روزنامه‌ها به چاپ رسیده است.

**طهماسب مظاهری به رئیس جمهور درباره‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران گزارش داد**

**طهماسب مظاهری** در روز ۱۳۸۱/۱۱/۲۶ خطاب به سیدمحمد



# اصطلاح شناسی

امیر پوریان‌سب

## خالص ناخالص

نقدها را بود آیا که عیاری گیرند تا همه صومعه داران پی‌کاری گیرند

مقدمه

می‌رود یا حادثه‌ای دیگر رخ می‌دهد؟ مگر خالص صفت نیست؟ مگر خالص هم معنی با ویژه نیست؟ پس چرا در زبان حسابداری ویژه‌ی ارزش را ساختار شکن و خلاف قواعد زبان فارسی معیار می‌یابیم ولی محصولات خالص  $x$  مانند خالص دارایی‌ها را ساختاری و طبق قاعده می‌پنداریم. در واقع، پاسخ به این پرسش موضوع این نوشتار است. بر این اساس، نگارنده ابتدا می‌کوشد از دیدگاه اصطلاح‌شناسی قاعده‌ی "خالص  $x$ " را توصیف کند. سپس گمانه‌هایی را درباره‌ی علت پیدایش این پدیده به دست می‌دهد. گفتنی است که توصیف یک پدیده به معنی رد یا پذیرش آن نیست. با این حال نگارنده اعتقاد دارد که زبان‌های خاص فارسی، مانند حسابداری، باید از قواعد زبان فارسی معیار پیروی کنند. شاید اگر یک کارگروه اصطلاح‌شناسی حسابداری وجود داشت حالا این پدیده در بازار زبان حسابداری خریداری نداشت.

توصیف صفت در ساختار دستوری زبان فارسی شاید در آغاز ارائه‌ی بحثی بسیار کوتاه در باب توصیف صفت در ساختار دستوری زبان فارسی بتواند راه‌گشا باشد. در ساختار دستوری زبان فارسی هر گروه اسمی از یک هسته و چند وابسته

اگر به شما بگویم که بیاید از این پس به جای ارزش ویژه (net worth) یا سود ناویژه (net income) از ویژه‌ی ارزش یا ناویژه‌ی سود استفاده کنیم و اکنشتان چیست؟ احتمالاً شم زبانی اکثر شما به مقاومت برمی‌خیزید و نهیب می‌زند که این‌ها برخلاف قواعد زبان فارسی معیارند. زبان شما نقش صفت را تمیز می‌دهد. حال اگر این بار به شما بگویم که قبلاً در زبان حسابداری که زبان علمی است توافق مشابهی انجام شده است آنگاه پاسختان چیست؟ آری قبلاً توافقی نانوشته بر سر قاعده‌ی ترکیب ساز "خالص  $x$ "، با محصولات چون "خالص دارایی‌ها"، "خالص جریان‌های نقدی" و "خالص ارزش فعلی" و نظایر این‌ها به عمل آمده است. با این که قاعده‌ی خالص  $x$  در زبان حسابداری پذیرفته و زایا است اما در زبان فارسی معیار از جمله قواعد ناویژه یا ناخالص به شمار می‌رود.

با این حال این خالص ناخالص یک واقعیت زبانی است که دستور فارسی معیار نمی‌تواند آن را توضیح دهد. به همین دلیل به نظر می‌رسد این پدیده نیاز به توصیف دارد. اصلاً چرا این پدیده را به رسمیت می‌شناسیم؟ آیا در برخورد با آن شم زبانی ما به خواب

۱) قاعده‌ی "x- ویژه" مانند سود ویژه، ۲) قاعده‌ی "x- خالص" مانند دارایی‌های خالص، و ۳) قاعده‌ی "خالص x" مانند خالص دارایی‌ها. از این میان صفت خالص در ساختمان دو قاعده‌ی "x- خالص" و "خالص x" حضور دارد. قاعده‌ی اول زیر مجموعه‌ای از قاعده‌ی کلی ترکیب‌های وصفی در زبان فارسی معیار است. اما قاعده‌ی دوم انحرافی آشکار از زبان فارسی معیار است و تنها یک پدیده‌ی زبانی خاص در حوزه‌ی حسابداری به شمار می‌رود. این دو قاعده مدت‌ها است که با هم در رقابت اند.

در حال حاضر به نظر می‌رسد که در عرصه‌ی این رقابت قاعده‌ی "x- خالص" باروری‌اش را از دست داده است و دو اصطلاح فروش خالص و سود خالص تنها محصولاتی هستند که در این قالب منجمد شده‌اند و بر رقیب‌هایشان، یعنی خالص فروش و خالص سود ترجیح داده می‌شوند. اما قاعده‌ی "خالص x" به رغم آن که با قواعد صوری زبان فارسی معیار سازگار نیست بسیار زیبا و مولد است و دائماً بر محصولاتش افزوده می‌شود. حتی در نشریات رسمی سازمان حسابداری، به‌ویژه استانداردهای حسابداری، به غیر از اصطلاحات منجمد شده‌ی پیش‌گفته تنها از محصولات این قاعده استفاده می‌شود.<sup>۳</sup>

#### پیشینه‌ی "خالص"

تا پیش از عصر فرهنگستان اول (۱۳۱۹ - ۱۳۱۵) در نوشته‌های حسابداری عموماً net را با "خالص" برابر می‌گذاشتند. و از قاعده‌ی "x- خالص" برای برابری محصولات "net x" استفاده می‌کردند مانند "نفع خالص" به جای net income. فرهنگستان اول صفت ویژه را از دل متون کهن برکشید و برای net تثبیت کرد. پس از آن در نوشته‌های حسابداری از اصطلاحات برگرفته از قاعده‌ی "x- ویژه" مانند سود ویژه (net income) و ارزش ویژه (net worth) استفاده شد. اما قاعده‌ی x- ویژه ظاهراً با اقبال فن‌ورزان و مترجمان روبرو نگشت و به سرعت سترون شد. امروزه تنها رسوباتی از این قاعده برجای مانده است که شمار آنها به سه ترکیب سود ویژه، سود ناویژه و ارزش ویژه می‌رسد. دو اصطلاح اول نیز در حال احتضار به سر می‌برند تا آنجا که در متون رسمی، مانند استانداردهای حسابداری سازمان حسابداری، دیگر از آنها استفاده نمی‌شود. ظاهراً تنها اصطلاح "ارزش ویژه" در ترکیب اصطلاح "روش ارزش ویژه" (معادلی نامناسب برای equity method) به حیات خود ادامه می‌دهد. گفتنی است که این اصطلاح در آغاز به عنوان برابری برای یکی از محصولات "net x"، یعنی "net worth" ساخته شد اما حالا برای equity method به کار می‌رود. شاید اگر net worth

تشکیل می‌شود. صفت نیز یکی از وابسته‌های گروه اسمی است. صفت‌ها عموماً در گروه اسمی بعد از هسته می‌آیند که در این صورت حتماً مانند دیگر ترکیب‌ها با نشانه‌ی کسره به هسته یا عنصر دیگر گروه اسمی متصل می‌شوند: مانند ارزش ویژه و سود خالص (ویژه). در واقع در زبان فارسی معیار از قاعده‌ی "اسم + - + صفت" به عنوان قاعده‌ی اصلی ساخت ترکیب‌های وصفی استفاده می‌شود. اما استثناهایی نیز بر این قاعده وجود دارد. برخی صفت‌ها قبل از هسته‌ی گروه اسمی به کار می‌روند. این صفت‌ها عموماً بر دو گونه‌اند: ۱- صفت‌هایی که معمولاً بدون نشانه‌ی کسره پیش از موصوف (هسته‌ی گروه اسمی) قرار می‌گیرند. از جمله صفت‌های عالی که موصوفشان مفرد است، مثل گران‌ترین دارایی، و ۲- صفت‌هایی که با نشانه‌ی کسره پیش از موصوف (معمولاً هسته‌ی گروه اسمی) به کار می‌روند، از جمله صفت‌های عالی که موصوفشان جمع است، مانند گران‌ترین دارایی‌ها.

براین اساس ترکیب‌هایی مانند ارزش خالص و سود ویژه که مبتنی بر یکی از قواعد بالا هستند همگی از محصولات قواعد زبان فارسی معیار به‌شمار می‌آیند. اما محصولات قاعده‌ی "خالص x" مانند خالص ارزش، مبتنی بر قواعد پیش‌گفته نیستند. زیرا در ساختمان این اصطلاحات صفت خالص رفتاری متفاوت از قواعد مرسوم نشان می‌دهد. بدین گونه که به پیش از موصوف خود می‌رود و نشانه‌ی کسره می‌گیرد. به عبارت دیگر مانند اسم یا برخی صفت‌های استثنایی رفتار می‌کند.

#### Net

اما این خالص ناخالص از کجا در زبان حسابداری سربرآورده است. خالص و رقیبش ویژه هر دو معادل‌هایی برای صفت net هستند. یکی از پربسامدترین صفت‌هایی است که در ساخت اصطلاحات حسابداری انگلیسی به کار می‌رود. این اصطلاحات مانند net assets از محصولات قاعده‌ی "net x" هستند. بیش از ۸۰ اصطلاح براساس قاعده‌ی "net x" در اصطلاح‌نامه‌های انگلیسی به ویژه فرهنگ حسابداری آکسفورد<sup>۱</sup> و فرهنگ حسابداری کهلر<sup>۲</sup> وجود دارد. به همین دلیل نیز هر دو فرهنگ یک مدخل جداگانه را به net اختصاص داده‌اند.

#### توصیف "خالص" در زبان فارسی

در نوشته‌های حسابداری فارسی از دو صفت ویژه و خالص برای برابری net و از سه قاعده برای ترجمه‌ی محصولات قاعده‌ی "net x" استفاده می‌شود. این سه قاعده عبارت‌اند از:

نوشته‌های انگلیسی هنوز هم پریسامد بود سرنوشت "ارزش ویژه" هم مانند سایر محصولات "x- ویژه" بود. یعنی حالا به ارزش خالص یا خالص ارزش تغییر کرده بود. نگارنده درباره‌ی "ارزش ویژه" (equity method) در فرصتی مناسب بحث خواهد کرد.

قاعده‌ی x- خالص طی یک دگردیسی دو مرحله‌ای به "خالص x" تبدیل شد. تاریخ دقیق این دگردیسی را به سختی می‌توان تعیین کرد با وجود این، ابتدا به تدریج قاعده‌ی "x- خالص" برطبق زبان فارسی معیار مثلاً با محصولاتی نظیر سود خالص و فروش خالص رونق گرفت و مانع از باروری قاعده‌ی "x- ویژه" شد، حتی آن را متروک گرداند. سپس قاعده‌ی "x- خالص" به صورت مقلوب به قاعده‌ی "خالص x" تبدیل شد و بر آن غلبه کرد.

اندکی به گذشته بازگردیم. در اوایل عصر انقلاب استفاده از قاعده‌ی "x- خالص" عمومیت می‌یابد تا آنجا که قاعده‌ی "x- ویژه" را تقریباً سترون و مطرود می‌کند. تقوی در فرهنگ حسابداران (۱۳۶۰) حتی net income در بنابرین قاعده برابرگذاری می‌کند.<sup>۴</sup> در این فرهنگ هیچ یک از محصولات x- ویژه به چشم نمی‌خورد. اما استفاده از اصطلاح "خالص دارایی‌های جاری" (net current assets) گرایش به قاعده‌ی "خالص x" را نوید می‌دهد. در همین اثنا نویسندگان و مترجمان مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی گرایش شدیدی را به قاعده‌ی "خالص x" نشان می‌دهند. آنها در ترجمه‌ی استانداردهای بین‌المللی حسابداری به استثنای یک یا دو اصطلاح همه‌ی محصولات net x را با استفاده از قاعده‌ی "خالص x" برگرداندند.<sup>۵</sup> سرانجام در ۱۳۸۰ با انتشار استانداردهای حسابداری قاعده‌ی "خالص x" رسماً در نوشته‌های سازمان حسابداری جایگزین قاعده‌ی "x- خالص" شد.

مانند. حتی به طور موازی محصولاتی مترادف با قاعده‌ی x- ویژه به دست می‌داد، مانند سود ویژه در برابر سود خالص. که هم‌زمان در زبان حسابداری استفاده به کار می‌رفتند. ۲- پس از مدتی معنای دیگر "ویژه" یعنی "مخصوص" یا "خاص" از کاربرد زیادی برخوردار شد. به همین دلیل مترجمان و نویسندگان حسابداری بیم آن داشتند که محصولات "x- ویژه" نتواند معنا را به درستی منتقل کند و مجدداً به "x- خالص" روی آوردند. ۳- اهالی زبان حسابداری با وفاداری به قاعده‌ی x- خالص از قاعده‌ی "x- ویژه" استقبال نکردند. و ۴- موج گرایش به زبان عربی در عصر انقلاب باعث شد تا گروهی از مترجمان ناخودآگاه به عناصر زبانی احیاء شده‌ی عربی گرایش نشان دهند.

علل چیرگی قاعده‌ی خالص x بر قاعده‌ی "x- خالص".  
۱- اولین علت به معنای متعددی برمی‌گردد که از "خالص" زبانی حسابداری است استفاده شود آنگاه معنای دیگر خالص مانند بی‌شائبه و ناب از آن برنمی‌آید. ۲- دومین و مهم‌ترین علت شاید صورت و وزن خالص باشد زیرا خالص در زبان فارسی در دو نقش صفت و اسم فاعل به کار می‌رود. در نقش اسم فاعل به معنی خالص‌کننده می‌باشد. نکته اینجا است که قاعده‌ی "اسم فاعل عربی + - + اسم (صفت)" یک قاعده‌ی عمومی در زبان فارسی است، مانند "صاحب سهم" [اسم فاعل عربی (صاحب) + - + اسم یا صفت (سهم)]. به همین دلیل شم زبانی ما در مقابل محصولات خالص x مانند خالص دارایی‌ها مقاومت نمی‌کند زیرا آنها را بنا بر قاعده‌ی عمومی "اسم فاعل عربی + - + اسم (صفت)" شبیه‌سازی می‌کند و می‌پذیرد.

پی‌نوشت

1- Kohler's Dictionary for Accounting, 6th ed., edited by w.w.Cooper and Yuji Ijiri, Prentice Hall, 1983 pp. 342-346.

2- Oxford Dictionary of Accounting, edited by R. Hussey, Oxford University Press, 1999, pp.243-244.

۳- اصطلاحات اصلی به کار رفته در استانداردهای حسابداری، مجله‌ی حسابرس، شماره‌ی ۱۲، پاییز ۱۳۸۰، صص. ۶۵-۵۶.

۴- تقوی، مهدی، فرهنگ حسابداران، چاپ اول، کتابخانه‌ی فروردین، ۱۳۶۳، صص ۲۱۰-۲۰۹.

۵- کمیته‌ی استانداردهای بین‌المللی حسابداری، استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ترجمه مترجمان مرکز تحقیقات تخصصی، آبان ۱۳۷۱، صص ۳۶۴ و ۳۷۹

علل گرایش به قاعده‌ی "خالص x"

طبعاً پی‌بردن به علل پیدایی و چیرگی قاعده‌ی "خالص x" مستلزم پژوهش‌های گسترده‌ای است، با این حال می‌توان برخی از آنها را گمانه زد. در این بخش ابتدا گمانه‌هایی درباره‌ی علل چیرگی قاعده‌ی "x- خالص" بر قاعده‌ی "x- ویژه" طرح می‌شود، سپس علل پیدایی و چیرگی قاعده‌ی "خالص x" بر قاعده‌ی "x- خالص" و "x- ویژه" بررسی می‌شود.

علل چیرگی قاعده‌ی "x- خالص" بر قاعده‌ی "x- ویژه".  
۱- قاعده‌ی "x- خالص" پیش از عصر فرهنگستان اول زایا بود و پس از صورت‌بندی قاعده‌ی "x- ویژه" کماکان بارور و مولد باقی

# نظام حسابداری و گزارشگری مالی در هلند

## حسابداری در هلند شاخه‌ای از اقتصاد خرد است

دکتر محسن خوش‌طینت

عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

در حسابداری هلندی چندین مقوله متناقض و جالب توجه به چشم می‌خورد. گزارشگری مالی و حسابداری مالیاتی دو فعالیت مجزا هستند. با وجود این، نظام حسابداری، بدون تاثیرپذیری شگرف از بازار سهام شرح و بسط یافته است. حسابداری هلند تا حد زیادی از انگلستان و ایالات متحده تاثیر پذیرفته است و در مقایسه، شباهت کم‌تری با کشورهای اروپایی دارد. برخلاف دیگر کشورهای اروپایی، حسابداری حرفه‌ای به‌طور قابل توجهی متاثر از استانداردها و مقررات است زیرا اصولاً هلند را می‌توان کشوری با قوانین مدون به حساب آورد. حسابداری در هلند همان‌گونه که در اولین مقاله‌ی بخش گزارشگری بین‌المللی در شماره ۱۵۱ حسابدار مطرح گردید، شاخه‌ای از اقتصاد بازرگانی در نظر گرفته می‌شود. در نتیجه اکثر اندیشه‌ها و تصمیم‌های اقتصادی، صرف مقوله‌ها و اندازه‌گیری‌های حسابداری می‌شود و حسابداران بسیار خیره و کاردان اغلب از استادان نیمه‌وقت دانشگاه‌ها هستند. بنابراین اندیشه‌های علمی و نظری، تاثیر به‌سزایی بر رویه‌های اجرایی دارد. حسابداران هلندی هم‌چنین به نظرات و دیدگاه‌های خارجی نظر دارند، هلندی‌ها خود از طرفداران نخستین استانداردهای بین‌المللی برای حسابداری و گزارشگری مالی هستند و به بیانیه‌های کمیته‌ی بین‌المللی استانداردهای حسابداری توجه اساسی نشان می‌دهند و در تدوین رویه‌های قابل قبول، سهم مهمی دارند. هلند هم‌چنین مرکز فعالیت چندین شرکت چند ملیتی بزرگ در دنیا،

از جمله فیلیپس، رویال هلند/شل و یونی‌لور<sup>۱</sup> است. این شرکت‌ها از دهه‌ی ۱۹۵۰ در فهرست شرکت‌های بین‌المللی ثبت شده‌اند و تحت تاثیر حسابداری خارجی (به‌ویژه انگلستان و ایالات متحده) هستند. این شرکت‌های چند ملیتی بر گزارشگری مالی دیگر شرکت‌های هلندی تاثیر می‌گذارند. به هر جهت تاثیر بازار بورس آمستردام در کم‌ترین حد ممکن است زیرا این بازار، محلی مناسب برای تامین سرمایه‌ی شرکت‌ها به حساب نمی‌آید.

### مقررات و اجرای عملیات حسابداری

در هلند مقررات حسابداری تا ۱۹۷۰ یعنی زمانی که لایحه‌ی صورت‌های مالی سالانه وضع گردید، آزاد بود. این لایحه قسمتی از یک برنامه‌ی عظیم و گسترده پیرامون تغییرات در قانون شرکت‌ها در جهت تطابق با مقررات اتحادیه‌ی اروپا است.

از میان مواد عمده‌ی لایحه‌ی سال ۱۹۷۰ می‌توان به موارد ذیل اشاره کرد:

- ۱- صورت‌های مالی سالانه، باید نشانگر تصویر شفاف و منصفانه‌ای از وضعیت مالی و نتایج آن در یک سال باشد و تمام اقلام موجود در آن باید به‌طور مناسب طبقه‌بندی و توصیف گردند.
- ۲- صورت‌های مالی متناسب با رویه‌های منطقی تجاری ارائه می‌شود. (یعنی اصول حسابداری، قاعداً باید مورد قبول اتحادیه‌ی بازرگانی باشد).
- ۳- مبانی اظهار دارایی‌ها، بدهی‌ها و تعیین نتایج عملیات باید افشاء شود.

۴- ثبات رویه در ارائه‌ی صورت‌های مالی و اندازه‌گیری‌ها رعایت شود و هرگونه اثرات با اهمیت ناشی از تغییر در اصول حسابداری به نحو مطلوب افشاء شود.

۵- اطلاعات مالی مقایسه‌ای دوره‌ی قبل باید به نحو مطلوب در صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه افشاء شود.

لایحه‌ی ۱۹۷۰ به نوعی معرف حسابرسی اجباری است. این لایحه هم‌چنین همسو با پیشنهاد تشکیل گروه مطالعاتی سه جانبه‌ی حسابداری بود که بعدها در سال ۱۹۸۱ "شورای نظارت بر گزارشگری سالانه"<sup>۲</sup> جایگزین آن گردید و منجر به پیدایش "اتاق بازرگانی"<sup>۳</sup> شد. لایحه‌ی مذکور که در قانون مدنی ۱۹۷۵ درج گردید در سال ۱۹۸۳ به موجب منشور عمومی چهارم اتحادیه‌ی اروپا اصلاح گردید و بعدها نیز در سال ۱۹۸۸ براساس منشور عمومی هفتم اتحادیه‌ی اروپا مجدداً اصلاح شد. شورای نظارت بر گزارشگری سالانه، رهنمودهایی را در خصوص اصول پذیرفتنی (نه پذیرفته شده) در حسابداری منتشر می‌کند. این شورا از سه گروه مختلف تشکیل می‌گردد.

- ۱- تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی (کارفرمایان)
  - ۲- استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی (نمایندگان اتحادیه‌های بازرگانی و تحلیل‌گران مالی)
  - ۳- حسابرسان صورت‌های مالی (انجمن حسابداران رسمی هلند یا NIVRA)<sup>۴</sup>
- این شورا سازمانی خصوصی است که از

سوی اتحادیه‌ی بازرگانی و NIVRA تامین مالی می‌گردد.<sup>۵</sup> هر چند دستورالعمل‌های شورا از الزام قانونی برخوردار نیست ولی حساب‌برسان و اکثر شرکت‌های بزرگ از آنها پیروی می‌کنند.<sup>۶</sup> این رهنمودها در حوزه‌ی خودشان جامع هستند و تا حد امکان در برگیرنده‌ی استانداردهای بین‌المللی حسابداری می‌باشد. با وجود این، تنها قوانین نافذ حسابداری رسماً آن قوانینی است که در مواد گزارشگری مالی و حسابداری قانون مدنی هلند تشریح شده باشد.

در هلند اتاق بازرگانی شرکت‌ها مرجعی تخصصی و منحصر به فرد در اجرای شرایط و الزامات حسابداری است که وابسته به دادگاه مالی آمستردام است. هر شخص یا طرف ذی‌نفع چنانچه احساس نماید که صورت‌های مالی شرکت‌ها منطبق با قانون مذکور نیست، می‌تواند به مقامات این اتاق شکایت کند. سهامداران، کارکنان، اتحادیه‌های بازرگانی و حتی تعقیب‌کنندگان و ناظران عمومی به استثناء حساب‌برسان مستقل ممکن است دادخواست‌های خود را تسلیم این اتاق کنند.

اتاق بازرگانی متشکل از سه قاضی و دو حسابدار خبره است، هیات منصفه‌ای وجود ندارد. احکام اتاق بازرگانی ممکن است به تغییر و اصلاح صورت‌های مالی یا جریمه‌های متعدد و مختلف بینجامد. اگر چه این احکام، فقط برای شرکت‌های مدعی یا متهم کاربرد دارد ولی در پاره‌ای اوقات به سایر شرکت‌ها نیز تعمیم‌پذیر است و ممکن است طرز عمل و روش‌های گزارشگری دیگر شرکت‌ها را متأثر کند. از زمان شروع به کار اتاق بازرگانی تا سال ۲۰۰۰ در حدود پنجاه شکایت بررسی شده و حکم مقتضی صادر گردیده است.

حسابرسی در هلند یک حرفه‌ی خود نظم است. بدنه‌ی اصلی آن انجمن حسابداران رسمی هلند NIVRA است که بیش از ۱۰۰۰۰ عضو دارد.<sup>۷</sup> این انجمن کاملاً در وضع استانداردهای حسابرسی، خود رای می‌باشد و مجموعه‌ی مقررات حرفه‌ای و محکم آن از شان قانونی برخوردار است.

تا ۱۹۹۳ فقط اعضای NIVRA می‌توانستند صورت‌های مالی را تایید نمایند ولی در این سال بر طبق منشور عمومی هشتم اتحادیه‌ی اروپا اصلاح شد.

دو نوع حسابرس در هلند فعالیت می‌کنند:

حسابداران رسمی<sup>۸</sup> RAها و حسابداران اجرایی<sup>۹</sup> یا AA.

تغییرات ۱۹۹۳ به حسابداران اجرایی اجازه می‌دهد تا چنانچه آموزش لازم و اضافی را طی کرده باشند، صورت‌های مالی را تایید نمایند. در طی زمان آموزش و تحصیل، مجموعه‌ی قوانین در ارتباط با حسابرسی، مسئولیت‌های حساب‌برسان و استقلال آنها در بین AAها و RAها یکسان‌سازی خواهد شد و یک مجموعه از قوانین انضباطی نیز به کار گرفته خواهد شد. به هرحال NIVRA کماکان برای ارتقای نقش حسابرسی و حسابداری در هلند می‌کوشد.

NIVRA درگیر مسائلی است که به امور حسابداری در هلند مربوط می‌شود. این انجمن در شورای نظارت برگزارشگری سالانه و نیز در کمیسیون‌های تجدید نظر مقررات حسابداری در مجموعه‌ی قوانین مدنی شرکت می‌کنند. اعضای NIVRA، اتاق بازرگانی، دانشکده‌های حسابداری دانشگاه‌های هلندی، کارگروه استانداردهای بین‌المللی حسابداری، کارگروه‌های اتحادیه اروپا، سازمان همکاری‌های توسعه‌ی اقتصادی، سازمان ملل و فدراسیون بین‌المللی حسابداران رادر خدمت خود دارند.

#### گزارشگری مالی

کیفیت گزارشگری مالی هلندی عموماً از سطح مطلوب برخوردار است. صورت‌های مالی رسمی باید به زبان هلندی تهیه گردد ولی زبان‌های انگلیسی، فرانسه و آلمانی نیز پذیرفته است. صورت‌های مالی عبارت‌اند از: ۱- ترازنامه، ۲- صورت سود و زیان، ۳- یادداشت‌ها، ۴- گزارش مدیران، ۵- سایر اطلاعات مقرر.

انتشار صورت جریان‌های نقدی الزامی نیست ولی در رهنمودهای شورا توصیه شده است و اکثر شرکت‌های هلندی آن را تهیه می‌کنند. یادداشت‌ها باید اصول حسابداری به کار رفته در ارزش‌گذاری و تعیین نتایج عملیات و دلایل مربوط به تغییرات حسابداری را توصیف کنند. گزارش مدیران، تحلیلی از وضعیت مالی در تاریخ ترازنامه و عملکرد سال مالی مربوط به دست می‌دهد. این گزارش هم‌چنین حاوی اطلاعاتی در خصوص عملکرد مورد انتظار در سال مالی آینده و نیز رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه است. سایر اطلاعات مقرر شامل گزارش حسابرس و تخصیص سود سال مورد نظر است.

گزارش‌های مالی سالانه‌ی شرکت‌های مادر باید هم جداگانه و هم تلفیقی ارائه گردد. اصول حسابداری برای هر دو نوع صورت‌های مالی مشابه است. گروه شرکت‌های مشمول تلفیق، متشکل از شرکت‌هایی است که به عنوان یک واحد اقتصادی و تحت کنترل مشترک باشند. براساس منشورهای عمومی اتحادیه‌ی اروپا، نیازها و الزامات گزارشگری مناسب با اندازه‌ی شرکت‌ها متفاوت است. شرکت‌های کوچک از الزامات حسابرسی و صورت‌های مالی تلفیقی معاف‌اند و می‌توانند یک ترازنامه و صورت سود و زیان خلاصه منتشر کنند، شرکت‌های کوچک، متوسط و بزرگ در مجموعه‌ی قوانین مدنی تعریف شده‌اند.

#### اندازه‌گیری‌های حسابداری

در هلند اگر چه اتحاد منافع در حسابداری ترکیب شرکت‌ها در شرایط محدود مجاز است ولی از این روش به ندرت استفاده می‌شود. بنابراین استفاده از روش خرید یک رویه‌ی عمومی به حساب می‌آید. سرقفلی عبارت است از مابه‌التفاوت بهای خرید با ارزش منصفانه‌ی دارایی‌ها و بدهی‌های تحصیل شده. سرقفلی را می‌توان به سه طرق به حساب گرفت: ۱- در سال تحصیلی هزینه کرد، ۲- در سال تحصیلی از اندوخته‌ها یا حقوق صاحبان سهام کسر کرد، یا ۳- به عنوان یک دارایی نامشهود تلقی کرد و در طول عمر مفید مورد انتظار مستهلک کرد (اگر دوره‌ی استهلاك متجاوز از ۵ سال باشد باید دلایل مربوط به افزایش عمر مفید سرقفلی افشاء شود).

با وجود این، اکثر شرکت‌ها سرقفلی را از اندوخته‌ها کسر می‌کنند. استفاده از روش ویژه در زمانی که سرمایه‌گذار نفوذ موثر بر سیاست‌های مالی و تجاری سرمایه‌پذیر داشته باشد الزامی است. توصیه و پیشنهاد شورا در خصوص تسعیر ارزش‌های خارجی منطبق با استاندارد حسابداری بین‌المللی ۲۱ است. ترازنامه‌ی شرکت‌های خارجی که مستقل از شرکت اصلی هستند با نرخ تاریخ ترازنامه ترجمه می‌شود، در حالی که صورت سود و زیان با نرخ میانگین یا نرخ پایان سال، تفاوت تسعیر ارز به حقوق سهامداران (مالک‌ان) منظور می‌شود. روش موقت برای آن دسته از شرکت‌های خارجی استفاده می‌شود که مستقل از شرکت اصلی



نیستند و تفاوت تسعیر ارز به حساب سود و زیان منظور می‌گردد.

مشهودترین دلیل برای انعطاف‌پذیری هلندی‌ها در اندازه‌گیری‌های حسابداری، استفاده از ارزش‌های جاری برای دارایی‌های مشهود، مانند موجودی انبار و دارایی‌های استهلاک‌پذیر، است. وقتی ارزش‌های جاری برای این دارایی‌ها به کار می‌رود مبالغ منظور شده در حساب سود و زیان، بهای تمام شده‌ی کالای فروش رفته و استهلاک، همگی به ارزش‌های جاری بیان می‌شوند. ارزش جاری می‌تواند ارزش جایگزین، یا خالص ارزش بازیافتی باشد. انتظار می‌رود حسابداری ارزش جاری به‌طور پیوسته کاربرد داشته باشد. تجدید ارزیابی تدریجی عموماً مجاز نیست. مازاد تجدید ارزیابی به صورت اندوخته‌ی تجدید ارزیابی در حقوق سهامداران نگهداری می‌شود. شرکت‌هایی که از ارزش‌های جاری استفاده می‌کنند باید در یادداشت‌ها اطلاعات اضافی را در خصوص بهای تاریخی ارائه نمایند. بهای تاریخی نیز پذیرفته است. به‌رغم آن که استفاده از حسابداری ارزش جاری در هلند مجاز است فقط معدودی از شرکت‌ها واقعاً از آن بهره می‌گیرند. شرکت چند ملیتی فیلیپس به عنوان برجسته‌ترین مثال، به‌کارگیری حسابداری ارزش جاری را از ۱۹۵۱ آغاز کرد. ولی در ۱۹۹۲ به جهت حفظ مصالح بین‌المللی از بُعد مقایسه‌ای حسابداری ارزش جاری را کنار گذاشت، باوجود ارزش‌های جاری در نظام حسابداری هلندی در شرکت‌هایی که از بهای تاریخی برای ترازنامه و صورت سود و زیان بهره می‌برند دارای جایگاهی است و انتظار می‌رود تا اطلاعات ارزش‌های جاری به‌صورت مکمل در یادداشت‌های صورت‌های مالی انشاء شود.

در صورتی که از بهای تاریخی برای موجودی‌های جنسی استفاده می‌شود، قاعده‌ی اقل‌بها یا ارزش بازار از طریق اعمال LIFO, FIFO, میانگین موزون یا حتی روش موجودی پایه به کار گرفته می‌شود. هزینه‌ی تحقیق و توسعه فقط وقتی که میزان مبلغ قابل بازیافت به‌طور قطع قابل برآورد باشد، سرمایه‌ای است و به دوره‌های بعد انتقال می‌یابد. اگر چه قوانین عملی به‌طور قابل توجهی کلی‌تر و عمومی‌ترند ولی اجاره‌ها، رویدادهای احتمالی و هزینه‌های بازنشستگی عموماً همانند انگلستان و ایالات متحده اندازه‌گیری می‌شود.

مالیات بردآمد معوق بر مبنای مفهوم تخصیص جامع (ذخیره‌ی کامل) شناسایی می‌شود و طبق روش بدهی اندازه‌گیری و ثبت می‌شود. حسابداری ارزش جاری از نظر مالیاتی پذیرفتنی نیست. بنابراین وقتی از ارزش‌های جاری برای گزارشگری مالی استفاده می‌شود، تفاوت‌های دائمی نسبت به تفاوت‌های زمان‌بندی شده افزایش می‌یابد. از آنجا که شرکت‌های هلندی از انعطاف‌پذیری در به‌کارگیری قوانین اندازه‌گیری برخوردارند، آدمی گمان خواهد کرد که فرصت‌ها و زمینه‌های کسب سود هموار و بی‌دردس وجود دارد. علاوه بر این، اقلام معینی را می‌توان به جای انعکاس در صورت سود و زیان مستقیماً به اندوخته‌ها در حقوق سهامداران منظور کرد. این اقلام عبارتند از:

- زیان ناشی از بلایا یا حوادث غیرمترقبه که پیش‌بینی آنها ناممکن است یا از آنها میسر نیست.
- زیان‌های ناشی از مسائل ملی (کلان جامعه) یا سلب مالکیت‌های مشابه
- تبعات ناشی از تجدید ساختار مالی همان‌گونه که قبلاً توضیح داده شد اندوخته‌ها را می‌توان برای حذف مستقیم سرفعلی به کاربرد. هم چنین هرگونه تغییر در اصول حسابداری مستقیماً در بخش حقوق سهامداران انعکاس می‌یابد.

پی‌نوشت

- ۱- شرکت‌های رویال هلند/شل (Royal Dutch/shell) و یونی لور (Vnilever) ملیت انگلیسی - هلندی دارند.
- 2- Council on Annual Reporting
- 3- Enterprise Chamber
- 4- Netherlands Institute of Register Accountants (NIVRA)
- ۵- بورس اوراق بهادار آمستردام و نمایندگان سهامداران هیچ کدام در شورا عضویت ندارند.
- ۶- با این وجود حساب‌برسان می‌توانند در صورت عدم رعایت رهنمودهای این شورا توسط شرکت‌ها، اظهارنظر مردود اعلام کنند، هر چند که صورت‌های مالی تصویری درست و منصفانه را تداعی می‌کند.
- ۷- آدرس اینترنتی NIVR عبارت از [www.accountnat.nl/nivra](http://www.accountnat.nl/nivra) می‌باشد.
- 8- Register Accountants
- 9- Administrative Accountants

# آموزش کاهش سود . سه ماه پیش‌بینی . کاراختی هادام العمر

سیستم اخبار و حسابداری اخبار آرک

شرکت آرک

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



## مبانی نظری گزارشگری تجاری الکترونیکی

نمایشگر ۲- ابعاد گزارشگری الکترونیکی

زیاد	ADOBE ACROBAT	XML/XSL
عینیت	HTML	XML
کم	EDGAR SGML	
	کم	زیاد

سازمان‌ها باید روش‌هایی را اتخاذ نمایند تا ناظر و پاسخگری نقض امنیت یا تلاش‌های در حال انجام جهت نقض، با توجه به ریسک آن‌ها باشند. ماهیت ارتباطات سریع اطلاعات و امکان ایجاد خسارت فوری آن‌ها عکس‌العمل سریع سازمان را طلب می‌کند.

موارد قابل توجه در این زمینه عبارت‌اند از: - ویژگی آنی و اجتناب‌ناپذیری معاملات تجاری.

- حجم اطلاعاتی که از سیستم‌های اطلاعاتی پیچیده و مرتبط به هم ایجاد می‌شود.

- ابزارهای خودکار جهت پشتیبانی از نظارت سریع.

- اقدامات ضروری در قبال نقض امنیت با توجه به سطوح مناسب تصمیم‌گیری.

عوامل اجتماعی: اخلاق باید از طریق احترام به حقوق و منافع دیگران تقویت شود اطلاعات و امنیت اطلاعات باید به نحوی تهیه و مورد استفاده قرار گیرد که به حقوق و منافع دیگران احترام گذاشته شود. و سطح امنیت باید با استفاده و جریان اطلاعات، که نشانه جامعه‌ی دموکراتیک است، مطابقت داشته باشد.

مواردی که باید مورد توجه قرار گیرند عبارت‌اند از:

- استفاده یا افشای داده‌ها و اطلاعات دریافتی از دیگران به صورت اخلاقی.

- گزارش مطلوب داده‌ها و اطلاعات برای استفاده کنندگان.

- حفاظت از داده‌ها و اطلاعات حساسی که دیگر مورد استفاده قرار نمی‌گیرند.

## مشکلات فنی گزارشگری الکترونیکی

ارائه‌ی اطلاعات حسابداری به شکلی که قابل استفاده باشد مستلزم انتخاب یکی از گزینه‌های نمایش محتوا یا جزئیات ارقام است. سرفصل‌های صورت‌های مالی در رهنمودهای حسابداری و نیز قوانین مربوطه ذکر شده است، این اطلاعات

امنیتی یک‌نواخت.

- بررسی سیستم‌های مرتبط به منظور اطمینان از سازگاری سطوح امنیت با یکدیگر.

- ریسک مربوط به اشخاص ثالثی که فرایند تجاری سازمان به آن‌ها وابسته است. ارزیابی مجدد: امنیت باید به صورت دوره‌ای ارزیابی شود.

امنیت سیستم‌های اطلاعاتی هرچند وقت یک بار باید مجدداً ارزیابی شود چون سیستم‌های اطلاعاتی با گذشت زمان تغییر می‌کنند مواردی که باید مورد توجه قرار گیرند عبارت‌اند از:

- افزایش وابستگی به سیستم‌های اطلاعاتی مستلزم توسعه‌ی طرح‌های تجاری است.

- تغییرات در سیستم‌های اطلاعاتی و زیرساخت‌های آن‌ها.

- تهدیدات جدید نسبت به سیستم‌های اطلاعاتی، به کارگیری روش‌های حفاظتی بهتر را ایجاب می‌کند.

- پیدایش فناوری‌های جدید امنیتی موجب به کارگیری حفاظت‌های با صرفه‌تر نسبت به قبل شده است.

- تمرکز تجاری متفاوت، ساختار سازمانی یا قانون‌گذاری، تغییر در سطح موجود امنیت را ضروری می‌سازد.

به موقع بودن روش‌های امنیتی باید برای نظارت و پاسخ‌گویی سریع ایجاد شود.

- حفاظت‌هایی که موجب ایجاد نقطه‌ی بهینه بین آسیب‌های ناشی از نقض امنیت و هزینه حفاظت مربوطه می‌شود.

- تا جایی که مناسب باشد منافع به کارگیری حداقل حفاظت‌های امنیتی به عنوان گزینه دارای صرفه اقتصادی جهت تطابق هزینه‌ها و مخاطرات مربوطه مورد توجه قرار گیرد.

## یکپارچگی

امنیت باید یکپارچه و هماهنگ باشد. فعالیت‌ها، عملکرد و روش‌های امنیت اطلاعات باید با یکدیگر و با سایر فعالیت‌ها، عملکرد و روش‌های سازمان و نیز اشخاص ثالثی که فرایند تجاری سازمان به آن‌ها وابسته است، یکپارچه و هماهنگ باشد تا یک سیستم وابسته‌ی امنیتی ایجاد شود. لذا لازم است تمام سطوح چرخه اطلاعاتی شامل جمع‌آوری، ثبت، پردازش، ذخیره، مشارکت، انتقال، بازیابی و حذف تحت پوشش قرار گیرد.

مواردی که باید مورد توجه قرار گیرند عبارت‌اند از:

- مدیریت و سیاست‌های امنیتی قسمتی از مدیریت کلی یک سازمان است.

- هماهنگی سیستم‌های امنیتی با سیستم‌های اطلاعاتی یا حداقل هماهنگی با فرایند امنیت جهت ایجاد چهارچوب

گزینه‌های زیادی را برای انتخاب روش‌هایی که می‌تواند داده‌ها را تحت این چهارچوب ارائه نمود، در اختیار ما قرار می‌دهد. اگرچه گزارش‌های مالی سالانه به صورت سطحی نظر کنیم، می‌توانیم روش‌های گزارشگری متفاوتی را جهت ارائه‌ی اطلاعات حسابداری ببینیم ارائه‌ی داده‌ها به صورت چاپی با توجه به ثبات آن‌ها به چند روش خاص محدود می‌شود، در حالی که وقتی داده‌های حسابداری به صورت الکترونیکی منتشر شود، امکان ارائه داده‌های قابل استفاده به طور قابل ملاحظه‌ای افزایش می‌یابد.

نمودار شماره ۲ دامنه‌ی گزارشگری الکترونیکی داده‌های حسابداری را به شکل ثابت نشان می‌دهد. انتهای دامنه فایل‌های ACROBAT READER قرار دارد.

نمایش داده‌های حسابداری به صورت فوق، همانند نگارش چاپی داده‌ها است. مزیت اصلی به کارگیری این فناوری آن است که انتشار داده‌های مالی مانند روش چاپی قابل کنترل است. در حالی که استفاده از این فناوری انتشار الکترونیکی داده‌های مالی را میسر می‌کند ولی در زمینه‌ی قابلیت استفاده از داده‌ها جهت تحلیل بعدی تفاوت چندانی با روش سنتی ندارد. گزارشگری در HTML برای استفاده کنندگان ارزش بیشتری دارد زیرا اطلاعات را می‌توان شاخص‌گذاری کرد و با سرعت بیشتری بازبازی نمود. اما HTML به موتورهای جستجوگر امکان تعیین جداگانه‌ی عناصر گزارشگری را نمی‌دهد. هم چنین شکل گزارشگری شرکت‌ها یک نواخت نیست بعضی از صورت‌های مالی تهیه شده در HTML قابل کپی در صفحات گسترده جهت تحلیل بیش تر است ولی عموماً این کار استفاده‌ی چندانی ندارد.

در سیستم EDGAR<sup>۳</sup> پیشرفت جدیدی در افزایش قابلیت استفاده‌ی داده‌های حسابداری ایجاد شده است. در این سیستم جهت محدود کردن داده‌های حسابداری توسط شرکت‌ها چهارچوبی

تعیین شده است. این چهارچوب باید برای تمام اطلاعات ارسال شده برای EDGAR رعایت شود. مزیت اصلی این چهارچوب در گزارشگری افزایش قابلیت استفاده از داده‌ها برای تحلیل الکترونیکی است. ساختار و ارتباط داده‌ها از چهارچوب گرامری استخراج می‌شود. این کار ورود داده‌ها و استفاده مجدد آن‌ها را تسهیل می‌کند. عیب این روش از دست دادن کنترل عینی بر اطلاعات حسابداری است. این عیب وقتی آشکار می‌شود که بخواهیم به گزارش‌های EDGAR در حالی که عینیت (در مقایسه با نگارش چاپی اطلاعات) ندارند، دست یابیم. گرچه این مسئله با تجدید نظر در سیستم EDGAR در حال رفع شدن است، ولی محدودیت اصلی در همین سیستم فعلی نهفته است. هر استاندارد که برای بهبود گزارشگری تدوین می‌شود باید مسئله‌ی نمایش عینی و معنایی<sup>۴</sup> را مورد توجه قرار دهد. ارتباط بین نمایش عینی و معنایی در نمودار شماره ۲ نشان داده شده است.

نسل جدید زبان برنامه‌نویسی داده‌ها مانند XML و XSL<sup>۵</sup> مشکلات فوق را حل نمودند. XML و XSL ساختاری را ایجاد نموده که در آن نمایش عینی و معنایی فدای هم دیگر نشوند.

جستجو و کشف منابع مشکل فنی دیگر که برای یافتن وب وجود دارد فرایند کشف منابع است. در گزارش‌های چاپی روش انتشار موجود برای ارائه‌ی اطلاعات مالی به استفاده کنندگان موفق بوده است. استفاده کنندگان شامل سهامداران عمده‌ی شرکت‌ها و سایر اشخاص ذی‌نفع هستند ولی محدودیت اصلی این روش تاخیر در جریان اطلاعات از تولید تا ارسال آن به استفاده کنندگان است. اطلاعات مالی کلیدی ماه‌ها طول می‌کشد تا در اختیار عموم قرار گیرد، در حالی که ارزش ضمنی خود را برای بسیاری از استفاده کنندگان از دست می‌دهد. وجود داده‌های مالی فراوان در وب

آموزش تخصصی . سه ماه پشتیبانی . کارآختی مادام العمر

تخصصی حسابداری مالی آرک

ARK

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (به هم‌عاص)  
دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶  
۲۲۵۳۹۷۱ - ۲۲۵۰۱۸۳

مسئله‌ی فیلتر کردن اطلاعات را ایجاد نموده است. در حقیقت کشف اطلاعات به‌هنگام برای تصمیم‌گیری از طریق انتشار الکترونیکی آن‌ها تسهیل نشده است بلکه موجب تغییر مهارت‌های لازم برای استفاده‌کنندگان جهت دسترسی به اطلاعات به‌هنگام شده است. این مهارت‌ها شامل شناخت فناوری، وب و ابزار لازم جهت دسترسی به داده‌ها است البته مهارت‌های قبلی مانند ارتباط با تهیه‌کنندگان و تحلیل داده‌ها نیز لازم است.

به احتمال زیاد در آینده نزدیک شاهد پیشرفت‌های بیشتری در زمینه‌ی فناوری فیلتر کردن اطلاعات جهت فرایند تصمیم‌گیری خواهیم بود. چون ابزارهایی مانند نرم‌افزارهای هوشمند این مشکل را حل خواهند کرد.

کشف منابع، به فرایند یافتن اطلاعات گزارشگری تجاری در وب، و شناسایی مشخصه‌ها به فرایند تعیین اطلاعات مالی/ غیرمالی و کمی/کیفی در صفحات وب گفته می‌شود. برای این که اطلاعات گزارشگری تجاری در وب برای مشتریان با ارزش باشد، باید محل آن مشخص گردد. اگر مشتریان اطلاعات نتوانند سریعاً اطلاعات دلخواه را بیابند، انتشار گزارش‌های تجاری گسترده مزیتی نخواهد داشت. اما علی‌رغم افزایش اطلاعات در وب موتورهای جستجوگر عمومی هم پای آن پیشرفت نکرده‌اند. فناوری که در حال حاضر توسط شرکت‌ها جهت انتشار اطلاعات تجاری به‌کار گرفته می‌شود اطلاعات عینی قابل قبولی ارائه نمی‌کند. برای مثال کاربر نمی‌تواند از موتورهای جستجوگر بخواهد پایگاه رسمی آخرین گزارش سالانه‌ی شرکت‌های ایبتل یا مایکروسافت را پیدا کند. البته این بدین معنی نیست که موتور جستجوگر نمی‌تواند وب‌گاه مورد نظر را پیدا کند، بلکه هزاران وب‌گاه را فهرست می‌کند و کاربر باید به صورت دستی وب‌گاه موردنظر را بیابد.

شناسایی مشخصه‌ها، به فرایند تعیین ارزش داده‌ها وقتی که صفحه مورد نظر پیدا شد، گفته می‌شود. یعنی این که یک کاربر یا

نرم‌افزار هوشمند با تقریب صد درصد دقت یک قلم خاص را مانند فروش کل یا سود هر سهم یا اطلاعات کلی مانند گزارش هیئت مدیره، پیدا کند.

کشف صحیح منابع به متادیتای<sup>۶</sup> (فرا داده‌ها) خوب بستگی دارد اما در حال حاضر متادیتای خوب در دسترس نیست، چون مستلزم به‌کارگیری فهرست‌نگاران بسیار ماهر است. کاربرد متادیتای موجود در HTML آسان و ارزان هست ولی خیلی قوی نیست.

پردازش اطلاعات

اطلاعات مالی الکترونیکی که برای مدیریت تهیه می‌شود به‌سوی خودکار شدن پردازش اطلاعات سوق پیدا کرده است. این انقلاب داخلی بر روش ارائه‌ی داده‌های مالی برای پردازش بیرون سازمانی تاثیر گذاشته است، اما پیشرفت آن آهسته‌تر از استفاده‌های داخلی است.

هم‌اکنون حسابرسی گزارش‌های سالانه روی نگارش الکترونیکی داده‌های مالی انجام می‌شود و تا پایان حسابرسی به‌صورت چاپی منعکس نمی‌شود، ولی استفاده‌کنندگان برای دریافت مستقیم داده‌های الکترونیکی از شرکت‌ها باید مدت زمان طولانی منتظر بمانند، لذا برای دریافت سریع داده‌ها باید به واسطه‌های اطلاعاتی که داده‌ها را از منابع مختلف کسب می‌کنند، تکیه نمایند.

این فاصله زمانی در پردازش داخلی با پردازش بیرون سازمانی اشتباهاتی را ایجاد می‌کند و موجب تاخیر در فرایند انتشار داده‌ها می‌شود، لذا امکان دسترسی به داده‌ها در سطوح مختلف پردازش منجر به کاهش اشتباهات و در اختیار بودن سریع داده‌ها جهت پردازش بیرون سازمانی است. برای مثال وب‌گاه شرکت مایکروسافت را می‌توان نام برد. در این پایگاه اطلاعات مربوط به سرمایه‌گذاران جهت پیاده‌سازی ارائه شده است و برای پردازش بیش‌تر توسط کامپیوتر مناسب است.

دسترسی به داده‌های مستقیم، همان‌طور

که برای مدیران شرکت‌ها امکان‌پذیر است برای مشتریان داده‌های مالی نیز ضروری است. اما به‌دلیل امنیت داده‌ها و مزایای رقابتی آن‌ها، در حال حاضر گزارشگری به روش فوق مشکل‌ساز است. استفاده از پایگاه داده‌ها به‌صورت مشارکتی در مواردی که دلائل تجاری کافی برای دسترسی افراد خارج از سازمان وجود دارد، تا حدودی این مشکل را حل می‌کند.

مشکلات حسابداری

محدودیت اصلی گسترش انتشار داده‌های مالی به‌صورت الکترونیکی، توافق جهانی محدود بر اصطلاحات حسابداری و روش‌های تولید اعداد حسابداری است با توجه به تفاوت عمده‌ی کشورها در زمینه‌ی روش‌های تولید داده‌های مالی این وضعیت برای گزارشگری الکترونیکی نیز مشکل ایجاد خواهد کرد.

مزایا و معایب گزارشگری الکترونیکی  
مزیت‌های عمده گزارشگری الکترونیکی عبارت‌اند از:

(۱) گزارشگری الکترونیکی ویژگی مربوط بودن اطلاعات حسابداری را افزایش می‌دهد.

(۲) گزارشگری الکترونیکی هزینه‌ی انتشار اطلاعات را کاهش می‌دهد. اگر تصمیم‌گیرندگان از طریق سایت اینترنت اطلاعات مالی را دریافت نمایند شرکت‌ها در هزینه‌های چاپ و توزیع گزارش‌های سالانه‌ی میان‌دوره‌ای صرفه‌جویی خواهند کرد.

(۳) گزارشگری الکترونیکی وسیله‌ای است که شرکت می‌تواند با مشتریان اطلاعات خاص ارتباط برقرار کنند. گزارشگری سنتی به‌گروهی که اطلاعات را درخواست می‌نمایند یا ارائه‌ی اطلاعات به آن‌ها ضروری است، محدود می‌شود. اما وقتی شرکت گزارش‌های مالی را در سایت خود ارائه می‌کند، اطلاعات به یک کالای عمومی تبدیل می‌شود. چون دسترسی نامحدود جهانی دارد و شرکت‌ها از این طریق مشتریان اطلاعات تجاری را گسترش می‌دهند.

# سیستم دبیرخانه، پایگاه آرک

## آموزش نامحدود . سه ماه پشتیبانی . کاراقتی مادام العمر

ARK

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (پارس) (ش.م)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

دستکاری توسط استفاده کنندگان. معایب عمده‌ی گزارشگری الکترونیکی عبارتند از:

۱. افزایش احتمال از بین رفتن داده‌ها توسط ویروس‌ها و هکرها<sup>۱</sup> (رخنه گران).
۲. فقدان مقررات و نظارت بر میزان قابلیت اتکای اطلاعات در اینترنت.
۳. مشکل تعیین اعتبار گزارش‌های غیرقانونی.
۴. مقایسه‌ناپذیری اطلاعات در اینترنت به دلیل فقدان مقررات در زمینه‌ی گزارش اطلاعات
۵. عدم دسترسی عموم به ابزار و فناوری لازم جهت تهیه و استفاده از گزارشگری الکترونیکی مانند رایانه، اتصال به اینترنت و برنامه‌نویسان مجرب.

پی‌نوشت

1- M.M. Gottlieb (1996) "Electronic transaction: Their impact on financial reporting", International Advances in Economic Research 2(2), pp.146-150

2- cyber space

3- electronic data gathering and retrieval

4- semantic

5- extensibel standard language

6- metadata

7- web browser

8- هکرها و وبگاه‌های اینترنت hackers

منبع اصلی انگلیسی

1- Ashbaugh, H., k.Johnstone, and T. Warfield (1999). "Corporate Reporting on the Internet." Accounting Horizons, 13(3):241-257.

منابع فارسی

۲- دکتر حساس یگانه "تاثیر گزارش حسابرسان مستقل بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان" رساله دکتری حسابداری (PH.D)، دانشگاه علامه طباطبائی ۱۳۷۸

۳- هیات تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی، "مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران"، اسفند ۱۳۷۶. ■

۴) چون مفید بودن اطلاعات به شرایط محیطی استفاده‌کنندگان بستگی دارد، گزارشگری الکترونیکی موجب تسهیل انتشار اطلاعات مالی با ابزار اینترنت شده است، زیرا بازایی و تحلیل اطلاعات توسط تصمیم‌گیرندگان را آسان نموده است. ابزار اینترنت شامل مرورگرها<sup>۷</sup>، ارتباط برتر، و دستگاه‌های انتقال داده‌ها است. مرورگرها به مشتریان اجازه می‌دهند اطلاعاتی را که قبلاً می‌بایست با مطالعه‌ی متون طولانی به دست آورند یا اطلاعاتی را که به دلیل ماهیت تجمعی اطلاعات در صورت‌های مالی منعکس نمی‌شوند، جستجو نمایند. ارتباط برتر امکان متراکم نمودن قسمت‌های مختلف گزارش‌های سالانه و نیز ارتباط آن به یادداشت‌های پیوست و سایر اطلاعات را فراهم می‌نماید. علاوه بر این گزارشگری الکترونیکی سازوکار پیاده‌سازی اطلاعات را جهت تحلیل شخصی امکان‌پذیر می‌کند.

۵) گزارشگری الکترونیکی از طریق انتشار اطلاعات تکمیلی افشای مالی بیشتری را فراهم نموده است. برای مثال وقتی شرکت‌ها چرخه‌ی تولید محصول را کاهش می‌دهند، یا از ابزار مالی پیچیده جهت مدیریت ریسک استفاده می‌کنند، مشتریان، اطلاعات به‌هنگام‌تری را می‌خواهند و گزارشگری سنتی این اطلاعات را به مشتریان خاص مانند تحلیلگران ارائه می‌کند. سایر مشتریان باید جهت دستیابی به اطلاعات به‌هنگام هزینه‌ی زیادی را متحمل شوند، با استفاده از گزارشگری الکترونیکی شرکت‌ها می‌توانند از طریق ایجاد دسترسی عموم به اطلاعات به‌هنگام این هزینه‌ها را کاهش دهند.

- ۶) امکان ذخیره‌سازی داده‌های زیاد
- ۷) انتقال داده‌ها در محدوده‌ی وسیع (جهانی)
- ۸) امکان به‌هنگام رسانی سریع اطلاعات
- ۹) امکان ارائه‌ی اطلاعات قابل

## تاریخ حرفه‌ی حسابرسی مستقل ایران

(نویسنده این تاریخچه موسسه‌ی خبره را در سال ۱۳۴۹ تاسیس و بعداً مرحوم عزیزالله اعلی‌ان و چهار نفر دیگر از فارغ‌التحصیلان هم دوره‌ای خود را به‌عنوان شریک وارد موسسه‌ی مزبور نمود و به حسابرسی صورت‌های مالی و مالیاتی مشغول گرداند). هم‌زمان با ایجاد موسسه‌ی مزبور، موسسه‌ی حسابرسی رازدار توسط بهروز وقتی دیگر فارغ‌التحصیل ایرانی تاسیس شد و بعداً موسسات دیگری مانند موسسه‌ی حسابرسی پارس (با مشارکت مرحوم اسماعیل عرفانی و هوشنگ قزوینی) موسسه‌ی حسابرسی امین (با مشارکت احمد فاطمی و منوچهر ملکیان) و شعب موسسات حسابرسی معتبری از جمله ویننی مری (با مشارکت نصرالله مسختار)، پرایس واترهاوس و ... فعال گردیدند و در سال‌های بعد موسساتی توسط فارغ‌التحصیلان ایرانی و خارجی تاسیس و به ارائه‌ی خدمات حرفه‌ای پرداختند.

به‌موازات انتخاب حسابداران رسمی و ایجاد موسسات حسابرسی و ارائه‌ی خدمات حرفه‌ای، رشته‌ی حسابداری به‌عنوان یک رشته‌ی مورد نیاز جامعه در دانشگاه تهران و سایر مدارس عالی کشور ایجاد و توسط استادانی چون دکتر عزیز نبوی، دکتر اکبری و دکتر وثوق و ... تدریس گردید. ناگفته نماند که دکتر عزیز نبوی که فارغ‌التحصیل حسابداری از کشور آمریکا بود، در سال‌های اول دهه‌ی ۱۳۴۰ اقدام به تاسیس موسسه‌ی عالی حسابداری نمود و با درایت و مدیریت فوق‌العاده‌ی خود موفق گردید تا موسسه‌ی مزبور را ظرف چند سال به یک واحد بزرگ آموزشی در رشته‌های حسابداری، حسابرسی و حسابداری صنعتی تبدیل نماید. با توجه به این که هیچ‌گونه شرط سنی برای ورود به موسسه‌ی مذکور وجود نداشت لذا در طول عمر موسسه تعداد قابل توجهی از مدیران و کارکنان بخش‌های مختلف دولتی و نیز جوانان مستعد و علاقمند به تحصیل، به این موسسه روی آوردند پس از فارغ‌التحصیلی، تصدی تعدادی از پست‌های بزرگ و کوچک مالی را در بخش‌های دولتی

و خصوصی به‌دست گرفتند.

موسسه‌ی عالی حسابداری که توسط استادان فارغ‌التحصیل خارج و داخل یاری می‌گردید تا سال ۱۳۵۳ فعالیت داشت و در آن زمان بنا به دلایلی که ذکر آن در این تاریخچه ضروری به‌نظر نمی‌رسد متوقف و تا سال ۱۳۵۵ کلاً برچیده شد.

مهم‌ترین منابع درسی در آموزشگاه عالی حسابداری شرکت ملی نفت ایران، موسسه‌ی عالی حسابداری، دانشکده‌ی علوم اداری دانشگاه تهران و همچنین مدارس عالی دیگری که به‌تدریج ایجاد گردیدند و رشته‌ی حسابداری را به‌عنوان یکی از رشته‌های مهم درسی در برنامه‌ی کار خود قرار دادند نظیر مدرسه‌ی عالی دختران، مدارس عالی بازرگانی در تهران و رشت، مدرسه‌ی عالی بیمه و ... کتاب‌های با ارزش اصول حسابداری شامل ۵ جلد و حسابداری صنعتی تالیف مرحوم سجادی‌نژاد، کتاب حسابداری مدیریت و کتاب حسابرسی تالیف مرحوم اسماعیل عرفانی بود که مدت‌ها به‌عنوان مهم‌ترین منابع آموزشی مورد استفاده اهالی حرفه و به‌خصوص دانشجویان رشته حسابداری قرار داشت. البته کتب دیگری در رشته‌های حسابداری، حسابداری صنعتی و حسابرسی توسط افراد دیگری در سال‌های بعد تالیف گردید که از آن جمله می‌توان از کتاب اصول حسابداری دکتر عزیز نبوی نام برد که جلد اول آن سال‌ها در موسسه‌ی عالی حسابداری و بعضی دیگر از مدارس عالی تدریس می‌شد.

همان‌طور که اشاره شد، با انتخاب حسابداران رسمی و ارائه‌ی خدمات حرفه‌ای از طرف آنها، موضوع تاسیس کانون حسابداران رسمی که در قانون مالیات‌های مستقیم به آن تاکید شده بود مورد بحث قرار گرفت و به‌موازات آن فارغ‌التحصیلان انستیتوی حسابداران خبره‌ی انگلستان که تعداد آنها در ایران افزایش یافته بود تحت راهنمایی و هدایت مهدی سمیعی که قبلاً ریاست بانک مرکزی ایران و سازمان برنامه را عهده‌دار بود و هم چنین فعالیت‌های قابل توجهی پرویز نبوی

و شاهرخ بهنام و تعداد دیگری از حسابداران خبره‌ی فارغ‌التحصیل از انگلستان، موضوع تاسیس انجمن حسابداران خبره در ایران و جایگزینی آن به‌جای کانون حسابداران رسمی، افکار اعضاء حرفه را به خود مشغول داشت، از آنجا که بعضی از فارغ‌التحصیلان جوان خارج از کشور به‌تازگی به کشور بازگشته بودند به علت عدم شناخت کافی نسبت به وضعیت حرفه و اعضای آن در ایران، مصرانه در جهت انحصار حرفه‌ی حسابداری و امتیازات حرفه‌ای آن برای فارغ‌التحصیلان خارج از کشور بودند و این مساله نارضایتی و اعتراض فارغ‌التحصیلان داخل کشور را که در آن زمان اکثریت قریب باتفاق آنها فارغ‌التحصیل آموزشگاه عالی حسابداری شرکت ملی نفت و دارای دانشنامه فوق لیسانس حسابداری و نیز سوابق قابل قبول کاری در قسمت‌های امور مالی سازمان‌ها و موسسات عمومی و خصوصی بودند در برداشت و دامنه‌ی این اعتراضات به‌سطوح تصمیم‌گیرنده در امور حرفه کشانیده شده بود، لذا از طرف وزیر وقت دارایی اقدام به دعوت یکی از حسابداران بسا سابقه (C.P.A.) از ایالات متحده‌ی آمریکا گردید که نامبرده با عزمیت به ایران و بررسی قوانین، موقعیت حرفه در ایران، افراد شاغل در حرفه و نیز آینده‌ی آن در کشور یا مراجعه به موسسات حسابرسی آن روز ایران، به‌طور جداگانه جلساتی را با فارغ‌التحصیلان خارجی و داخلی تشکیل و مسائل حرفه‌ای را مورد بررسی قرار داد.

نتیجه‌ی بررسی‌های مشاور امریکایی، توصیه و تاکید به تاسیس کانون حسابداران رسمی گردید که پس از انجام تشریفات قانونی، کانون مزبور در سال ۱۳۵۱ تاسیس و حسابداران رسمی منتخب در زمان تاسیس به‌عنوان اعضای موسس کانون انتخاب گردیدند. ریاست کانون را از زمان تاسیس مرحوم ابوالقاسم خردجو که در آن زمان مدیریت بانک توسعه صنعتی را به‌عهده داشت به‌دست گرفت و بسا توجه به درایت،



# آموزش کامپیوتر . سه ماه پیشیبانی . کاراخری مادام العمر

## سیستم پرسنلی و حقوق دستمزد آرک



شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهام خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

(شرکای موسسه‌ی حسابرسی رازدان) و صادق بهشتی‌زاده (شریک موسسه‌ی حسابرسی ایران).

متعاقب جلسه‌ی فوق، جلسه‌ی اعضای موسس انجمن با حضور فارغ‌التحصیلان خارج از کشور و ۶ نفر فارغ‌التحصیل داخل به شرح فوق در محل سازمان مدیریت صنعتی تشکیل گردید، در جلسه‌ی مزبور چون در ابتدای جلسه یکی، دوفرد از فارغ‌التحصیلان جوان و کم تجربه‌ی خارج از کشور مسائل نامربوطی را به فارغ‌التحصیلان داخل نسبت دادند، ابتدا آقای صادق بهشتی‌زاده به عنوان اعتراض جلسه را ترک و متعاقب آن آقای بهروز وقتی نیز مبادرت به ترک جلسه نمودند.

از آنجا که مهدی سمیعی (رئیس جلسه) و مرحوم سجادی‌نژاد اقدام به شماتت دو فرد کم تجربه نمودند و نسبت به فارغ‌التحصیلان داخل ابراز اعتماد و احترام نمودند، لذا چهار نفر باقی‌مانده در جلسه با بحث و استدلال، اعضای موسس را متقاعد نمودند که افراد واجد شرایط دیگری از بین فارغ‌التحصیلان داخل انتخاب و به لیست اعضای موسس انجمن اضافه گردد، انتخاب این افراد که با پافشاری نگارنده و سایر دوستان صورت گرفت تعداد اعضای موسس فارغ‌التحصیل داخل را به ۱۳ نفر افزایش داد که در کل تعداد اعضای موسس انجمن به ۳۴ نفر فارغ‌التحصیلان داخل و خارج بالغ گردید. و بعداً با ثبت انجمن و رسمیت قانونی آن، اولین شورای عالی انجمن انتخاب شد مهدی سمیعی به عنوان رئیس شورای عالی انتخاب گردید و تا سال آخر قبل از انقلاب در این سمت باقی ماند، از طرف دیگر همان‌طور که قبلاً اشاره گردید کانون حسابداران رسمی نیز با اندک فاصله‌ی زمانی، به صورت قانونی و با مشارکت تمامی حسابداران رسمی تشکیل گردیده بود و مرحوم ابوالقاسم خردجو ریاست هیات مدیره‌ی کانون را عهده‌دار بود. وی نیز تا سال آخر قبل از انقلاب همواره ریاست مدیره‌ی کانون را به عهده داشت. به این ترتیب با موجودیت ۲ هسته‌ی مرکزی یکی نشأت گرفته از قانون مالیات‌های مستقیم و دیگری ایجاد شده

تجربیات ارزنده و شناخت کافی نسبت به مسائل مالی و حرفه‌ای، با اقتدار کامل کانون حسابداران رسمی را با همکاری موثر ضیاءالدین شهیدی و سایر اعضای فعال کانون اداره و از اعتبار ویژه‌ی برخوردار نمود.

تاسیس کانون حسابداران رسمی، فعالیت تعداد قابل ملاحظه‌ای از فارغ‌التحصیلان خارج را که شرایط عضویت در کانون را احراز نکرده بودند در جهت تاسیس یک انجمن حرفه‌ای تشدید نمود که چون افراد ذی‌صلاح و بی‌نظیری مانند مهدی سمیعی و مرحوم سجادی‌نژاد که از قبل به دنبال تاسیس انجمن حسابداران خبره در ایران بودند با شناخت کامل از اوضاع و احوال حرفه در ایران و به ویژه نظرات ابراز شده مشاور آمریکایی وزیر دارایی، با همکاری پرویز نبوی و شاهرخ بهنام که موقعیت حرفه را به خوبی می‌شناختند، فارغ‌التحصیلان خارج از کشور را متقاعد به تاسیس انجمن با مشارکت تعداد معدودی از فارغ‌التحصیلان داخل نمودند. در این زمان بود که پرویز نبوی به اتفاق شاهرخ بهنام از نویسنده‌ی این تاریخچه دعوت نمودند تا در جلسه‌ای که در دفتر کار مهدی سمیعی (در محل کاخ نخست‌وزیری) تشکیل می‌شد شرکت کند و ضمن بحث و تبادل نظر در انتخاب تعدادی از اعضای فارغ‌التحصیل داخل برای مشارکت در تاسیس انجمن اقدام و اظهار نظر نمایم.

نتیجه مذاکرات جلسه‌ی مذکور که با حسن نیت و واقع‌بینی مهدی سمیعی و نیز همکاری‌های ارزنده پرویز نبوی و شاهرخ بهنام مواجه گردید حاکی از تأیید پیشنهاد نگارنده مبنی بر انتخاب پنج نفر دیگر از فارغ‌التحصیلان داخل که سمت حسابدار رسمی را نیز دارا و در حرفه شاغل بودند به عنوان اولین گروه فارغ‌التحصیلان داخل همراه با فارغ‌التحصیلان خارج به عنوان اعضای موسس انجمن گردید شش نفر فارغ‌التحصیل داخل که در آن جلسه به عنوان اعضای موسس انجمن انتخاب گردیدند عبارت بودند از: رضا میرآفتاب‌زاده - مرحوم عزیزاله اعلی‌مان و داود خمارلو (شرکای موسسه‌ی حسابرسی خبره) - بهروز وقتی و رسول محمدی سالک



توسط اعضای حرفه، عملاً حرفه‌ی حسابداری عمومی در ایران با تحولی شگرف وارد عرصه‌های مختلف اقتصادی گردید و در مدت زمانی کوتاه از اعتبار بالایی در جامعه برخوردار گردید به طوری که علاوه بر قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۴۵ (که نحوه‌ی انتخاب و ارائه خدمات حسابداران رسمی را پیش‌بینی و تصویب کرده بود) قانون اصلاح پاره‌ای از مواد قانون تجارت مصوب سال ۱۳۴۷ (در این قانون رسیدگی به صورت‌های مالی شرکت‌های سهامی عام و نیز تبدیل شرکت‌های سهام خاص به سهامی عام توسط حسابدار رسمی الزامی گردید.) قانون تاسیس بیمه‌ی مرکزی رسیدگی به حساب شرکت‌های بیمه‌ی داخلی و نیز رسیدگی به حساب‌های شعب و نمایندگی‌های شرکت‌های بیمه خارجی در ایران را توسط حسابدار رسمی اجباری نمود و فزون بر آن در قانون تاسیس بورس اوراق بهادار تهران، برای حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس انتخاب موسسات حسابداری معتمد بورس پیش‌بینی و الزامی شد و بالاخره در چند قانون دیگر که به تصویب رسید از جمله قانون تعاون، استفاده از خدمات حسابداران رسمی برای شرکت‌های تعاونی و ... به عنوان یک تکلیف قانونی پیش‌بینی گردید.

این تحول بزرگ موجب شد تا علاوه بر بخش خصوصی، سازمان‌های دولتی و عمومی نیز برای استفاده از خدمات حسابداران، به طور گسترده از خدمات موسسات حسابداری معتبر و حسابداران رسمی شاغل در حرفه استفاده نمایند.

پیشرفت و توسعه‌ی سریع حرفه‌ی حسابداری مستقل در ایران در طی مدت زمانی محدود که بین سال‌های ۱۳۵۲ تا ۱۳۵۷ اتفاق افتاد موجب شد تا موسسات حسابداری قابل قبولی توسط فارغ‌التحصیلان داخل و خارج ایرانی تشکیل شود و علاوه بر آن موسسات بزرگ بین‌المللی به ویژه ۸ موسسه‌ی بزرگ در صورتی که قبلاً در ایران دارای شعبه و نمایندگی بودند آنها را توسعه و تقویت

نمودند و اگر در گذشته شعبه یا نمایندگی در ایران نداشتند نسبت به تاسیس آن اقدام یا با موسسات معتبر ایرانی به نحوی همکاری و ارتباط حرفه‌ای برقرار نمایند.

نتایج مثبت و ارزنده‌ی این توسعه، دسترسی حسابداران را به آخرین استانداردها و توصیه‌های انجمن‌های معتبر بین‌المللی از جمله انستیتو حسابداران خبره‌ی انگلستان و ولز - انجمن حسابداران رسمی آمریکا و ... به نحو شایسته‌ای فراهم نمود و حتی تبادل کارآموزان - انجام خدمات حرفه‌ای مشترک و ... موسسات حسابداری ایران را قادر نمود تا نسبت به تربیت و کارآموزی حرفه‌ای حسابداران و حسابداران اقدام و با برنامه‌های نظارتی کنان حسابداران رسمی و انجمن حسابداران خبره‌ی ایران از یک طرف و ایجاد رشته‌های حسابداری و حسابداری در دانشکده‌ها و مدارس عالی دولتی و خصوصی، تعداد قابل توجهی حسابدار و حسابرس واجد شرایط تربیت و در اختیار جامعه قرار گیرند.

البسته اشتباهات تعداد قلیلی از حسابداران رسمی و حسابداران مستقل، اشکالاتی را در ارائه و انجام خدمات حرفه‌ای پدید آورد که در مقایسه با سایر کشورها قابل اغماض و کم اهمیت به نظر می‌رسید. به عنوان مثال، با این که، در اثر اشتباهات و قصور بعضی از موسسات بزرگ حسابداری، در سال‌های اخیر تعداد ۸ موسسه‌ی بزرگ (Big Eight) به ۷ موسسه بزرگ (Big Seven) - ۶ موسسه‌ی بزرگ (Big Six) و ... کاهش یافت و در حال حاضر به ۲ موسسه بزرگ (Big Two) تقلیل یافته است، در ضرورت استفاده از خدمات حرفه‌ای حسابداران رسمی و موسسات حسابداری خللی به وجود نیامد و کماکان حسابداران و حسابداران و موسسات حسابداری در خدمت جامعه آمریکا می‌باشند و در سایر کشورها نظیر انگلستان، کانادا، هلند، استرالیا، هندوستان و ... نیز حسابداران و حسابداران و موسسات حسابداری از ارزش و اعتبار بالایی برخوردارند و به خدمات حرفه‌ای خود با رعایت استانداردها و ضوابط و

اصول حرفه‌ای ادامه می‌دهند. به‌رحال پیشرفت و توسعه‌ی حرفه‌ی حسابداری عمومی و حسابرسی مستقل در ایران در طی چند سال آخر قبل از انقلاب تا حدی بود که هر حسابرس ایرانی که در اجلاس‌های فنی یا سالیانه‌ی موسسات معتبر بین‌المللی شرکت می‌نمود، در ارزیابی موقعیت حرفه‌ی حسابرسی و نیز وضعیت حسابداران رسمی و حسابداران مستقل در ایران و مقایسه‌ی آن با کشورهای بسیار پیشرفته‌ی اروپایی و آمریکایی، موقعیت حرفه در ایران را از جهت حمایت‌های قانونی مبنی بر الزام شرکت‌ها و سازمان‌های عمومی و خصوصی به استفاده از خدمات حسابداران رسمی و حسابداران مستقل، وجود موسسات حسابداری معتبر داخلی و شعب و نمایندگی‌های موسسات معتبر خارجی و ارتباط نزدیک و مفید اعضای حرفه با موسسات خارجی و انجمن‌های بین‌المللی و نیز مقبولیت حسابداران در جامعه‌ی اقتصادی و مالی ایران، به وضوح احساس می‌کرد و به خود می‌بالید. به طوری که در این ارزیابی‌ها و مقایسه‌ها، حرفه‌ی حسابداری عمومی و حسابرسی مستقل در ایران به‌طور آشکار و با فاصله‌ی بسیار زیادی از کشورهای نظیر آلمان - فرانسه - ایتالیا - ژاپن و ... پیشرفته‌تر و مورد قبول‌تر بود. علی‌رغم پیشرفت سریع حرفه در ایران و الزام سازمان‌ها و ارگان‌های دولتی و بخش خصوصی در استفاده از خدمات حسابداران رسمی و موسسات حسابداری که در قوانین و مقررات مختلفی نظیر، قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵، قانون اصلاح قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷، قانون تاسیس بیمه‌ی مرکزی ایران، قانون تاسیس بورس اوراق بهادار تهران، قانون تعاون، و آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌ها و مصوبات سازمان‌ها و ارگان‌های مختلف دولتی و عمومی. و نیز ظرفیت بالا و کارآمد حرفه که دارای تعداد قابل توجهی حسابدار و حسابرس کارآزموده و واجد صلاحیت بود، متأسفانه تعداد قلیلی از حسابداران شاغل در سازمان‌های دولتی با همکاری تعداد اندکی از حسابداران و حسابداران شاغل در

مؤسسات حسابرسی که در گذشته از موقعیت حرفه‌ای قابل قبولی برخوردار نبودند در سال‌های اول و دوم پس از انقلاب اسلامی ایران، با توجه به خلاء به وجود آمده در حرفه‌ی حسابداری (نظیر سایر حرفه‌ها از جمله پزشکی، وکالت و ...) با تشکیل انجمن‌ها و تشکل‌های جدید و نفوذ در نهادها و ارگان‌های انقلابی، بدون توجه به نیاز مبرم جامعه انقلابی ایران در استفاده از نیرو و خدمات حرفه‌ای حسابداران رسمی، حسابرسان مستقل و مؤسسات معتبر حسابرسی که دارای تجارب ارزنده، پرسنل ورزیده و کارآزموده و ... بودند، موفق شدند تا حذف فصل هفتم قانون مالیات‌های مستقیم که اختصاص به نحوه‌ی انتخاب حسابداران رسمی و نیز چگونگی استفاده از خدمات آنها داشت را در شورای انقلاب اسلامی به تصویب برسانند و به این ترتیب باعث انحلال کانون حسابداران رسمی و متعاقب آن انحلال مؤسسات حسابرسی و سردرگمی نیروهای پرتوان آنها گردیدند و عملاً مرگ زود هنگام حرفه حسابرسی مستقل را باعث گردیدند حرفه‌ای که در اوج جوانی و شکوفایی بسر می‌برد و می‌توانست با امکانات وسیع خود به انقلاب اسلامی کمک کند و متشاه خدمات ارزنده‌ای باشد.

گرچه در آن سال‌ها حرفه‌های مشابه دیگر نظیر پزشکی، وکالت و کارشناسی رسمی نیز دستخوش نوسانات شدید گردیدند لکن هیچ‌گاه گروه‌های تندرو یا اصلاح‌طلب و ... در صدد انحلال سازمان نظام پزشکی، کانون وکلای دادگستری، کانون کارشناسان رسمی دادگستری برنیامدند یا با مقاومت و انسجام اعضای نهادهای فوق، توفیقی در انحلال مراکز قانونی فوق به دست نیاوردند و فقط به تغییرات مثبتی در نحوه‌ی گزینش اعضاء و ... اکتفا کردند، لکن همان‌طور که اشاره شد در حرفه‌ی حسابرسی، به جای آن که اعضای نامطلوب حرفه کنار گذاشته شوند و اصلاحات مثبت و منطبق با شرایط پس از انقلاب اسلامی در کانون حسابداران رسمی اعمال گردد، افراد تندرو و ... تیشه را برداشتند و درخت تنومند و جوان حرفه


حسابرسی را از ریشه قطع نمودند. به عبارت دیگر، این افراد، جامعه‌ی اسلامی ایران را در استفاده از خدمات حرفه‌ی مستقل حسابرسی محروم ساختند و در حقیقت عملاً منکر حرفه‌ی حسابرسی مستقل و خدمات مفید آن در جامعه گردیدند. در حالی که با تصفیه‌ی احتمالی بعضی از اعضاء و تجدید نظر در نحوه‌ی گزینش اعضاء جدید و ایجاد ضوابط و استانداردهای منطبق با اهداف جمهوری اسلامی ایران، می‌توانستند با حفظ کانون حسابداران رسمی و بدون حذف فصل هفتم قانون مالیات‌های مستقیم، از خدمات حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان که مورد نیاز شدید جامعه اسلامی ایران بعد از وقوع انقلاب بوده و هست به نحو مطلوبی استفاده کنند.

به‌رحال اتفاق حادث شد، حرفه‌ی حسابرسی مستقل و مؤسسات حسابرسی از هم گسیخته گشت، کانون حسابداران رسمی عملاً به حالت انحلال درآمد، انجمن حسابداران خبره نیز متاثر از آثار نامطلوب پدید آمده در حرفه، حالت انفعالی به خود گرفت، و تلاش تعداد قلیلی از اعضاء قدیمی برای سروسامان دادن به وضعیت حرفه، به دلیل خلاء قانونی و نیز جو سنگین و تحمل‌ناپذیر حاکم بر حرفه به جایی نرسید. در حقیقت انجمن حسابداران خبره‌ی ایران نیز در آن سال‌ها علی‌رغم تلاش قابل ملاحظه‌ی تعدادی از اعضایش، دوره‌ی احتضار خود را آغاز و سپری می‌کرد.

اتفاق دیگری که کم‌تر از اتفاق قبلی در سرنوشت حرفه‌ی حسابرسی مستقل بی‌تاثیر نبود، تاسیس سازمان دولتی حسابرسی بود که ظاهراً برای حسابرسی و ارائه خدمات حرفه‌ای به سازمان‌ها و ارگان‌های دولتی به‌طور قانونی به وجود آمد، لکن به‌علت دولتی و عمومی شدن قریب ۸۵ درصد واحدهای تولیدی کشور که با اجرای قانون حفاظت از صنایع و همچنین مصادره‌ی واحدهای بزرگ صنعتی به‌وقوع پیوست، سازمان دولتی حسابرسی همراه با مؤسسات حسابرسی دیگر ارائه‌ی خدمات را برای همه‌ی سازمان‌ها، نهادها، شرکت‌ها به‌عهده گرفتند، و آن دسته از

آموزش محدود . سه ماه پشتیبانی . کاراقتی مادام العمر

سیستم فروش و حسابداری فروش آرک



شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (بهرجاس)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

مؤسسات حسابرسی خصوصی یا حسابرسیان قدیمی که به صورت نیمه فعال در حرفه باقی مانده بودند، به علت این که ۱۵ درصد واحدهای تولیدی باقی مانده یا واحدهای کوچک صنعتی بودند یا به سبب عدم الزام قانونی در مورد حسابرسی مالیاتی، توان یا رغبت برخورداری از خدمات حسابرسی را نداشتند با مشکلات بسیار زیادی برای ادامه‌ی حیات حرفه‌ای خود مواجه شدند.

گرچه سازمان دولتی حسابرسی که با بودجه‌ی کلان و سازمانی بزرگ و کادری وسیع (بیشتر از نظر کمی و نه کیفی) موجودیت یافته بود و خود را متولی بلامنازع حرفه‌ی حسابرسی مستقل در ایران می‌دانست لکن به‌جز مرکز تحقیقاتی و پژوهشی سازمان که در تعریف استانداردها و ضوابط حرفه‌ای با کوشش قابل توجهی افرادی چون علی‌مدد و ملک‌آرایی و ... موفقیت‌های مهمی به‌دست آورد، به سبب دولتی بودن سازمان، در انجام حسابرسی و خدمات حرفه‌ای به‌علت عدم استقلال و بی‌طرفی کامل هیچ‌گاه در جامعه از مقبولیت حرفه‌ای برخوردار نگردید. (اصل بی‌طرفی حسابرس باید توسط اشخاص ثالث و به‌طور کلی جامعه مورد قبول واقع شود).

به‌هرحال سازمان دولتی حسابرسی، که از حمایت بی‌دریغ قانون برخوردار بود و بیش از ۸۰ درصد از ۸۵ درصد جامعه‌ی اقتصادی و تولیدی کشور را تحت حسابرسی خود داشت با نفوذ در انجمن حسابداران خبره‌ی ایران برای چند سال متوالی، عملاً اداره‌ی انجمن را توسط تعدادی از کارکنان خود به‌دست گرفت و سایه‌ی سنگین دولتی خود را بر انجمن و اعضایش تحمیل نمود.

و این وضع با کمی نوسان برای مدت زیادی (حدود ۱۵ سال) به‌طول انجامید و تلاش‌های انفرادی و جمعی اعضای قدیمی حرفه و اعضای جدید و علاقمند به فعالیت در حرفه حسابرسی مستقل، متأسفانه به علت مخالفت‌های پی‌درپی تنی چند از مدیران و تصمیم‌گیرندگان وزارت امور اقتصادی و دارایی که از ابتدا، در تلاشی کردن حرفه و انحلال عملی‌کانون

حسابداران رسمی نقش اساسی داشتند و هم‌چنین مدیران سازمان دولتی حسابرسی که در صورت ایجاد کانون یا جامعه‌ی قانونی و به‌طور کلی مرکزیت قانونی حرفه، موقعیت خود را در خطر می‌دیدند، به‌جایی نمی‌رسید، تا این که با تغییرات اساسی در سیاست‌های اقتصادی دولت و به‌ویژه مطرح شدن بحث خصوصی سازی در جامعه‌ی اقتصادی کشور و اتخاذ تصمیمات مهمی از طرف هیات دولت و نیز مجلس شورای اسلامی در زمینه وضع قانون و آیین‌نامه‌های اجرایی خصوصی سازی و به‌دنبال آن برپایی گردهمایی‌های متعدد در ارتباط با موضوع خصوصی سازی از طرف مراکز و نهادهای دولتی و خصوصی و در نتیجه اظهارنظر کارشناسان و متخصصین مالی و اقتصادی و نیز درج مقالات با ارزش از طرف آنها در جراید و بحث و گفتگو در صدا و سیما و مجامع مختلف اقتصادی و مالی، دولت را به اندیشه و مطالعه در ایجاد حیاتی نو برای حرفه‌ی حسابرسی مستقل سوق داد و این طرز تفکر به‌طور اخص در وزارت امور اقتصادی و دارایی و به موازات آن در وزارت صنایع و سازمان برنامه و بودجه‌ی سابق و هم‌چنین نهادهایی نظیر اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران، انجمن مدیران صنایع و از همه مهم‌تر در نزد صاحبان اصلی حرفه یعنی اعضای انجمن حسابداران خبره‌ی ایران به‌طور عملی جنبه اجرایی به‌خود گرفت تا جایی که در تدوین لایحه‌ی جدید اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم که از چندسال پیش توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی در دست تهیه و تقدیم به هیات دولت بود، بحث استفاده از خدمات حسابدار رسمی برای تشخیص درآمد مشمول مالیات مودیان مالیاتی گنجانیده شد و برای این منظور قبلاً نیز قانون مربوط به ایجاد جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران تهیه و توسط هیات دولت به مجلس شورای اسلامی تقدیم و به تصویب رسید، و متعاقب آن (البته با گذشت چند سال از تاریخ تصویب قانون) آیین‌نامه‌ی مربوط که شامل سازمان، نحوه‌ی انتخاب، انواع خدمات قابل ارائه توسط حسابداران رسمی و نیز نحوه‌ی نظارت بر رفتار

حرفه‌ای بود توسط گروه‌های کاری که ترکیبی (البته غیرموزون) از مدیران ذی‌ربط وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان دولتی حسابرسی و تنی چند از اعضای انجمن حسابداران خبره تهیه و به تصویب مقامات ذی‌ربط رسید.

با این که قانون ایجاد جامعه‌ی حسابداران رسمی و نیز تصویب اساسنامه و آیین‌نامه‌های مربوط، گام بزرگ و پراهمیتی برای احیای حرفه‌ی حسابرسی مستقل بود و همه‌ی اعضای انجمن حسابداران خبره‌ی ایران و سایر افراد ذی‌نفع و علاقمند به استفاده از خدمات حرفه‌ای را خوشحال نمود، لکن به دلیل نفوذ بیش از حد سازمان دولتی حسابرسی و حمایت بی‌دریغ مقامات دولتی که اغلب آن‌ها از تصمیم‌گیرندگان اصلی برای سرنویشت حرفه هستند و در پست‌های حساس وزارت امور اقتصادی و دارایی قادر به اعمال سلایق شخصی خود در امور حرفه می‌باشند، ترکیب شورای عالی، هیات مدیره و حتی انتخاب مدیرعامل جامعه‌ی حسابداران رسمی، یا اعمال نظر سازمان دولتی حسابرسی و به‌نفع مدیران سازمان مزبور شکل گرفت و تأسف‌بارتر این که انتخاب اولین گروه حسابداران رسمی، با اعمال نظر اکثریت حاکم بر ارکان جامعه، بدون در نظر گرفتن ضوابط و استانداردهای حرفه‌ای صورت گرفت، به‌طوری که دارا بودن سوابق پست‌هایی شبیه ذی‌حسابی، مدیریت مالی در شرکت‌ها و سازمان‌های دولتی و نیز سابقه‌ی کار در سازمان دولتی حسابرسی به‌عنوان تنها ضابطه‌ی احراز عنوان حسابدار رسمی تلقی گردید و به این ترتیب اکثریت افراد انتخاب شده بدون داشتن سوابق کارآموزی قابل قبول در حرفه‌ی حسابرسی، و بدون آشنایی کامل به قانون و مقررات مالیاتی، بی‌آن که در آزمون‌های خاصی از قبیل قانون مالیات‌های مستقیم و مقررات مربوط به آن، حسابداری و حسابرسی، قانون تجارت و مقررات مربوط به آن و ... شرکت و توانایی‌های خود را به منصفی ظهور در آورند، صرفاً به دلیل دارا بودن عناوین نامبرده در بالا، عنوان حسابدار رسمی را

احراز نمودند که این موضوع می تواند عواقب ناخوشایندی را برای جامعه و به طور کلی حرفه‌ی حسابرسی مستقل در پی داشته باشد.

گفتنی است که برای عضویت در انجمن‌های معتبر حرفه‌ای مانند انستیتو C.P.A. آمریکا، انستیتو C.A. انگلستان و ولز، علاوه بر شرط مهم کارآموزی قابل قبول حرفه‌ای، گذراندن آزمون‌هایی چون قانون مالیات‌های مستقیم و ... از شروط اصلی عضویت اعضا در مجامع حرفه‌ای مزبور می‌باشد. مضافاً این که حسابداران رسمی عضو انجمن‌های مزبور، همگی به مجرد عضویت در انجمن، خود را صاحب صلاحیت در امر حسابرسی مالیاتی ندانسته و فقط آن دسته از اعضا که دارای سوابق حرفه‌ای قابل قبول در این زمینه می‌باشند عملاً به حسابرسی مالیاتی می‌پردازند در حالی که در کشور ما چون اکثر اعضا انتخاب شده در جامعه با آیین رفتار حرفه‌ای و اصولاً فرهنگ حرفه‌ی حسابرسی مستقل آشنا نبوده و در این مورد تحت تعلیم قرار نگرفته‌اند، به راحتی خود را واجد شرایط برای ارائه‌ی کلیه خدمات حرفه‌ای می‌دانند و به سادگی به استقبال ریسک‌های بزرگ حرفه‌ای می‌روند که امید است با تجدید نظر در نحوه‌ی انتخاب اعضای جدید و رعایت کامل اصول حرفه‌ای این نقصه در آینده برطرف گردد و نیز برای جبران اشتباهات گذشته، هر چه زودتر دوره‌های آموزش برای اعضای انتخاب شده مرحله‌ی اول تشکیل و در پایان هر دوره آزمون‌های قابل قبول برای آنان برگزار گردد و بدین ترتیب شرط انجام حسابرسی مالیاتی به گذراندن دوره‌های آموزشی و کسب موفقیت در آزمون‌های پایان دوره موکول شود. تا با اعمال این سیاست‌ها، جامعه‌ی نوپای حسابداران رسمی بتواند با گام‌های محکم در جهت اعتلای حرفه و تربیت و آموزش حسابداران و حسابرسان به نحو شایسته‌ای به پیش برود و اعضای فعلی جامعه و هم چنین داوطلبان عضویت در جامعه سعی در بالا بردن سطح اطلاعات خود و آشنایی کامل‌تر به اصول و استانداردهای حرفه‌ای بنمایند.

در پایان، اکنون که پس از فراز و نشیب‌های زیاد، خوشبختانه جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران به صورت قانونی تشکیل گردیده و دوره‌ی نوزادی خود را سپری می‌کند بر همه‌ی اهالی حرفه واجب است که در جهت تقویت و حمایت جامعه از هیچ‌گونه سعی و کوشش دریغ نمایند و در صورت مشاهده‌ی نقایص و اشکالاتی در عملکرد جامعه‌ی نوپای خود، با انتقادات سازنده و پیشنهادهای حرفه‌ای سعی در مرتفع نمودن نارسایی‌ها نمایند و تصمیم‌گیرندگان و دست‌اندرکاران چه در بخش دولتی چه در بخش خصوصی با برخوردی حرفه‌ای از نظرات مفید اعضا و افراد با تجربه استفاده کنند، و با کنار گذاردن سلیق شخصی یا منافع گروهی (سازمانی) با نگاه به آینده‌ی حرفه و فرزندان خود و جوانانی که در سال‌های آتی باید در محیط سالم حرفه‌ای رشد و نمو کنند و حرفه حسابرسی مستقل را تداوم بخشند تصمیمات صحیح و حرفه‌ای اتخاذ و به‌مورد اجرا گذارند. و آن تعداد اندک از افراد نیز که با توسل به سایر قوانین در صدد ایجاد سندیکا و اتحادیه و ... می‌باشند، کمی بیشتر خود را با اصول و استانداردهای حرفه‌ای و نقش جوامع و انجمن‌های حرفه‌ای در سرنوشت اعضا و حرفه‌ی مستقل حسابرسی آشنا نمایند و به این حقیقت انکارناپذیر وقوف یابند که حرفه‌هایی چون پزشکی، وکالت، حسابداری مستقل، کارشناسی و ... فقط و فقط از طریق تشکیل انجمن‌ها یا جوامع حرفه‌ای، قابل توسعه و تداوم هستند و سندیکا و اتحادیه و ... که تنها به روابط کار بین اعضا با نهادهای مربوط می‌پردازد به هیچ وجه نمی‌تواند پاسخ‌گوی نیازهای حرفه‌ای و برقراری ضوابط و استانداردهای لازم و به‌طور کلی سازمان، ارکان، اخلاق و رفتار حرفه‌ای، ضوابط و استانداردهای حرفه‌ای و ... باشد.

امید است که با عنایت به مطالب ذکر شده در این نوشتار کلیه افراد ذی‌ربط و ذی‌نفع هر یک به سهم خود در جهت اعتلای حرفه‌ی حسابرسی مستقل گام‌های موثر و عملی بردارند.

# سیستم اخبار . فروش . چک آرک

آموزش کاملاً محدود . سه ماه پشتیبانی . کارآفرینی مادام‌العمر

AIRK

شرکت آرک

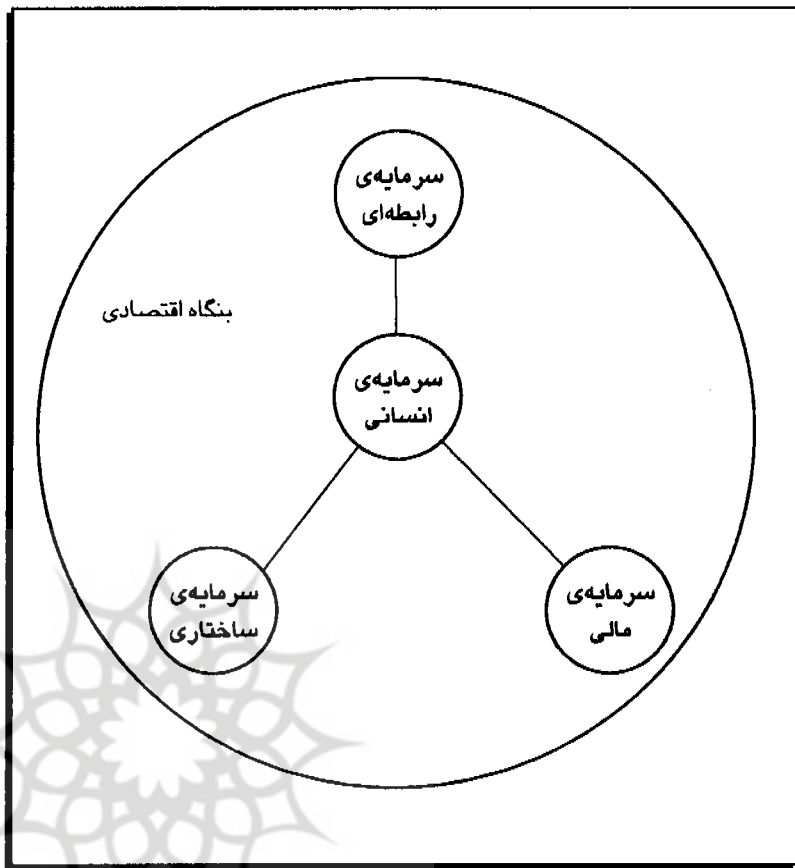
آفرینش رایانه کیهان (به‌سر‌حاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۳۹۷۱ - ۲۲۵۰۱۸۳

## نقش حسابداری مدیریت در انعکاس سرمایه فکری

پیکره ی ۲- رابطه ی سرمایه ی انسانی با دیگر سرمایه های بنگاه



سرمایه ی ساختاری سرمایه ی ساختاری شامل تمام دارایی های مشهود و نامشهود است. این موضوع در نگاه اول پرتناقض می نماید. اما وقتی به عنوان مبنای دانش در نظر گرفته شود، قابل درک است. سرمایه ی ساختاری، ارزشی مبتنی بر فکر است که وقتی کارکنان بنگاه را ترک می کنند در بنگاه باقی می ماند. سرمایه ی ساختاری شامل محتوای دارایی بر دانشی بنگاه و نیز سرمایه گذاری در دانش است که بنگاه در زیر بنای فیزیکی، فنی و فرهنگ تجاری انجام می دهد و این سرمایه گذاری از فعالیت های آن پشتیبانی می کند. سرمایه ی ساختاری از دو عنصر شبکه و مدیریت دانش<sup>۲۸</sup> تشکیل می شود.

شبکه

شبکه زیربنای مورد استفاده برای سهم شدن در دانش است. شبکه بخشی از سرمایه ی ساختاری است که دانش در آن ذخیره می شود تا کارکنان بنگاه از آن استفاده کنند.

مدیریت دانش

کیفیت اطلاعات و روشی که این اطلاعات ذخیره می شود باید مدیریت شود تا اطمینان به دست آید که امکان استفاده ی بهینه از دانش وجود دارد. مدیریت دانش، فرآیند منظم یافتن، گزینش، سازمان دهی، خلاصه کردن و ارائه ی اطلاعات به روشی است که درک کارکنان را در حوزه ی معین بهبود می بخشد. مدیریت دانش، منبع اصلی موفقیت عملیات و دست یابی به اهداف واحد تجاری است.

سرمایه ی فکری در نقطه ی مشتری

این سرمایه عبارت از روابط با افرادی است که بنگاه اقتصادی با آنها به کار تجاری می پردازد. این افراد معمولاً شامل مشتریان می باشند، اما می توانند عرضه کنندگان را نیز در برگیرند. سرمایه مرتبط با مشتری،

رهبری گاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی یک جامعه می تواند خود را هدایت کند و به رئیس نیاز ندارد، اما به رهبری نیاز دارد که هدف مشترک را تعیین کند بدون این که ضرورتی برای بیان چگونگی دست یابی به آن هدف باشد.

خطر

دانش در صورتی رشد می کند که خطر وجود داشته باشد. خطر حساب شده موجب نوآوری می شود. سعی در ایجاد چیزی جدید بیانگر وجود ابهام است، اعم از این که ماحصل موفقیت آمیز باشد یا به شکست منجر گردد و در نتیجه خطر وجود دارد. در صورت شکست، چنانچه جامعه از دانش به دست آمده استفاده کند، هنوز سود می برد زیرا این اشتباه را تکرار نمی کند.

عرضه کنندگان و حتی بین بنگاه و رقبا صورت می پذیرد.

دانش

برای ایجاد درآمد، سرمایه های انسانی، ساختاری، مالی و رابطه ای با هم ادغام می شوند. "دانش" لازمی این ادغام است. یک بنگاه اقتصادی نه تنها به افرادی با دانش کافی نیاز دارد بلکه نیازمند سرمایه گذاری در ایجاد دانش نیز است.

جامعه

جامعه گروهی از افراد است که به هم پیوسته اند. در یک جامعه، هر فرد در مقابل اعمال جامعه به عنوان یک کل مسوولیت دارد. بنگاه اقتصادی یک جامعه ی حرفه ای است که در دل آن جوامع کوچک تری وجود دارد.



سرمایه‌ی رابطه‌ای نیز نامیده می‌شود. بسوتیس<sup>۲۹</sup> (۲۰۰۰) عقیده دارد، سرمایه‌ی مرتبط با مشتری زیر مجموعه‌ی سرمایه‌ی رابطه‌ای است. به نظر او بنگاه‌ها دانشی دارند که در سراسر زنجیره‌ی ارزش آنها ریشه دوانده است. این زنجیره‌ی ارزش با عرضه‌کنندگان آغاز می‌شود. دانشی که در قالب اطلاعات بازاریابی و فروش، در رابطه با مشتریان، شکل می‌گیرد فقط یک قسمت از این زنجیره‌ی ارزش یکپارچه محسوب می‌شود. توجه به هر دو طرف زنجیره‌ی ارزش نیازمند مفهوم گسترده‌تری نسبت به آن چیزی است که در ابتدا، در نوشته‌ها پیشنهاد گردید. سرمایه‌ی رابطه‌ای، تعریف سرمایه‌ی مرتبط با مشتری را با در نظر گرفتن دو طرف زنجیره‌ی ارزش، بسط می‌دهد.

مبنای ارزشگذاری بنیادگرایان، سرمایه‌ی مالی است. سرمایه‌ی مالی طبقه‌ای جدای از دارایی‌های مشهود و نامشهود را تشکیل می‌دهد. بنگاه اقتصادی برای افزایش سرمایه‌ی مالی و سودآوری به عملیات پردازش دارایی‌های مشهود و نامشهود می‌پردازد. سرمایه‌ی مالی به شکل‌های مختلف از جمله گواهینامه‌های سهام، اسناد بدهی، اختیار خرید سهام و سایر ابزارهای مالی مانند وجه نقد دیده می‌شود. هر چند این شکل‌های سرمایه‌ی مالی هنوز مبنای ارزشگذاری بنگاه اقتصادی محسوب می‌شود، اما ترازنامه‌های سنتی دیگر تنها منبع اطلاعات برای تعیین ارزش واقعی یک بنگاه نمی‌باشد.

#### سرمایه‌ی اجتماعی

گوشال<sup>۳۰</sup> (۱۹۹۶) مفهوم سرمایه‌ی اجتماعی را تشریح کرد. او دانش موجود در شبکه‌ی اجتماعی یک بنگاه را فرای مشتریان و عرضه‌کنندگان در نظر گرفت. در حالی که مفاهیم سرمایه‌های انسانی و ساختاری به درون بنگاه تاکید دارد. پیدایش سرمایه‌های رابطه‌ای و اجتماعی به نظریه‌پردازان اجازه داد تا یک بافت محیطی مهم را نیز مورد توجه قرار دهند.

#### سرمایه‌ی مالی

بنگاه اقتصادی متشکل از دارایی‌های مشهود، نامشهود و سرمایه‌ی مالی است. دارایی‌های مشهود ماهیت عینی دارند، به آسانی کمی می‌شوند، جزء لاینفک ترازنامه هستند، به سادگی رونویسی می‌شوند و در اثر استفاده مستهلک می‌گردند.

دارایی‌های نامشهود ماهیت غیرعینی دارند، کمی کردن آنها مشکل است، از طریق حسابداری ردیابی نمی‌شوند، طی زمان ایجاد می‌گردند، نمی‌توان فوراً آنها را به دست آورد، خریداری کرد یا رونویسی نمود و در اثر استفاده‌ی هدفمند مستهلک می‌شوند.

#### اندازه‌گیری ارزش اقتصادی مشتریان در بنگاه‌های اقتصادی

یکی از ابعاد سرمایه‌ی فکری، سرمایه‌ی مرتبط با مشتری است. چنانچه بنگاه اقتصادی علاقه‌مند به حفظ مشتریان فعلی باشد و از طرف دیگر بخواهد مشتریان جدیدی هم جذب کند، باید برای آنها ارزش بیافریند. ایجاد ارزش برای مشتریان از طریق کیفیت محصول، کیفیت خدمات و قیمت‌های مسبتی بر ارزش که با هم سازگاری دارند و انتظارات مشتریان را برآورده می‌کنند، امکان‌پذیر است. مشتریان، جریان‌های نقدی عملیاتی ایجاد می‌کنند. این جریان‌های نقدی فراهم‌کننده‌ی ارزش اقتصادی برای بنگاه و منابعی برای نوآوری و برآوردن نیازهای سایر ذی‌نفعان (از قبیل سهامداران، عرضه‌کنندگان، کارمندان و جامعه) است.

بنابراین، تعجب‌آور نیست که بنگاه‌ها منابع قابل ملاحظه‌ای را صرف می‌کنند تا ارزش بیش‌تری برای مشتریان خلق کنند. در واقع، سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت باید مشتری مدار باشند تا بتوانند ارزش اقتصادی مشتریان بنگاه<sup>۳۱</sup> (EVCO) را در نظر بگیرند. در عصر دانش سیستم‌های

آموزش محدود . سه ماه پشتیبانی . کاراقتی مادام العمر

سیستم اخبار و حسابداری اخبار آرک

ARCA

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهام‌حصر)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

اطلاعاتی مدیریت سنتی که محصول مدار هستند نمی‌توانند پاسخگو باشند. در این عصر باید سیستم‌هایی طراحی گردد که در آن مشتری به عنوان هدف فرآیند اندازه‌گیری شناخته شود.

بر اساس نوشته‌های مربوط، دو رویکرد مجزا برای محاسبه‌ی ارزش اقتصادی مشتریان وجود دارد. اولین رویکرد که در این دوره مورد حمایت حسابداران مدیریت قرار گرفته است، تجزیه و تحلیل سودرسانی مشتری<sup>۳۲</sup> (CPA) نام دارد. این رویکرد شکلی از هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت<sup>۳۳</sup> است. رویکرد دوم، ارزشگذاری عمر مشتری<sup>۳۴</sup> (CLV) نامیده می‌شود و نوعی تجزیه و تحلیل جریان‌های نقدی تنزیل شده است. نوشته‌های بازاریابی طرفدار رویکرد دوم می‌باشند.

تجزیه و تحلیل سودرسانی مشتری مطالعات انجام شده در حسابداری مدیریت نشان می‌دهد که برخی از مشتریان ارزش اقتصادی بیشتری نسبت به دیگران ایجاد می‌کنند. یعنی برخی از مشتریان بیش از سایرین قابلیت سودرسانی دارند. در گذشته حسابداران مدیریت EVCO را بسیار تقریبی محاسبه می‌کردند. در این راستا، قابلیت سودرسانی مشتری با تخصیص مخارج عمومی و اداری به فروش تعیین می‌گردید. برای مثال، اگر یک مشتری خاص موجب ۳۰ درصد جمع درآمد فروش بود، ۳۰ درصد از مخارج عمومی و اداری به حاشیه‌ی سود ناخالص ایجاد شده توسط وی منتسب می‌شد. این تخصیص‌های متناسب به سطح واقعی منابع مورد استفاده‌ی مشتری (مخارج عمومی و اداری که مصرف می‌کند) حساس نیست. در حالی که در روش تجزیه و تحلیل سودرسانی مشتری (CPA) که در حال حاضر در نوشته‌های حسابداری مدیریت طرفدار است و از هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت استفاده می‌کند، تفاوت‌های سودرسانی مشتریان به تفاوت‌های مخارج عمومی و

اداری مصرف شده توسط آنها متناسب می‌شود. به طور خاص، CPA در جستجوی بهای تمام شده است و برای اندازه‌گیری دقیق‌تر EVCO فعالیت‌های مرتبط با مشتری مانند خرید، توزیع، حسابداری و مدیریت کالارادیابی می‌کند.

تجزیه و تحلیل سودرسانی مشتری (CPA) در دو مرحله ارزش اقتصادی مشتری بنگاه (EVCO) را اندازه‌گیری می‌کند: در مرحله‌ی اول مخارج به محصولات متناسب می‌شود. در نتیجه مشتریانی که محصولات پربها می‌خرند، متحمل مخارج بیشتری می‌شوند.

در مرحله‌ی دوم، مخارج محصولاتی که در فرآیند بازاریابی و فروش عرضه شده‌اند به مشتریان متناسب می‌شود. برای تعیین قابلیت سودرسانی مشتری، این بها با جریان درآمد ناشی از مشتری مقایسه می‌شود.

ارزشگذاری عمر مشتری (CLV)

مولفان نوشته‌های بازاریابی برای ارزیابی EVCO از روش ارزشگذاری عمر مشتری (CLV) استفاده می‌کنند. در این روش، ارزش فعلی خالص جریان‌های نقدی آینده اندازه‌گیری می‌شود و انتظار می‌رود که این جریان‌ها طی مدتی به دست آید که مشتری با بنگاه ارتباط دارد.

برای محاسبه‌ی CLV چهار مرحله دنبال می‌شود: اول، مشتریان مشخص می‌شوند، دوم، قابلیت سودرسانی فعلی آنها ارزیابی می‌شود، سوم، قابلیت سودرسانی فعلی برای تخمین جریان‌های نقدی آینده برآورد می‌گردد، و چهارم، این جریان‌های نقدی انتظاری براساس افق برنامه‌ریزی بنگاه برای دستیابی به خالص ارزش فعلی مشتریان تنزیل می‌گردد.

مشتریانی که خالص ارزش فعلی مثبت ایجاد می‌کنند، از نظر اقتصادی برای سازمان ارزشمندند.

نتیجه‌گیری

عصر جدید، عصر اطلاعات یا به بیان

دقیق‌تر عصر دانش است. در این عصر بنگاه‌های اقتصادی از طریق فرآیندهای ایجاد دانش، انتقال دانش و استفاده از دانش ارزش می‌آفرینند.

امروز، معیارهای سنتی حسابداری برای تعیین ارزش واقعی شرکت‌ها مناسب نیست و چنانچه نتوان دارایی‌های دانشی را شناسایی و اندازه‌گیری کرد، هرگز نمی‌توان به ارزش واقعی بنگاه دست یافت. در عصر دانش آنچه که بنگاه‌های اقتصادی را موفق می‌کند، "سرمایه‌ی فکری" است.

در این عصر، سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت باید مشتری مدار باشند تا ارزش اقتصادی مشتریان را در نظر بگیرند. برای محاسبه‌ی ارزش اقتصادی مشتریان بنگاه دو رویکرد پیشنهاد شده است. رویکرد اول که تجزیه و تحلیل قابلیت سودرسانی مشتری نام دارد، شکلی از هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت است و حسابداران مدیریت از آن طسرفداری می‌کنند. رویکرد دوم، ارزشگذاری عمر مشتری نامیده می‌شود و نوعی تجزیه و تحلیل جریان‌های نقدی تنزیل شده است. این رویکرد در نوشته‌های بازاریابی مورد حمایت قرار می‌گیرد.

پی‌نوشت

- 1- information technology
- 2- World Wide Web
- 3- Intellectual Capital
- 4- Lester Thurow
- 5- Skandia
- 6- Canadian Imperial Bank of Commerce
- 7- Michael Hough
- 8- intellectual property rights
- 9- intellectual assets
- 10- Reed
- 11- Wallman
- 12- Annie Brooking
- 13- Leif Edvinsson
- 14- David Klein & Lourance Prusak
- 15- Thomas Stewart
- 16- knowledge asset
- 17- information
- 18- data

آموزش فقه جدید . سه ماه پشتیبانی  
 کاراخی مادام العمر

تخصص حسابداری مالی آرک

آرک

شرکت آرک  
 آفرینش رایانه کیهان (سهام خاص)  
 دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶  
 ۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

Customer Can See, New York: The Free Press (1994).

10- Hilton, R.H., Managerial Accounting, 3rd ed., Boston: Irwin Mc Graw Hill, (1997).

11- Hough, Micheal, "Emerging New Technologies and Their Implications for the Intellectual Capital of Organisations," CIMA conference, (Sep.2001).

12- Howell, R.A., and S.R. Soucy, "Customer Profitability As Criticalas Product Profitability", Management Accounting, (October 1990).

13- Naumann, E., Creating the Path to Sustainable Customer Competitive Advantage Value, Idaho: Thomson Executive press, (1995).

14- Rappaport, A., Creating Shareholder Value: The New Standard for Business performance, New York: The Free press, (1986).

15- Reed, A., "Pound of Flesh", Financial Management, (May 2001), CIMA London.

16- Reichheld, F.F., The Loyalty Effect: The Hidden Force Behind Growth, profits and lasting value, Boston: Harvard Business school press, (1996).

17- Smith, M., and S.Dikolli, "Customer Profitability: An Activity-Based Costing Approach", Management Accounting, Vol.10, No.7, (1995).

18- Stewart, Thomas A., Intellectual Capital, New York: Double day Currency, (1997).

19- Thurow, Lester C., The Future of Capitalism, New York: William Morrow and Company, Inc. (1996). ■

19- human capital

20- structural capital

21- customer capital

22- relational Capital

23- social Capital

24- basic concept

25- sharing

26- knowledge

27- community

28- leadership

29- knowledge management

30- Bontis

31- Goshall

32- the economic value of customers to an organization (EVCO)

33- customer profitability analysis (CPA)

34- activity-based costing (ABC)

35- customer lifetime valuation (CLV)

منابع

1- Andon, P.J., Customer Valuation and the Role of Accounting in the Loyalty Context, unpublished honours thesis, University of New South Wales.

2- Bellis-Jones, R., "Customer Profitability Analysis", Management Accounting Research, (February 1989)

3- Bontis, Nick, W.Chua, and S.Richardson, "Intellectual Capital and the Nature of Business in Malaysia", Journal of Intellectual Capital, 1(1), (2000),

4- Brooking, Annie, Intellectual Capital, London: International Thomson Business Press, (1997)

5- Bryan, Lowell L., "Stocks Overvalued? Not in the New Economy", The Wall Street Journal, (Nov.3, 1997).

6- Cooper, R., and R.S.Kaplan, The Design of Cost Management Systems: Text, Cases, Readings, New Jersey: Prentice Hall, (1991)

7- Dudick, T.S., "Why SG&A always work?" Harvard Business Review, (January - February, 1987)

8- Edvinsson, Leif, and Michael S.Malone, Intellectual Capital, New York: Harper Collins, (1997)

9- Gale, B.T., Managing Customer Value: Creating Quality and Service that

### تسلیم

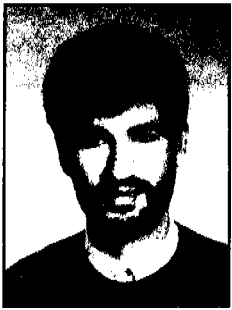
آقای محمدحسن زرین فکر عضو  
 انجمن دارفانی را وداع گفته‌اند.  
 مصیبت وارده را به بازماندگان  
 تسلیت گفته و برایشان صبر و  
 بردباری آرزو مندیم.

انجمن حسابداران خیره ایران



# اخبار انجمن

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



۳۱۶۰ - بهروز امیدعلی  
صندوق انصار



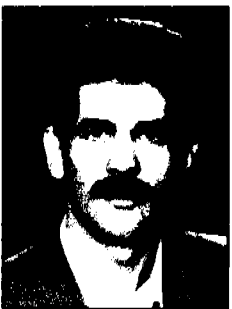
۳۱۵۹ - غلامرضا صیمی  
شرکت پارت شبکه سازان  
(PNW)  
موسسه حسابرسی و خدمات  
ایران مشهود



۳۱۵۸ - محمد مورفی گیلانی  
موسسه حسابرسی و خدمات  
ایران مشهود



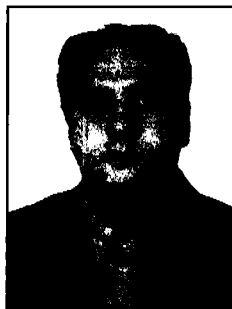
۳۱۵۷ - مصطفی نوروزی  
شرکت مهندسی و ساختمانی  
تهران جنوب



۳۱۶۴ - جواد حسنی  
شرکت آذر بنیاد



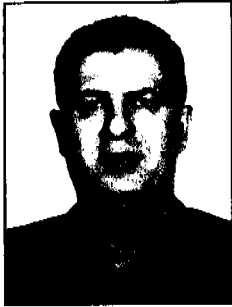
۳۱۶۳ - سعید باغبانی  
بروجنی  
موسسه حسابرسی و  
حسابداری باغبانی



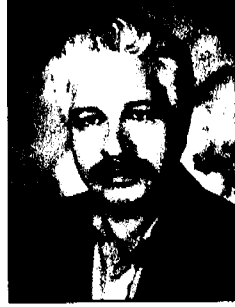
۳۱۶۲ - یوسف آذری مهر  
شرکت چرخشگر



۳۱۶۱ - عبدالحسن کاظمی  
ویسری  
شرکت شیمیایی نفت گستر



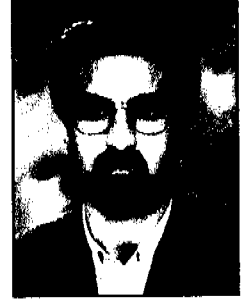
۳۱۶۸- مسعود آل آقا  
کارشناس رسمی دادگستری



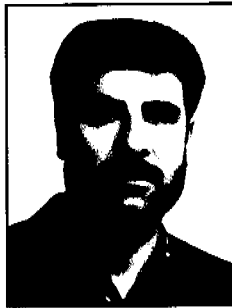
۳۱۶۷- هشمت‌اله اسکندری  
شرکت ملی صنایع  
پتروشیمی



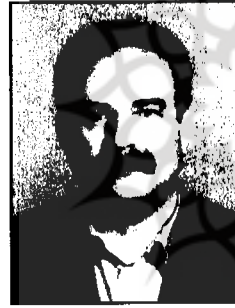
۳۱۶۶- ناصر عزتی  
شرکت ملی صنایع پتروشیمی



۳۱۶۵- داریوش محمودی  
شرکت گلدیس کاشی



۳۱۷۳- نادر جاوید  
شرکت مهندسین مشاور  
شیب‌راه



۳۱۷۱- آرمن موتافیان  
شرکت توسعه خدمات  
حمل و نقل بین‌المللی  
ایران



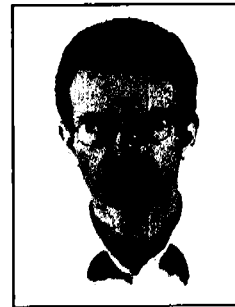
۳۱۷۰- غلامرضا میرزایی  
شرکت رنگینه‌های معدنی



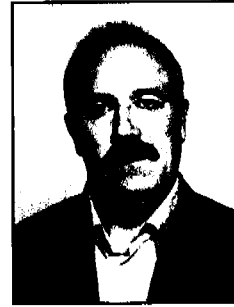
۳۱۶۹- محمدجواد الستی  
شرکت بازرگانی بین‌المللی  
هماورد



۳۱۷۷- محسن آمون  
موسسه خدمات مدیریت  
آمون و همکاران



۳۱۷۶- حمیدرضا نیازاده  
گنگرج  
شرکت خدمات مهندسی و  
فن آوری سایا (آیتسکو)

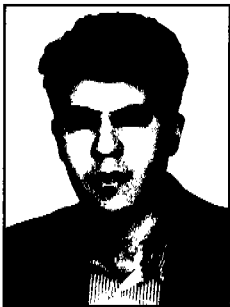


۳۱۷۵- کریم تهم  
شرکت طراحی مهندسی و  
ساخت تجهیزات و ابزارآلات  
سایا



۳۱۷۴- علی بهروزی  
شرکت مهندسی نرم‌افزار  
رایورز

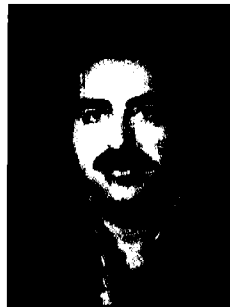




۳۱۸۱- محمد رضا حبیبی  
موسسه حسابرسی اصول پایه  
فراگیر



۳۱۸۰- ایوب رستمی  
سلطان احمدی  
شرکت صنایع مس شهید باهنر



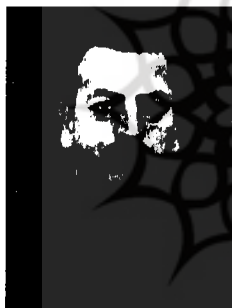
۳۱۷۹- احمد خجسته قاسمی  
شرکت گسترش ارتباطات  
تامین



۳۱۷۸- فیروز افشار  
قاسملو  
شرکت تعاونی مسکن امید



۳۱۸۵- مهدی نظیفی  
شرکت بازرگانی دولتی ایران



۳۱۸۴- سید حسن حسین زاده  
شرکت ملی گاز ایران



۳۱۸۳- جمال الدین صفار  
شرکت مخابرات خراسان -  
حسابرسی داخلی



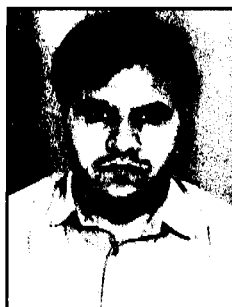
۳۱۸۲- رویا نیکزاده  
شرکت پرکیش



۳۱۸۹- اکبر هدایتی نیا  
شرکت توزیع نیروی برق  
آذربایجان شرقی



۳۱۸۸- رحیم رفیعی  
شرکت مخابرات استان تهران



۳۱۸۷- محمد صدیق امیری  
دانشگاه آزاد اسلامی واحد  
سنندج (عضو هیات علمی)



۳۱۸۶- فریبا رحیم زاده مجرد

# حسابداران مستقل

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

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۴۶	هوشنگ خستونی	۸۹۷۴۹۲۸	حسابرسی و خدمات مدیریت سخن حق
۴۷	اصغر خرمن‌دیزی	۷۱۳۳۵۲	حسابرسی و خدمات مدیریت حساب گسترپویا
۴۸	علی‌اصغر خلغی	۸۰۲۳۷۲۹	حسابرسی و خدمات مدیریت مجریان پویا
۴۹	حسین خلیپیان	۸۷۷۲۸۲۸	حسابرسی آریا حساببران پارسا
۵۰	داود خارلو	۸۹۰۲۳۱۶	حسابرسی خبره
۵۱	بهروز دارش	۶۹۴۵۴۶۷	حسابرسی دش‌وهمکاران
۵۲	محمدنهی داهی	۸۸۰۱۹۰۴	حسابرسی ممیز
۵۳	غلامرضا دریاری	۸۸۹۴۴۶۸	حسابرسی فراز مشاور
۵۴	محمد دل‌آرام	۸۹۰۱۴۹۶	حسابرسی و خدمات مدیریت دل‌آرام
۵۵	غلامحسین دوانی	۸۷۳۹۰۷۲	حسابرسی و خدمات مدیریت دایا رایان
۵۶	علی دهدشتی	۶۷۰۴۴۲۵	حسابرسی طوس
۵۷	غلامحسین دهدشتی‌اخوان	۲۲۸۰۷۱	حسابرسی دهدشتی و همکاران (اهواز)
۵۸	عباسعلی دهدشتی‌نژاد	۸۹۰۹۷۱۸	حسابرسی رایمند
۵۹	مصطفی دیلمی‌پور	۲۰۴۶۹۶۱	حسابرسی و مدیریت دیلمی‌پور و همکاران
۶۰	محمدعلی رادمان	۸۰۳۰۶۴۴	حسابرسی هدف
۶۱	محمد رامین‌فر	۲۳۴۱۴۹۴	حسابرسی و خدمات مدیریت دادور
۶۲	سپروس رحمانی	۸۷۸۳۳۲۳	حسابرسی سیروس
۶۳	مرتضی رحمانی یگانه	۸۴۴۵۲۰۹	حسابرسی تعدیل حساب
۶۴	حسین رضائی	۸۸۲۰۱۲۳	حسابرسی رضائی و همکاران
۶۵	عبدالحسین رهبری	۸۵۰۴۵۸۶	حسابرسی و خدمات مدیریت بیات رایان
۶۶	قدرت‌اله رهگذر	۸۴۲۱۶۰۵	حسابرسی آبا حساببران
۶۷	مهران ریحانی	۲۲۵۵۷۷۸	حسابرسی و مدیریت حافظان‌دیشان پارس
۶۸	محمد زاده‌حیدر	۸۹۰۸۴۵۴	سازمان حسابرسی
۶۹	فرانک زرفشان	۸۲۶۷۹۱۲	حسابرسی و خدمات مدیریت پردازش
۷۰	غلامرضا زریابی لنگرودی	۴۴۳۶۰۲۱	حسابرسی و خدمات مدیری اعدادرس
۷۱	محمدحسن زرین‌فکر	۸۹۷۷۶۷۲	حسابرسی رهیافت حساب تهران
۷۲	علیرضا زندی‌بارنسی	۸۲۳۸۶۲۳	حسابرسی آگاه حساب
۷۳	منوچهر زندی	۸۷۲۱۲۶۹	حسابرسی و بهبود سیستم‌های مدیریت
۷۴	غلامرضا سلامی	۸۷۵۳۲۶۱	حسابرسی و خدمات مدیریت سخن حق
۷۵	محمدتقی سلیمان‌نیا	۸۰۶۳۲۷۴	حسابرسی و خدمات مالی همیارحساب
۷۶	مهدی سوادلو	۲۳۵۲۲۰۲	حسابرسی آریان فراز
۷۷	سیاوش سهیلی	۸۹۰۲۳۱۶	حسابرسی خبره
۷۸	حسین سیادت‌خو	۸۸۰۱۹۰۴	حسابرسی ممیز
۷۹	سیدمهدی سیدمهدی	۶۷۰۴۴۲۵	حسابرسی طوس
۸۰	رافائک مسیحی شاه‌نظریان	۸۳۰۲۳۱۶	حسابرسی نوآندیشان
۸۱	محمدعلی شهبانی‌سبزه‌میدانی	۶۷۰۴۴۲۵	حسابرسی طوس
۸۲	مهرداد شریعت‌زاده	۶۶۲۱۳۵۵	حسابرسی امجد (اصفهان)
۸۳	تریمان شربانی	۸۰۶۳۲۷۴	حسابرسی و خدمات مالی همیارحساب
۸۴	عبداله شفاعت‌قراملکی	۵۵۳۳۵۷۰	موسسه حسابرسی ارکان‌سیستم (شعبه تبریز)
۸۵	ثیرانداز شکیبا	۷۸۰۲۰۴۴	حسابرسی هزینه‌یاب
۸۶	منصور شمس‌احمدی	۸۳۰۹۱۰۰	حسابرسی شاهدان
۸۷	رضا شمس‌زهرایی	۸۲۳۸۶۲۳	حسابرسی آگاه حساب
۸۸	محمد شرفیاب	۸۸۰۴۹۴۱	موسسه حسابرسی ارکان‌سیستم
۸۹	اردشیر شهیندیان	۸۸۹۹۷۷۲	حسابرسی شهیندیان و همکاران
۹۰	فرزاد شهداد‌فرد	۸۳۰۵۳۹۱	حسابرسی بهمند
۹۱	محمود شهشاهی‌پور	۸۹۰۹۷۱۸	خدمات مدیریت و حسابرسی رایمند
۹۲	امیر شهلانی‌مقدم	۸۹۰۳۹۴۹	حسابرسی و خدمات مدیریت آرام
۹۳	فریده شیرازی	۸۸۲۵۲۵۰	حسابرسی بهرادمشار
۹۴	پرویز صادقی	۸۸۹۲۰۳۶	حسابرسی فراز مشاور
۹۵	حسن صالح‌آبادی	۸۴۱۱۵۰۵	حسابرسی اصول پایه
۹۶	محمدرضا صداقت‌تفرشی	۸۳۰۵۹۱۸	حسابرسی محمودی و همکاران
۹۷	سعید صدرائی‌نوری	۸۵۰۲۸۵۵	حسابرسی مدیران مستقل
۹۸	قاسم ضرغامی	۸۸۲۷۵۵۶	حسابرسی کاشفان
۹۹	حبیب‌طیباتی‌زاده‌فشارکی	۴۲۱۹۰۹۹	حسابرسی بهروز‌آوران
۱۰۰	اصغر طهوری	۸۹۰۳۹۰۰	حسابرسی آگاهان و همکاران
۱۰۱	احمد ظفرپرند	۲۰۱۱۳۷۴	حسابرسی و خدمات مدیریت سامان‌بندار
۱۰۲	بیژن عبداللهی‌نمین	۸۹۰۹۷۸۰	حسابرسی و خدمات حسابداری نیک‌روشان
۱۰۳	سیدحسین عزیزاده	۶۹۴۵۴۶۵	حسابرسی دش‌وهمکاران
۱۰۴	فیروز عزیزاده	۳۳۱۲۷۷۸	حسابداری و حسابرسی خبره تبریز

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۱۰	سورن ابنوس	۸۲۰۲۳۱۶	حسابرسی نوآندیشان
۲۰	رضا آتش	۸۳۰۵۳۹۱	حسابرسی بهمند
۳۰	محمد رضا آرون	۸۷۵۶۸۶۴	موسسه حسابرسی ذخایر
۴۰	مهرداد آل‌علی	۸۸۰۲۶۳۹	حسابرسی آزمودگان
۵۰	پورو آواکیانس	۸۲۲۲۶۶۲	حسابرسی پیش‌آگاه
۶۰	بهروز ابراهیمی	۸۸۲۵۲۵۰	حسابرسی بهرادمشار
۷	امیرحسین ابطحی‌نائینی	۶۶۸۷۶۰۰	سیاهان تراز-اصفهان
۸۰	مرتضی احمدی‌شیرازی	۸۷۴۵۱۴۱	حسابرسی و خدمات مالی خبرگان حبیب
۹	عباس اختیاری	۸۵۰۴۵۸۶	موسسه حسابرسی بیات‌رایان
۱۰	حمیدرضا ارجمندی	۸۸۹۰۱۲۰	حسابرسی و مشاوره فردا پدید
۱۱	عباس اسرارحقیقی	۸۸۳۵۲۰۷	حسابرسی بیداران
۱۲	عبدالجواد اسلامی	۸۹۷۷۶۷۲	حسابرسی رهیافت حساب تهران
۱۳	حسن اسمانی	۸۷۲۱۲۶۹	حسابرسی و بهبود سیستم‌های مدیریت
۱۴	سیدحسین اسماعیل‌زاده پاکدامن	۸۷۹۱۴۹۹	موسسه حسابرسی ایران‌مشهد
۱۵	بهزاد افشارهور	۸۹۰۱۲۴۶	حسابرسی آگاهان و همکاران
۱۶	علی امانی	۸۷۳۹۰۷۱	حسابرسی و خدمات مدیریت دایا رایان
۱۷	یداله امیدواری	۸۳۰۶۹۱۱	حسابرسی بیداران
۱۸	فریبرز امین	۸۹۰۹۷۱۸	خدمات مدیریت و حسابرسی رایمند
۱۹	فریدون ایزدپناه	۸۹۷۷۶۷۲	حسابرسی رهیافت حساب تهران
۲۰	تریمان ایلخانی	۸۹۰۰۵۲۸	حسابرسی فراز مشاور
۲۱	میلتن ایوان‌کریمیان	۶۹۴۵۴۶۷	حسابرسی دش‌وهمکاران
۲۲	سیدمحمد بزرگ‌زاده	۸۶۶۶۲۸	حسابرسی شهرپور
۲۳	جبرائیل بهاری	۵۵۳۳۵۷۰	موسسه حسابرسی ارکان‌سیستم (شعبه تبریز)
۲۴	راضیه بهفروزی	۸۸۰۲۹۳۲	حسابرسی و خدمات مدیریت آراه
۲۵	اصغر بهنیا	۶۲۱۳۴۵	حسابرسی امجد
۲۶	منوچهر بیات	۸۵۰۴۵۸۷	حسابرسی بیات‌رایان
۲۷	حمزه پاک‌نیا	۹۷۵۳۳۳	حسابرسی تفسیر
۲۸	مهران پروز	۸۸۲۵۲۵۰	حسابرسی بهرادمشار
۲۹	سعید تاج‌بخش	۲۴۱۰۰۵۳	حسابرسی واگردان
۳۰	عبدالحسین تجلی	۸۹۰۹۷۹۳	حسابرسی نیک‌روشان
۳۱	حسن تنگ‌عیش	۸۰۲۲۴۴۷	حسابرسی و خدمات مدیریت تدوین روش
۳۲	محمدحسین توکلی	۸۹۷۷۶۷۲	حسابرسی رهیافت حساب تهران
۳۳	احمد ثابت‌مظفری	۸۸۴۶۶۱	حسابرسی تدوینگو
۳۴	حبیب جامعی	۸۷۸۹۴۳۶	حسابرسی امیم
۳۵	ابراهیم جعفریان	۲۲۲۰۱۶۰	حسابرسی هوشمندیار
۳۶	محمد جم	۸۹۰۱۲۴۶	حسابرسی آگاهان و همکاران
۳۷	علیرضا جم	۸۵۰۴۵۸۶	حسابرسی بیات‌رایان
۳۸	سعید چمشیدی‌فرد	۸۵۰۳۹۱۷	حسابرسی رهیافت و همکاران
۳۹	مجتبی جواهرنشان	۸۲۶۷۹۱۲	موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت پردازش
۴۰	مصطفی جهانیانی	۸۵۰۳۹۱۸	حسابرسی رهیافت و همکاران
۴۱	حسین حریری	۲۰۹۱۳۲۰	موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت برترین‌بزوهرنگر
۴۲	دکتر یحیی حساس‌یگانه	۸۷۹۶۴۵۹	حسابرسی یگانه و همکاران
۴۳	ولی حسینی‌طالقانی	۸۸۰۱۹۰۴	حسابرسی ممیز
۴۴	کریم حسین‌آبادی	۸۵۰۴۵۸۸	حسابرسی بیات‌رایان
۴۵	حسن حیاط‌شاهی	۲۲۷۸۷۶۴	حسابرسی رمز



ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۱۰۵	علیرضا عطفی	۸۷۸۵۷۶۵	حسابرسی ایران مشهود
۱۰۶	سید داود علوی	۸۹۶۸۵۳۲	حسابرسی پارس
۱۰۷	نعمت‌الله علیخانی‌راد	۸۹۰۲۳۱۶	حسابرسی خیره
۱۰۸	جعفر عوض‌پور	۸۸۲۷۵۵۶	حسابرسی کاشفان
۱۰۹	دکتر بهرام غیانی	۸۹۰۹۷۱۸	حسابرسی مختار و همکاران
۱۱۰	کامبیز غیانی	۸۰۳۸۳۷۹	حسابرسی احتساب
۱۱۱	هوشنگ غیبی	۸۹۷۷۶۷۲	حسابرسی رهیافت حساب تهران
۱۱۲	ابوالقاسم فخرایان	۸۷۷۸۵۵۹	حسابرسی تدوینکو
۱۱۳	جمشید فراروی	۸۷۸۲۰۹۶	حسابرسی تدوینکو
۱۱۴	فرهاد فرزاد	۸۸۰۳۴۶۵	حسابرسی آزموگان
۱۱۵	فرهنگ‌پروچی	۸۸۲۴۸۸۷	حسابرسی نوگا
۱۱۶	بهزاد فیضی	۸۹۰۱۲۴۶	حسابرسی آگاهان و همکاران
۱۱۷	حسین قاسمی‌روچی	۸۳۰۸۷۵۴	حسابرسی آزمون سامانه
۱۱۸	رضا قندی	۸۰۳۲۹۶۹	حسابرسی وثیق
۱۱۹	حسین کاموسی	۸۹۰۰۵۲۸	حسابرسی فراز مشاور
۱۲۰	علیرضا کریمی‌طار	۸۳۰۲۷۱۶	حسابرسی بهدواران
۱۲۱	فریدون کشانی	۸۰۰۰۸۷۱	حسابرسی آزمون
۱۲۲	مجید کشورپژوه لنگرودی	۸۷۱۷۶۵۰	حسابرسی شراکت
۱۲۳	محمد رضا گلچین‌پور	۸۷۹۱۴۳۷	حسابرسی ایران مشهود
۱۲۴	سید رضا گلستانی	۸۷۱۳۸۰۹	حسابرسی رهنمودگران کاردان
۱۲۵	چواد گوهرزاد	۸۰۰۰۸۷۱	حسابرسی آزمون
۱۲۶	سیروس گوهری	۸۷۱۷۶۵۰	حسابرسی شراکت
۱۲۷	مسعود مبارک	۸۰۳۳۲۷۴	حسابرسی و خدمات مالی همیار حساب
۱۲۸	عبدالمجید محلاتی کاظمینی	۸۷۴۱۱۷۹	حسابرسی محلاتی و همکاران
۱۲۹	نادر محمدپور	۹۸۷۶۵۴	حسابرسی نادر
۱۳۰	جهانگیر محمدی‌فر	۸۷۸۸۰۱۳	حسابرسی هزیران
۱۳۱	ناصر محمودزاده احمدی‌نژاد	۸۷۹۵۰۸۳	حسابرسی صندوق بازنشستگی
۱۳۲	محمد باقر محمدی	۸۷۷۴۲۲۵	حسابرسی آریا حساب‌برسان پارسا
۱۳۳	نصرت‌الله مختار	۸۹۰۳۴۹۶	حسابرسی مختار و همکاران



ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۱۰	ایرج پور حسین اکبری	۸۹۰۳۱۹۰	وزارت صنایع
۲۰	خسرو پور معمار	۸۰۳۰۶۴۴	کارگزاری پارس نمودگر
۳۰	پرویز جوادی بوسجین	۸۷۹۸۰۲۳	شرکت کارگزاری خیرگان سهام
۴۰	مصطفی حقدوست	۸۷۱۹۰۴۳	شرکت یزدتاپیر
۵۰	بهرز خاکی ویدی	۸۸۸۹۲۴۲	شرکت سرمایه‌گذاری تامین اجتماعی
۶۰	امیرعلی خانلیلی	۸۷۹۸۰۲۳	کارگزاری خیرگان سهام
۷۰	اسیک دراستیانیانس	۲۰۲۰۵۲۱	شرکت رزیتان
۸۰	ناصر سالار	۸۹۰۴۲۲۶	بانک تجارت
۹۰	فرامرز شایگان	۶۴۶۳۹۱	شرکت آرات
۱۰۰	سیامک شهریاری	۸۷۵۱۹۰۹	شرکت سهم آشنا
۱۱۰	شهرام شهیری	۶۷۱۷۲۱۷	شرکت سهم آشنا
۱۲۰	هوشنگ شیوایی	۸۹۰۷۰۸۸	شرکت کروب ایران
۱۳۰	احمد عبائی کویانی	۸۰۸۵۹۴۹	شرکت سرمایه‌گذاری آینده‌نگر
۱۴۰	خسرو فخیم‌هاشمی	۶۷۲۰۲۳۶	شرکت شیشه همدان
۱۵۰	محمود قدس		
۱۶۰	محمد ابراهیم قربانی فرید	۷۵۰۸۴۶۳	شرکت کارگزاری سهام پژوهان شایان
۱۷۰	سهراب کارگر معمولی رفتار	۸۸۲۸۲۲۲	شرکت عالی فرد
۱۸۰	بهرام کلاترپور	۸۷۱۴۵۶۸	شرکت توسعه صنایع بهشهر
۱۹۰	محمود گلرخی	۶۶۲۹۲۱۴	
۲۰۰	پرویز گلستانی	۸۹۰۲۰۶۴	شرکت سرمایه‌گذاری گروه صنعتی رنا
۲۱۰	علی مستاجران	۸۸۴۵۴۶۶	
۲۲۰	امین محبویی	۸۷۵۱۶۶۶	شرکت توسعه صنایع هوایی ساینا
۲۳۰	مجید میراسکندری	۸۷۳۹۳۵۸	شرکت سرمایه‌گذاری آینده‌نگر
۲۴۰	ایرج نیک‌نژاد	۶۴۶۳۳۹۵	شرکت یزدیاف
۲۵۰	فریدون وحدتی نیکزاد	۸۸۳۳۸۵۵	وزارت صنایع شرکت احداث صنعت
۲۶۰	بهرز وقتی	۲۲۷۲۲۲۲	شرکت سرمایه‌گذاری نوید



ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن
۱	هرمز ایزدکشتب	۸۷۳۳۳۰۶	۶۰	رسول محمدی‌سالمک	۶۴۰۷۶۳۷
۲	سید محسن حجازی	۲۰۲۲۰۰۵	۷۰	شیرین مشیرفاطمی	۸۰۷۷۱۶۰
۳	مرتضی حجازی	۸۷۷۸۸۱۱	۸۰	علی هاشم‌زاده شیرازی	۸۰۶۲۳۳۲
۴	حسن خدائی	۸۷۷۸۸۱۱	۹۰	حمیدرضا تقی‌زاده	۸۸۰۲۰۹
۵۰	علی صحرانی	۷۴۲۱۴۵۶			



ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن
۱۰	جعفر باقری	۲۴۱۷۹۵	۸۰	غلامرضا صرام	۸۷۱۳۷۹۰
۲۰	هوشنگ تسلیمی	۸۷۲۶۰۰۱	۹۰	محمد صفری کویایی	۸۷۲۶۳۰۴
۳۰	محمد رضا تقوایی	۸۷۲۶۱۰۸	۱۰۰	محمد تقی منصورری‌راد	۸۷۲۶۳۰۷
۴۰	مصطفی جان‌ناری	۳۶۶۷۳۵	۱۱۰	محمد میرآفتابزاده	۸۷۲۶۱۰۹
۵۰	محمد حسن سعادتیان	۸۷۲۳۲۲۰	۱۲۰	منوچهر نصرآصفهانی	۶۷۸۳۳۴
۶۰	احمد شله‌چی	۸۷۲۶۱۱۰	۱۳۰	میرمجید وکیل‌زادیان	۸۷۲۶۳۰۸
۷۰	سیروس شمس	۸۷۱۳۷۹۰			

\* ردیف‌های ستاره‌دار عضو جامعه حسابداران رسمی ایران نیز می‌باشند.

## سیر تطور نظام مالیات‌ستانی ایران

سفر و ورود تمدن فرنگی به ایران، امتیاز کشیدن راه‌آهن و در حقیقت نبض تمام امور اقتصادی کشور را به ژولیوس رویتر انگلیسی وا گذاشت.

عباس میرزا نایب السلطنه یعنی ولیعهد ایران در دو جنگ طولانی با روسیه و عقد قراردادهای ننگین ترکمن چای و گلستان ضمن از دست دادن سرزمین‌های ثروتمند پرداخت گرامتی معادل ۲۰ میلیون منات یعنی ۵ میلیون تومان، حق انحصاری کشتی‌رانی در بحر خزر، کاپیتولاسیون و تثبیت عوارض گمرکی شمال در ۵ درصد را متحمل شد. وی برای پرداخت غرامت مالی به روس‌ها، از انگلیس وام گرفت، و آنچه از ۳۸ سال سلطنت فتحعلیشاه قاجار برای ایران باقی ماند، فقر و تباهی، کسری بودجه، تعطیل عملیات عمرانی و آبادانی، و برقراری گاه به گاه یک نظام مالیاتی ظالمانه بر مردم فقیر بود.

## مشروطه خواهی

فقر و ادباری که بر اثر سیاست غلط و سوء تدبیر خاندان قاجاریه و ماموران نابخرد آنان بر ایران زمین چیره شد سرانجام با تلاش ایرانیان آزاده منجر به اعطای مشروطیت از طرف مظفرالدین شاه قاجار در سال ۱۳۲۴ هجری گردید. با گشایش مجلس در سال ۱۳۲۵ هجری یعنی ۹۷ سال قبل برای اولین بار در ایران زمین شنیدیم که هیچ قسم مالیات برقرار نمی‌شود مگر به حکم قانون، و دخل و خرج مملکت فقط در چارچوب بودجه در هر سال از طرف دولت تقدیم نمایندگان مجلس خواهد شد.

بعد از مشروطیت تهیه و تنظیم بودجه نیز کم و بیش با روال گذشته در هر ایالت صورت می‌گرفت تا این که اولین بودجه در زمان ضعیف‌الدوله در سال ۱۲۸۹ شمسی یعنی ۹۰ سال قبل در دوره دوم قانون‌گذاری تهیه و تقدیم مجلس شد. ضعیف‌الدوله که

درس خوانده‌ی آلمان بود تهیه‌ی بودجه به سبک اروپا با ضوابط و ارقام و اصول روشن را پی گرفت و در سال ۱۲۹۱ شمسی با استخدام مورگان شوستر امریکایی بودجه‌ای را با کسری معادل ۸۳/۷۵۳/۲۰۰ ریال نوشت، وی ۵ روز قبل از آمدن شوستر امریکایی در آستانه‌ی خانه‌اش به قتل رسید. تا رسیدن شوستر، سفارت‌های روس و انگلیس با تباری هم وام دیگری به مبلغ ۱/۵ میلیون لیره و چپاول آن توسط ایادی داخلی، کشور را در وضع اسفباری قرار داد. با این همه شوستر در میان کار شکنی‌های شدید سفارتین و با توجه به اوضاع پراشوب جهانی، شروع به اصلاح مالیاتی عمومی و بودجه‌نویسی و وصول مالیات‌ها و تعیین و تکلیف طلب‌ها و بدهی‌های دولت کرد.

## مالیات سنائی در عصر پهلوی

دسیسه‌های مشترک روس و انگلیس و ایادی داخلی آنها مانند ناصرالملک و وثوق‌الدوله از یک طرف و جانبداری تحصیل کرده‌ها و روشنفکران از شوستر از طرف دیگر، نهایتاً با پیروزی قدرت‌های بیگانه باعث اخراج شوستر از ایران، پس از ۱۸ ماه و ۴ روز اقامت، و بسته شدن مجلس دوم شد. بودجه‌ای که شوستر با کمک آزادی‌خواهان تنظیم کرد، نخستین بودجه‌ی متوازن مملکت بود که با روش‌های امروزی و حساب دقیق تهیه شد. با باز شدن پای امریکایی‌ها به ایران، بار دیگر در آذرماه ۱۳۰۱ شمسی یک امریکایی دیگر به نام دکتر آرتور میلسپو با اختیاراتی وسیع‌تر از شوستر به عنوان خزانه‌دار کل وارد ایران شد. او ضمن منظم کردن مالیاتی ایران مخارج قشون‌کشی و قلدری‌ها و عملاً شرایط را برای صعود رضاخان فراهم کرد. میلسپو تا پایان مردادماه ۱۳۰۶ در ایران رئیس خزانه‌داری کل بود. در این زمان درآمد نفت سالانه حدود یک میلیون لیره بود که

رضاخان آن را در حساب ذخیره نگهداری می‌کرد و از محل آن خریدهای نظامی و وسایل راه‌آهن صورت می‌گرفت و بساقیمانده به حساب‌های ارزی‌اش در سوئیس و لندن واریز شد.

علی‌اکبر داور هفتادمین وزیر مالیاتی ایران پس از مشروطیت چهار بودجه‌ی سالانه را برای سال‌های ۱۳۱۳ تا ۱۳۱۶ تهیه کرد. او نخستین قانون انحصارات را تدوین کرد و با ایجاد ۳۹ شرکت دولتی و نیمه دولتی منابع تازه‌ای بر درآمدهای بودجه افزود. داور برای اداره‌ی وظایف مشکلی که به عهده داشت ۲۰ اداره در وزارت مالیه به وجود آورد که ۹ اداره‌ی آن رسیدگی به درآمدها و یازده اداره به برنامه‌ریزی و بودجه و امور بازرگانی مربوط بود. داور آخرین بودجه‌ای که تهیه کرد ۵ برابر نخستین بودجه‌ی دوران سلطنت رضاشاه بود که میلسپو آن را تدوین کرده بود. او پیش از مرگ درصدی بود که از طریق واگذاری امتیاز نفت به امریکایی‌ها منبع تازه‌ای برای درآمد دولت ایجاد کند. داور پیش از آن که این بودجه را به مجلس ببرد خود را کشت.

توازن بودجه‌ی این سال‌ها که اندکی هم اضافه درآمد نشان می‌داد بیشتر از آن جهت اهمیت داشت که درآمد نفت در آن وارد نمی‌شد. با رفتن رضاشاه، در ۸ مهرماه ۱۳۲۰ شمسی ماده واحده‌ی وزارت دارایی را مکلف کرد تا پرداخت‌های شرکت نفت و موجودی حساب اندوخته‌ی کشور را در بودجه‌ی سال منعکس کند. و در دی‌ماه ۱۳۲۱ شمسی بار دیگر میلسپو به استخدام ایران درآمد. او این بار برخلاف ۲۰ سال قبل وظیفه داشت که اوضاع اقتصادی و مالی را به ترتیبی بگرداند که متفقین در جنگ پیروز شوند. میلسپو در بهمن ۱۳۲۳ برای همیشه ایران را ترک کرد. از این تاریخ به بعد همانند گذشته دوران پریشانی وضع

مالی کشور و تهیه بودجه‌های سالانه‌ی صوری آغاز شد. ۱/۴ میلیارد ریال کسری در بودجه‌ی ۱۳۲۲، و حذف درآمدهای موسسات بازرگانی دولتی در ۱۳۲۳ از این جمله‌اند. تا این که در بهمن ۱۳۲۶ قانونی از تصویب مجلس گذشت که دولت را مکلف می‌کرد تا ۱۰ سال به ترتیبی خاص درآمد نفت را به حسابی جداگانه منظور کند تا صرف عملیات عمرانی و آبادانی شود. رویایی که هیچ‌گاه به واقعیت نگرایید. در ۱۳۳۱ محمد مصدق توانست برپایه‌ی اقتصاد بدون نفت بودجه‌ی دولت را اجرا کند. این آخرین سالی بود که بودجه‌ی کشور به معنای واقعی متوازن گشت. تحولات سیاسی و سقوط دولت‌های کوتاه مدت شریف‌امامی، امینی و اعلم با توجه به روش‌های اقتصادی و وابستگی‌های گوناگون این دولت‌ها، عملاً تهیه‌ی یک بودجه‌ی برنامه‌ای واقعی را غیرممکن ساخت.

در ۱۳۴۳ پس از ۱۲۰ سال از دوران صدارت امیرکبیر، بودجه از وزارت مالیه جدا شد و به سازمان برنامه پیوست. و نخستین بودجه‌ی برنامه‌ای دولت در ۱۳۴۴ که تا قبل از آن برحسب دستگاه و هزینه بود، تهیه شد. ولی تهیه‌کننده‌ی آن حسنعلی منصور پیش از تقدیم آن به مجلس به قتل رسید. بودجه‌ی ۱۳۴۴ عملیات و اقدامات دولت در طول سال را در قالب ۱۴۰ برنامه ارائه می‌کرد. و نفت که در سال ۱۳۴۶ فقط ۱۷ درصد تولید ناخالص ملی را تشکیل می‌داد، ده سال بعد یعنی در سال ۱۳۵۶ به ۷۷ درصد رسید.

مالیات‌ستانی در عصر انقلاب

بعد از انقلاب، نظام مالیاتی دولت و قوانین مربوط بر آن هم چنان به روال گذشته ادامه دارد و فقط طرح‌های عمرانی را به منظور تعیین درجه‌ی اولویتشان به طرح‌های یک ساله، دو ساله و ادامه‌دار، و مهم و عمده تفکیک می‌کنند و طرح‌های ملی و استانی از یکدیگر جدا می‌شوند،

لیکن تحولی در نظام بودجه‌ریزی و مالی کشور صورت نگرفته است.

نتیجه‌گیری

حال سوال این است که آیا ما در زمان حال به سر می‌بریم یا در گذشته؟ اگر پاسخ این باشد که عقب افتادن از قافله‌ی کشورهای پیشرفته، زندگی در گذشته است، پس بی‌تردید ما در گذشته به سر می‌بریم. ولی اگر پاسخ شعارهایی باشد که گاهی مطرح می‌شود ما حتماً در آینده سیر می‌کنیم! اما خود توسعه سوال دیگری است. جایگاه نظام مالیات‌ستانی در هر جامعه‌ای تابعی از وضعیت گذشته، حال و آینده‌ی توسعه اقتصادی است. هم اکنون نظام مالیاتی ما با هر نوع توسعه‌ی کسب و کار مخالف است. شرکت‌های ما توان رقابت خود را با شرکت‌های خارجی حتی در داخل ایران روز به روز بیشتر از دست می‌دهند. روز به روز مزیت‌های نسبی ما کم‌رنگ‌تر می‌شود و بیم آن می‌رود که اگر ناچار به عضویت سازمان تجارت جهانی درآییم همین صنعت و تجارت نیم‌بند خود را نیز از دست بدهیم.

البته پیام این مقاله این نیست که بذر ناامیدی را در دل شما بکاردا و نتیجه‌ی آنچه گفته شد این نیست که تا آن مرحله که پای بست این خانه قوام نگیرد، بنا را نمی‌توان ساخت! نه، به هیچ وجه، بلکه هدف از طرح چنین واقعیت‌هایی در مقایسه با وضعیت آتی تحولات جهانی بیدار کردن ذهن‌های خفته‌ی مسئولان و تک‌تک انسان‌های مسئولیت‌پذیر برای یافتن راه کارهایی جهت خروج از مدار توسعه نیافتگی است. ابتدا مخالفتی با کسانی نداریم، که از هر نقطه‌ی فرو ریخته‌ی این بنا مشغول تعمیر آن هستند. اما تحول در نظام مالی بیش از هر چیز نیازمند تکلیف قانونی است. نیازمند برقراری سیستمی است که با صدور نتیجه‌ی عملیات آن بتوان عملکرد دولت را

ارزیابی کرد و اثربخشی فعالیت‌های آن را سنجید. نیازمند نیروی انسانی متخصص و متعهد برای اجرای مفاهیم و رهنمودها و استانداردهای حسابداری است. نیازمند دگرگونی در فرهنگ حسابداری و حسابخواهی است. نیازمند ثبات قوانین و نابودی واسطه‌گری و دلالی است. نیازمند برقراری رابطه‌ی منطقی بین سهم سود با کارایی و بهره‌وری است. ما امیدواریم با تجدید نظر در قانون محاسبات عمومی کشور و قانون برنامه و بودجه، طبقه‌بندی عملیاتی دولت و شرح مواد هزینه و طبقه‌بندی درآمدها و دستگاه‌های اجرایی بتوان تحولی در بهبود سیستم نظام مالی کشور پدید آورد. می‌لسپو در گزارش مالی ۳ ماهه‌ی اول ۱۳۰۳ شمسی می‌گوید: اصلاحات مالی و تجدید بنای اقتصادی ایران نباید به دست مستشاران امریکایی انجام شود، بلکه مهم‌ترین قسمت و اساس این اصلاحات فقط با همکاری مردم و ادارات دولتی میسر خواهد بود ولیکن بدبختانه ما هم اکنون چنین همکاری را مشاهده نمی‌کنیم.

منابع

- ۱- ابونراییان، حسین، ماموریت امریکایی‌ها در ایران - دکتر میلسپو، پیام، تهران ۱۳۵۶.
- ۲- احمدی، محمدحسین، تاریخ تطور سیستم مالیاتی، موسسه عالی حسابداری، تهران ۱۳۵۰.
- ۳- برنیا، حسین، مالیه عمومی - مالیات‌ها و بودجه، ابن‌سینا، تهران ۱۳۴۸.
- ۴- حکیمی، محمود، داستان‌هایی از زندگی امیرکبیر، دفتر نشر فرهنگ اسلامی، تهران ۱۳۶۷.
- ۵- صدیق، حسن، مدیریت نوین بودجه، دانشگاه تهران، ۱۳۵۴.
- ۶- فرزب، علیرضا، بودجه دولتی در ایران، مرکز آموزش مدیریت دولتی، چاپ پنجم، تهران ۱۳۷۷.
- ۷- مجله‌ی حسابرس، شماره ۷، سال ۱۳۷۹، فصلنامه تحلیلی و اطلاع‌رسانی پژوهشی سازمان حسابرسی.
- ۸- مجله‌ی حسابدار، شماره‌های ۹، ۸، ۷۹-۸۰، ۱۳۵، ۱۳۴، ماهنامه‌ی انجمن حسابداران خیره ایران.



## نمایش تصویری انحرافات از استاندارد

ساعت  $\times 10000$  واحد) است. سریار ثابت بودجه شده در این سطح  $140000000$  ریال و سریار متغیر بودجه شده نیز  $600000000$  ریال است که در نتیجه نرخ استاندارد سریار برای هر ساعت  $5000$  ریال تعیین می‌گردد. اگر بخواهیم اجزای این نرخ را از لحاظ ارتباط با سریار ثابت و سریار متغیر بودجه شده به دست آوریم، خواهیم داشت:

نرخ استاندارد سریار ثابت  $3500$  ریال =  $40000$  ساعت  $\div 140000000$

نرخ استاندارد سریار متغیر  $1500$  ریال =  $40000$  ساعت  $\div 600000000$

نرخ استاندارد سریار  $5000$  ریال =  $40000$  ساعت  $\div 200000000$

طبیعی است که سریار ثابت و سریار متغیر می‌تواند به مبالغی غیر از مبالغ استاندارد رخ دهد. به عنوان مثال فرض کنید که با صرف  $39400$  ساعت و پرداخت نرخ سریار متغیر واقعی به میزان هر ساعت  $1520$  ریال و سریار ثابت واقعی جمعاً  $140160000$  ریال،  $9800$  واحد، تولید شده است. پس سریار واقعی به مبلغ  $200048000$  است. با توجه به این وضعیت نتیجه می‌گیریم که نرخ سریار ثابت واقعی برای ظرفیت تثبیت شده  $40000$  ساعت، به میزان  $3502$  ریال برای هر ساعت می‌باشد ( $40000$  ساعت  $\div 140160000$  ریال).

به منظور مشاهده انحرافات از استاندارد سریار، ابتدا سریار ثابت استاندارد و سریار متغیر استاندارد را در نمودارهای ۷ و ۸ به تصویر می‌کشیم. هزینه سریار استاندارد برای تولید انجام شده برابر با  $196000000$  ریال است که از جمع دو ناحیه‌ی تصویر شده در نمودارهای ۶ و ۷ به دست می‌آید و سریار متغیر واقعی نیز به ترتیب در نمودارهای ۹ و ۱۰ به تصویر کشیده شده است. قبل از تلفیق نمودارهای ۷ تا ۱۰ گفتنی است که:

$200048000$  سریار واقعی -  $196000000$  سریار استاندارد جهت تولید

انحراف کل سریار  $4048000$  -

$140160000$  سریار ثابت واقعی -  $137720000$  سریار ثابت استاندارد

انحراف کل سریار ثابت  $2460000$  -

$59888000$  سریار ثابت واقعی -  $58800000$  سریار متغیر استاندارد

انحراف کل سریار متغیر  $1088000$  -

این انحراف با تطبیق نمودارهای استاندارد و واقعی مربوط به هر یک از هزینه‌های سریار ثابت و سریار متغیر به صورت تصویری در نمودارهای ۱۱ و ۱۲ ترسیم شده است.

در نمودار ۱۱ این واقعیت مشاهده می‌شود که از ظرفیت  $40000$  ساعت تنها به میزان  $39200$  ساعت طبق استاندارد،

عامل بروز انحراف ناحیه‌ی (ج)، ساعات کارکرد بیش از حد مجاز است و این به معنای انحراف کارآیی نامساعد است چرا که برای کار انجام شده فقط به  $39200$  ساعت نیاز بود. بنابراین ساعات کارکرد واقعی،  $200$  ساعت بیش از حد مجاز است و چون نرخ استاندارد دستمزد برای هر ساعت  $2000$  ریال است، پس این انحراف موجب می‌شود به میزان  $400000$  ریال هزینه‌های واقعی بیش‌تر از هزینه‌های استاندارد گردد انحراف ناشی از عدم رعایت نرخ استاندارد دستمزد، در ناحیه‌ی (د) مشاهده می‌شود؛ جایی که هر ساعت کار مستقیم انجام شده،  $5$  ریال گران‌تر از نرخ استاندارد صورت گرفته است. این انحراف موجب شده است که مبلغ  $197000$  ریال ( $39400$  ساعت  $\times 5$  - ریال) هزینه‌ی دستمزد واقعی بیش از هزینه‌ی دستمزد استاندارد، تحمل شود. مجموع این دو انحراف، بیانگر مبلغ  $597000$  ریال انحراف نامساعد هزینه‌های دستمزد است.

در مورد هزینه‌ی سریار نیز می‌توان از روش تصویری استفاده نمود که علی‌رغم برداشت عمومی دانشجویان مبنی بر پیچیده بودن انحرافات سریار، تحلیل این انحرافات را ساده می‌نمایاند. همان‌طور که می‌دانید هزینه‌ی سریار در مقایسه با مواد مستقیم و دستمزد از دو بخش سریار ثابت و سریار متغیر تشکیل می‌شود (در حالی که مواد مستقیم یا دستمزد مستقیم، کاملاً متغیر فرض می‌شوند). این در حالی است که رفتار سریار ثابت، در کل، ثابت و بدون تغییر می‌ماند ولی سریار متغیر متناسب با تغییرات حجم تولید، تغییر می‌کند. به عبارت دیگر می‌توان از طریق تقسیم کل هزینه‌ی سریار ثابت به تعداد تولید معین، نرخ هزینه‌ی سریار ثابت را فقط و فقط در همین سطح معین به دست آورد و این نرخ در سایر سطوح تولید موضوعیت ندارد ولی سریار متغیر یک هزینه‌ی دو طرفه است یعنی با تعداد تولید رابطه‌ی دو طرفه دارد یا به تعبیری دیگر می‌توان از طریق تقسیم کل سریار متغیر به تعداد تولید معین، نرخ هزینه‌ی سریار متغیر را محاسبه نمود که این نرخ در سایر سطوح تولید نیز کاربرد دارد و می‌توان با استفاده از نرخ به دست آمده، کل سریار متغیر در این سطح از تولید را به دست آورد. بنابراین انحرافات سریار را در دو بخش سریار ثابت و سریار متغیر بررسی می‌کنیم.

انحرافات سریار ثابت عبارتند از: انحراف حجم سریار و انحراف بودجه‌ی (هزینه‌ی یا نرخ) سریار ثابت. انحرافات سریار متغیر عبارتند از: انحراف کارآیی سریار متغیر و انحراف بودجه‌ی (هزینه‌ی یا نرخ) سریار متغیر. در ادامه‌ی مثال قبل فرض کنید که ظرفیت تولید شرکت مزبور  $10000$  واحد است یا به تعبیری ظرفیت تولیدش از لحاظ ساعات کار مستقیم  $40000$  ساعت (۴

استفاده شده است و از بقیه‌ی ظرفیت، یعنی ۸۰۰ ساعت، یا استفاده‌ی نامناسب شده است (۲۰۰ = ۳۹۴۰۰ - ۳۹۲۰۰) یا اصلاً استفاده نشده است (یعنی ۶۰۰ = ۴۰۰۰۰ - ۳۹۴۰۰). در اغلب کتاب‌های موجود حسابداری بها، این تفکیک صورت نمی‌گیرد و تمام این اختلاف به حساب انحراف حجم سربرار، گذارده می‌شود و بنابراین انحراف حجم سربرار، مبلغ ۲۸۰۰۰۰۰ ریال نامساعد است که در ناحیه‌ی (ه) مشاهده می‌شود. انحراف نرخ هزینه‌ی سربرار یا در واقع انحراف بودجه‌ی (هزینه‌ی) سربرار ثابت نیز به میزان ۱۶۰۰۰۰ ریال (۴ × ۴۰۰۰۰) نامساعد است که در ناحیه‌ی (و) مشاهده می‌شود. جمع این دو ناحیه [(و) + (ه)] که مبین کل انحراف سربرار ثابت است به مبلغ ۲۹۶۰۰۰۰ ریال نامساعد است. در نمودار ۱۲ که به سربرار متغیر مربوط می‌شود، به وضوح مشاهده می‌شود که ساعات کارکرد واقعی به میزان ۲۰۰ ساعت (۳۹۴۰۰ - ۳۹۲۰۰) بیش از حد استاندارد است. این به معنای انحراف در کارایی سربرار متغیر است که موجب ۳۰۰۰۰۰ ریال انحراف نامساعد در هزینه‌های سربرار متغیر می‌شود. این انحراف در ناحیه‌ی (ز) نشان داده شده است و انحراف نرخ بودجه‌ی (هزینه‌ی) سربرار نیز مبین ۷۸۸۰۰۰ ریال انحراف نامساعد است که به علت ۲۰ ریال افزایش در نرخ هر ساعت از هزینه‌ی سربرار متغیر نسبت به استاندارد، ایجاد شده است. این انحراف نیز در ناحیه‌ی (ح) قابل مشاهده است. جمع این دو ناحیه [(ز) + (ح)] نیز نشانگر کل انحراف سربرار متغیر است و به‌طور کلی جمع چهار ناحیه‌ی فوق [(و) + (ه) + (ز) + (ح)] نشانگر کل انحراف سربرار است:

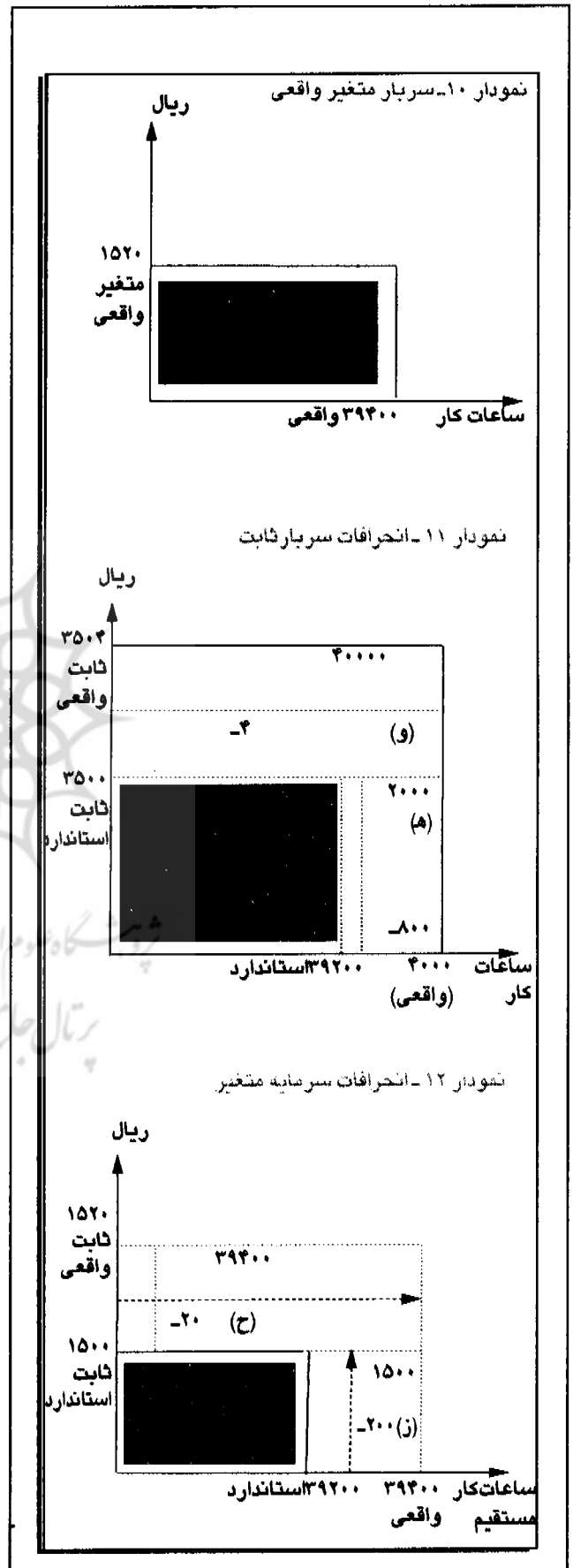
$$(-۲۸۰۰۰۰۰) + (-۱۶۰۰۰۰۰) + (-۳۰۰۰۰۰۰) + (۷۸۸۰۰۰۰) = (-۴۰۴۸۰۰۰)$$

این رقم در ابتدا یا اختلاف سربرار استاندارد جهت تولید انجام شده و سربرار واقعی به‌دست آمده بود و اکنون ضمن تجزیه‌ی آن می‌توانیم به این صورت، صحت محاسبات انجام شده را آزمون کنیم و به سهولت آنها را مشاهده کنیم.

خلاصه و نتیجه‌گیری

در این نوشتار روش تصویری که برای ساده‌سازی تشریح هزینه‌های استاندارد و واقعی و انحرافات این دو مفید است عرضه شد. پر واضح است که این نحوه‌ی عمل در انحرافات مکمل و هم‌چنین با وارد کردن انحرافات مساعد و سایر ابعاد بحث، قابل گسترش است و به استفاده‌کننده این امکان را می‌دهد که ضمن تسلط بر بحث از طریق مشاهده‌ی ابعاد موضوع بدان عینیت ببخشد و در جهت توسعه‌ی مفاهیم ذی‌ربط تلاش کند.

در خاتمه به نظر می‌رسد استفاده از این روش به منظور گزارش و نمایش ابعاد موضوع به استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابداری مدیریت در واحدهای تولیدی نیز مفید باشد.»



نمایشگر ۲- ثبت های مربوط به تقسیم سود و دریافت سهام جدید

روش بهای تمام شده		روش ارزش ویژه	
دریافتنی‌ها	۳۰۰۰۰	دریافتنی‌ها	۳۰۰۰۰
درآمد سرمایه‌گذاری	۳۰۰۰۰	سرمایه‌گذاری	۳۰۰۰۰
سرمایه‌گذاری	۲۰۰۰۰	سرمایه‌گذاری	۲۰۰۰۰
نقد	۲۰۰۰۰	نقد	۲۰۰۰۰
دریافتنی‌ها	۳۰۰۰۰	دریافتنی‌ها	۳۰۰۰۰
دیگر داده‌ها:		دیگر داده‌ها:	
مانده‌ی سرمایه‌گذاری	۱۲۵۸۰۰ ریال	مانده‌ی سرمایه‌گذاری	۱۳۴۶۰۰ ریال
تعداد سهام	۱۲۰ سهم	تعداد سهام	۱۲۰ سهم
ارزش دفتری هر سهم	۱۰۴۸ ریال	ارزش دفتری هر سهم	۱۱۲۱ ریال

شاید چندان با اهمیت نباشد. ولی در مورد سهام شرکت‌های خارج از بورس سود فروش مشمول نرخ مالیات ۲۵ درصد (مالیات عملکرد) می‌گردد. اگر از روش بهای تمام شده استفاده شود بخشی از سود که به شکل سود سهمی توزیع می‌شود و معاف از مالیات است در دفاتر ثبت نمی‌گردد و در زمان فروش سهام باعث افزایش سود ناشی از فروش و در نتیجه پرداخت مالیات بیشتری خواهد شد، در حالی که واقعاً و به لحاظ محتوایی بخشی از سود فروش را درآمد سرمایه‌گذاری (سود سهام) تشکیل می‌دهد.

علاوه بر پیامدهای مالیاتی، روش‌های مذکور بر میزان پاداش مدیران نیز می‌تواند تاثیر گذارد. شرکت‌های مادر و سرمایه‌گذار ممکن است به جای توزیع سود سهمی، نخست سود تقسیمی اعلام و متعاقب آن مطالبات سهامداران را به سرمایه تبدیل کنند. اخیراً بازرسی کل کشور روش ارزش ویژه را در شرکت‌های سرمایه‌گذاری زیر سوال برده است. اگر چه تاکنون این موضوع در مرحله‌ی بحث و مذاکره می‌باشد ولی

در قانون مالیات‌های مستقیم ۲۷ بهمن ۱۳۸۰ نرخ مالیات شرکت‌ها به میزان ۲۵ درصد تعیین شده است. بنابراین سرمایه‌گذار مالیات دیگری بابت درآمد سرمایه‌گذاری پرداخت نمی‌کند. در واقع انتخاب روش بهای تمام شده یا ارزش ویژه به لحاظ اثرات مالیاتی خنثی است. اگر شرکت سرمایه‌پذیر سود را به شکل سود سهمی توزیع کند، عدم ثبت آن در دفاتر سرمایه‌گذار ممکن است به لحاظ مالیاتی برای شرکت‌ها ایجاد مشکل نماید. اگر شرکت‌ها از روش ارزش ویژه استفاده نمایند، درآمد سرمایه‌گذاری ثبت شده از مالیات معاف می‌باشد و ارزش دفتری سرمایه‌گذاری نیز به تناسب سود سرمایه‌پذیر (به کسر اثرات تقسیم سود نقدی یا غیرنقدی) تغییر می‌کند. این امر باعث می‌شود که در صورت فروش سهام به دلیل بالاتر بودن ارزش دفتری، سود فروش کم‌تری شناسایی و در نتیجه مالیات کم‌تری نیز پرداخت شود. در مورد سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس به این دلیل که مالیات فروش سهام ۵/۰ درصد می‌باشد،

در ثبت سود سهمی در روش بهای تمام شده نادیده گرفته می‌شود.

#### پیامدهای اقتصادی

قانون مالیات‌های مستقیم قبل از بازنگری به دلیل نادیده گرفتن شرکت‌ها به عنوان یک شخصیت اقتصادی و حقوقی مستقل و اخذ مالیات مضاعف بر مبنای سهم هر یک از سهامداران از سود، استفاده از روش ارزش ویژه را توجیه می‌نمود. زیرا مالیات کسر شده بابت سهم سود به عنوان پیش پرداخت مالیات سرمایه‌گذار قابل محاسبه بود و پذیرش آن توسط مقامات مالیاتی منوط به ثبت سود مربوط به عنوان درآمد بود. در عین حال شرکت‌هایی نیز بودند که درآمد سرمایه‌گذاری را به روش بهای تمام شده ثبت و مالیات را پس از کسر پیش پرداخت مربوط پرداخت نموده‌اند. بسیاری از شرکت‌های مادر و سرمایه‌گذاری نیز تحت ملاحظات مالیاتی یا دستیابی به سطح سود یا پاداش معین یکی از دو روش مذکور را انتخاب و به کار می‌برند.

3- E.S. Hendriksen & M.F. Van Breda, Accounting Theory, 5th ed. (USA: Richard D. Irwin, Inc. 1992)P.6

4- Committee on Accounting Procedures, ARB No.51: Consolidated Financial Statements, (USA: AICPA, 1959). Par. 19-21

5- Accounting Principle Board, APB opinion No.18: The Equity Method of Accounting for Investments in Common Stock (USA: AICPA, 1971).

6- proprietorship theory

7- entity theory

۸- قبلاً براساس قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۶۶ ۱۰٪ مالیات به عنوان مالیات شرکت اخذ می‌شد که هم‌زمان با مذاکره با هیات‌های سرمایه‌گذاری خارجی، بخشنامه‌ای توسط معاونت درآمدهای مالیاتی صادر شد که ۱۰٪ مذکور نیز به عنوان مالیات سرمایه‌گذار قابل قبول بود. بعدها که نتایج مورد انتظار برای ورود سرمایه‌ی خارجی تحقق نیافت، بخشنامه مذکور نیز لغو شد. \*

سود سهمی نیست. در روش بهای تمام شده، سود سهمی از محل سود بعد از تاریخ خرید به نحو قابل اتکایی (بر مبنای ارزش تعیین شده توسط سرمایه‌پذیر نه ارزش بازار) بایستی ثبت شود تا منجر به ثبات رویه در برخورد با معاملات مشابه گردد و تمام شکل‌های توزیع سود اعم از نقدی، غیرنقدی یا سهمی در دفاتر سرمایه‌گذار منعکس شود. پیامدهای اقتصادی شامل اثرات مالیاتی و تاثیر بر پاداش مدیران مسمکن است موجب شود به منظور دستیابی به نتایج مطلوب، شکل توزیع سود دستخوش تغییراتی گردد. با توجه به دلایل فوق شایسته است در صورت استفاده از روش بهای تمام شده سود سهمی شناسایی شود. به هر حال استانداردهای فعلی امکان شناخت سود سهمی را فراهم نمی‌کند.

پی‌نوشت

1- Charles Evans Hughes

2- Justice Brandies

کشاندن آن به مراجع قضایی و صدور رای از جانب دادگاه می‌تواند تعیین‌کننده باشد. به هر حال این مسئله را نبایستی نادیده گرفت که روش ارزش ویژه و نیز ثبت سود سهمی به عنوان درآمد، سود ویژه شرکت سرمایه‌گذار را افزایش خواهد داد. اگر افزایش سود به افزایش مبلغ سود تقسیمی بینجامد، دارایی‌های لازم جهت پرداخت سود بایستی به نحو مناسب تامین گردد. این موضوع در قلمرو مدیریت مالی قرار می‌گیرد و پرداختن به آن مجال دیگری می‌طلبد.

نتیجه‌گیری

به نظر می‌رسد اتخاذ رویکرد کتونی، موسوم به رویکرد قانونی، در برخورد با سود سهمی برای سرمایه‌گذاران نیاز به بازنگری دارد. روش‌های شناخت درآمد سرمایه‌گذاری شامل ارزش ویژه و بهای تمام شده می‌باشد. طبق روش ارزش ویژه به دلیل ثبت درآمد سرمایه‌گذاری بر مبنای سود ویژه‌ی سرمایه‌پذیر، نیازی به ثبت

## جناب آقای غلامرضا سلامی

رئیس شورای عالی

جامعه حسابداران رسمی ایران

انتصاب شایسته‌ی جناب عالی را به عنوان رئیس شورای عالی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران تبریک می‌گوییم و بهروزی و توفیق روزافزون جناب عالی را در خدمت به جامعه‌ی حسابداری، عموم مردم و اهداف متعالی کشور آرزو مندیم.

شورای عالی انجمن حسابداران خبره‌ی ایران

## نارسایی‌ها و موانع استقرار کنترل داخلی

تجربه نشان می‌دهد که متاسفانه مدیران شرکت‌ها از این گزارش‌ها (که اطلاعات مناسبی در آنها درج و راه حل‌های ارزشمندی نیز در آنها ارائه شده است) استفاده مناسب را ننموده و نتیجتاً نقاط ضعف موجود همچنان باقی مانده و بلکه در اثر این بی‌توجهی‌ها، سال به سال افزایش نیز می‌یابد.

**مسئله‌ی استفاده‌ی قالبی یا ساده‌انگارانه از فرم‌ها، نرم‌افزارها و سیستم‌های موجود در بازار یا نسخه‌برداری شده از سایر شرکت‌ها (ی)** مشابه داخلی یا خارجی) - همان‌گونه که قبلاً نیز اشاره شد سیستمی مناسب یا کارآمد است که به صورت یکپارچه و منسجم طراحی شده و همه‌ی اجزای آن در هماهنگی کامل یا قابل قبولی با یکدیگر برقرار شوند و هر بخش از آن با اتکا به بخش‌های دیگر سیستم طراحی و اجرا شود. متاسفانه در بسیاری از واحدهای اقتصادی کشور از سیستم‌های طراحی شده مختص به آن واحد اقتصادی (که اصطلاحاً به سیستم‌های Tailor made معروف است) استفاده نشده و به‌صورتی قالبی یا ساده‌انگارانه از فرم‌ها، نرم‌افزارها و سیستم‌های موجود در بازار یا نسخه‌برداری شده از سایر شرکت‌ها (ی مشابه) بدون توجه به تفاوت کمی و کیفی در عوامل تولید شرکت با آنچه که به عنوان پیش فرض برای طراحی این گونه فرم‌ها، نرم‌افزارها یا سیستم‌ها به کار گرفته شده و همچنین بدون توجه به وجود تفاوت‌های کمی و کیفی در نیازهای اطلاعاتی و کنترل‌های مدیریتی مورد لزوم، استفاده می‌شود. و نتیجتاً در این خصوص اصطلاحاً لباسی به تن آن واحد اقتصادی پوشانده می‌شود که به هیچ وجه با اندام‌ها و قد و قامت آن متناسب و سازگار نیست. نکته‌ای که لازم است به آن اشاره شود این است که موضوع مذکور اصلاً به این معنی نیست که به هیچ وجه نباید از

فرم‌ها، نرم‌افزارها و سیستم‌های موجود در بازار یا نسخه‌برداری شده از سایر شرکت‌ها استفاده کرد، بلکه در برخی (و شاید هم در بسیاری از) موارد، استقرار سیستم مورد نظر به طریق یاد شده مقرون به صرفه‌تر است، لیکن حتماً لازم است در انتخاب و استفاده از این فرم‌ها و نرم‌افزارها و سیستم‌ها در جهت انطباق و همخوانی آنها با شرایط و نیازهای شرکت، دقت و هوشیاری لازم را اعمال کرد و پیش از اجرا، تغییرات لازم را در آن انجام داد و پس از اجرا نیز با اعمال نظارت مستمر و بررسی کارشناسانه نحوه‌ی کارکرد سیستم، اصلاحات مورد نیاز را در آن به عمل آورد. لذا آنچه که در این خصوص نفی می‌شود استفاده‌ی قالبی و ناآگاهانه و ساده‌انگارانه از این گونه فرم‌ها، نرم‌افزارها و سیستم‌ها است که یکی از دلایل بروز این گونه اشکالات، موضوعی است که ذیلاً به آن اشاره می‌شود.

**مسئله‌ی بی‌باوری یا باور کم‌باوری مدیران برخی از واحدهای اقتصادی به ضرورت طراحی و استقرار نظام‌های جامع کنترل‌های داخلی -** شاید یکی از عواملی که می‌توان آن را زیربنای بروز بسیاری از عوامل درونی سازمانی دانست، مسئله‌ی بی‌باوری یا کم‌باوری مدیران برخی از واحدهای اقتصادی به ضرورت طراحی و استقرار نظام‌های جامع کنترل‌های داخلی (طراحی شده به صورت کارشناسانه) به دلیل عدم شناخت آنها از اهمیت مسئله و عدم آگاهی آنها از میزان ضرر و زیان‌هایی است که واحد تحت مدیریت آنها از این بابت متحمل می‌شود. از جمله دلایل این وضعیت، وجود بازار بی‌رقیب یا کم‌رقیب و در نتیجه‌ی عدم نیاز به حصول به سطح مناسبی از بهره‌وری و مالاً انداختن ضرر و زیان‌های ناشی از عدم بهره‌وری واحد تولیدی یا خدماتی به روش مصرف‌کننده (و در نهایت، جامعه) می‌باشد. و این همان خطری است که با

توجه به شرایط موجود و تغییرات فزاینده‌ی عوامل محیطی، بسیاری از واحدهای اقتصادی موجود را تهدید می‌کند و تداوم فعالیت این گونه واحدها در گرو تغییر نگرش مدیران و کارکنان آنها و حرکت جدی و سریع به سمت بهره‌وری است. عدم باور یا باور کم مدیران مذکور، دلایل دیگری نیز دارد که طرح و بحث در مورد آنها در حوصله‌ی این بحث نمی‌گنجد، یا این که به طریقی در سایر بخش‌های این مقاله به آنها اشاره شده است.

## راه حل‌های پیشنهادی

هر چند در طرح موارد و عوامل پیش گفته سعی شد مطالب به نحوی بیان شود که در واقع راه حل‌های مربوطه نیز در بطن آنها ارائه گردد (و نتیجتاً جای بحثی برای بیان مطالبی به عنوان راه حل‌های پیشنهادی باقی نماند)، لیکن از آنجا که زمینه‌ی بحث بسیار باز و گسترده است، علاوه بر راه حل‌هایی که برای رفع عوامل و موانع مزبور ممکن است لازم آید، می‌توان به مواردی چند نیز به شرح زیر که در واقع جنبه‌ی فراگیرتر و زیربنایی‌تر دارند، اشاره کرد:

**شفافیت بخشیدن به امور -** امروزه برای تمامی دست‌اندرکاران و صاحب‌نظران به اثبات رسیده است که مسئله‌ی شفاف‌سازی امور، از جمله عوامل اصلی، زیربنایی و کلیدی جلوگیری از بروز تقلب (فساد) و اشتباه و نیز کشف سریع و آسان آن در صورت بروز است. لذا موکداً توصیه می‌شود در تدوین ضوابط و مقررات و طراحی نظام‌های کنترل داخلی، این اصل (یعنی مسئله شفاف‌سازی اجرای امور) همواره مدنظر قرار بگیرد و بلکه به عنوان زیربنایی برای سایر امور با آن برخورد شود. همکاری دانشگاه‌ها و مراکز علمی و تحقیقی - یکی از مباحث مطرح این روزها مسئله‌ی مشارکت و همکاری دانشگاه‌ها و مراکز علمی و تحقیقاتی با واحدهای



تولیدی و صنعتی است و صحبت از همکاری وزارت صنایع و دانشگاه‌ها در زمینه‌های تحقیقاتی، موضوعی است که در این زمینه بیشتر مطرح و بیان می‌شود و این در حالی است که مسئله‌ی سیستم‌های اطلاعاتی، بازرگانی، مدیریتی و حسابداری در این رابطه اصلاً مدنظر نیست (یا اگر هم باشد، مطرح نمی‌شود) و قابل ذکر اینکه در جهان کنونی، تحقیقات در زمینه‌های اقتصادی اگر مهم‌تر از زمینه‌های صنعتی نباشد کم اهمیت‌تر و کم‌اثرگذارتر از آن هم نیست (چرا که امروزه تقریباً برای همه روشن شده است که ابداعات صنعتی و فنی بدون وجود بستر مناسب اقتصادی، قابلیت بروز پیدا نمی‌کند، عقیم می‌ماند و نمی‌تواند مورد بهره‌برداری قرار گیرد).

یکی از زمینه‌های تحقیقاتی که ضرورت همکاری دانشگاه‌ها را طلب می‌کند، انجام تحقیقات علمی و منسجم جهت شناسایی زمینه‌های نقاط ضعف کنترل‌های مدیریتی داخلی در ایران و ارائه‌ی راه‌حلی برای رفع آنها است و به نظر می‌رسد ضرورت دارد وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی و بازرگانی که وظیفه‌ی ساماندهی معضلات اقتصادی و بازرگانی کشور را به عهده دارند، هماهنگی‌های لازم را با مراکز علمی و تحقیقاتی در این زمینه به عمل آورند.

ارتقای سطح آموزش دانشگاهی و حرفه‌ای در رشته‌های مدیریت و امور مالی - البته بنده در این زمینه تحقیقی علمی انجام نداده‌ام و آنچه را که می‌خواهم ادعا کنم صرفاً برداشت شخصی من از وضعیت موجود است (و شاید هم بنا بر برداشت‌ها و انتظاراتم در این زمینه به خطا رفته باشم) و آن این است که علی‌رغم افزایش چشمگیر کمی و کیفی متون تخصصی و علمی در زمینه‌های مدیریت و امور مالی در کشور، ملاحظه می‌شود که سطح دانش، آگاهی‌ها و مهارت‌های فارغ‌التحصیلان این رشته‌ها (علیرغم افزایش قابل توجهی در تعداد آنها)

نسبت به سابق کاهش یافته است، که این امر با مرور زمان و تصدی مشاغل مدیریتی و مالی توسط این افراد، خود زمینه‌ساز ضعف کنترل‌های مدیریتی می‌شود و لازم است نسبت به رفع این نقیصه نیز اقدامات جدی و فراگیری صورت گیرد.

فراهم آوردن یا آمدن زمینه‌های رقابت بین واحدهای تولیدی و خدماتی و کم کردن حمایت‌های بی‌مورد یا زیانبار دولتی که در جهت جبران زیان‌های ناشی از عدم کارایی واحدهای اقتصادی در حوزه‌های مختلف فعالیت‌ها و از طریق تحمیل اثرات آن بر دوش جامعه، انجام می‌شود.

آموزش و تفهیم و به باور رساندن مدیران واحدهای اقتصادی به هر طریق ممکن (مثلاً برگزاری سمینارها، دوره‌های بازآموزی، برگزاری جلسات هماهنگی مدیران واحدهای اقتصادی از طریق مسئولین وزارتخانه‌های ذیربط و ...) به منظور اینکه در طراحی نظام‌های کنترل داخلی، ساده‌انگاری به خرج ندهند و در این زمینه از نظریات کارشناسانه و متخصصین صاحب علم و تجربه استفاده نمایند و از انجام مخارج و هزینه‌ها در این بخش نهراسند و بدانند که منافع حاصل از اجرای یک سیستم کارآمد و مناسب، ظرف مدت کوتاهی هزینه‌های طراحی و استقرار آن را خواهد پوشاند.

### ختم کلام

نگارنده در خاتمه خاطر نشان می‌سازد که کنترل داخلی همانند سایر ابزارهای در دست بشر، زمانی و به شرطی مفید و اثربخش خواهد بود که به‌جا و به‌طور مناسب مورد استفاده قرار گیرد (همانند چاقوی جراحی که هم می‌تواند راحتی حیات را به ارمغان آورد و هم می‌تواند عذاب و مرگ را باعث شود) و لذا در استفاده از آن بایستی دقت و مراقبت حرفه‌ای لازم را اعمال کرد. طبق مفاد قانون، مسئولیت نهایی و عواقب موارد حادث

شده در نتیجه‌ی نبود یا ضعف کنترل‌های داخلی با مدیران واحد اقتصادی است و لذا اگر از این جنبه نیز به موضوع نگریسته شود، ضرورت طراحی و استقرار سیستم مناسبی در این ارتباط کاملاً احساس می‌شود و نیز این که نبایستی تصور شود مدیر خوب، مدیری است که صرفاً خود، فردی لایق و سالم باشد، بلکه مدیری است که لیاقت را در واحد تحت مدیریت خود اهمیت بخشیده و تمهیدات لازم را برای جریان سالم امور فراهم کند.

### پی‌نوشت

۱- اصولاً ضعف، ناسازگاری و نارسایی قوانین و مقررات تجاری و بازرگانی موجود با مناسبات تجاری و شرایط موجود در کشور محدود به مورد فوق نمی‌شود که علل آن را می‌توان بسیار قدیمی بودن برخی از این قوانین (مثلاً قانون تجارت که به تعبیری آن را می‌توان مادر و زیربنای سایر قوانین و مقررات تجاری دانست در سال ۱۳۱۱ و اصلاحیه آن در سال ۱۳۴۷ به تصویب رسیده و بدون تغییر هنوز هم جاری است) و یا عدم انجام یا ضعف در انجام کارشناسی لازم در زمان تهیه و تصویب این قوانین در جهت انطباق آنها با یکدیگر و نیز با اهداف استراتژیک کشور و شرایط، مناسبات و نیازهای فعلی جامعه تجاری دانست. به نظر نگارنده این ضرورت احساس می‌شود که مجموعه قوانین مربوط به امور بازرگانی و تجاری توسط مراجع و اشخاص صاحب‌نظر و ذصلاح، به طور یکپارچه مورد کارشناسی قرار گرفته و در آنها تجدید نظر اساسی صورت گیرد و جهت انطباق با شرایط جدید نیز مکانیزمی مستقر شود که این تجدید نظرهای کارشناسانه در فواصل زمانی مشخصی (مثلاً هر پنج سال یکبار) تکرار شود.

### منابع و مآخذ

در تهیه‌ی این مقاله از متون زیر استفاده شده است:  
 (۱) نشریات شماره ۱۱۸ و ۱۳۵ سازمان حسابرسی، با عنوان کنترل داخلی، چارچوب یکپارچه، کمیته‌ی سازمان‌های مسئول کمیسیون تردوی آمریکا، ترجمه‌ی پوریان‌سب و مهام.

2) The Coopers & Lybrand's Manual of Auditing, 5th Edition 1992, Gee (a division of Professional Publishing). ■